



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

Processo n° 16327.720792/2013-12
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.425 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.
Recorrente COMPANHIA DE SEGUROS ALIANÇA DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. INDEDUTIBILIDADE DE JUROS CALCULADOS SOBRE PERÍODOS ANTERIORES

O pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio sujeita-se, para fins de dedutibilidade fiscal, à observância dos critérios e limites estabelecidos pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, apurados no momento em que a despesa com juros é apropriada ao resultado, motivo pelo qual são indedutíveis os juros calculados sobre períodos anteriores ao período do pagamento/crédito.

POSTERGAÇÃO DE DESPESAS. INOCORRÊNCIA.

Considerando que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos motivo pelo qual não há que se falar em postergação de despesa inexistente.

CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplica-se a mesma solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Amélia Wakako Morishita Yamamoto que votaram por dar provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Milene de Araújo Macedo.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Redator Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-63.598, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJ1, em 25 de fevereiro de 2014, que ao analisar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, mantendo as exigências de IRPJ, no valor de R\$ 12.225.536,88, e de CSLL, no valor de R\$ 7.335.322,13, acrescidas de multa de ofício e juros de mora.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito

Trata-se de auto de infração lavrado pela autoridade lançadora para exigência dos tributos abaixo relacionados que, acrescidos dos juros moratórios e da multa de ofício, totalizaram o crédito tributário de R\$ 38.897.498,68:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) R\$ 12.225.536,88

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) R\$ 7.335.322,13

2 No curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 04.02.2013, a autoridade lançadora apurou as infrações abaixo descritas, referentes aos anos-calendário 2009 e 2010:

001 – Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Despesas não dedutíveis

Glosa de despesa relativa a Juros sobre o Capital Próprio deduzida indevidamente.

Anos-calendário: 2009 e 2010

Período de apuração: anual (IRPJ/CSLL)

3 O enquadramento legal encontra-se descrito no auto de infraçãoⁱⁱⁱ e no Termo de Verificação Fiscal^{iv}.

4 Em relação aos anos-calendário sob exame, o interessado apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ^v, onde se observa a opção pelo Lucro Real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL.

5 Do termo de constatação emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair, conclusivamente, as seguintes informações:

6 - inexistente fundamento legal para a dedução integral dos valores declarados pelo interessado a título de “Juros sobre Capital Próprio” na DIPJ dos anos-calendário 2009 e 2010, pois só podem ser considerados para fins de dedução tributária nesses períodos os valores deliberados em Assembleia e devidamente contabilizados que se refiram às distribuições de JCP, cujo cálculo se reporte ao próprio período de apuração sobre as contas do Patrimônio Líquido, com base na variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP;

7 - a empresa deduziu a título de JCP nos anos-calendário de 2009 e 2010 não apenas valores calculados com base na TJLP e Patrimônio Líquido desses anos-calendário, como também valores sem fundamentação legal, calculados retroativamente a anos-calendário anteriores, os quais compõem o montante de R\$ 5.333.423,69 em 2009 e R\$ 43.568.723,84 em 2010;

8 - no que se refere a esses valores, não houve qualquer deliberação social em Assembleia sobre sua distribuição, a título de JCP, nas aprovações das demonstrações financeiras anteriores aos respectivos períodos de dedução, bem como registro contábil desses valores como JCP nos períodos utilizados para os cálculos retroativos, com evidentes consequências dos pontos de vista acionário e tributário.

9 Em nota de rodapé (fl. 127), a autoridade lançadora complementa esclarecendo que “caso o contribuinte insista na tese da dedução de JCP retroativos deverá comprovar os JCP de 2006 a 2008, apresentando cálculos com base na TJLP e PL desses anos-calendário, analogamente aos do documento de 23/07/13” (fls. 105/107).

