



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.720533/2013-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.216 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andre Mendes de Moura. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Relatora

(assinado digitalmente)

Andre Mendes de Moura – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego. Ausente, justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Autos de Infração de IRPJ e CSLL, quanto aos anos de 2007, 2008 e 2009, com a imposição de multa de 75%.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 116) como descrição dos eventos que originaram a autuação fiscal:

Conforme informação da Ficha 06B – Demonstração do resultado – da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ) 2009 / Cisão total, a fiscalizada registrou despesas de Juros sobre Capital Próprio (...) no ano-calendário de 2009.

O beneficiário dos juros, conforme consta da Ata da Reunião da Diretoria Executiva parágrafo “ENCERRAMENTO”, FOI O ACIONISTA CONTROLADOR Banco Santander (Brasil) S.A. (...)

Durante o procedimento fiscal o contribuinte apresentou informações que demonstram que este montante refere-se a juros calculados sobre diversos anos-calendário.

O contribuinte apresentou “Ata da reunião da diretoria executiva realizada em 30 de junho de 2009”, que em sua 2ª deliberação trata acerca da distribuição e pagamento dos JCP no ano de 2009 (...)

Apesar de constar em ata que os JCP foram apurados no balanço de 30 de junho de 2009, em sua resposta o contribuinte informa que, para o exercício findo em 30/06/09, foi determinado o valor de (...) para aquele ano-calendário, sendo a diferença relativa aos anos de 2003, 2004, 2006 e 2008. (...)

Conforme já minuciosamente exposto no tópico 3, as Sociedades Anônimas estão obrigadas à observância do regime de competência por força legal do art. 177 da Lei 6.404/76 (...)

Além disso, as demonstrações financeiras dos anos-calendário 2003, 2004 e 2005, 2006 e 2008 foram aprovadas sem a previsão do pagamento/creditamento de Juros sobre Capital Próprio no período. (...)

Logo, não regularmente materializada a opção do interessado, nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2008, mediante a inexistência de deliberação tomada no devido tempo e a falta de contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos JCP, não é possível validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre capital próprio, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor.

O contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo pela manutenção integral dos lançamentos, conforme acórdão ementado da forma seguinte (fls. 230/248):

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 253), ao qual foi negado provimento pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho, em acórdão assim ementado:

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 923.012MG. 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.

Em 14/09/2015, o contribuinte foi intimado quanto ao acórdão (fls. 416), interpondo recurso especial em 25/09/2015, alegando-se divergência na interpretação da lei tributária, quanto aos seguintes temas:

(i) inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora, mencionando como paradigmas os acórdãos **(i.a) 108-09.256** (processo administrativo nº 13884.005045/2003-75), no qual se decidiu que "À autoridade julgadora (DRJ ou Conselho de Contribuintes) não é permitido ajustar o lançamento" e **(i.b) 3102-001.690** (processo administrativo nº 10711.000143/2002-29), do qual se extrai: "ao julgador é defeso inovar na fundamentação da exigência";

(ii) dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, indicando como paradigmas os acórdãos: **(ii.a) 1402-001179** (processo administrativo nº 16327.001201/2009-28), no qual se decidiu que "Embora os juros pagos e deduzidos em 2006 e 2007 tenham sido calculados também com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores de 2001 a 2005, tratando-se de despesas relativas aos anos-calendários de 2006 e 2007, respectivamente, e não de 2001 a 2005, tendo em vista que somente em 2006 e 2007 ocorreu a deliberação sobre o pagamento/crédito dos valores desses juros" e **(ii.b) 101-96.751**, no qual consta que "não vejo qualquer óbice na legislação de regência de a Recorrente adotar o procedimento acima

descrito pelo fiscal, que vale repetir, de calcular ano a ano o montante do valor de JCP passível de dedução".

(iii) a incidência de juros sobre a multa de ofício, indicando como paradigma o **acórdão 9101-000722**, do qual se destaca: *"Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada"*.

O recurso especial foi parcialmente admitido, conforme razões a seguir reproduzidas da decisão da Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheira Adriana Gomes Rêgo) às fls. 563/569, proferida em 15/10/2015:

a) Impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora - divergência de interpretação do art. 149 do Código Tributário Nacional (...)

Confrontando-se os acórdãos recorrido e paradigmas, no entanto, não se confirma a divergência suscitada na interpretação do art. 149 do CTN, dispositivo que elenca os casos em que "o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa".

Com efeito, se os acórdãos paradigma, ante a situações fáticas totalmente distintas da que envolve o acórdão recorrido, manifestaram entendimento de que não se pode admitir que a autoridade julgadora administrativa venha a corrigir erros cometidos na autuação fiscal, o recorrido não se posicionou em sentido contrário, ou seja, de que tais erros possam ser corrigidos em sede de julgamento administrativo. Assim, as diferenças de conclusão entre os julgados não decorreram de divergência de interpretação do art. 149 do CTN, mas sim de apreciação sobre situações que não convergem.

Ora, no primeiro paradigma, que trata de mútuo com pessoa vinculada sediada no exterior, concluiu-se, resumidamente, que "o lançamento deveria ter reconhecido como receita de juros correspondente à operação, no mínimo, o valor calculado com base na taxa Libor acrescida de 3% anuais a título de spread", e que, tendo a DRJ identificado tal equívoco, andou bem ao exonerar o crédito tributário constituído, uma vez que não caberia a ela ajustar o lançamento.

Já no segundo paradigma, que trata de lançamento de IPI e Imposto de Importação em decorrência de reclassificação fiscal de mercadorias feita em procedimento de revisão aduaneira, o colegiado julgador concluiu que "tanto a classificação defendida pelo Fisco quanto a defendida pelo contribuinte estão equivocadas", e que, assim, "a aplicação de terceira classificação implicaria inovação na fundamentação", cabendo "decretar-se a improcedência da exigência".

O acórdão recorrido, por sua vez, manifestando-se expressamente sobre a alteração do critério jurídico do lançamento por parte do julgador de primeira instância alegada pela Recorrente, concluiu não ter havido tal alteração de

critério. Isso porque tanto a autuação fiscal quanto a decisão que julgou a sua impugnação tomaram por base o disposto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, e que, embora a decisão da DRJ tenha feito "extensas considerações acerca do regime de competência, citando inclusive dispositivos da Lei das Sociedades por Ações", o lançamento foi mantido por descumprimento do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995. (...)

Não se confirma, portanto, a divergência de interpretação da legislação tributária, uma vez que as conclusões diferentes a que chegaram os acórdãos confrontados com o recorrido advêm da apreciação que cada colegiado fez da situação fática com a qual se defrontou, sendo as situações enfrentadas totalmente diversas.

b) Atendimento ao limite legalmente previsto para dedutibilidade dos JCP - divergência de interpretação do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995

O confronto do primeiro paradigma (acórdão nº 1402-001.179) com o acórdão recorrido confirma a divergência apontada.

Com efeito, embora ambos os julgados convirjam na conclusão de que despesas com JCPs só podem ser consideradas incorridas, no regime de competência, após a sociedade deliberar por seu pagamento ou crédito, divergem no que se refere aos critérios de determinação para fins de dedução na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Deveras, no recorrido se considerou que a observância dos critérios e limites estabelecidos pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, para fins de dedutibilidade, "deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada ao resultado", ou seja, "descabendo cogitar de aplicação de limites 'a cada ano'". E, assim, decidiu o colegiado por manter o lançamento fiscal que glosou a parcela dos JCPs que extrapolava o limite dedutível, calculado com base na TJLP e no Patrimônio Líquido no ano-calendário 2009, ano no qual foi deliberado pagamento ou creditamento dos juros. (...)

Confirmada a divergência em relação ao primeiro paradigma, despiciendo o exame em relação ao segundo julgado apontado, sendo de se assinalar que as ementas dos dois paradigmas apresentam, na parte que trata da matéria apreciada nesse tópico, texto praticamente igual, bem como que o primeiro paradigma faz referência e transcreve longo trecho do segundo.

c) Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício - divergência de interpretação dos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430, de 1996 (...)

