



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

Processo nº 16327.720944/2014-68
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-001.743 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente SAFRA LEASING SA ARRENDAMENTO MERCANTIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

É vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, em observância ao regime de competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário em parte e, na parte conhecida, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. . Vencida a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregório, Luciana Yoshihara

Processo nº 16327.720944/2014-68
Acórdão n.º **1401-001.743**

S1-C4T1
Fl. 532

Argangelo Zani, Júlio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini de Carvalho, Livia de Carli Germano e Antonio Bezerra Neto

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte-MG.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 335 a 350, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 20.242.090,50, assim discriminado:

	Tributo	Juros	Multa	Total
IRPJ	.760.592,58	.095.347,12	.320.444,44	2.176.384,14
CSL	3.690.047,74	1.608.122,81		8.065.706,36
L			.767.535,81	
				20.242.090,50

Segundo a "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal/Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica", a fls. 336, foram imputadas à interessada as seguintes infrações:

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador 31/12/2009 Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99

0002 SALDO INSUFICIENTE

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO OPERACIONAL COM

RESULTADO DA ATIVIDADE GERAL

O sujeito passivo compensou prejuízos operacionais em montante superior ao saldo desse prejuízo, conforme detalhamento nos demonstrativos de apuração e no relatório fiscal anexo.

Fato Gerador 31/12/2012 Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 250, inciso III, 251, 509 e 510 do RIR/99

Multa (%) 75,00

Com respeito à CSLL, conforme fls. 346, o Auto de Infração assim descreve a infração apurada:

0001 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO PAGOS OU CREDITADOS

Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2009	24.600.318,26	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 9º da Lei nº 9.249/95, com as alterações dos arts. 78 e 88 da Lei nº 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 321 a 334, do qual se reproduzem os seguintes excertos:

O contribuinte SAFRA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL, CNPJ 62.063.177/0001-94, deduziu na apuração do lucro real do ano-calendário de 2009, a título de Juros sobre o Capital Próprio, o montante de R\$ 78.500.000,00, conforme consta em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais - Ficha 06B - Linha 53, DIPJ/2010. Não houve nenhuma adição a título de "Excesso de Juros sobre o Capital Próprio Pago ou Creditado", conforme Ficha 09, Linha 14 da mesma DIPJ/2010.

Os juros sobre o capital próprio foram integralmente pagos aos sócios, BANCO SAFRA S/A, CNPJ 58.160.789/0001-28, no montante de R\$ 78.499.998,36 e R\$ 0,55 aos outros três sócios detentores de 1 ação cada, com a devida retenção de IRRF.

O contribuinte foi intimado a apresentar memória de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio relativo ao ano-calendário de 2009. Em resposta à intimação fiscal apresentou a tabela denominada "Cálculo de JCP 2009 Banco J Safra" e "Pagamento de Juros sobre Capital Próprio", demonstrando o cálculo dos limites nos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009.

Através da análise das planilhas acima constatamos que a despesa apropriada a título de JCP ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 78.500.000,00, excede em R\$ 24.600.318,26 o limite calculado conforme legislação em vigor no montante de R\$ 53.899.681,74. Integram o valor de R\$ 78.500.000,00 parcelas correspondentes a Juros sobre o Capital Próprio pertinentes aos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009 (...)

Na Ata de Reunião do Conselho de Administração realizada em 28 de dezembro de 2009 foi deliberado o pagamento aos acionistas, na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95 e legislação sucedânea, de juros a título de remuneração do capital próprio com base na TJLP, no valor de R\$ 78.500.000,00 (setenta e oito milhões e quinhentos mil reais) valor este relativo ao exercício de 2009, para pagamento a partir da data de 28/12/2009 (...)

O contribuinte não respeitou o limite legal de dedutibilidade, com excesso no ano-calendário de 2009 de R\$ 24.600.318,26. No ano-calendário de 2009, tomou a dedutibilidade de R\$

78.500.000,00 que inclui o saldo de juros sobre o capital próprio relativo aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

Com esse procedimento do contribuinte, não foi obedecido o limite de dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL previsto em lei, ocasionando uma dedução indevida de R\$ 24.600.318,26 da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (...)

(...) além das condições legais supra [art. 9º da Lei nº 9.249/95, com as alterações da Lei nº 9.430/9], para efeito de apuração do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, a dedutibilidade dos juros remuneratórios deve ainda atender a outras condições previstas na Instrução Normativa IN/SRFn.º 11, de 21 de fevereiro de 1996, conforme transcrito a seguir:

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

Art. 30. 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 da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

Além das condições legais supra, em se tratando de Sociedade Anônima, para efeito de apuração do lucro real, a dedutibilidade dos JCP será aferida de acordo com o regime de competência, por ser regra geral, bem como critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária e fiscal, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/76 (...)

(...) o art. 248 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) prevê expressamente que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial (...)

Portanto resta claro que o pagamento dos Juros Sobre o Capital Próprio, que foi instituída em nosso ordenamento tributário pelo art. 9º e parágrafos da Lei nº 9.249/95 (art.347 do RIR/99), posteriormente alterada pela Lei nº 9.430/96, é uma faculdade conferida aos acionistas, que decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de uma decisão formal dos mesmos mediante disposição estatutária ou deliberação em Assembleia.

O tratamento fiscal para fins de dedutibilidade dependerá, entretanto, do cumprimento dos requisitos legais expostos acima e dispostos em lei, quais sejam, a existência de lucro computado antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, obediência aos limites quantitativos objetivos, bem como observância do regime de competência.

Neste sentido, a doutrina de Hiromi Higuchi aborda o tema nos seguintes termos: "a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento".

Logo, podemos concluir que para haver dedutibilidade das despesas de JCP necessário se faz que tenha se materializado o fato gerador correspondente, ou seja, a deliberação social tomada no devido tempo, e que a empresa tenha observado as condições previstas na lei 9.249/95, ou seja, o pagamento ou creditamento (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer os limites previstos na lei.

O *decisum* do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.086.752 é coerente com a posição exposta, em especial quando se considera o teor do voto que dispõe: "...os juros sobre capital próprio, de acordo com a Lei 9.249/95, apresentam-se como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu creditamento sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao contrário dos dividendos, os

juros sobre capital próprio dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados ". (sublinhamos)

Esse entendimento do STJ confirma a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho, no sentido de que somente pode ser deduzida a despesa correspondente ao JCP se houver decisão assemblar no tempo devido. À toda evidência não pode uma assembléia decidir sobre outros exercícios já findos, sob pena de "legislar" sobre um período já aprovado por outra assembléia, incorrendo-se, numa situação dessas, em total desvirtuamento da legislação societária.

No caso do presente procedimento fiscal não houve deliberação social sobre a distribuição dos JCP nas Atas das Assembleias de 2006, 2007 e 2008, relativo aos valores pagos em 2009.

O entendimento exposto encontra-se ainda em consonância com a jurisprudência do CARF- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (...)

Com relação ao IRPJ a retificação do saldo de Prejuízo Fiscal em 2009 gerou, no ano-calendário de 2012, compensação indevida de Prejuízo Fiscal de períodos anteriores conforme demonstrativo (...)

Impugnação

Ciente do lançamento em 30 de setembro de 2014 (fls. 352), a interessada apresentou, em 10 de outubro de 2014, impugnação a fls. 359 a 369, alegando, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

- Inicialmente, é mister consignar que a questão posta em debate trata da (i) possibilidade de serem deduzidos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL as despesas com o pagamento de créditos acumulados de JCP, e (ii) se, para fins de dedutibilidade dos JCP pagos/creditados, deve ser observado o lucro acumulado/lucro do ano-calendário a que se referem os JCP ou do ano-calendário em que houve a deliberação pelo pagamento dos JCP.
- Nada obstante a legalidade da operação, a fiscalização glosou a importância de R\$ 24.600.318,26, relativa à diferença entre o valor pago e o valor que entendia ser efetivamente dedutível (R\$ 78.500.000,00 - R\$ 53.899.681,74), sob o argumento de que a Impugnante não poderia ter pago JCP fora do regime de competência, assim entendido o período a que se referem os JCP e, conseqüentemente, tais valores seriam indedutíveis.
- A autuação teve como fundamento a interpretação fiscal conferida ao supracitado art. 9º da Lei nº. 9.249/95 e o art. 29 da Instrução Normativa ("IN") nº. 11/96.
- Estabeleça-se, para logo, a premissa básica inquestionável de que a Lei não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP.
- Ou ainda, em outras palavras, não existe qualquer menção no texto legal de que seja obrigatório, para fins de dedutibilidade dos JCP, que o pagamento ou crédito seja feito em cada ano, em cada exercício social, em cada período-base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo.
- O art. 9º da Lei nº. 9.249/95 estabelece que a pessoa jurídica "poderá deduzir" os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, deixando claro, pois, que o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, a qual não está condicionada a qualquer espécie de periodicidade.
- Sendo assim, observadas as regras legais de cálculo e limites, os JCP que eventualmente não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente, em um ano-calendário qualquer, podem sê-lo em qualquer momento posterior, quando houver deliberação societária neste sentido.