10 Cientificado do auto de infração^{vi}, em 30.07.2013, o interessado apresentou impugnação^{vii}, em 28.08.2013, onde alega, em síntese, que:

11 – pagou aos seus acionistas a remuneração sobre o capital próprio a que se refere o art. 9º. da Lei nº 9.249, de 1995 (JSCP), relativamente a períodos pretéritos (2006 a 2008);

12 – foram preenchidos os requisitos necessários ao pagamento do JSCP e, por consequência, à dedução de referida importância para fins de apuração do IRPJ e CSLL;

13 – no período de apuração de 2006 a 2008, o interessado atendeu a absolutamente todas as exigências previstas no art. 347 do RIR/99 (base de cálculo e limites);

14 – o período de competência relativo ao pagamento/crédito da remuneração sobre o capital próprio é sempre aquele em que ocorre a sua respectiva deliberação;

15 – isso porque, somente no momento em que é manifestada a intenção inequívoca de pagar a referida remuneração (deliberação), é que se pode cogitar a ocorrência da respectiva obrigação de pagá-la;

16 – se a sociedade somente assume a obrigação no momento da deliberação, em não se sucedendo, não haverá o surgimento da despesa e, por conseguinte, ficará impossibilitada a dedutibilidade de encargo que inexistente;

17 – a figura criada pelo art. 9º. da Lei nº 9.249, de 1995, constitui um regime fiscal opcional para remuneração dos titulares, sócios ou acionistas pelo capital investido em um determinado momento, desde que cumpridos certos limites de dedutibilidade estabelecidos legalmente;

18 – esse regime estabelece que os valores pagos ou creditados a esse título são dedutíveis na pessoa jurídica que os paga ou se obriga a pagá-los, até o limite estabelecido pela lei;

19 – a partir do momento em que o interessado exerce a opção de adotar a distribuição da “remuneração sobre o capital próprio” gera, como uma de suas consequências, a dedutibilidade fiscal do montante pago a esse título;

20 – a dedução fiscal deve ocorrer quando há o pagamento/crédito da remuneração em tela, conforme dispõe o art. 9º. da Lei nº 9.249, de 1995;

21 – a Lei nº 9.249, de 1995, não estabeleceu qualquer periodicidade fixa para o seu pagamento, nem restringiu ao encerramento de cada exercício;

22 - a deliberação de distribuição dos JSCP depende de interesse da empresa e acionistas e aquela, por conseguinte, poderá determinar ou não referida distribuição aos acionistas;

23 – “a legislação estabelece apenas que a dedutibilidade da remuneração pressupõe o dever de ser calculada com base na variação *pro rata* dia da TJLP sobre as contas de Patrimônio Líquido (PL), sem também determinar que a referida taxa seja aplicada anualmente sobre as contas do PL.”;

24 – o que conta para fins de dedutibilidade fiscal são os lucros existentes no momento em que ocorre o pagamento ou crédito da remuneração sobre o capital próprio;

25 – “ainda que seja possível calcular a remuneração em tela em um determinado ano-calendário, por se tratar de uma **faculdade** da pessoa jurídica, ela pode optar por não pagá-la nesse mesmo ano-calendário, de modo que, neste caso, simplesmente, não há como apropriar uma dedução fiscal advinda de uma obrigação nem sequer incorrida.”;

26 – “Em síntese, a dedução fiscal em questão só passa a existir juridicamente quando do nascimento da obrigação consubstanciada no crédito/pagamento da remuneração sobre o capital próprio, não havendo, portanto, como deduzi-la antes disso.”

27 – “Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram no momento propício e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada inexoravelmente elas renunciaram à faculdade prevista em lei.”;

28 – uma vez que inexistente disposição legal que obrigue que o contribuinte distribua o JSCP com periodicidade e, da mesma maneira, não há vedação legal que impeça que tal remuneração seja feita de forma acumulada e retroativa;

29 – “na remota hipótese de se calcular a remuneração em tela em determinado ano-calendário, por se tratar de uma faculdade da pessoa jurídica, permanece a possibilidade de não pagá-la nesse mesmo ano-calendário.”;

30 – é perfeitamente legal a remuneração de juros sobre o capital próprio, referente a exercícios anteriores (2006 a 2008), por se tratar de despesa cuja dedutibilidade **não** se encontra condicionada a cada exercício;

31 – o fato de o pagamento dos juros sobre o capital próprio nos exercícios de 2006 a 2008 ter ocorrido em momento posterior não causou nenhum prejuízo aos cofres públicos, pois haveria apenas a postergação da dedução de uma despesa (sem atraso de pagamento do imposto), nos termos do art. 273 do RIR/99;

32 – “somente ocorrerá prejuízo ao Erário quando a dedução implicar em não pagamento do imposto, caso contrário, de nada serão afetados os cofres públicos”;

33 – “este não é o caso dos autos, tendo em vista que os tributos referentes aos exercícios de 2006 a 2008, bem como os relativos ao exercício de 2009 e 2010 em que foram feitas as deduções dos juros sobre capital próprio relativos aos anos anteriores, foram devidamente quitados”;

34 – “Dessa forma, evidencia-se que além do pagamento/dedução dos juros sobre capital próprio em exercício posterior não serem vedados pela legislação de regência, não houve qualquer prejuízo ao Erário uma vez que o tributo incidente sobre a receita auferida pela Pessoa Jurídica foi devidamente pago, tendo sido postergado apenas o momento em que se pagou e deduziu os juros sobre capital próprio.”;

35 – por fim, a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício é indevida, pois afronta o teor do art. 161 do CTN.

36 O interessado cita ementas de julgados administrativos e judiciais, bem como excertos doutrinários, acosta aos autos documentação trazida com a impugnação e encerra requerendo:

37 - se eventualmente necessárias, a realização de diligência e a posterior juntada de documentos;

38 – seja recebida e acolhida a impugnação, para o fim de ser cancelada integralmente a exigência de IRPJ e CSLL, multa de ofício, juros de mora e demais encargos, culminando, por conseguinte, no arquivamento do *processo* administrativo instaurado;

39 caso não seja cancelado o Auto de infração, requer-se, no mínimo, seja afastada a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

40 Nesta Turma foram juntadas consultas feitas nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

41 É o relatório do essencial.

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora manteve o crédito tributário discutido, cujo julgamento se encontra sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As despesas de juros sobre o capital próprio somente podem ser levadas ao resultado do exercício a que competirem.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, através de patrono legitimamente constituído, pugnando pelo provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

Consoante relatado, cuida a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL; e dos respectivos acréscimos legais, decorrente de glosa de despesa relativa a Juros sobre Capital Próprio (JSCP), deduzida pela interessada da base de cálculo dos tributos em exigência, nos exercícios de 2009 e 2010.

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

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

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

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

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

(...)”

Ao contrário do que afirma a fiscalização, não há que se falar em ofensa ao regime de competência.

Com efeito, o regime de competência está umbilicalmente ligado ao conceito de “despesa incorrida” e a despesa só se torna incorrida no momento em que **“se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros” e “o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu”**¹. E como bem ressalta o autor referido, somente a partir desse momento é que se cogita a aplicação do regime de competência.

No caso, a pessoa jurídica se tornou devedora apenas após a deliberação da sociedade que decidiu efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.

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

Se o pagamento de juros sobre o capital próprio tem tratamento fiscal de despesa financeira para a empresa pagadora, tal despesa, em observância ao regime de competência, só deve ser imputada aos seus resultados no momento em que a sociedade se obrigar a pagar os juros.

Como se observa, antes da deliberação societária no sentido de que se efetue o pagamento de juros sobre o capital próprio não há de se falar em direito subjetivo dos sócios ou acionistas ao seu recebimento e nem em despesa incorrida, não se podendo cogitar antes disso em observância ao regime de competência, posto que não há ato jurídico tornando a empresa devedora dos referidos juros.

No caso concreto, como já ressaltado, o Recorrente deliberou efetuar o pagamento de juros sobre capital próprio em 2009 tomando por base o patrimônio líquido de 2001 e 2006, e em 2010 tomando por base o patrimônio líquido de 2006 a 2010, atendidas as condições e limites previstos na Lei nº 9.249/95. A despesa correspondente ao pagamento desses juros, portanto, somente surgiu para o Recorrente em 2009 e 2010, respectivamente.

Em sendo assim, está equivocado o entendimento da r. decisão recorrida, posto que o Recorrente não pretende computar em um exercício “valores de JCP pertinentes a exercícios anteriores”. Embora os juros pagos e deduzidos em 2009 e 2010 tenham sido calculados também com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores,

¹ Edmar Oliveira Andrade Filho; Perfil Jurídico do Juro sobre o Capital Próprio; MP Editora, 2006, p. 55

trata-se de despesas relativas aos anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente, e não de períodos anteriores, tendo em vista que somente em 2009 e 2010 ocorreu a deliberação sobre o pagamento/crédito dos valores desses juros, portanto, somente nesses anos-calendário a despesa a eles relativa tornou-se incorrida, ou seja, o pagamento desses valores tornou-se obrigação da empresa e direito dos acionistas, afetando o resultado.

Dessa forma, é inconteste o direito do Recorrente de, na apuração do IRPJ e da CSL dos anos de 2009 e 2010, deduzir a despesa oriunda do pagamento de juros sobre o capital próprio realizado naqueles anos, ainda que tomando por base as contas de patrimônio líquido de períodos pretéritos, posto que se trata de despesa que diz respeito aos próprios anos de 2009 e 2010, e não a anos anteriores, nos termos do artigo 9º, “caput” da Lei nº 9.249/95.

Portanto, não há amparo legal estabelecer como condição para a dedução dos juros sobre o capital próprio que o pagamento desses mesmos juros seja efetuado em cada ano-calendário, cujo valor das contas do patrimônio líquido foi tomado como base para seu cálculo, como entendeu a r. decisão recorrida.

Acrescento ainda como razões de decidir, os fundamentos trazidos no parecer o Professor **Ricardo Mariz de Oliveira**, em parecer elaborado para o processo nº 16327.000585/2010-03, conforme a seguir reproduzido, *verbis*:

“Tendo-se em conta as considerações anteriores, percebemos claramente que a obrigação de pagar JCP, e, portanto, o correspondente direito dos acionistas da Unibanco Holdings, pode ser decomposta da seguinte maneira:

- sua **fonte remota é a norma legal do art. 9º da Lei n. 9249**, que autoriza e regula as possíveis relações jurídicas a serem estabelecidas com a função de remunerar seus acionistas pelo capital social, lucros acumulados e reservas mantidas na empresa (exceto a de reavaliação não realizada);

- sua **fonte mediata é a norma estatutária que permite aos órgãos diretivos efetuar o pagamento dos juros, sem prefixar tempo, valores, termos ou condições;**

- sua **fonte imediata é a deliberação do órgão interno competente, que autoriza a distribuição de JCP e estabelece valores e demais condições do respectivo pagamento.**

Antes dessa deliberação não há JCP devidos. **No momento em que a deliberação for tomada, e somente nele, isto é, somente a partir desse momento, há direito dos acionistas aos JCP e, portanto, há obrigação da sociedade de pagá-los.**

Antes, não há obrigação, porque não há relação jurídica que a tenha estabelecido, quando muito havendo uma possível expectativa de direito dos acionistas, mas não direito que já tenham adquirido e que possam exercer.

O Código Civil anterior continha um artigo que dizia:

“Art. 74 – Na aquisição dos direitos se observarão as seguintes regras:

.....

III – Dizem-se atuais os direitos completamente adquiridos, e futuros os cuja aquisição não se acabou de operar.

Parágrafo único – Chama-se deferido o direito futuro, quando sua aquisição pende somente do arbítrio do sujeito; não deferido, quando se subordina a fatos ou condições falíveis.”

Aplicando-se tais noções aos JCP, verifica-se que, antes da deliberação para seu pagamento, o direito não está completamente adquirido porque não é atual, dada sua aquisição depender do fato falível de haver (ou não) a deliberação societária de distribuí-los. Nestas circunstâncias, o máximo que se pode dizer é que se trata de direito futuro não deferido, somente vindo a ser direito adquirido com a decisão do órgão societário, de pagamento dos JCP. Porém, a rigor nem há direito futuro, pois seu possível sujeito poderá ser outra pessoa, caso um sócio ou acionista atual deixe de participar do capital social antes da deliberação do pagamento dos juros.

Essa disposição do Código Civil de 1916 não foi mantida na atual lei civil porque sua função era meramente explicitadora, dado que outras regras da mesma codificação dispunham concreta e normativamente sobre a matéria, assim como ocorre atualmente. Por esta razão, as noções explicitadoras que estavam contidas no art. 74 ainda podem ser adotadas para se interpretar qualquer situação de aquisição de direito e da correspondente obrigação, pois têm a ver com a definitiva constituição dos mesmos segundo a respectiva norma reguladora, seja esta legal ou contratual.

Ademais, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil) continua a conter e a manter em vigor a regra do parágrafo 2º do seu art. 6º, segundo o qual “consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição inalterável, a arbítrio de outrem”.

Justamente dentre as normas mais específicas e concretas que tratam do assunto, em perfeita consonância com a Lei de Introdução, adquire particular relevância para o tema deste parecer aquela que prevê a aquisição do direito a termo, ou seja, o direito cuja aquisição já acabou de se operar em definitivo, porque não mais pendente de condição suspensiva ou de evento futuro e incerto, mas tem prazo para começo de exercício. 1 O que isto tem a ver com o momento em que os JCP passam a representar direito adquirido dos acionistas da Unibanco Holdings, direito possível de ser exercido?