Com razão a recorrente. O confronto da ementa dos acórdãos paradigma e recorrido (transcrita parcialmente no início do presente exame), bem como o teor dos trechos do paradigma reproduzidos no recurso confirmam a divergência suscitada. (...)

Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto, apenas nas matérias do atendimento ao limite legalmente previsto para dedutibilidade dos JCP e da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício, e, por força do art. 71 do Anexo II do RICARF, submeto o presente despacho à apreciação do Presidente da CSRF.

O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto) confirmou o despacho da Presidente de Câmara em 27/10/2015, conforme decisão às fls. 570/571, da qual se destaca:

Com base no art. 71 do RICARF, recepciono o recurso especial para reexame e passo a apreciá-lo, juntamente com o despacho que lhe negou seguimento.

O despacho da Presidente da 3ª Câmara não merece qualquer reparo, uma vez que, em relação ao tópico da impossibilidade de inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora, a diferença de conclusão entre os acórdãos recorrido e paradigmas não decorre de interpretação divergente do art. 149 do Código Tributário Nacional, mas sim da apreciação que cada colegiado julgador fez das situações fáticas que envolvem cada julgado, situações essas que se mostram totalmente distintas.

*Em face do exposto, decido por manter, na íntegra, o despacho da Presidente da Câmara e **DOU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação às matérias do **atendimento ao limite legalmente previsto para dedutibilidade dos JCP e da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício.***

Encaminhem-se os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência do despacho da Presidente da Câmara e deste despacho, facultando-lhe a apresentação de contrarrazões ao recurso especial do sujeito passivo na parte admitida.

Após ciência da Fazenda Nacional, os autos deverão ser encaminhados à Deinf São Paulo, para dar ciência ao sujeito passivo do despacho da Presidente da Câmara e deste despacho, e demais providências cabíveis em relação à parte na qual o sujeito passivo restou vencido.

Posteriormente, o processo deve retornar à 1ª Turma da CSRF, para prosseguimento.

O processo foi remetido à Procuradoria em 28/10/2015(fl. 572), que apresentou contrarrazões em 05/11/2015, nas quais pleitea seja negado provimento ao recurso (fls. 573/608).

Como o processo não havia sido encaminhado à unidade de origem para ciência do sujeito passivo quanto ao despacho da Presidente da Câmara e do Presidente da CSRF e demais providências, a despeito da previsão no artigo 71, §3º, do RICARF (Portaria MF 343/2015) então vigente, foi determinada tal providência (fls. 611/616).

Tendo sido intimado em 10/05/2017, o contribuinte apresentou agravo (fls. 624/629). O Presidente da CSRF negou conhecimento ao agravo e indeferiu o pedido de retificação do exame de admissibilidade, entendendo não estar demonstrado lapso manifesto ou inexatidão material (fls. 659/664). O contribuinte foi intimado quanto a esta decisão em 22/06/2016 (fls. 669).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conheço do recurso especial quanto aos dois temas acima referidos, eis que tempestivo e demonstrada a divergência na interpretação da lei tributária, conforme decisões da Presidente de Câmara, adotando as suas razões de decidir.

Passo a analisar seu mérito.

Juros sobre Capital Próprio

A Lei nº 9.249/1995, dispõe sobre os juros sobre capital próprio, tendo a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nestes autos (2009):

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. (...)

§ 7º 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 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º. (ver se vigente ao tempo dos fatos)

Segundo a Lei nº 9.249/1995, portanto, os juros sobre capital próprio ("JsCP") serão dedutíveis no momento em que *pagos ou creditados* ao acionista (art. 9º, *caput*). O mesmo dispositivo legal estabeleceu que estes JsCP seriam calculados sobre contas do

patrimônio líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP (art. 9º, *caput, in fine*). E ainda limitou os juros ao valor de 50% de lucros acumulados ou das reservas de lucros (art. 9º, §1º).

Pois bem.

A remuneração de capital dos sócios, por meio de JsCP, é faculdade relacionada à liberdade do exercício da atividade econômica. E apenas com o pagamento ou crédito aos sócios - após assembleia que delibere a esse respeito - surge a despesa correspondente a estes JsCP.

A inexistência de norma tributária - ou mesmo de outro ramo do Direito - que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9º, acima colacionado. Assim, só quando os JsCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa pelo artigo 9º, acima reproduzido.

No caso destes autos, houve efetiva deliberação e pagamento dos juros sobre o capital próprio em 2009, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução, mesmo que relacionando-se aos anos anteriores.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma similar, legitimando a dedução dos juros sobre capital próprio em ano-calendário futuro:

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".

V - Recurso especial improvido. (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, Resp 1086752, DJe 11/03/2009)

O julgamento realizado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça não foi submetido à sistemática do então vigente art. 543-C, do CPC/1973. Assim, não se trata de decisão de reprodução obrigatória pelos membros deste Colegiado. De toda forma, reforça o entendimento ora manifestado no presente voto.

Por fim, afasto a alegação de renúncia do direito pela ausência de deliberação de pagamento dos JsCP nos anos anteriores, por força do artigo 192, da Lei nº 6.404/1976. Até porque *"os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente"*, como prevê o artigo 114, do Código Civil. A eventual renúncia do direito pela contribuinte só poderia ocorrer de forma expressa, não se admitindo sua presunção pela mera omissão de manifestação do acionista em assembleias realizadas em anos anteriores.

Acrescento que o artigo 132, da Lei nº 6.404/1976 não estabelece obrigação de deliberação a respeito do pagamento de JsCP nas assembleias gerais ordinárias, o que corrobora a impropriedade em se tratar a omissão dos acionistas como renúncia ao direito de pagamento destes JsCP.

Destaco trecho de voto de lavra do ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkimin, adotando-o como fundamento do presente voto, a respeito da inaplicabilidade da "preclusão temporal" quanto aos JsCP de anos anteriores:

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

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

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

Deste modo, não merece prosperar o argumento de preclusão temporal, vez que esse instituto não é aplicável à perda de direito material e tampouco existe previsão legal de prazo para deliberação de pagamento de JCP. (Acórdão nº 1401-000.901, processo administrativo nº 16327.001409/2010-81)

Diante de tais razões, notadamente considerando que o art. 9º da Lei 9.249/95 define que o "pagamento ou crédito" é definidor do momento da ocorrência do fato gerador dos JsCP, entendo que apenas neste momento é possível a dedutibilidade destes "juros".

Em que pese o entendimento desta Relatora, esclareço que esta Turma da CSRF firmou entendimento em sentido contrário, com composição similar à presente, como se observa do acórdão nº 9101-002.692, proferido em sessão de julgamento de 19/03/2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 mantêm 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.

Contribuição Social sobre o lucro líquido – CSLL

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Em referido julgamento, foram vencidos esta Relatora, além dos Conselheiros Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra. O entendimento desta Relatora não se alterou desde aquele julgamento.

Diante de tais razões, com a devida vênia ao entendimento majoritário desta Turma, voto por **dar provimento ao recurso especial** da contribuinte.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Ademais, dou provimento ao recurso especial do contribuinte para reconhecer a ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, em face da falta de previsão expressa em lei para tanto, mantendo, assim, o acórdão recorrido.

Isto porque o *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, trata apenas dos débitos de tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, *verbis*:

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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

O *caput* acima colacionado, ao dispor sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições tratou dos débitos decorrentes dos fatos geradores que originam a cobrança destes tributos e contribuições, isto é, os débitos dos tributos. Não tratou, assim, das penalidades decorrentes do descumprimento da obrigação tributária.

Acrescente-se que o §3º deste dispositivo legal trata da possibilidade de incidência de juros de mora sobre os débitos a que se refere o citado artigo, isto é, débitos de tributos e contribuições devidas à Receita Federal do Brasil - expressamente tratados pelo *caput* -, confirmando que não há previsão para incidência de juros sobre a multa de ofício.

Ressalte-se que os parágrafos de um artigo expressam aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo, ou exceções à regra por ele estabelecidas, conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...)

III - para a obtenção de ordem lógica: (...)

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;

Assim, a disposição do §3º, do artigo 61 deve se conformar ao *caput* deste dispositivo, regulando, assim, os débitos de tributos, contribuições e multa de mora.

É oportuno lembrar que o legislador expressamente previu a incidência de juros sobre multas isoladas, como se depreende do artigo 43, da mesma Lei nº 9.430/1996:

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.

Ao regular a multa de ofício, em sentido contrário, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 não estabeleceu expressamente a incidência de juros. Nesse sentido, destaca-se a , redação do citado dispositivo, com redação vigente ao tempo do fato gerador tratado nestes autos (2007):

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;

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional trata de crédito tributário com dois sentidos diferentes, em alguns dispositivos tratando da obrigação tributária e a penalidade pelo descumprimento desta obrigação, como se observa dos artigos 121, 139, 142, em outros apenas como a obrigação tributária principal, como se verifica dos artigos 161 e 164.

Colaciona-se o artigo 164, do Código Tributário Nacional:

*Art. 164. A importância de **crédito tributário** pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:*

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

Ao dispor que cabe a consignação na hipótese de recusa ao pagamento "outro tributo ou de penalidade" evidencia que no crédito tributário tratado pelo artigo 164 não está incluída penalidade.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 161, do Código Tributário Nacional:

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

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

Note-se que o artigo 161, do Código Tributário Nacional, define a incidência de juros de mora, "sem prejuízo das penalidades", revelando que estas penalidades não compõe o crédito tributário na acepção expressa por este dispositivo.

O §1º do artigo 161 expressa "aspectos complementares à norma enunciada no *caput*" (conforme artigo 11, III, alínea "c", da Lei Complementar nº 95/1998) e, portanto, não infirma a conclusão que a penalidade não está incluída no crédito como definido por este dispositivo.

Conclusão

Diante de tais razões, com a devida vênia ao entendimento majoritário desta Turma, **dou provimento ao recurso especial** da contribuinte quanto a ambos os temas (JsCP e juros sobre a multa).

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Andre Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto da I. Relatora, a quem sempre rendo homenagens, manifesto meu entendimento contrário em relação ao mérito.

As matérias devolvidas são temporalidade do JCP (Juros sobre Capital Próprio) e incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Passo ao exame.

I. Juros sobre Capital Próprio - Dedutibilidade de Pagamento/Creditamento

O assunto já foi enfrentado pelo Colegiado, em recentes julgamentos. Vale citar os Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067 (os últimos quatro na sessão de setembro de 2017).

Transcrevo o voto da Conselheira Adriana Gomes Rego, proferido no Acórdão nº 9101-003.066, cujos fundamentos adoto como razões para decidir.

Juros sobre Capital Próprio Períodos Anteriores

A discussão cinge-se à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, tão somente os juros sobre o capital próprio (JCP) calculados sobre os valores das contas do patrimônio líquido no exercício social correspondente ao ano-calendário em questão (entendimento da Fiscalização) ou também em relação a exercícios sociais anteriores (entendimento da Contribuinte).

(...)

Como resta evidente pelos próprios precedentes trazidos pela Fazenda e pela Contribuinte, a matéria não se encontra pacificada no âmbito do CARF.

As decisões mais recentes desta 1ª Turma da CSRF, no entanto, vão no sentido da indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos. Com efeito, na sessão de 20 de janeiro de 2016, foram prolatados três acórdãos (de nºs 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182), todos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo nessa linha. Em todas essas votações, meu voto acompanhou o Relator, por entender que:

a) os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido;

b) por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso desse capital);

c) por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e

d) por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período.

Já na sessão de 1º de março de 2016, um processo de minha relatoria foi a julgamento, tendo esta Turma decidido que não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (acórdão nº 9101002.248).

Nesse contexto, traz-se para o presente caso os argumentos expendidos na decisão em questão, dirimidas eventuais diferenças.

Em primeiro lugar, registre-se presente o fato de que a Lei nº 9.249/1995 visou estimular o investimento de capital nas empresas e desestimular o financiamento das atividades operacionais, mediante empréstimos, que caracterizavam uma subcapitalização.

Constata-se, também, que a lei não mencionou o momento em que tais juros devem ser pagos. Contudo, vislumbra-se isso desnecessário, porque se a norma estabelece limites para fins de dedução do lucro real, é porque estamos falando de uma despesa contábil, que tem limites de dedutibilidade para fins de lucro real.

Por oportuno, transcreve-se trecho do acórdão nº 1102-000.934, de 8 de outubro de 2013, da lavra do ex-Conselheiro José Evande Carvalho Araújo:

Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real.

Apesar de a doutrina afirmar que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem.

Não é razoável se entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores. Isso seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano-calendário anterior. (Grifei)

Antes da deliberação para o pagamento dos JCP não há que se falar em direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento, nem em despesa incorrida. De fato, a despesa só surge após deliberação acerca do pagamento ou do creditamento dos juros e da sua correspondente contabilização.

Correto o Ilustre relator do acórdão recorrido quando afirma que para os exercícios pretéritos, não tendo havido pagamento da despesa ou apropriação da obrigação para pagar aos sócios em conta de passivo, não há que se falar em despesa incorrida.

Todavia, resta equivocado quando declara ser descabida menção à inobservância do regime de competência, posto que não houve despesa incorrida. Há inobservância ao regime de competência quando em 2010, a contribuinte apropria uma despesa, cujos fatos geradores ocorreram entre 1998 a 2009.

Neste sentido, trago à colação a lição de Hiromi Higuchi (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 127.):

Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos 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 de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento. (Grifei)

E também os ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho ¹:

Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.

Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente

¹ (Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 10/07/2017, às 15h58min)

justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

E é aqui que reside a questão: o momento que em o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício. Como após a apuração do lucro, não há que se falar mais em pagamento ou reconhecimento da obrigação referentes às despesas de juros sobre o capital próprio, relativamente aos anos-calendário de 1998 a 2009, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio; daí porque o “período-base correspondente”, como dito, necessariamente precisa ser o de apuração do lucro.

No presente processo, em relação aos anos-calendário 1998 a 2009, para os quais a deliberação para pagamento de JCP só ocorreu em dezembro de 2010, e não foi constituída a obrigação de pagar os JCP correspondentes nos AC 1998 a 2009, não há que se falar em dessas despesas incorridas.

Poder-se-ia argumentar que a lei autoriza o cálculo de JCP sobre os lucros acumulados de anos anteriores; contudo, a menção aos lucros acumulados trazida pela Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito tão somente a um dos limites para fins de dedutibilidade do lucro real, senão vejamos:

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 die, 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) (Grifei)

Neste sentido também entendeu a Conselheira Edeli Pereira Bessa, por meio do Acórdão nº 1101-000.904, de 12 de junho de 2013:

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. (Grifei)

Além disso, o fato de o Conselho de Administração deliberar em dezembro/2010 acerca do pagamento de juros sobre o capital, que poderia ter sido deliberado em exercícios passados, não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

A imputação dessa despesa só poderia ser efetivada com retificação do balanço, e esta retificação só tem previsão nas hipóteses de ocorrência de erro, dolo ou simulação, o que não é o caso.

Para se considerar a despesa como efetivamente incorrida, são necessários dois requisitos: i) a deliberação acerca do pagamento ou creditamento dos JCP e ii) a devida contabilização do pagamento da despesa ou da apropriação da obrigação em conta de passivo.

Dessa forma, a deliberação em reunião do Conselho de Administração para creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores (1998 a 2009) não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se discute que a deliberação, nos termos do art. 37 do Estatuto Social da autuada, é uma faculdade. O ponto é que essa faculdade precisa ser exercida no momento da apuração do lucro, por se estar tratando de uma despesa da pessoa jurídica. É uma faculdade do Conselho de Administração deliberar sobre pagamento de JCP em 2010, poderia não tê-lo feito. Mas ao decidir fazer uso desta faculdade, a deliberação só pode abranger o pagamento de JCP sobre o patrimônio líquido existente ao final do ano-calendário de 2010, não podendo criar despesas para períodos de apuração já encerrados.

De fato, a análise dos requisitos de dedutibilidade não pode ficar restrita à possibilidade de pagamento posterior dos juros do capital próprio, sob pena de se concluir, equivocadamente, que a legislação estipulou o regime de caixa para seu reconhecimento. Se a lei silencia, o regime a ser adotado é o de competência, estabelecido no art.177 da Lei nº 6.404/76 como regra geral, verbis:

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.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos. (Grifei)

Ou seja, a Lei nº 6.404/76 adotou o regime de competência como regra geral, devendo o regime de caixa ser aplicado excepcionalmente, para isso,

deve estar previsto expressamente em lei. Nesse mesmo sentido, a citada lei, em seu art.187, que trata da demonstração do Resultado do Exercício, vincula as despesas, custos e encargos às receitas correspondentes do mesmo exercício, verbis:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Tem-se ainda a Instrução Normativa SRF nº 11/96, que em seu artigo 29 disciplina a possibilidade de dedução de juros sobre capital próprio, e ratifica a interpretação da Lei nº 6.404/76, verbis:

Juros Sobre Capital Próprio

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 de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. (Grifei)

A contribuinte invoca o mesmo normativo (art.29 da IN SRF nº 11/96) para declarar que respeitou o regime de competência, na medida em que só se pode cogitar da existência da despesa relativa ao JCP no momento em que o pagamento se torna obrigatório para a pessoa jurídica, e que essa obrigatoriedade só surgiu após a deliberação do Conselho de Administração em dezembro de 2010.

Conforme já mencionado, tal entendimento não tem cabimento, uma vez que a inobservância ao regime de competência decorre do fato de a contribuinte tentar apropriar despesas, em descompasso com as receitas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram.

A matéria também se encontra regulamentada na IN SRF nº 41/98, nos seguintes termos:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual. (Grifei)

O normativo acima esclarece que é possível o pagamento posterior de juros sobre capital próprio, mas desde que a despesa tenha sido reconhecida e devidamente registrada no ano-calendário correspondente ao que foi utilizado para cálculo do JCP, em contrapartida à conta do passivo, que represente a obrigação perante os sócios para pagamento futuro. No caso em tela, a contribuinte manteve uma planilha de JCP acumulados à margem da contabilidade da empresa.

(...)

Resta claro, assim, que a legislação adota como regra geral o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas. As exceções devem vir explícitas na lei. Contudo, a Lei nº 9.249/95 não tratou de excepcionar a regra geral, razão pela qual seria um contrassenso, calcular os JCP com base no patrimônio líquido de um determinado ano-calendário, e apropriar essa despesa em um ano-calendário distinto daquele que serviu como parâmetro para o cálculo dos JCP.

Antes, é preciso compreender os juros sobre capital próprio como destinação do lucro formado a partir da aplicação do capital dos sócios, e uma destinação opcional, em substituição à distribuição de lucros, consoante expressa o art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP seja "imputado ao valor dos dividendos" obrigatórios, "de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo" da retenção na fonte prevista no §2º daquele dispositivo.

Ressalte-se que o caput do art. 9º permite a dedução, para efeitos da apuração do lucro real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Por óbvio que o capital próprio a ser remunerado por juros ao final de cada ano é o capital dos sócios ou acionistas *naquele ano-calendário*.

Esse aspecto da legislação precisa ser observado, porque leva ao seguinte questionamento: ocorrendo a deliberação acerca do pagamento de JCP em 2010, referente a anos-calendários anteriores (1998 a 2009), os sócios/acionistas que receberam a remuneração dos juros foram individualizadamente aqueles constantes do quadro societário/acionistas de 1998 a 2009? Ou foram os sócios/acionistas existentes em 2010? Poderia a Conselho de Administração em 2010 rever as decisões tomadas pelos sócios/acionistas anteriores?

Observe-se, portanto, que se a contribuinte delibera em 2010 o pagamento de JCP dos anos-calendários 1998 a 2009, os sócios a serem remunerados deveriam ser aqueles constantes do quadro societário nos respectivos anos-calendários sobre o qual se calcula os JCP, não os sócios existentes em 2010, sob pena de não se estar a remunerar o capital próprio, mas o capital de outrem. Certamente não é isso o que acontece. O Conselho de Administração não ia decidir, no presente, remunerar sócios/acionistas que não mais fazem parte da sociedade, quando poderia remunerar os sócios/acionistas atuais através de dividendos.

Remunerar os sócios atuais com juros sobre um capital de anos-calendários pretéritos, seria desvirtuar completamente o instituto do juros sobre capital próprio, pois estar-se-ia a remunerar um capital que pertencia a outrem, logo, não haveria remuneração de capital próprio dos sócios.

Por todo exposto, tem-se que as despesas com JCP somente podem incorrer, no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com

o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Ressalto que despesas incorridas são aquelas efetivamente pagas ou apropriadas contabilmente como obrigação em conta de passivo.

Não tendo incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-las na apuração do lucro real de exercício posterior. É dizer, não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Em relação ao decidido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, também se manifestou com clareza o Acórdão nº 9101-003.066:

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça STJ trazido pela Contribuinte em contrarrazões [REsp nº 1.086.752-PR (2008/01933882), 1ª Turma, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 11/03/2009], observa-se que não se trata de decisão definitiva de mérito proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 CPC).

Não se aplica, portanto, o comando de vinculação de decisões veiculado no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.

Acrescente-se que este REsp nº 1.086.752 do STJ é um precedente isolado, não havendo outros no mesmo sentido. Além do que, seu entendimento contraria frontalmente o art. 177 da Lei nº 6.404/76, que estabelece a regra geral do regime de competência. Colaciona-se um excerto do RESP, que demonstra tal contradição:

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. (Grifei)

Logo, *data venia*, resta equivocado o entendimento consignado neste RESP, e talvez por esta razão, não se encontrem outros julgados neste sentido.

Resta evidente, portanto, a impossibilidade de, no ano-calendário de 2008, deduzir-se de despesas relativas a pagamentos de JCP atinentes aos anos-calendários pretéritos.

Tampouco há que se falar em postergação, vez que a despesa deixa de ser dedutível porque não observou o período de competência e também porque não foi reconhecida nas correspondentes assembléias dos acionistas realizada nos anos anteriores a 2008.

E, não tendo sido objeto de reconhecimento no momento correto (2004 a 2007), conforme previsto na legislação, não há que se falar em antecipação de despesa. Da mesma maneira, a partir do momento em que foi reconhecida em um momento posterior (2008), sem previsão legal, consumou-se uma despesa indevida, desprovida de dedutibilidade, que provocou a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, razão pela qual se mostra imperiosa a glosa do dispêndio.

Nesse contexto, sem reparos o procedimento da autoridade fiscal, ao glosar despesa de juros sobre capital próprio cujo pagamento refere-se a períodos pretéritos, vez que não goza de dedutibilidade.

Cabe, assim, ser negado provimento ao recurso.

II. Juros de Mora sobre Multa de Ofício.

Sobre o assunto, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de **tributo ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

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

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*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. (grifei)*

§ 1º (...)

E a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

Processo nº 16327.720533/2013-91
Acórdão n.º **9101-003.216**

CSRF-T1
Fl. 698

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, assim que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Portanto, cabe ser negado provimento ao recurso.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andre Mendes de Moura