- Muito embora claras as disposições da Lei, a interpretação fiscal pretende explorar a lacuna da Lei para restringir a possibilidade de dedução dos JCP pagos, majorando silenciosamente a tributação, sem autorização legal!
- Nesse passo, é de se lembrar que, se dúvida houvesse a respeito do direito da possibilidade de se deduzir os JCP pagos acumuladamente/retroativamente, dever-se-ia aplicar o art. 112 do CTN. Nele o legislador determinou que fosse adotada a interpretação mais favorável ao contribuinte, sempre que a dúvida se instalasse na penalização do contribuinte.
- Equivoca-se a fiscalização por preferir entender que a IN nº 11/96, ao regulamentar os dispositivos da Lei, teria extrapolado sua competência, acabando por inová-la, em flagrante desrespeito ao princípio da estrita legalidade.
- Conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº. 58/77, contemporâneo à Lei nº. 6.404/76 e ao Decreto-lei nº. 1.598/77, e que até hoje informa o entendimento do conceito, o regime de competência "costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa".
- Aplicadas essas diretrizes, conclui-se que a despesa com o pagamento dos JCP apenas é incorrida pela sociedade quando houver deliberação dos sócios e/ou acionistas neste sentido e ainda sob condição de haver efetivo pagamento ou crédito dos juros, que no caso concreto ocorreu em 2009, ano em que a Impugnante deduziu os valores referentes aos JCP.
- Apenas com a efetiva deliberação e pagamento ou crédito dos JCP é que existe a obrigação incorrida incondicionalmente.
- As despesas com JCP só podem ser consideradas incorridas quando definitivamente devidas, isto é, o momento em que as obrigações a que se referem estejam constituídas de acordo com a norma de direito aplicável. Logo, as despesas de JCP serão consideradas incorridas no período-base em que houver sua deliberação e seu pagamento ou crédito.
- Antes da deliberação e do pagamento ou crédito não há o que deduzir, e não há que se dizer que o regime de competência não foi cumprido.
- Desse modo, o que a Impugnante pleiteia é apenas a correta aplicação do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, que não estabeleceu qualquer limite temporal para o pagamento de JCP calculados em determinado período, podendo ser pagos em períodos subsequentes, quando passariam a ser dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL, como aconteceu no caso concreto.
- O art. 29 da IN nº. 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, apenas esclarece que a despesa deve ser reconhecida no período-base do pagamento ou crédito, pois apenas nesse momento nasce a obrigação a eles relativa.
- Assim, para fins de determinação dos limites de dedutibilidade dos JCP, deve-se atentar apenas para as condições previstas em Lei, quais sejam, a existência de lucros no momento em que haja deliberação para pagamento ou crédito, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados.

É o relatório.

A DRJ MANTEVE os lançamentos, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2008

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2008

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.

É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por incorporação, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso voluntário a este CARF, repisando os mesmos argumentos aduzidos anteriormente na respectiva impugnação e combatendo a decisão de piso praticamente com os mesmo argumentos já expendidos. e aduzindo em complemento a seguinte matéria não tratada na impugnação:

- Como pedido subsidiário, se entender que os pagamentos realizados pela Recorrente desobedeceram ao regime de competência, ainda assim não prosperam os lançamentos, pois por força do que dispõe o art. 273 do RIR/99, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto ou diferença de imposto (atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar), se da inobservância do regime de competência resultar postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base. Entretanto, o pagamento retroativo de JCP não se enquadra nessa hipótese, justamente porque há a antecipação - e não postergação - do imposto devido, na medida em que a pessoa jurídica opta por deduzir em exercícios subsequentes despesas financeiras que já poderiam ter sido reduzidas do lucro tributável em anos-calendário anteriores, caso tivesse optado pela deliberação do pagamento do JCP naquela época.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais para admissibilidade.

A irregularidade em lide refere-se à dedução reputada indevida de pagamento de juros sobre o capital próprio relativo a períodos anteriores ao ano-calendário da autuação. Ou seja, a infração não está relacionada à superação do limite estabelecido em lei.

O fisco e a DRJ alegam que as despesas incorridas em anos anteriores não podem ser apropriadas em anos posteriores, pois feriria o princípio da competência.

Dispõe a legislação ora em debate:

RIR/99

“Art. 347. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

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

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

Tive a oportunidade de enfrentar essa matéria pontualmente em três ocasiões, em duas delas raciocinei dessa mesma forma, de plano adotei o pressuposto de que a natureza dos juros sobre capital próprio seria de “despesas” e, por consequência, adotei o regime de competência a esse fato ligado.

Reforcei esse caminho pelas disposições trilhadas por um ato infralegal da SRFB (Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996), que regulamenta a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio:

Juros Sobre o Capital Próprio

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração 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. (Grifei)

E daí conclui peremptoriamente que:

[...] os preceitos contábeis e legais e infralegais específicos acerca dos juros sobre o capital estão de conformidade legislação na medida que a dedutibilidade de tais valores ficou condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios ou acionistas. Assim, pode-se afirmar com convicção que o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios ou acionistas, disposto no art. 9ª da Lei nº 9.249, de 1995, é que efetivamente materializa o fato gerador correspondente a essa despesa. Portanto, despesa alguma teria se materializado no ano-calendário de 2003, não se podendo, in casu, inclusive nem falar que se estar-se-ia diante de uma postergação de despesas. [...]

Ademais, a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é uma opção da pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida. E conforme pacífica jurisprudência deste Conselho não existe erro diante de uma opção legal.

Por outro lado, está claro nos autos que no ano-calendário de 2007 teria se materializado o pagamento ou creditamento em favor dos acionistas dos juros sobre o capital próprio, não se podendo reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em 2003, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2007 e nos limites estabelecidos para esse período. Ora, para que a despesa fosse incorrida, bastaria que a Recorrente contabilizasse débito de despesa a crédito dos sócios ou acionistas no passivo da empresa até que o pagamento se efetive,

Em uma terceira oportunidade de debater o tema, impressionado por julgado do STJ, mudei minha posição em uma votação onde era o relator (apresentei declaração de voto), não mais assumindo aquela premissa, qual seja, o pressuposto de que a natureza dos juros sobre capital próprio seria de “despesas”.

Na referida declaração de voto, sem adentrar na "verdadeira" natureza dos juros sobre capital próprio, mas assumindo indiretamente a premissa de que eles se equivaliam aos dividendos, sendo espécie do gênero remuneração de capital, adotei "que a melhor metodologia a ser aplicada para o caso dos juros sobre capital próprio é o regime de caixa, pois não são verdadeiros encargos financeiros apropriáveis no período a que competirem, mas resultados a serem distribuídos e exercendo fiscalmente a função de uma exclusão extracontábil do lucro real."

Partindo dessa premissa cheguei à seguinte conclusão, que hoje vejo equivocada:

(...) não havia qualquer óbice de se efetuar o pagamento dos juros de forma cumulativa, envolvendo mais de um exercício, mormente em casos que a empresa ficou temporariamente impedida de pagá-lo. Essa restrição, sem dúvidas, deveria estar expressa em lei. Na falta dessa, fica claro que o legislador elegeu o momento da disponibilização do pagamento como o marco para se aferir os dois vetores temporais de dedutibilidade: O vetor que aponta para o passado (Lucros acumulados e reservas) e o vetor que aponta para o presente (lucros do período).

Observei que a jurisprudência do CARF trilhava caminho diverso e não negligenciei fazer novos estudos para assentar de vez o meu entendimento.

Reestudando a matéria, novamente, e em debates com um novo colegiado, dúvidas novamente sobrevieram e a partir do voto do Conselheiro Fernando na sessão de 03 de

fevereiro de 2016, através do Acórdão nº 1401-001.534, **enfrentou-se novamente o mesmo tema,**

O Conselheiro Fernando adotou integralmente os fundamentos do Acórdão nº 1201-000.857 – 2ª Câmara/1º Turma Ordinária do CARF, proferido em sessão de julgamento realizada em 10 de setembro de 2013, referente ao processo nº 16327.720497/201102. O citado acórdão teve como relator o ilustre Conselheiro Marcelo Cuba Netto que também Transcreveu trechos relevantes do voto da Conselheira Edeli Pererira Bessa, proferido nos autos do processo nº 16327.002051/2007-16.

Referidos julgados fizeram-me ver, inclusive com citações doutrinárias relevantes que a premissa adotada por mim estava equivocada e assim também a minha conclusão.

De fato, vejo que os juros sobre capital próprio possui natureza de despesa e como tal deve-se respeitar o regime de competência. Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros, que se materializa através de uma opção da pessoa jurídica e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. A dedução dos juros sobre capital está sujeita ao regime de competência e a observância de limites quantitativos objetivos. Isso porque os juros sobre o capital próprio constituem despesas financeiras, que tem por fundamento a remuneração pelo investimento realizado pelos sócios, tais despesas devem pertencer ao mesmo período do investimento, sob pena de desrespeito ao regime de competência.

De outra banda, cabe salientar que os juros sobre o capital próprio tem natureza diversa da distribuição de lucros ou dividendos. Isso porque nessa última os valores pagos integram contas patrimoniais sem afetar resultado do exercício, enquanto a decisão de pagar de juros sobre o capital próprio afeta, sim, a redução do resultado exercício, e por isso deverá ser pertinente ao exercício social competente.

E se de fato a lei faculta à pessoa jurídica pagar/creditar JCP, uma vez exercida essa faculdade, não caberá a ela determinar a seu talante em que período deverá ser apropriada referida despesa, pois conforme pacífica jurisprudência deste CARF não existe erro diante de uma opção legal.

Ressalte-se, ainda, que é o efetivo pagamento que poderá ocorrer em exercícios futuros, mas não a deliberação sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio (JSCP) e nem a efetiva escrituração dos juros na contabilidade, que deverão ocorrer no próprio exercício, o que não foi o caso nos autos.

Dessa forma, sobre a possibilidade legal do exercício da faculdade de pagar/creditar JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores e deduzi-los como despesas do período do pagamento, peço licença para transcrever e adotar também como razões complementares de decidir, trechos do excelente voto do então Conselheiro Marcelo Cuba Netto, proferido em sessão de julgamento realizada em 10 de setembro de 2013, referente ao processo nº 16327.720497/201102:

2) Da Distribuição de Juros sobre o Capital Próprio

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

Pois bem, é pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio é uma faculdade da pessoa jurídica, e, como tal, poderá ou não vir a exercê-la, conforme melhor lhe convier.

Essa faculdade encontra-se regulada pela norma acima transcrita, bem como pelas demais normas comerciais, societárias e fiscais que com ela interajam.

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

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

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

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

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

Passemos, então, a responder essas questões.

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

Sobre a possibilidade legal do exercício da faculdade de pagar/creditar JCP calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, peço licença para transcrever, a seguir, trechos do excelente voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido em 12/06/2013 nos autos do processo nº 16327.002051/200716, e acompanhado pela unanimidade dos demais membros da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF:

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

A recorrente invoca os seguintes julgados administrativos:

(...)

JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO — DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL — O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do

pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP — desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição. (Acórdão nº 10196751, sessão de 29 de maio de 2008, Relator Conselheiro Valmir Sandri)

(...)

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

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência os limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (Acórdão nº 19500.023, sessão de 20 de outubro de 2008, Relator Conselheiro Walter Adolfo Maresch). (...)

*Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi et alli em Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), que “(...) a contabilização **no período-base correspondente** é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).*

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio (Op. cit., p.131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em Imposto de Renda das Empresas (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240242): (...)

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

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

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia 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.

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

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

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

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

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

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

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

Mas ainda que admitíssemos, meramente para fins de argumentação, que o exercício da faculdade de pagar/creditar JCP pudesse incidir sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, teríamos ainda que responder à questão levantada na letra “b”, contida ao final do item 2 deste voto, qual seja: em que ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa com pagamento/creditamento de JCP?

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

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

Lei nº 6.404/76: (...)

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

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

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

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

Mas afirmar que a despesa com JCP deverá ser apropriada segundo o regime de competência resolve apenas parte da questão que no propusemos a responder.

Resta ainda investigar a qual período compete a apropriação de juros sobre o capital próprio. Em outras palavras, e especificamente no caso dos autos, resta investigar se a despesa competirá a 2007, data em que a contribuinte exerceu a faculdade de distribuir JCP incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, ou se a despesa competirá aos anos de 2002 a 2006.

Para tanto, necessário se faz determinar a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. Sobre o assunto vale transcrever as lições de Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo intitulado Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3º volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193): (...)

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

O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta.

Em tal contexto, o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital. (...)

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

Ora, pelo acima exposto, é de se concluir que as despesas com JCP têm a natureza jurídica de despesa com juros pagos/creditados ao titular sócios ou acionistas pelo uso do capital por estes investido na empresa. Em outras palavras, trata-se de despesa pelo uso do dinheiro investido na pessoa jurídica.

E, segundo o regime da competência, as despesas pelo uso do dinheiro devem ser apropriadas ao longo dos períodos em que for utilizado esse dinheiro.

Respondendo, então, à questão objeto deste item do voto, ainda que a contribuinte estivesse autorizada por lei a exercer, em 2007, a faculdade de pagar/creditar JCP

incidente sobre o patrimônio líquido de 2002 a 2006, a respectiva despesa com JCP deveria ter sido apropriada nos anos de 2002 a 2006, e não em 2007, como fez a recorrente, já que se trata de uma despesa pelo uso, ao longo daqueles anos, do capital empregado na pessoa jurídica por seus acionistas.

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

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV " O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V Recurso especial improvido. (...)

Portanto, em conformidade com os fundamentos transcritos do Acórdão nº 1201-000.857 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 10 de setembro de 2013, onde são abordados os argumentos trazidos na impugnação em apreço, a lei não permite que os JCP

incidam sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores, em especial, porque nos anos anteriores, à falta do exercício tempestivo da faculdade de pagar/creditar JCP, a pessoa jurídica destinou integralmente o lucro ao pagamento de dividendos, ou à reserva de lucros para posterior distribuição.

*Destaque-se ainda o Acórdão 1201000.886– 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, Sessão de 12 de outubro de 2013, referente ao processo 16682.721029/2012-89, da lavra do Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, com a ementa abaixo reproduzida, que **negou provimento à recurso apresentado por esta mesma empresa sobre igual matéria**, quando do exame da dedução de despesas de juros sobre o capital próprio, consignadas no **ano-calendário 2009, referentes à períodos de apuração anteriores (2000 a 2003)**. Cumpre observar que existe inclusive repetição de períodos de apuração com os autos aqui em análise (200 e 2001).*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

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

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.

Existem regras expressas e limites temporais que regem a matéria, razão pela qual o não exercício da faculdade conferida pela lei implica renúncia e preclusão de direito, até porque parece razoável que os direitos, notadamente aqueles de que resultam efeitos tributários, não podem ser exercidos a qualquer tempo, mediante simples e pura liberalidade do interessado.

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

*No referido acórdão (1201000.886– 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF), anexado ao presente processo por se reportar à mesma empresa e sobre igual matéria, **que ratifica os argumentos até aqui apresentados**, com os quais comungo, e também contraargumenta tópicos trazidos pela defesa no presente processo, encontra-se em*

destaque o entendimento da RFB sobre o assunto, expressado através de Soluções de Consulta, cujas ementas estão transcritas a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 63, de 24 de Abril de 2001

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
IRPJ EMENTA: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.*

Sob pena de infringir o regime de competência previsto na legislação própria, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre capital próprio de períodos anteriores.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 32, de 27 de Janeiro de 2010

*ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica
IRPJ*

*EMENTA: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.
DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

Dessa forma, concluo que é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, em observância ao regime de competência.

Quanto a seu pedido subsidiário de considerar que o auto de infração não poderia ter sido lavrado em desobediência ao regime de competência porque não se trataria de postergação de tributo, mas de postergação de despesas, há que se considerar que a matéria é preclusa por não ter sido levantada na fase impugnatória. É pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de não se conhecer tais matérias

Pelo exposto, não CONHEÇO de parte do recurso, por se tratar de matéria preclusa e, na parte conhecida, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 16327.720944/2014-68
Acórdão n.º **1401-001.743**

S1-C4T1
Fl. 550