Tem a ver, sim, por dois aspectos.

O primeiro deles é que não há direito adquirido antes de haver a deliberação autorizadora do pagamento, somente a partir de quando o direito estará adquirido definitivamente, ainda que a deliberação estabeleça uma data para a realização do pagamento, pois, já desde a tomada da decisão, passa a haver direito adquirido, embora a termo.

O segundo aspecto gira exatamente em torno do pagamento, pois dificilmente ele se efetiva na data em que tiver sido autorizado. Realmente, a deliberação pode:

- prescrever uma data futura a partir da qual os pagamentos devam começar a ser feitos, caso em que o direito está adquirido incondicionalmente, mas subordinado a termo, portanto, somente podendo ser exercido a partir dessa data; ou pode ser silente sobre data de pagamento, caso em que o direito está adquirido e é exercível imediatamente, mas, mesmo neste caso, razões práticas normalmente fazem com que o pagamento ocorra posteriormente.

Em qualquer desses casos, a despesa já está incorrida pela pessoa jurídica desde a data da deliberação, pois a respectiva obrigação já foi definitiva e incondicionalmente constituída.

Não obstante a obrigação já tenha sido constituída desde a deliberação, entra em aplicação o parágrafo 1º do art. 9º da Lei n. 9249, que somente permite a dedução fiscal a partir do momento em que a obrigação for cumprida no âmbito do direito privado mediante a efetivação do pagamento ou do crédito em conta individualizada do sócio ou acionista.

(...)

Em conclusão, o período-base competente para a dedução da despesa de JCP é aquele em que, tendo havido a deliberação de pagamento, este ocorra efetivamente, ou seja feito crédito individual da obrigação de pagar.

(...)

Em suma:

- a despesa somente nasce se estiver juridicamente constituída, o que, “in casu”, por não haver previsão estatutária de obrigatória distribuição de JCP, somente ocorre quando houver deliberação do órgão competente, que no caso da Unibanco Holdings é a Assembléia Geral ou o Conselho de Administração (Estatuto Social, art. 16, inciso IV);

- ademais, a despesa somente é dedutível se houver o pagamento ou crédito individualizado dos JCP, e somente é dedutível no período-base em que ocorrer um destes eventos, o qual, portanto, é o período-base competente.

(...)

Tendo em vista todos os fatos, fundamentos e razões que apresentei nos cinco primeiros capítulos deste parecer, concluo que:

(...)

- no caso da Unibanco Holdings, em que o órgão competente para decidir pagar JCP é seu Conselho de Administração ou sua Assembléia Geral, a despesa somente foi incorrida quando houve deliberação, nos anos de 2006 e 2007, e a dedução da despesa foi correta porque houve pagamento ou crédito individualizado no mesmo período, além de que foram obedecidos os limites de cinquenta por cento do lucro líquido ou dos lucros acumulados e reservas de lucro existentes nos mesmos períodos em que ocorreram os pagamentos (ademais, o valor calculado sobre anos anteriores, com guarda da proporção de TJLP sobre os respectivos PL, também não excedeu os mesmos limites de lucros em cada um desses anos). (doc. j. – destaques nossos)

Com efeito, o tratamento fiscal contido no artigo 9º da Lei nº 9.249/95 foi incorporado ao RIR/99 em seus artigos 347, 668 e 691, par. 9º, sendo, em síntese, o seguinte:

(a) o pagamento dos juros é opção da empresa;

(b) em fazendo essa opção, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, os juros pagos ou creditados,

calculados sobre as contas do patrimônio líquido, limitados à variação “pro rata” dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP;

(c) o efetivo pagamento ou crédito está condicionado à existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados;

(d) o IRF de 15% é devido na data do pagamento ou crédito e considerado tributação exclusiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica isenta, e antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiários pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado;

(e) o IRF poderá ser compensado com o retido na fonte por empresa tributada com base no lucro real que pagar ou creditar juros sobre capital próprio a seu titular, sócios ou acionistas;

(f) os juros pagos ou creditados poderão ser imputados ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei 6.404/76, sem prejuízo da tributação de 15%; e (g) para cálculo dos juros não será considerado o valor da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica, salvo se for adicionada na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Como se observa, a legislação **previu apenas as conseqüências fiscais do pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio** (tributação na fonte à alíquota de 15% na data do pagamento ou crédito, dedução da despesa respectiva para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, desde que observados os limites materiais e requisitos formais previstos na lei), **não cuidando de permissões ou vedações desse pagamento, nem da época em que deverão ou poderão ser deliberados, creditados e/ou pagos, o que fica a critério da empresa decidir.**

Assim, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas mediante pagamento ou crédito de juros é uma faculdade, que a sociedade pode exercer amparada pelos princípios da livre iniciativa e autonomia da vontade, dependendo apenas de decisão formal nesse sentido (deliberação), tomada em assembléia de acionistas ou reunião de quotistas, ou em virtude de cláusula do estatuto ou do contrato social, **momento em que surge a despesa a eles relativa.**

E na **ausência** de previsão legal que **determine** sejam as deliberações, os pagamentos ou os créditos feitos em cada ano calendário, ou de **dispositivo que vede o pagamento de juros sobre o capital próprio, tendo como base o patrimônio líquido de exercícios já encerrados**, o Recorrente tem absoluta liberdade para deliberar, no futuro, efetuar pagamento de valores relativos a juros sobre capital que poderia ter deliberado efetuar em exercícios passados, deduzindo tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSL e recolhendo o IRF devido por ocasião do efetivo **pagamento** ou crédito, não cabendo falar em preclusão temporal nem em renúncia do direito.

Acresce-se ainda que em se tratando de despesa de juros sobre capital próprio, a Lei 9.249/95 condicionou a dedutibilidade como despesa ao efetivo pagamento ou crédito, de modo que ainda que se entendesse tratar-se de despesa relativa a períodos passados, tendo sido efetivamente pagos/creditados em 2009 e 2010, só nesses anos-calendário poderiam ser deduzidas como despesa para efeito de IRPJ e CSSL.

Portanto, dou provimento quanto a este ponto.

Juros de mora sobre a multa de ofício

A recorrente alega ainda que a incidência de juros sobre a multa de ofício viola o princípio constitucional da legalidade, sustentando que o art.13 da Lei nº9.065/95 remete ao art. 84 da Lei nº 8.981/95, que estabelece a cobrança de juros apenas sobre tributos. Como a multa tem natureza de sanção, sustenta que não se confunde com tributo, a teor dos artigos 3º e 113 do CTN, devendo por isso ser cancelada a cobrança de juros sobre a multa.

De fato, também entendo que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “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.

À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora ...”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

Basta ver que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430 está assim redigido: “Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)”

Resta evidente que o “débito” a que se refere a lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago.

Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros.

Falta, portanto, lei que autorize a União a incluir a multa como parte integrante do principal, para efeitos de incidir os juros sobre ambos, o que viola, segundo meu entender, o princípio da legalidade.

Corroborar tal entendimento o voto-condutor do ilustre Conselheiro Caio Marcos Cândido, *verbis*:

“Entendo caber razão à recorrente quanto à não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1%. Reproduzo parte dos argumentos de defesa esposados pela recorrente.

O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória.

É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CTN, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal, exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.”.

Corrobora tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202 16.397:

Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

(...)

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN?

A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento.” (Processo n. 16327.004079/200275, Acórdão n. 10196.008, sessão de 01 de março de 2007).

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, quanto a este item.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do presente voto.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Voto Vencedor

Conselheira Milene de Araújo Macedo. Redatora Designada

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

Consta do Termo de Verificação nº 01/2013.00289-2, anexo ao auto de infração, que a recorrente procedeu ao pagamento de juros sobre o capital próprio a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995 (JSCP), relativamente a períodos pretéritos (2006 a 2008) nos anos-calendário de 2009 e 2010, sem fundamentação legal.

Na impugnação apresentada a contribuinte alega ser perfeitamente legal a remuneração de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores (2006 a 2008) por se tratar de despesa cuja dedutibilidade não se encontra condicionada a cada exercício. Afirma que, ainda que se entendesse de forma contrária, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos exercícios de 2006 a 2008, mas em momento posterior, não causou nenhum prejuízo aos cofres públicos.

A Turma Julgadora *a quo* negou provimento à impugnação da recorrente fundamentando sua decisão no fato de que as despesas com juros sobre capital próprio são opcionais e que deve ser observado o regime de competência, assim, ao não exercer o benefício fiscal em época própria, o interessado não pode deduzir a despesa de JSCP de forma acumulada em períodos subsequentes. Consta ainda da decisão que a variação da TJLP e o lucro do período que limitam a dedução fiscal devem corresponder ao período de apuração em que a despesa pode ser deduzida na base de cálculo do IRPL e da CSLL

Em sua peça recursal defende a recorrente que o período de competência relativo ao pagamento/crédito da remuneração sobre o capital próprio é sempre aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento, isto porque antes da manifestação inequívoca da intenção da recorrente em pagar a remuneração, via deliberação em Assembleia, inexistente a obrigação de pagá-la. Entende que a previsão da Instrução Normativa SRF nº 11/96, no sentido de que os juros sobre capital próprio são dedutíveis segundo o regime de competência, significa apenas que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período em que for deliberado o seu crédito ou pagamento. Acrescenta que o limite para fins de dedutibilidade fiscal são os lucros existentes no momento em que ocorre o pagamento ou crédito da remuneração sobre o capital próprio, nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

A questão central a ser decidida cinge-se à possibilidade de dedução ou não das despesas com juros sobre o capital próprio calculados sobre períodos anteriores (2006 a 2008) e que foram deliberados e pagos nos anos-calendário de 2009 e 2010.

Para solução da lide, transcrevo o art. 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação vigente à época dos fatos geradores, que trata da dedutibilidade dos juros sobre capital próprio:

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.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 4º Revogado pela Lei nº 9.430/96

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 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.

§ 8º 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.

§ 9º Revogado pela Lei nº 9.430/96

§ 10 Revogado pela Lei nº 9.430/96

assim dispôs:
A Instrução Normativa nº 11/96, ao regulamentar o art. 9º da Lei nº 9.249/95,

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

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;*
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;*
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.*

§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinqüenta por cento de um dos seguintes valores:

- a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou*
- b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.*

[...]

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, identificam-se as seguintes condições para dedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio:

(i) os juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP;

(ii) o valor dos juros pagos ou creditados fica limitado ao maior dos dois valores: 50% do lucro líquido do período de pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o IR e da dedução dos referidos juros ou 50% dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

A recorrente afirma ter atendido às exigências previstas no art. 347 do RIR/99, o qual possui como base legal o art. 9º da Lei nº 9.249/95. Não assiste razão à recorrente pois foi justamente por não ter calculado os valores dos juros sobre as contas do patrimônio líquido utilizando a variação da TJLP no período de apuração em que se deu o crédito ou pagamento, no caso os anos-calendário de 2009 e 2010, que a fiscalização realizou a glosa das despesas com juros sobre capital próprio.

Alega a recorrente que não há limite temporal para pagamento dos juros sobre capital próprio, podendo a remuneração ser feita de forma acumulada e retroativa. Acrescenta que o período de competência relativo ao pagamento/crédito da remuneração sobre o capital próprio será sempre aquele em que ocorrer sua respectiva deliberação.

Assiste razão à recorrente quando afirma que apenas após a manifestação da intenção do pagamento dos juros, via deliberação em assembleia, é que surge a obrigação de pagá-los e, conseqüentemente, considera-se incorrida a despesa. Todavia, a dedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, além do dever de observar o regime de competência, no sentido de que o cômputo da despesa deve ser feito levando-se em consideração o mencionado regime, está também sujeita aos limites impostos pela legislação tributária.

A observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade fiscal, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/95, deve ser feita no momento em que a despesa com juros é apropriada no resultado, motivo pelo qual são indedutíveis os juros calculados sobre períodos distintos do período do pagamento/crédito da remuneração do capital. Neste sentido, transcrevo excerto do voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no acórdão 1302-00.465, julgado na sessão de 27/01/2011, também mencionado pela recorrente em seu recurso voluntário, porém com conclusão diversa da por ela pretendida. O citado acórdão também conclui pela indedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio de forma acumulada e retroativa, o qual adoto como razões de decidir:

"No que diz respeito especificamente à despesa com juros sobre o capital próprio, releva transcrever excertos da manifestação do ilustre Professor Edmar Oliveira Andrade Filho¹ que, a meu ver, aborda com propriedade a questão.

...

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 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 conseqüência porque a observância - e a eventual inobservância - desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade².

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.

Do referido texto, que acolho por inteiro, ressalto as seguintes conclusões:

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;

9. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

[...]

O argumento de que *"em momento algum a legislação condicionou a dedutibilidade dos JSCP à sua contabilização ano a ano em favor dos sócios, inexistindo qualquer impedimento legal para a contabilização de JSCP relativos a períodos anteriores no exercício de seu pagamento"*, com a devida permissão, carece de lógica, vez que não se pode admitir que a verificação quanto as condições de dedutibilidade postas pela lei possa, no caso presente, levar em consideração um período (ou períodos) em que a própria despesa sequer existia.

Não havendo dúvida que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, e que, no caso, tal regime de competência se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, resta expresso na norma tributária que a dedutibilidade de tal pagamento ou crédito fica limitado à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido e 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 (art. 9º, *caput* e parágrafo primeiro, acima transcritos).

[...]

Assim, tenho por absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, vez que resta evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio."

Alega a recorrente que ainda que se entenda que houve inexatidão quanto ao período de dedução, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos anos de 2006 a 2008, mas em momento posterior, não traria qualquer prejuízo ao Fisco, isto porque haveria apenas a postergação de uma despesa, fato este que não é o caso dos autos tendo em vista que os tributos referentes aos anos de 2006 a 2008, bem assim os relativos aos anos de 2009 e 2010 foram devidamente quitados.

Não há que se falar em inexatidão quanto ao período de dedução da despesa. Por se tratar a remuneração do capital próprio de uma faculdade da pessoa jurídica, esta pode exercê-la ou não. No caso concreto, em que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos motivo pelo qual são descabidas as alegações de postergação de despesa inexistente.

Com relação ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça no Resp 1086752/PR, segundo o qual é permitida a dedução dos juros sobre capital próprios relativos a anos-calendário anteriores, como já decidido pelo órgão julgador *a quo*, referida decisão não possui efeito vinculante e produz efeitos apenas entre as partes.

Aduz a recorrente que a correta interpretação à lei, bem assim, a jurisprudência dominante do CARF são a ela favoráveis. Diversamente do alegado pela recorrente, a interpretação à lei expressa em recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais não têm admitido a dedutibilidade de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação. Veja a ementa do Acórdão 9101-002.691, julgado na sessão de 16/03/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

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.

5. O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário na parte relativa à glosa de despesas com juros sobre capital próprio.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

O art. 113 § 1º do Código Tributário Nacional, ao definir o que seria a obrigação tributária principal, assim estabeleceu:

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.

A obrigação tributária principal consiste na obrigação de "dar" uma importância em moeda, diferentemente das obrigações acessórias que têm por objeto as

prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer) determinado ato. Do comando legal acima transcrito infere-se que a obrigação tributária principal engloba tanto o pagamento do tributo quanto a penalidade pecuniária, no caso, a multa de ofício.

Ao afirmar que a obrigação tributária principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente verifica-se que ambas são faces de uma mesma relação jurídica. O crédito tributário é a obrigação tributária quantificada pelo Fisco e constituída pelo lançamento, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O art. 139 do Código Tributário Nacional dispõe expressamente que o crédito tributário decorre da obrigação principal:

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

Em seguida, o art. 161 do Código Tributário Nacional determina:

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.

O crédito tributário constituído nos lançamentos de ofício inclui o tributo, bem assim, a multa de ofício e quando não pagos no vencimento sujeitam-se aos juros de mora. O parágrafo primeiro estabeleceu ainda que referidos juros são calculados à taxa de 1% ao mês nos casos em que a lei não dispuser de modo diverso.

Ocorre que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que os débitos com a União, quando decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01/01/1997, estão sujeitos aos juros Selic quando não pagos nos prazos previstos:

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

Os débitos a que se referem a Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário objeto do art. 161 do Código Tributário Nacional, visto sob a ótica do sujeito passivo. Conforme acima demonstrado, o crédito tributário compreende os tributos, bem assim, a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A jurisprudência deste Conselho é majoritária a favor da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício:

*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.

(Acórdão nº 1301-001.976, Sessão de 05/04/2016)

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É incorreta a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

(Acórdão nº 1302-000.959, Sessão de 07/08/2012)

Assim, voto no sentido de negar provimento ao pedido de exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

CSLL -

Quanto às exigências de CSLL, adoto a solução dada ao litígio principal, IRPJ, em razão dos lançamentos estarem apoiados nos mesmos elementos de prova.

CONCLUSÃO

Em conclusão, por todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de:

(i) negar provimento ao recurso voluntário na parte relativa à glosa de despesas com juros sobre capital próprio

(ii) negar provimento ao pedido de exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo