



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

Processo nº	16327.720792/2013-12
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9101-003.684 – 1ª Turma
Sessão de	07 de agosto de 2018
Matéria	JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.
Recorrente	COMPANHIA DE SEGUROS ALIANÇA DO BRASIL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 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, consequentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente

incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) em relação ao tema "JCP", por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento e (ii) em relação ao tema "juros sobre multa", por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto, Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luís Flávio Neto, Nelsinho Kichel (suplente convocado em substituição ao conselheiro Flávio Franco Corrêa), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual se alega divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias:

- 1) Possibilidade de deduzir os Juros sobre Capital Próprio;
- 2) Não prejuízo ao erário - efeitos da postergação; e
- 3) Inaplicabilidade da Taxa de Juros Selic sobre a Multa de Ofício.

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação às matérias constantes dos itens "1" e "3" acima indicados. Houve negativa de seguimento em relação à matéria tratada no item "2", conforme o despacho exarado em 06/10/2017 pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento parcial ao recurso, e não apresentou agravo.

A contribuinte insurge-se contra o Acórdão nº 1301-002.425, de 16/05/2017, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de manter as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, e também manter a incidência de juros selic sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto às matérias admitidas do recurso, a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

DA POSSIBILIDADE DE DEDUZIR OS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

- inicialmente, é evidente a divergência de entendimentos acerca da presente matéria nesse E. CARF, haja vista que quando do julgamento do recurso voluntário parte dos conselheiros manifestaram entendimento favorável à tese defendida pela recorrente, de modo que ao final restou exarado entendimento desfavorável, por maioria de votos (4x3), sendo que a diferença foi de apenas 1 voto;

- no recurso voluntário interposto, a recorrente pleiteou o cancelamento da autuação, oriunda do pagamento de JSCP a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, relativamente a períodos pretéritos (2006 a 2008) nos anos-calendário de 2009 e 2010;

- ocorre que, quando do julgamento, o v. acórdão recorrido manteve a autuação, frise-se, por maioria de votos (4x3), sob o fundamento de que a dedução de juros sobre capital próprio deve ser feita no mesmo exercício em que eles deveriam ter sido pagos;

- de acordo com o voto vencedor, "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";

- contudo, tal entendimento não deve prosperar, pois a legislação que rege o pagamento e a dedução dos juros sobre capital próprio não impõe esse limite;

- o §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 disciplina a forma e os limites para dedução dos JSCP, veja: [...];

- verifica-se, pela simples leitura, que não há na lei qualquer vedação ao pagamento dos JSCP, e, consequentemente, sua dedução, relativamente aos exercícios anteriores em período posterior. Pelo contrário, é facultada sua dedução a título de despesa no ano-calendário em que foi realmente pago;

- sobre este ponto, o acórdão recorrido sustenta que a recorrente não observou os critérios e limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95, e afirma que concorda com a recorrente que o período de competência é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional, porém, de forma totalmente contraditória, também sustenta que, do ponto de vista fiscal, para fins de dedutibilidade, a observância dos critérios e limites do art. 9º da Lei nº 9.249/95, deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;

- entretanto, tais alegações não devem prevalecer, pois como muito bem observado e pontuado no voto vencido, do Sr. Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, a fiscalização não apontou qualquer irregularidade no cálculo e pagamento dos aludidos JSCP;

- portanto, o cerne da discussão cinge-se, tão somente, com base na interpretação legal, verificar a possibilidade de dedução ou não das despesas com JSCP calculados sobre períodos anteriores (2006 a 2008) e que foram deliberados e pagos nos anos-calendário de 2009 e 2010;

- ao revés do que é sustentado no voto vencedor do acórdão recorrido, a recorrente observou os critérios e limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95, de modo que os juros foram calculados aplicando-se a TJLP sobre o Patrimônio Líquido dos períodos de 2006, 2007 e 2008;

- a única condicionante para a dedução de "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" é a "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", conforme preceitua o artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/95;

- assim, não tendo sido descumprida essa condição, não há qualquer embasamento legal para a glosa da dedução realizada pela recorrente sobre o argumento de se tratar de JSCP de exercícios anteriores;

- observe-se que, no próprio voto vencedor do acórdão recorrido, foi reconhecido que a obrigação de pagar aos acionistas só nasce após a manifestação da intenção do pagamento dos juros, via deliberação em assembleia;

- dessa forma, enquanto não há deliberação pelo pagamento, não existe a constituição jurídica da obrigação de pagar a remuneração sobre o capital próprio, e, consequentemente, não há nada passível de dedução fiscal;

- em outras palavras, enquanto o contribuinte não exerce a opção de tributar parte dos seus lucros que serão distribuídos pelo regime especial de tributação instituído pela Lei nº 9.249/95, não há que se falar em dedução fiscal desse pagamento, pois, simplesmente, o exercício desta opção é uma mera expectativa de direito;

- assim, na medida em que o v. acórdão recorrido sustenta a impossibilidade de dedução dos JSCP calculados sobre períodos distintos do período do pagamento/crédito da remuneração do capital, ela diverge diametralmente do voto vencedor da decisão proferida pela 1ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF (Doc.03), ora trazido como paradigma, conforme se verifica abaixo: [...];

- na mesma linha de raciocínio, a 1ª turma Ordinária da 3ª Câmara desse E. CARF também já se posicionou no sentido de ser possível a dedução dos JSCP de forma retroativa (Doc. 04): [...];

- diferentemente do decidido no v. acórdão recorrido, os acórdãos paradigmas acima transcritos entenderam que o pagamento e consequentemente a dedução dos valores a título de JSCP pode ser feita em período posterior àquele em que se definiu a base de cálculo da despesa, uma vez que não há qualquer vedação legal quanto a este ponto;

- não é bastante salientar que ainda que fosse possível calcular a remuneração em tela em 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 sequer incorrida;

- esse entendimento, inclusive, é corroborado pelo voto do Sr. Conselheiro Luis Flávio Neto, acompanhado pelos votos dos Conselheiros Gerson Macedo Guerra, Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza, o qual é parte integrante do acórdão nº 9101-002.797, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, veja: [...];

- apesar do excerto acima transscrito se tratar de voto vencido pelo voto de qualidade, não é possível ignorar o fato de que boa parte da Câmara Superior de Recursos Fiscais desse E. CARF possui entendimento favorável ao pleito da recorrente, no sentido de ser possível deduzir JSCP relativo à períodos pretéritos;

- sob esse aspecto, é importante ressaltar que as decisões proferidas pela CSRF, quanto à matéria em apreço, tem sido decididas apenas por voto de qualidade, desfavorável aos contribuintes, o que apenas demonstra a nítida existência de divergência do tema posto à apreciação;

- ora, Ilmos. Conselheiros, é sabido que no âmbito judicial o E. STJ tem pronunciado de forma favorável aos contribuintes. Tanto é assim, que o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive, é acompanhado por julgadores desse E. CARF, dentre eles, o Conselheiro Luis Flávio Neto, a saber: [...];

- na mesma linha, vale citar posição do Conselheiro Ronaldo Apelbaum, desta CSRF deste E. CARF, a saber: [...];

- assim, resta patente que as deduções feitas pela recorrente em 2009 e 2010 referentes aos exercícios de 2006 a 2008 são legítimas, uma vez que não há vedação legal para tanto, tal como reconhecido pelo precedente favorável proferido no âmbito administrativo e juntado a esse recurso, devendo assim, ser reformada a r. decisão recorrida;

DA INAPLICABILIDADE DA TAXA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- no voto vencedor do v. acórdão recorrido é sustentado que sobre a multa de ofício deve incidir juros de mora, pois "os débitos a que se referem a Lei 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 9.430/996";

- contudo, referido argumento também não deve prevalecer, tendo em vista que os débitos mencionados no art. 61 da Lei nº 6.430/96, dizem respeito aos decorrentes de tributos e contribuições, o que, frise-se, não é o caso da multa de mora. Afinal, multa não é tributo;

- além disso, a incidência de juros sobre a multa de ofício implicaria em afronta ao artigo 161 do CTN, o qual dispõe que, somente "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";

- com efeito, na medida em que existe uma forma específica de indenização do Erário, qual seja, o acréscimo de juros de mora e correção monetária como forma de ajuste do valor devido (principal), torna-se abusiva a incidência de juros sobre a multa de ofício, constituindo-se como um *plus* de caráter eminentemente sancionatório;

- nesse sentido, é o posicionamento da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desse E. CARF (Doc. 06): [...];

- portanto, é incontestável que a multa de ofício possui natureza de sanção e, por conseguinte, não deve ser corrigida monetariamente, ou seja, sobre ela não devem ser aplicados juros de mora, conforme, inclusive, já decidido por este E. CARF;

- assim, demonstrada as divergências de entendimentos entre Câmaras deste E. CARF, a recorrente requer a aplicação do posicionamento exarado nos acórdãos paradigmáticos acima citados.

Como já mencionado, quando do exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento parcial ao recurso, admitindo as duas matérias acima mencionadas, e não admitindo a divergência relativa à postergação da despesa.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 08/01/2018, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parcialmente o recurso especial da contribuinte, e em 16/01/2018 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DA ADMISSIBILIDADE RECURSAL

- quanto à matéria juros sobre multa, observa-se que todas as Turmas da CSRF vêm agasalhando entendimento pela sua incidência até mesmo seguindo a linha jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*: [...];

- assim, não há, com relação à matéria ventilada no recurso especial, divergência "atual" a ser pacificada, razão pela qual o recurso não merece ser admitido;

- nesse sentido, o recurso especial manejado pelo contribuinte não merece sequer ser conhecido, razão pela qual a Fazenda Nacional pugna para que lhe seja negado seguimento;

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A) JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP) – IMPOSSIBILIDADE DE EFETUAR A DEDUÇÃO DE VALORES DECORRENTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

A.1.) NATUREZA JURÍDICA DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

- a recorrente defende que os juros sobre o capital próprio têm natureza jurídica de dividendos e, por essa razão, deve-se admitir a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76, que autoriza o pagamento em exercício diverso da apuração do lucro;

- não obstante renomados tributaristas, como Alberto Xavier e Modesto Carvalhosa defenderem a posição adotada pela empresa, a Receita Federal e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) conferem aos juros sobre o capital próprio a natureza jurídica de despesa financeira;

- Ricardo Mariz de Oliveira, ao analisar a celeuma, escreveu que a natureza jurídica de qualquer objeto é dada pelo regime jurídico que o direito lhe atribui, e assim também ocorre com os juros (juros de Remuneração do Capital Próprio, Revista de Direito Tributário Atual nº 15. São Paulo: Dialética, 1998, p. 114);

- com efeito, a IN SRF nº 11/96, no artigo 29, §3º, trata essa modalidade de remuneração dos sócios como despesa financeira e determina que a pessoa jurídica beneficiária efetue o registro dos valores como receita financeira. A mesma conclusão pode ser extraída do Decreto nº 5.442/2005;

- o STJ, por sua vez, já manifestou o seu entendimento em diversas ocasiões, podendo ser sintetizado pelo seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO QUE A PESSOA JURÍDICA INVESTE EM OUTRA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

1. Os juros recebidos de capital próprio investido pela sociedade empresarial em outra empresa constituem receitas financeiras.

2. Juros de capital próprio investido não se confundem com dividendos. Entidade com configurações jurídicas e efeitos não assemelhados. Regime jurídico diferenciado a eles praticado.

3. As Leis ns. 10.637, de 2002, e 10.883, de 2003, determinam, expressamente, os acontecimentos negociais que não compõem a base de cálculo da Cofins e PIS. Inexiste previsão excluindo a receita dos juros sobre o capital próprio da referida base de cálculo.

4. Impossibilidade do Poder Judiciário criar situação de não-incidência tributária por interpretação analógica da lei. Obediência a princípio da legalidade.

5. Os juros sobre o capital próprio tem por finalidade remunerar o capital do investidor. São calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Os dividendos representam parcela do lucro distribuído pela empresa aos seus sócios. Entidades que, pelas suas próprias características, não se confundem a que recebem tratamento tributário diferenciado.

6. Os juros recebidos por capital próprio empregado em outra empresa integram a receita bruta do favorecido. Incide sobre eles Cofins e PIS.

7. Recurso especial não-provido.

(Resp 952.566 / SC – Relator Ministro JOSÉ DELGADO – Primeira Turma – DJ 25/02/2008)

- sobre o assunto tem-se, ainda, a doutrina de Fábio Ulhoa Coelho:

Em primeiro lugar, a existência de norma legal autorizativa do seu cômputo, no montante correspondente aos dividendos obrigatórios (o art. 9º, § 7º da Lei nº 9.249/95), a indicar que o legislador atribui aos juros natureza diversa da de dividendos. Claro, pois, se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria necessidade do dispositivo em questão; eles já estariam, por definição, incluídos entre os obrigatórios. Aliás, somente se pode imputar a determinada categoria contábil o que é estranho a ela (Curso de Direito Comercial. Direito de Empresa. Volume II. São Paulo: Saraiva, 2009, pág. 354).

- de fato, não se pode olvidar que a legislação brasileira distanciou os juros sobre o capital próprio dos dividendos, conferindo a eles um regime jurídico próprio de juros. No intuito de confirmar o tratamento distinto de cada um dos institutos, basta verificar que a Lei nº 9.249/95 determinou a tributação na fonte dos juros sobre o capital próprio (alíquota de 15%), ao mesmo tempo em que conferiu isenção aos dividendos;

- ademais, o STJ, órgão responsável pela interpretação das leis brasileiras, confirmou que os juros sobre o capital próprio devem ser tratados como despesa financeira. Nas palavras do Ministro Herman Benjamin, os juros sobre o capital próprio correspondem a remuneração de capital – e não a lucro ou dividendo – e, por isso, constituem receita financeira tributável pelo PIS e COFINS (AgRg no Ag nº 1.330.134/SP. Segunda Turma. DJe 03/02/2011);

- pelas razões expostas, não se sustenta a defesa da contribuinte quando pede a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76. Tal raciocínio somente seria possível se confirmada a equiparação dos juros sobre o capital próprio aos dividendos. Porém, esse entendimento está em descompasso com o regime jurídico conferido pela legislação brasileira e com o entendimento do STJ, razão pela qual não pode ser admitido;

- por outro lado, ainda que os juros sobre o capital próprio e os dividendos pudessem ser equiparados, o que se admite apenas para argumentar, cumpre ressaltar que o artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76 permite o pagamento posterior dos dividendos obrigatórios apenas quando os órgãos da administração informarem à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia;

- nos autos, não foi apresentada a recomendação da administração de que o pagamento de remuneração aos sócios estava inviabilizado nos anos pretéritos (2006 a 2008) em razão de dificuldades financeiras da empresa, nem mesmo existe deliberação da assembléia nesse sentido. O não cumprimento dos requisitos trazidos pelo artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76 é suficiente para afastar a sua aplicação ao presente processo;

A.2.) REQUISITOS E LIMITES PARA PAGAMENTO DE JCP – DA NÃO DELIBERAÇÃO, NO MOMENTO OPORTUNO, SOBRE O PAGAMENTO DOS JCP NOS LIMITES AUTORIZADOS PELA LEI – ATO JURÍDICO PERFEITO.

- o artigo 9º da Lei 9249/95 dispõe que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata dia*, da taxa TJLP;

- o §1º do artigo em comento estabelece que o efetivo pagamento 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;

- o §8º do artigo ainda traz mais uma regra sobre o cálculo do montante de juros dedutíveis: 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;

- o procedimento defendido pela empresa não pode ser admitido;

- o pagamento dos juros sobre o capital próprio não se confunde com as regras para sua dedução. Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho: uma coisa é a dedutibilidade; outra, completamente diferente, é a possibilidade de pagamento (Imposto de Renda das Empresas, 5ª edição, São Paulo: Atlas, 2008, pág. 265);

- ilustrando a colocação, o doutrinador diz que se o contribuinte pretender pagar juros sobre o capital e não tiver lucros e reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor dos juros a serem pagos ou creditados, não poderá deduzir os respectivos valores;

- Modesto Carvalhosa confirma que se a companhia não tiver lucro no exercício nem reservas de lucro, o pagamento de juros a título de dividendos não terá benefício fiscal (dedutibilidade) (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas. Vol. 1. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011);

- o pagamento de JCP é uma faculdade conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de decisão formal

deles próprios, por meio de deliberação tomada em assembléia. A pessoa jurídica, com base nos princípios mencionados, tem liberdade e autonomia para decidir o melhor momento e a forma para remunerar o capital dos sócios. Poderá, inclusive, optar pela taxa de rentabilidade que julgar mais adequada. A dedutibilidade, porém, estará sempre sujeita às regras trazidas pela Lei nº 9.249/95;

- a assembleia é um órgão formado por acionistas e tem a função de decidir os assuntos sociais, manifestando a vontade da companhia. A fusão das vontades individuais acaba por externar a vontade social;

- a recorrente, conforme consta do contrato social, é uma sociedade limitada. Por conseguinte, é regulada pelos artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil e, supletivamente, pela Lei das S/A (lei 6.404/76 – artigo 1º do contrato social);

- nos termos do artigo 1.071 do Código Civil, depende de deliberação dos sócios o modo de sua remuneração, quando não estabelecido no contrato. O artigo 1.078 do Código Civil, por sua vez, impõe o dever de se realizar assembleia ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, no intuito de votar as seguintes matérias:

I - tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico;

II - designar administradores, quando for o caso;

III - tratar de qualquer outro assunto constante da ordem do dia.

- pelos dispositivos transcritos, tem-se que os sócios, durante as assembleias, devem deliberar sobre as contas e resultados econômicos do período, estabelecendo, ainda, o modo de sua remuneração. É nesse momento que deverão decidir sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio;

- a deliberação tomada em assembléia pode ser classificada como um negócio jurídico plurilateral. Negócio jurídico, no conceito desenvolvido por Antonio Junqueira de Azevedo (Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia, 4ª edição, Saraiva, 2002) é: “todo fato jurídico consistente na declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”. Plurilateral, por se tratar de negócio que envolve a composição de mais de duas vontades paralelamente manifestadas por diferentes partes;

- nos termos do artigo 1072 do Código Civil, §5º, as deliberações tomadas de conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes. O artigo 48 do mesmo Código ainda traz uma regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas:

Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.

Parágrafo único. Decaí em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.

- significa, então, que as deliberações tomadas em assembléia pelos acionistas não podem ser simplesmente revogadas ou modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, conforme art. 171 e seguintes do Código Civil;

- no presente caso, quanto aos exercícios sociais pretéritos (2006 a 2008), é certo que já houve a realização de assembleia dos sócios, na qual foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e a aprovação das demonstrações financeiras. Se a assembleia, em determinado ano, resolveu não remunerar os sócios por meio de juros sobre o capital próprio ou determinou o pagamento abaixo do limite dedutível, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito. Tem-se, então, ato jurídico perfeito, estando apto a produzir todos os efeitos;

- ocorre que os acionistas, posteriormente (2009 e 2010), determinaram o pagamento de JCP acima do montante autorizado para fins de dedução. No intuito de se esquivarem de tal limite e deduzirem todo o valor, usam argumento de que o excesso decorre de limites não utilizados em anos anteriores (2006 a 2008);

- não existe óbice para a assembléia, em exercício posterior, deliberar sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver. Como já foi visto, os critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95 dizem respeito apenas aos efeitos fiscais, ou seja, à dedução do lucro real para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Logo, a empresa pode determinar o pagamento de juros sobre o capital próprio até mesmo acima dos limites trazidos pela Lei nº 9.249/95. Trata-se de um direito exercido com base nos princípios da livre iniciativa e da autonomia privada;

- porém, a parcela dedutível deve sempre obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros;

- os limites em questão bem demonstram que o JCP é pago de acordo com o lucro apurado ao final do exercício social correspondente. Ao assim dispor, a lei quis impedir que todo o lucro do período fosse distribuído na forma de JCP, impedindo a tributação. Sendo assim, se a empresa, como no caso dos autos, está pretendendo deliberar JCP sobre exercícios passados (2006 a 2008), é certo que o lucro do respectivo período já teve a sua destinação, não estando mais disponível para fins de pagamento na forma pretendida. E se já foi dada destinação ao lucro dos exercícios encerrados, deve-se respeitar a vontade social externada na assembleia, não podendo ser modificada a qualquer tempo, como se ela não tivesse ocorrido;

- e mais, a remuneração é calculada sobre as contas do patrimônio líquido, limitada à variação *pro rata dia* da TJLP. Por óbvio, na apuração do montante dedutível para o ano-calendário, a TJLP deve ser aplicada apenas quanto ao PL do respectivo período, e não quanto a exercícios anteriores, sob pena de se tornar inócuo o limite trazido pela Lei;

- não pode a empresa tentar dilatar esse limite, sob o fundamento de que está realizando pagamento ‘acumulado’, referente a exercícios anteriores. Independentemente do montante pago, a parcela dedutível obedecerá ao critério quantitativo previsto na legislação e, por óbvio, deverá ser calculada para o exercício no qual foi deliberado o pagamento do JCP, e não conforme exercícios sociais anteriores já devidamente encerrados;

- ademais, a dedução de valores pagos a título de JCP, nos limites autorizados pela lei, é uma faculdade conferida à empresa, e não um direito absoluto. Até a edição da Lei nº 9.249/95, o ordenamento jurídico proibia esse tipo de dedução, conforme constava do artigo 49 da Lei nº 4.506/64;

- se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, decidiu pela não remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio, por óbvio, naquele exercício acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores;

- a deliberação acerca da destinação dos lucros referentes aos anos pretéritos é um ato jurídico perfeito. Cabe à empresa apenas cumprir as determinações constantes da assembléia, onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre o tratamento a ser dado ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração do balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade. Como já houve a destinação do lucro do período, não pode a empresa simplesmente ignorar a deliberação e nos exercícios seguintes determinar o pagamento de JCP;

- cumpre esclarecer que não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante e momento que julgar adequado. Evidentemente que tais decisões encontram-se no âmbito de sua autonomia privada. Porém, o efeito fiscal do pagamento deve obedecer à legislação que trata do assunto. A recorrente não pode efetuar a dedução dos valores sem observar os limites impostos pela lei tributária, muito menos tentar se esquivar de tais limites, defendendo que o excesso decorre de faculdade não exercida em anos anteriores;

- pelas razões expostas, o auto de infração não merece qualquer reparo;

A.3.) OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA – LEGALIDADE DO ARTIGO 29 DA IN SRF 11/96.

- outro ponto que não pode deixar de ser analisado diz respeito à observância do regime de competência, por ser regra geral, bem como critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária e fiscal, no termos do art. 177 da Lei 6.404/76;

- o artigo 29 da IN SRF 11/96 ratifica que a despesa de juros sobre o capital próprio deve observar o regime de competência. Tal norma não é ilegal, pois tem como fundamento de validade o artigo 177 da Lei nº 6.404/76 transscrito acima, bem como o artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo o qual Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Portanto, o ato infralegal não transborda os limites da lei, ao contrário, repete o que já foi acolhido pela norma tributária;

- o conceito de competência decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos nos espaço de tempo a que elas reportam;

- como já foi visto, o pagamento de juros sobre o capital próprio é uma faculdade, dependendo apenas de decisão dos sócios. Até a deliberação, não existe direito algum a essa espécie de remuneração. Somente quando houver a deliberação em assembleia a despesa poderá ser considerada incorrida. A partir do momento em que ocorre a manifestação societária e não existir condição suspensiva para a eficácia do negócio jurídico, os sócios passam a ter direito ao pagamento da remuneração e a despesa será considerada incorrida;

- para efeitos fiscais, a parcela dedutível deve observar os critérios e limites trazidos pela legislação no período em que a despesa foi considerada incorrida. Nesse caso, para cálculo dos juros, deverá ser aplicada a TJLP sobre as contas do patrimônio líquido no qual ocorreu a decisão de se remunerar o capital investido;

- como a despesa somente será considerada incorrida quando houver a deliberação, é incompatível defender a aplicação de TJLP sobre o saldo de contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores, quando sequer houve manifestação societária sobre o assunto. O direito aos juros sobre o capital próprio nasce a partir da decisão societária, não sendo autorizado recuperar a dedutibilidade de despesa que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores;

- em suma, não é possível trazer para o presente a dedução de juros calculados sobre contas do patrimônio líquido de exercícios passados. Para tanto, era necessária a tempestiva manifestação da sociedade. Se não ocorreu, a dedução do período-base continuará atrelada aos critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95;

- nesse sentido também são as conclusões de Edmar Oliveira de Andrade Filho (<<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 13/12/11, às 16h02min.):

- fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado "juro sobre o capital social" se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;

b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;

c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e

d) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

A.4.) JURISPRUDÊNCIA CONTRÁRIA À TESE DEFENDIDA PELA EMPRESA.

- corroborando a adoção do regime de competência para o presente caso, é válido transcrever trecho do voto vencedor do ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto, proferido no acórdão 1201-00.348 (transcrição contida nas contrarrazões);

- existem outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que também são contrários à tese defendida pela empresa (ementas transcritas);

- importante destacar que o TRF da 4ª Região, em sessão realizada em 15 de janeiro de 2013, acabou por rejeitar a dedução acumulada de juros sobre o capital próprio. A ementa do acórdão tem a seguinte redação (APELAÇÃO CÍVEL N.º 5005427-55.2012.404.7005/PR):

TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE DE DEDUÇÃO. ART. 6º, DECRETO-LEI N.º 1.598/77. LEIS N.º 9.249/95 E 9.430/96. COMPATIBILIDADE.

1. Segundo o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as variações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. As Leis nº 9.249/95 e 9.430/96, não revogaram o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Portanto, o encargo denominado juro sobre o capital próprio está submetido ao regime de competência.

2. O período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Por isso, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros, não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se falar em dedutibilidade de algo inexistente.

3. A verificação das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deve ser feita no período em que ocorrer a

deliberação de seu pagamento ou crédito, porquanto, segundo ensinamento doutrinário, apresenta-se "impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação" (cf. Edmar de Oliveira Andrade Filho).

4. Tendo o contribuinte, ao proceder a dedução dos juros sobre o capital próprio superado os limites legalmente previstos para esse fim, legítimo se apresenta o ato fiscal que promove a glosa do excesso, fazendo incidir sobre ele os tributos devidos.

5. Sentença mantida.

- o Relator do acórdão, Desembargador Otávio Roberto Pamplona, afasta a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76, ao fundamento de que os juros sobre o capital próprio não se confundem com os dividendos. Constou no inteiro teor do voto o seguinte:

Além disso, cabe observar que os juros sobre o capital próprio não possuem a mesma natureza jurídica de dividendos não distribuídos no respectivo exercício social. Os juros sobre o capital próprio têm natureza de benefício fiscal pelo qual a lei tributária autoriza a dedução do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, dos valores pagos ou creditados a título de juros de remuneração do capital investido na empresa, traduzindo-se em mecanismo de política econômica para estimular a aplicação de recursos próprios no empreendimento, em detrimento de recursos de terceiros.

- a jurisprudência transcrita acima confirma a legalidade do lançamento, razão pela qual não há censuras a impor ao acórdão recorrido quanto a essa matéria;

B) DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- a recorrente entende indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício de 75% aplicada no lançamento;

- a esse respeito, o art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento", senão seja-se: [...];

- em outras palavras, o crédito tributário "não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora";

- o art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Ed. Saraiva, p. 248), que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro. Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário;

- o conceito de crédito tributário, por sua vez, está esculpido no art. 139 do CTN: [...];

- desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional;

- Hugo de Brito Machado, em sua clássica obra *Curso de Direito Tributário* (23ª edição, Ed. Malheiros, p. 164), conceitua crédito tributário:

"O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade (objeto da relação obrigacional)."

- sendo assim, considerando o disposto no "caput" do art. 161 do CTN, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas;

- neste sentido, inclusive, já se manifestou a 1ª Turma da CSRF, em entendimento que merece ser resgatado: [...];

- pelo exposto, merece ser mantida a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício;

DO PEDIDO

- ante o exposto, requer a Fazenda Nacional seja negado seguimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte. Caso assim não se entenda, requer que seja negado provimento ao citado recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso especial, porque ele preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual dos anos-calendário de 2009 e 2010 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores.

De acordo com a Fiscalização, a contribuinte 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.

Ainda segundo a Fiscalização, 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.

A glosa desse excesso de despesa resultou no lançamento de IRPJ e CSLL.

O lançamento foi mantido pelas decisões administrativas já proferidas nestes autos.

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação à manutenção da glosa da despesa com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores, e também em relação à incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Em sede de contrarrazões, a PGFN suscita preliminar de não conhecimento do recurso quanto à divergência relativa à incidência de juros sobre a multa de ofício, alegando que todas as Turmas da CSRF vêm agasalhando entendimento pela sua incidência, até mesmo seguindo a linha jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, e que, assim, não haveria divergência "atual" a ser pacificada.

A referida matéria não está sumulada pelo CARF, e não há dispositivo regimental que obste o conhecimento do recurso em razão do motivo alegado, ou seja, de que todas as Turmas da CSRF vêm reconhecendo como correta a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

Sendo assim, a preliminar deve ser rejeitada, e o recurso especial deve ser conhecido, relativamente às duas divergências admitidas.

DIVERGÊNCIA QUANTO À DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

O dispositivo legal que dá ensejo à primeira divergência admitida é o art. 9º, caput e § 1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente:

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.

§ 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;

...

§ 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.

Entendo que não assiste razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPS.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPS somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades benfeicentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade,

os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

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, consequentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

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 tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

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

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 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**.

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionados no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transscrito:

Escrituração

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

§ 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.

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

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

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

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI², em seu Manual³:

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores

³ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6^a Edição, pgs. 64 e 65.

no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que 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.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, consequentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi

disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembleia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

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

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

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQUENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas

(ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, consequentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁴ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexiste direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

acabam por reduzirem os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a consequente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 2006 a 2008 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal nos anos-calendário de 2009 e 2010.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas⁵ e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, 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, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "despesa de juros pagos ou creditados", foi apenas "juros pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de despesas incorridas no exercício e pagas no mesmo exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas"⁶ de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Esse segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) ou existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar JCPs vinculadas a despesas de JCPs incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP - já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do

⁶ Ou juros a pagar.

prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem tratá-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa - já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a consequente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite⁷ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado dos anos-calendário aos quais deveriam corresponder as despesas (no caso, anos-calendário de 2006 a 2008).

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesa de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal .

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para

⁷ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Assim, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte em relação a essa primeira divergência.

DIVERGÊNCIA QUANTO À INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Mantida a glossa da despesa referente aos Juros sobre Capital Próprio, cabe analisar agora a divergência relativa à incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Quanto a esse tema, tenho sempre adotado as razões de decidir do Acórdão nº 9101-00.539, proferido em 11/03/2010 por esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merce transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não

pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"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 tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tornando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8
Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 -
SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da
Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL.
OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO
DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO
ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC.
LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n.)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: 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.

Registro ainda uma outra decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, reiterando o entendimento de que é “legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (AgRg no REsp 1.335.688PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12), conforme a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas

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

O voto que conduziu a referida decisão consignou:

"[...] Quanto ao mérito, registrou o acórdão proferido pelo TRF da 4^a Região à fl. 163: '... os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, é possível a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.' "

Na esteira dessas bem lançadas razões de decidir, concluo que sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Desse modo, voto no sentido de também NEGAR PROVIMENTO ao recurso quanto a essa segunda divergência.

Resumindo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte relativamente às duas matérias acima mencionadas.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo