



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

Processo n° 16327.720533/2013-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.523 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2010

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada ao resultado.

INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA.

Não tratando os autos de registro de despesa em período diverso ao de competência, nem de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

SUCESSÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF Nº 47.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação

consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "*constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*", que é o caso dos autos. Decisão do STJ em sede de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), nos Edcl no REsp nº 923.012-MG. Tal conclusão se aplica, ainda com mais motivos, diante da constatação de que sucessora e sucedida pertenciam ao mesmo grupo econômico à época do evento sucessório, impondo-se a aplicação da Súmula CARF nº 47.

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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Márcio Rodrigo Frizzo e Guilherme Pollastri Gomes da Silva. O Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Márcio Rodrigo Frizzo, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Eduardo de Andrade, Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Alberto Pinto Souza Junior.

Relatório

BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A., já qualificado nestes autos, inconformado com o Acórdão nº 16-50.759, de 26/09/2013, da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito (grifos no original):

DA AUTUAÇÃO

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls.116/129, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, o Auditor-Fiscal autuante verificou em síntese que:

1. Em 31/08/2009, a empresa SANTANDER INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, CNPJ nº 02.736.455/0001-01, realizou uma cisão total, transferindo o patrimônio à contribuinte fiscalizada, sendo que, na DIPJ de cisão, registrou despesas de juros sobre o capital próprio (JCP) no montante de R\$94.308.000,00.

2. O beneficiário dos juros, conforme ata de reunião da diretoria executiva, datada de 30/06/2009, às fls.83/84, foi também a contribuinte fiscalizada.

3. Apesar de constar na referida ata que os JCP foram apurados no balanço de 30/06/2009, a contribuinte apresentou a planilha de fls.81/82 informando que, para o exercício findo em 30/06/2009, foi determinado um valor de JCP de somente R\$ 28.596.459,55, sendo a diferença relativa aos anos-calendário de 2003, 2004, 2006 e 2008.

4. Cumpre ressaltar que as sociedades anônimas estão obrigadas a observar o regime de competência, tanto por força do art. 177, da Lei 6.404/76, como pelas disposições do RIR, aplicáveis à apuração dos tributos e contribuições devidos. Destaque-se que o art. 29, da IN SRF nº 11/96, é explícito acerca da necessidade de se observar o regime de competência no pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade.

5. Verifica-se também que as demonstrações financeiras dos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2008 foram aprovadas sem a previsão de pagamento ou creditamento de JCP à contribuinte fiscalizada, ou seja, a empresa deduziu, no ano-calendário de 2009, R\$ 94.308.000,00 de JCP calculados retroativamente aos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2008, com base na TJLP e PL desses períodos de apuração, sem que houvesse qualquer deliberação social tomada no devido tempo, e sem efetuar os respectivos lançamentos contábeis.

6. Assim, não foi regularmente materializada a opção da contribuinte nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2008, em função da inexistência de deliberação social tomada no devido tempo e também da falta de contabilização do pagamento ou do crédito dos JCP aos sócios, não sendo possível validar, desta forma, a opção extemporânea pelo pagamento de JCP.

7. Observe-se ainda que, com relação ao ano-calendário de 2004, houve deliberação da diretoria executiva em 29/07/2004, às fls.102/103, na qual foi aprovada a distribuição de JCP no valor de R\$7.500.000,00, a serem pagos e creditados até 29/07/2004, ao acionista SANTANDER BRASIL PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS TÉCNICOS LTDA., logo, no caso ora em análise, houve uma nova distribuição de JCP ao arrepio do decidido na época oportuna.

8. Pelo exposto, não se pode reconhecer como dedutível o valor de R\$94.308.000,00, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2009 e nos limites legais estabelecidos para esse período.

9. Sendo assim, por meio da planilha de fls.130, foram calculados os JCP referentes ao ano-calendário de 2009, atendendo aos limites legais, o que levou à obtenção de um valor de R\$31.698.247,90, a partir do qual foi glosado o valor excedente de JCP, num montante de R\$62.609.752,10 (R\$94.308.000,00 – R\$31.698.247,90).

Em decorrência das constatações feitas pela fiscalização, em 06/05/2013 foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.131/136) e CSLL (fls.137/141), com os valores a seguir discriminados:

[Demonstrativo do IRPJ – fl. 233]

[Demonstrativo da CSLL – fl. 233]

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls.146/177, protocolizada em 13/06/2013 e acompanhada dos documentos de fls.178/226, expondo, em síntese, que:

1. Diferentemente do que alega a fiscalização, os administradores da sociedade podem deliberar o pagamento de JCP em períodos subsequentes aos que lhes seriam passíveis de pagamento, desde que atendidos os limites e condições legais aplicáveis à época da decisão, uma vez que não há qualquer impedimento expresso em lei.

1.1. O legislador forneceu tão somente a base para o cálculo dos juros em questão e os respectivos limitadores de dedutibilidade, não se preocupando em determinar a forma e/ou os critérios de distribuição, assim como não se ocupou em impor qualquer barreira de natureza temporal.

1.2. Além de respeitar os limites de dedutibilidade para cada ano-calendário (juros disponível e limite de dedutibilidade fiscal), foi também observado o limite de dedutibilidade dos JCP para o próprio ano-base de 2009 (50% do lucro de 2009 foi superior aos R\$ 94.308.000,00 efetivamente distribuídos), evidenciando que a impugnante observou todos os limites legais para dedutibilidade dos juros ora questionados.

1.3. Logo, considerando-se que o direito à dedutibilidade dos JCP, de acordo com da Lei nº 9.249/95, está condicionado apenas à existência de lucros e em função da taxa de juros, sem qualquer limitação no que diz respeito ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento, não poderia a fiscalização impedir ou limitar o exercício daquele direito, sob pena de evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade.

2. Ainda que se entenda que a impugnante agiu em desconformidade com o regime de competência, é inconteste que a exigência quanto à observância do regime de competência somente está prevista na IN SRF nº 11/96, não havendo nenhuma referência na Lei nº 9.249/95 ou na Lei nº 9.430/96.

2.1. Neste caso, portanto, a IN SRF nº 11/96, ao estabelecer regra não prevista em lei, extrapolou os limites determinados por esta, ofendendo, desta forma, o princípio constitucional da legalidade previsto nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CF e 97 do CTN. Por tudo isso, tal IN não poderia ser admitida como fundamento para a manutenção dos autos de infração objeto do presente processo administrativo.

3. Conforme se verifica pela análise dos autos de infração, a dedução das despesas de JCP em período posterior não gerou qualquer prejuízo ao Fisco, na medida em que a impugnante, ao deixar de deduzir os valores referentes a JCP do lucro real e da base de cálculo da CSLL, acabou por recolher imposto a maior do que aquele que seria devido, caso tivesse realizado a dedução nos termos em que afirmado pela fiscalização.

4. A impugnante não pode ser responsabilizada pela multa de ofício imposta, pois as supostas infrações foram praticadas pela empresa cindida SANTANDER INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES (CNPJ/MF nº 02.736.455/0001-01).

4.1. Nos termos do art.132, do CTN, o sucessor responde apenas pelos tributos devidos até a data da sucessão. Como a multa em apreço somente foi lançada após o evento da incorporação, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da empresa incorporada, não se pode admitir a transferência dessas penalidades, também em função do seu caráter personalíssimo, razão pela qual se requer a exoneração da multa de ofício lançada.

5. Não cabe a aplicação dos juros calculados com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada, isso porque multa não é tributo, e só há previsão legal para que os juros calculados à taxa SELIC incidam sobre tributo (e não sobre multa), razão pela qual a cobrança de juros sobre a multa desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expresso nos artigos 5º, II, e 37 da CF.

A 10ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-50.759, de 26/09/2013 (fls. 230/248), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

A contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por se tratar de opção do contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO. CISÃO TOTAL. SUCESSÃO DAS OBRIGAÇÕES.

Nos termos do art.229, §3º, da Lei nº 6.404/76, quando a sociedade cindida cede parcela do seu patrimônio a sociedade existente, observam-se as formalidades da incorporação, cabendo observar que a pessoa jurídica sucessora é responsável pelo crédito tributário da sucedida, respondendo tanto pelos tributos e contribuições, como por eventual multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária, mormente se sucessora e sucedida encontravam-se sob controle comum.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Ciente da decisão de primeira instância em 15/10/2013, conforme Aviso de Recebimento à fl. 251, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/11/2013 conforme carimbo de recepção à folha 253.

No recurso interposto (fls. 254/295), a interessada alega preliminarmente os pontos que se seguem:

Teria havido alteração do critério jurídico do lançamento por parte da DRJ. No entender da recorrente (fl. 257), “a Autoridade Fiscal entendeu que o próprio artigo 9º da Lei nº 9.249/95 impõe uma limitação temporal à dedutibilidade dos JCP. A Turma Julgadora, por outro lado, afirmou que tais JCP deveriam ter sido deliberados e contabilizados nos próprios anos-calendário de 2003, 2004, 2006 e 2008 (e não no ano-calendário que houve a deliberação de sua distribuição, ou seja, 2009), uma vez que os artigos 132 e 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações – “LSA”) estabeleceriam esse limite”. Teria havido o reconhecimento expresso de que a Lei nº 9.249/95 não conteria qualquer limitação quanto ao pagamento e dedutibilidade dos JCP no período em que foram calculados. Ainda assim, em vez de declarar a nulidade dos lançamentos, a DRJ teria lançado mão de outro embasamento legal para sua manutenção, alterando o critério jurídico do lançamento. A recorrente pede, então, o integral cancelamento dos créditos tributários do presente processo, diante de sua nítida iliquidez e incerteza.

O prazo previsto no art. 132 da Lei nº 6.404/1976 seria inaplicável aos Juros sobre o Capital Próprio. Sustenta a recorrente que tal dispositivo legal trata tão somente de destinação do lucro líquido do exercício e de distribuição de dividendos, que não se confundem com os JCP.

No mérito, a recorrente reitera, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos anteriormente trazidos em sede de impugnação, no sentido de:

- Ausência de limitação temporal prevista em lei, no que tange aos JCP, e necessidade de respeito ao princípio da legalidade.
- Efetiva observância, pela recorrente, do regime de competência.

- Atendimento, pela recorrente, dos limites legalmente previstos para dedutibilidade dos JCP pagos.
- Inexistência de prejuízo ao Fisco, caso se entenda que as despesas teriam sido contabilizadas posteriormente ao regime de competência.
- Impossibilidade de lançamento de multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.
- Ilegalidade de cobrança de juros sobre a multa.

A recorrente conclui com o pedido de conhecimento e provimento de seu recurso, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, cumpre apreciar a alegação da recorrente, de que teria ocorrido alteração do critério jurídico do lançamento por parte do julgador de primeira instância.

Do exame dos autos, constato que a autuação (fl. 132) foi embasada no art. 3º da Lei nº 9.249/1995 e nos arts. 247, 249, inciso I, e 347, todos do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99). Tratam esses dispositivos legais das condições e limites para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, do cálculo do lucro real e das adições de parcelas indedutíveis, da alíquota do imposto e adicional. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 116/130) esmiúça o ocorrido, deixando claro que o motivo da autuação é o pagamento de juros sobre o capital próprio em valores superiores àqueles cuja dedutibilidade é admitida pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995, com a redação dada pela Lei nº 9.430/1996, artigo este que se constitui na base legal do supramencionado art. 347 do RIR/99. De se ressaltar, ainda, que o Fisco não entendeu existir, na hipótese, qualquer inobservância ao regime de competência, o que se constata, além da falta de menção a dispositivos legais nesse sentido, dos seguintes excertos (fl. 122/124):

Entretanto, com relação aos JCP, inexistente na Lei nº 9.249/95 qualquer referência a JCP acumulados e/ou retroatividade ou, até mesmo, previsão de pagamentos destes em momento posterior, até mesmo porque o pagamento ou crédito de JCP consiste em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade.

A faculdade é exercida ou não pelos acionistas mediante disposição estatutária ou por deliberação em assembleia. Antes disso a sociedade não se obriga e nada se pode exigir por absoluta falta de título jurídico. Logo, enquanto não houver ato jurídico que determine a obrigação de pagar/creditar juros, inexistente despesa.

[...]

Logo, uma vez não prevista na ata da assembléia, que delibere acerca das demonstrações financeiras e destinação de lucros do exercício, a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio no período, inexistente de fato e de direito a despesa correspondente ao período-base.

[...]

No caso do presente procedimento fiscal não houve deliberação social sobre distribuição dos JCP nas aprovações das demonstrações financeiras de 2003, 2004, 2006 e 2008, assim como nenhum registro contábil de crédito nos períodos-base.

Dessa linha não discrepou o acórdão recorrido. Muito embora teça extensas considerações acerca do regime de competência, citando inclusive dispositivos da Lei das Sociedades por Ações, e discorrendo sobre o modo como deveria, por seu entendimento, se dar a contabilização dos Juros sobre o Capital Próprio, sua conclusão é de que, segundo o regime de competência, não cabe falar em contabilização postergada de despesas dedutíveis em anos anteriores. Confira-se (fls. 238/240):

No caso em tela, o procedimento da contribuinte põe em questão, em princípio, a possibilidade de apropriação em exercícios futuros de despesas anteriormente não apropriadas. Todavia, não é este o verdadeiro ponto de discussão, porque se, de fato, não ocorreu o fato gerador da despesa nos anos-calendário de 2003, 2004, 2006 e 2008, mediante o pagamento ou creditamento aos sócios dos juros sobre o capital próprio, não haveria que se falar em contabilização postergada de valores anteriormente dedutíveis. Na realidade, não houve despesa desta natureza naquele ano.

[...]

Os preceitos legais específicos acerca dos juros sobre o capital próprio observaram rigorosamente a orientação contida nas Disposições Gerais acima elucidadas, à medida que a dedutibilidade de tais valores ficou condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios. Por outras palavras: não haveria despesa a ser reconhecida enquanto não materializado o fato gerador correspondente, ou seja, o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios, conforme se extrai da Lei nº 9.249/95.

[...]

Portanto, impende destacar que, no caso dos autos, a rigor, trata-se de despesa não incorrida nos anos-calendário de 2003, 2004, 2006 e 2008, pois que, para ser considerada realizada, teria que ter havido decisão assemblear no sentido de promover a remuneração do capital próprio, seguida do correspondente pagamento ou crédito, no referido ano. Diferentemente, tal fato somente veio a se dar no ano-calendário de 2009, quando não era mais possível tal pretensão ser legitimada pelas normas societárias e fiscais, configurando-se, então, redução indevida do lucro real do ano, por despesa indedutível.

O lançamento foi, então, mantido em primeira instância, por descumprimento do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 (art. 347 do RIR/99), não se vislumbrando qualquer alteração no critério jurídico do lançamento, como pretende a recorrente. Rejeito, assim, a preliminar de nulidade arguida.

No mérito, a principal questão reside em responder à seguinte questão: os juros sobre o capital próprio (JCP) deliberados e pagos no ano-calendário 2009, apurados com base nos anos-calendário 2003, 2004, 2005, 2006, 2008 e 2009, são integralmente dedutíveis no ano-calendário 2009?

Para permitir melhor análise, reproduzo, a seguir, o art. 347 do RIR/99:

Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).

A jurisprudência administrativa ainda não se firmou, no que diz respeito à resposta à questão formulada. Com a devida vênia aos que comungam de outro pensamento, filio-me à corrente que não considera a ocorrência, na situação sob exame, de qualquer inobservância ao regime de competência.

Isso porque o pagamento dos JCP é faculdade que decorre de uma deliberação da sociedade, e somente após essa deliberação é que se pode falar em exigibilidade do pagamento e, por consequência, em despesa incorrida. Antes de tal deliberação o que existe é mera expectativa dos sócios. A inobservância do regime de competência surge quando uma despesa incorrida em um período-base é apropriada contabilmente ao resultado em período-base diferente. Mas é indispensável que a despesa tenha sido efetivamente incorrida em outro período. Não é o que ocorre com os JCP, visto que a despesa somente se pode considerar incorrida quando deliberada pela sociedade. Seria uma incoerência pensar que a despesa incorrida em 2009 pudesse ser considerada da competência de 2003, por exemplo. Se incorrida em 2009, sua competência é 2009, ainda que calculada com base em resultados de 2003.

Esse raciocínio é desenvolvido com clareza lapidar por Edmar Oliveira Andrade Filho¹, no trecho que transcrevo a seguir:

A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

O art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.

Pois bem, o “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei.

Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em cash basis e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo. Atlas, 2006. pp. 240-242.

apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequências porque a observância – e a eventual inobservância – desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas.

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

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

Daí, concluo que, não obstante a remuneração ou não do capital seja faculdade (direito) da pessoa jurídica, é somente o exercício de tal direito que faz surgir a obrigação com os sócios. Nesse momento é que devem ser observados os limites impostos para a dedutibilidade de tais despesas, descabendo cogitar de aplicação de limites “a cada ano”, como pretende a recorrente, visto que, naqueles anos anteriores a despesa sequer existia.

A questão foi anteriormente enfrentada por este Colegiado, embora com composição bastante diversa. Na oportunidade, o Relator foi o ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, a quem peço vênha para transcrever suas conclusões sobre a matéria, também aqui adotadas como razões de decidir:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;

2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;

3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;

4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;

5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;

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

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

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

Ao final, por maioria de votos, o Colegiado decidiu conforme a ementa abaixo (Acórdão nº 1302-00.465, de 27/01/2011, processo nº 19647.015287/2007-80)²:

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE - A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado.

INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA - Não tratando os autos de registro em período diverso ao que competia a despesa, ou de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas

² Na data deste julgamento, esse processo se encontra no CARF, pendente de julgamento de recurso especial interposto pelo contribuinte. nº 2.200-2 de 24/08/2001

regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99).

Finalmente, quanto a este ponto, a recorrente se reporta a decisão do Superior Tribunal de Justiça, a qual entende aplicável por similaridade à situação sob análise. Trata-se do Recurso Especial nº 1.086.752-PR³. Com todo o respeito, as decisões do Poder Judiciário somente afetam às partes, a não ser nas situações expressamente previstas em lei.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário, quanto a esta matéria.

Estabelecida esta questão central do litígio, devem ser enfrentados os demais pontos questionados pela recorrente.

O primeiro deles diz respeito à possibilidade de exigência de multa de ofício da sucessora, por fatos geradores ocorridos antes do evento sucessório, durante atividade da pessoa jurídica sucedida.

O deslinde da questão passa, obrigatoriamente pela análise dos artigos 129 e 132 do CTN, os quais transcrevo abaixo:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

[...]

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Meu entendimento, já manifestado em outras ocasiões, é de que se deve analisar o art. 129 do CTN de forma integrada aos demais artigos da seção II do CTN, especialmente o art. 132, pelo que concluo que a expressão “créditos tributários” do art. 129 alcança não apenas o valor principal mas também as multas de qualquer natureza em toda a seção, inclusive no art. 132.

Essa linha de raciocínio tem sido adotada também pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.017.086⁴), como se observa no excerto abaixo:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA...

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida

³ Julgamento pela Primeira Turma do STJ em 17/02/2009, publicado no DJe em 11/03/2009. Relator Ministro Francisco Falcão.

⁴ STJ, 2ª Turma, REsp 1.017.086/SC, Rel. Min. Castro Meira, 11/03/2008. DJ 27/03/2008.

de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Alguma discussão doutrinária surge exatamente na situação em tela, quando o lançamento é feito após o evento sucessório por fatos geradores ocorridos anteriormente a ele, praticados pela empresa sucedida. Entendem alguns que, nesse caso, a multa ainda não estaria integrada ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida no momento da sucessão, e que a aplicação de penalidade não poderia ultrapassar a pessoa do infrator. Com estes fundamentos, afastam a responsabilidade da sucessora pelas multas.

Não sigo essa corrente. Com a clareza e a didática que lhe são peculiares, Hugo de Brito Machado ensina: (i) a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário; (ii) que a obrigação tributária passa a existir no momento mesmo da ocorrência do fato gerador; (iii) que o inadimplemento da obrigação faz com que a ela se acresça a multa; (iv) que o lançamento declara o crédito tributário ou, em outras palavras, lhe dá as características de liquidez e certeza, tornando-o exigível.

Em suas palavras⁵:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador* ou *fato imponível*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

[...]

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

[...]

É sabido que *obrigação* e *crédito*, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na

⁵ MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2009, pp.

relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.

Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular* (sujeito passivo) *tem o dever de prestar dinheiro ao Estado* (sujeito ativo), *ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.*

[...]

[...], o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma sanção. [...]

Prossegue o mesmo autor, agora tratando especificamente da responsabilidade tributária⁶:

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.

Resta desta forma evidenciado que, no caso sob exame, a obrigação tributária já existia anteriormente ao evento sucessório, e que abrangia tanto o principal (tributo devido) quanto a multa pelo descumprimento do dever de recolhê-lo aos cofres públicos. Irrelevante se os valores ainda não eram líquidos, ou, em outras palavras, se não havia ainda sido feito o lançamento do crédito tributário. A obrigação tributária já existia e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação.

Foi exatamente como decidiu o STJ no REsp 959.389⁷, assim ementado (grifos constam do original):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO

⁶ MACHADO, Hugo de Brito, obra citada, p. 151.

⁷ STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009. DJ 21/05/2009.

*ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR.
RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.*

[...]

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

O trecho a seguir transcrito do voto do eminente Ministro Relator bem dá conta dos fundamentos da decisão:

[...]

No que se refere ao artigo 133 do CTN e ao dissídio jurisprudencial, a recorrente afirma que não pode ser responsabilizada por multa devida pela sociedade sucedida, pois teria sido constituída somente após a sucessão empresarial.

[...]

A questão a ser dirimida refere-se à responsabilidade da empresa sucessora pela multa aplicada à sucedida em razão de descumprimento de obrigação acessória, que, muito embora se refira a período anterior à sucessão, somente foi objeto de lançamento após a constituição da nova sociedade.

Importa consignar, de início, que a partir do descumprimento da obrigação acessória surge, imediatamente, nova relação obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo cujo objeto refere-se à prestação pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN:

"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

No mesmo sentido, a lição de Hugo de Brito Machado: "[n]a verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra a inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente" (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 26 ed. pg. 135).

Reitere-se, a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória, muito embora o lançamento ocorra posteriormente.

O regramento da responsabilidade dos sucessores recebe o influxo direto do artigo 129 do CTN que determina:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

Conclui, então, Kiyoshi Harada: "...as normas disciplinadoras da sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão " (Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas. 10 ed. pg. 432).

O que importa, como bem alertado por Hugo de Brito Machado, "é saber a data da ocorrência do fato gerador" (op. cit. pg. 160). Tratando-se de obrigação existente antes da sucessão, nos termos do artigo 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor.

[...]

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

Muito embora o aresto acima transcrito se refira à sucessão de que trata o art. 133 do CTN, e a multa ali examinada seja pelo descumprimento de obrigação acessória, o raciocínio é perfeitamente aplicável ao art. 132 de que trata o caso sob análise e à multa pelo descumprimento de obrigação principal, a qual, conforme visto, surge e se agrega a essa obrigação principal no momento mesmo do descumprimento e é, portanto, transferida à sucessora quando da incorporação, ainda que o lançamento do crédito seja feito posteriormente.

Tal decisão é perfeitamente consentânea com o caráter objetivo da multa de ofício de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito com sua redação vigente à época do lançamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Afasto, assim, também a tese de que a penalidade não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Tal tese é aplicável no Direito Penal, mas deve ser encarada com reservas no Direito Tributário, por todo o exposto. A multa é devida pela falta de pagamento ou recolhimento, ou, em outras palavras, pelo descumprimento da obrigação principal, independentemente de quem seja o sujeito passivo ou de sua intenção. O aspecto subjetivo,

qual seja, a intenção dolosa, é causa tão somente de qualificação da multa, conforme previsto no inciso II do dispositivo legal acima, de que não se cuida no presente caso.

O Superior Tribunal de Justiça voltou a apreciar a matéria, desta feita no regime de recursos repetitivos, de que trata o art. 543-C do Código de Processo Civil. A decisão não destoou, conforme ementa a seguir transcrita⁸:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). [...] AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

[...]

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

6. Embargos Declaratórios rejeitados.

Lembro, por oportuno, que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ, na sistemática do art. 543-C do CPC, como é o caso acima, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, a teor do art. 62-A do Regimento Interno em vigor (Portaria MF nº 256/2009 e alterações supervenientes).

Finalmente, caso alguma dúvida ainda reste após todo o acima exposto, trago a lume a relevante observação de que as pessoas jurídicas sucedida (SANTANDER INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES, CNPJ nº 02.736.455/0001-01) e sucessora (BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.) pertenciam ao mesmo grupo econômico (o grupo Santander) antes do evento sucessório. Impõe-se, desta forma, a aplicação da súmula CARF nº 47, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Por todos estes fundamentos, portanto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

⁸ Embargos Declaratórios no Recurso Especial nº 923.012-MG (2007/0031498-0), julgamento em 10/04/2013, Documento assinado e autenticado digitalmente em 24/04/2013. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho.

Finalmente, cumpre apreciar a irresignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

A matéria tem sido objeto de discussões ao longo do tempo, comportando decisões por vezes divergentes.

A incidência de juros sobre a multa proporcional, aplicada no lançamento de ofício, conforme procedimento das Autoridades Administrativas, encontra seu fundamento no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 e, ainda, no art. 161 c/c art. 139, ambos da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional – CTN), os quais transcrevo para maior clareza:

Lei nº 9.430/1996:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

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.

A polêmica gira em torno da abrangência que se há de atribuir à expressão “*débitos para com a União, decorrentes de tributos*”, presente no *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Tenho que os débitos decorrentes de tributos não podem se restringir ao principal, mas igualmente devem abranger os débitos pelo descumprimento do dever de pagar, ou seja, as multas proporcionais aplicadas de ofício ao lançamento. Nesse sentido, a abrangência dos *débitos para com a União* deve ser a mesma atribuída ao *crédito tributário* de que trata o CTN. O débito do contribuinte para com a União, visto pela ótica do sujeito passivo da obrigação tributária, é o crédito tributário em favor da União, visto pela ótica do sujeito ativo da mesma obrigação.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Peço **vênha para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o**

assunto, excerto do voto condutor do acórdão CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, da lavra do ilustre Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

Consoante relatado, a matéria ora posta à apreciação deste Colegiado se circunscreve à questão atinente a incidência de juros de mora, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício proporcional aplicada.

O art. 139 do CTN determina que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. O art. 113 do CTN, por sua vez, determina, em seu parágrafo primeiro, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como da penalidade pecuniária dela decorrente.

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

Observe-se que tanto o tributo quanto a multa de ofício proporcional serão devidos com a consumação do fato gerador. A multa de ofício proporcional, embora seja um acréscimo ao tributo, não se trata de obrigação acessória, que se caracteriza pelo objeto não pecuniário, classificando-se como uma obrigação de fazer. A obrigação tributária principal consiste, assim, em todo e qualquer pagamento devido, incluindo-se o tributo, a multa ou penalidade pecuniária.

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos **decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

Frise-se, por oportuno, que dito parágrafo terceiro determina a aplicação dos juros sobre o valor dos débitos indicados no caput do artigo, e não sobre seu valor acrescido da multa de mora prevista no mesmo caput. Por outro lado, se o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 admite a aplicação da multa de mora sobre valor que, a depender das circunstâncias do lançamento, pode (considerando, por exemplo, a espontaneidade ou não do pagamento e o benefício da denúncia espontânea), estar acrescido da multa de ofício proporcional, cabe ao aplicador da norma afastar a respectiva concomitância, cuja eventual aplicação, contudo, não tem o condão de modificar a legislação sobre a matéria, afastando a inclusão da multa de ofício proporcional na obrigação principal.

Não é correta a afirmação de que toda penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é decorrente da observância de obrigação acessória. Não pagar tributo é o descumprimento de uma obrigação principal, constituindo parte desta. O fato de o dispositivo legal atribuir, à penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a natureza de obrigação principal, não significa que toda e qualquer penalidade pecuniária é, em sua origem, uma obrigação acessória.

Ou seja: a multa de ofício proporcional não é resultante do descumprimento de obrigação acessória, mas de obrigação principal. É obrigação principal em sua natureza, independentemente de conversão.

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9430/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

Adicionalmente, especificamente quanto ao art. 43 da Lei nº 9.430/96, invocado pelo Contribuinte em sua defesa, destaque-se que esse dispõe sobre a hipótese de "Auto de Infração Sem Tributo", razão pela qual não disciplina a aplicação da juros sobre a multa de ofício proporcional, que somente é exigida com o tributo.

Ao final, por maioria de votos, a Câmara Superior decidiu conforme ementa abaixo:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL— 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 não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Ac. CSRF/04-00.651, de 18/09/2007, proc. 16327.002231/2002-85, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

A matéria retornou à discussão na Câmara Superior em março de 2010, sendo prolatado o acórdão assim ementado, confirmando o entendimento aqui exposto:

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. (Ac. 9101-00.539, de 11/03/2010, proc. 16327.002243/99-71, Rel. Cons. Valmir Sandri, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

Pelas mesmas razões, nego provimento, também quanto a esta matéria, ao recurso voluntário interposto.

Em conclusão, por todo o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

Declaração de Voto

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

A única questão a ser dirimida, por este Colegiado, então, é saber se o contribuinte poderia considerar dedutível, no ano-calendário de 2009, os JCP pagos em 2009, referentes aos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2008, 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, acompanho o Relator e voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior