



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

Processo nº 16327.721109/2014-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.239 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2016
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente SAFRA VIDA E PREVIDÊNCIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE.

A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Caio César Nader Quintella que votou por dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 12/08/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assina do digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16327.721109/2014-45
Acórdão n.º **1402-002.239**

S1-C4T2
Fl. 166

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/POA, em sessão de 20 de março de 2015 (fls. 121/129)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e manteve os lançamentos de IRPJ/CSLL, em Acórdão assim ementado

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme TVF de fls. 67/76, “O presente Termo de Verificação trata de procedimento de fiscalização em que foi lavrado auto de infração decorrente da apuração de Adições não computadas na apuração do Lucro Real – Excesso de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) e Falta/insuficiência de adições a base de cálculo ajustada da CSLL – Juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, ano calendário de 2009”.

Após fazer referência preliminar à legislação que trata dos JCP, o condutor do feito argui que “o montante dos Juros sobre o Capital Próprio, apurado de acordo com caput do artigo 9º da Lei 9.249/95, para efeitos de dedutibilidade, não pode exceder a 50% do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou a 50% dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, dos dois o maior. (...) A instrução normativa SRF 41/98, com o objetivo de elucidar a aplicabilidade do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, esclareceu considerar-se creditado, individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio”.

Cita doutrina de Hiromi Higuchi, reporta-se aos artigos 177 da Lei das sociedades anônimas e 247, 248 e 251 do RIR/1999, e prossegue:

“Ou seja, resta claro que o regime de competência deve ser obedecido pela empresa na apuração do lucro real, considerando que, em se tratando de Sociedade Anônima, a expressa previsão legal encontra-se no art. 177 da Lei 6.404/76.

Entretanto, com relação aos JCP, inexistente na Lei nº 9.249/95 qualquer referência a JCP acumulados e/ou retroatividade ou,

até mesmo, previsão de pagamentos destes em momento posterior, até mesmo porque o pagamento ou crédito de JCP consiste em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade.

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

O cerne da questão reside, portanto no respeito das condições de dedutibilidade estabelecidas na legislação de regência e na temporalidade deste ato.

(...)

Ou seja, as contas do exercício só têm existência jurídica quando sobre elas tiver recaído deliberação homologatória da assembleia dos acionistas. E uma vez aprovadas, são atos jurídicos perfeitos e acabados, só cabendo ser retificadas nos casos de erro, dolo ou simulação.

A aprovação das demonstrações implica em verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que o embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e de resultado econômico. Cabendo, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício - se existente.

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

Por outro lado, do ponto de vista econômico, temos que a aprovação das demonstrações financeiras reflete um interesse público. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um ato jurídico perfeito, e tornam-se uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas.

Neste cenário, permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes.

Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não é caso. E, ainda

assim, os valores não transitam pelo resultado, ou seja, não geram receitas ou despesas, estes são lançados diretamente contra conta de Patrimônio Líquido.

(...)

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.

Por certo também não se pode invocar o decisum do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.086.752 a favor da dedução do JPC retroativa, posto que a questão como decidida por aquela E. Corte não se conforma com o caso presente, em especial quando se considera o teor do voto que dispõe que “...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 JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados”.

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 assemblear no tempo devido. À toda evidência não pode uma assembleia decidir sobre exercícios findos sob pena de “legislar” sobre um período já aprovado por outra assembleia, incorrendo-se, numa situação dessas, total desvirtuamento da legislação societária.

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

(...)

Conforme informação na linha 24, Ficha 06C - Demonstração do Resultado - da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ 2010/ AC 2009), o contribuinte registrou despesas de Juros sobre Capital Próprio no montante de R\$ 45.800.000,00, no ano-calendário de 2009.

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\$ 45.799.987,43 e R\$ 12,57 ao sócio Investpar Participações S.A.

Em 13/10/2014, em atendimento ao Termo de início do Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou demonstrativo da base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio, no qual informa que o valor total deduzido é composto por cálculos dos limites relativos aos anos calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, conforme tabela abaixo:

Limite de 2009 14.484.288,78

Saldo utilizado de 2006 9.391.105,35

Saldo utilizado de 2007 9.864.951,66

Saldo utilizado de 2008 12.059.654,21

Pagamento de 2009 45.800.000,00

Conforme podemos verificar nos registros contábeis da fiscalizada, os juros foram registrados na conta “3.6.2.9.6.1.0.0.00.0001 – DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL”.

Intimado a apresentar as atas das assembleias em que foram deliberados os pagamentos dos juros sobre o capital próprio relativos aos anos calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, o contribuinte apresentou apenas a ata de 2009 relacionada ao período solicitado. Na Ata de reunião da diretoria realizada em 28/12/2009 foi deliberado o pagamento aos acionistas, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e legislação sucedânea, de juros a título de remuneração do capital próprio no valor total de R\$ 45.800.000,00, relativo ao exercício de 2009, para pagamento ou crédito a partir daquela data. Dessa forma foi verificado que para os anos calendário de 2006, 2007, 2008 não houve deliberação social para pagamento de JCP.

Além disso, as demonstrações financeiras dos anos-calendário 2006, 2007, 2008 foram aprovadas sem a previsão do pagamento/creditamento de Juros sobre Capital Próprio no período.

Ou seja, a empresa deduziu, no ano-calendário de 2009, R\$ 31.315.711,22 de JCP calculados retroativamente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, com base na TJLP e PL desses períodos de apuração.

Conclui-se então que só podem ser consideradas para fins de dedução tributária no ano-calendário de 2009 as distribuições de Juros sobre o Capital Próprio cujo cálculo que se reporte ao próprio ano de 2009, no montante de R\$ 14.484.288,78, valor que atende aos limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Dessa forma foi constatado que o contribuinte não respeitou as condições de dedutibilidade estabelecidas na legislação de regência para o ano calendário de 2009, deduzindo indevidamente o montante de R\$ 31.315.711,22, referente a utilização de saldos dos períodos anteriores, anos calendário de

2006, 2007 e 2008, valor não adicionado na apuração do lucro real.

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

Pelos motivos expostos, impõe-se revisar o lançamento do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido efetuado pelo contribuinte para recalcular a base tributável. O valor a ser tributado é, portanto, o representado pela dedução apenas do JCP calculado em 2009, sendo glosado o valor excedente de R\$ 31.315.711,22”.

(...)

Ainda de acordo com o TVF (fls. 75), a infração teve o seguinte enquadramento legal: Art. 177 da Lei nº 6.404/76; Art. 3º e 9º da lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 78 e 88 da Lei nº 9.430/96; Arts. 247, 249, inciso I, 250, inciso III, 251, 347, 509 e 510 do RIR/99; Art. 2º e §§ da lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da lei nº 10.637/02.

DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO RECORRIDA

Segundo relatório da decisão recorrida (DRJ/POA), a autuada apresentou peça impugnatória de fls. 96/106, e em essência alegou:

“a) Defende que a lei não define prazo pra o pagamento ou crédito dos juros sobre capital próprio. Pelo contrário, argumenta que “o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 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”.

b) Entende que a fiscalização promoveu interpretação equivocada da IN nº 11/1996, “olvidando que ela necessariamente deve ser entendida dentro dos limites legais, pois qualquer disposição normativa fiscal destituída de base legal não obriga os contribuintes”. Nesse contexto, argumenta que “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”. Aduz que “a exigência do art. 29 da IN nº 11/96 milita exatamente a favor do entendimento da Impugnante, ou seja: o JCP será dedutível no período em que este for deliberado e pago ou creditado aos acionistas, em respeito, justamente, ao princípio da competência”. Nesse particular, cita doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes (acórdão 101-96.751) a seu favor.

c) Em resumo, repisa que, “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. E foi assim que a Impugnante procedeu”.

Analisando o litígio, a 1ª Turma da DRJ/POA, depois de reportar-se à Solução de Consulta COSIT nº 329, de 27/11/2014, argumentar que o ali exposto não deixa dúvidas quanto ao posicionamento da RFB a respeito do tema, e transcrever o seu texto naquilo que é mais pertinente ao caso apreciado, concluiu estar “*correto o entendimento da fiscalização de que a dedução como despesa, na apuração do lucro real referente ao ano-calendário de 2009, dos juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, não encontra respaldo normativo*”.

Mais, que a referida Solução de Consulta certifica, ainda, que “*a linha de entendimento adotada tem seus efeitos estendidos à CSLL, tendo em vista a previsão em vários dispositivos, como o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004 (...)*”.

Para finalizar julgando improcedente a impugnação, mantendo os lançamentos.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 01/04/2015 (fls. 133/134), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 22/04/2015 (fls. 136/154), basicamente repisando os argumentos expendidos na impugnação e combatendo, pontualmente, aspectos presentes na decisão recorrida, especificamente sua sustentação na SC COSIT nº 329/2014.

Aventa que o art. 114, do Código Civil aponta que “*os negócios jurídicos e a renúncia interpretam-se estritamente*” e que, assim, “*se não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP, se até mesmo no Direito Privado a renúncia deve ser interpretada de forma restrita, é desarrazoado afirmar que o silêncio do acionista deve ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito gerando efeitos tributários*”.

Assenta inexistir dispositivo legal que obrigue a sociedade a deliberar sobre os JCP no encerramento do ano-calendário, que o art. 132, da Lei nº 6.404/76 só trata de lucros e dividendos, e que, “*se é possível postergar o pagamento de dividendos obrigatórios para pagá-los no futuro, quando a situação financeira da empresa permitir, também é possível pagar, no futuro, os JCP relacionados a esses dividendos postergados (...). Que, “faz todo sentido que assim seja, já que a falta de liquidez momentânea da empresa não pode impedir que, no futuro, verificadas as condições para tanto, a empresa distribua lucros acumulados e/ou pague JCP aos acionistas*” (RV – fls. 148/150).

Reproduz jurisprudência que entende lhe ser favorável e requer o provimento do Recurso Voluntário.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Processo nº 16327.721109/2014-45
Acórdão n.º **1402-002.239**

S1-C4T2
Fl. 173

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares a enfrentar, passo à análise do mérito.

O tema discutido neste processo, dedução, para fins fiscais, de juros a título de remuneração do capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores, tem frequentado, assiduamente, os julgamentos deste Tribunal Administrativo desde quando ainda na sua formatação como Conselho de Contribuintes.

Nas primeiras decisões e até há aproximadamente um lustro, a jurisprudência administrativa (como observado pela recorrente em sua defesa), tendia a dar provimento à tese dos contribuintes, ou seja, validava a possibilidade de se deduzir, a título de despesas com Juros sobre o Capital Próprio, montantes pagos em períodos posteriores àqueles em que teriam ocorrido.

Todavia, nos últimos anos, as decisões das diversas Turmas Ordinárias das Câmaras da 1ª Seção e, mais recentemente ainda, as da Câmara Superior mudaram substancialmente de rumo, perfilando entendimento de que o regime de competência deve ser obrigatoriamente observado pelos interessados em deduzir, das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, a despesa de JCP.

Nesta linha, dentre outros, destaco os seguintes precedentes, todos recentes:

Acórdão nº 1101-000.904 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Acórdão nº 1401-001.535 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Acórdão nº 1302-001.785 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Acórdão nº 9101-002182 – CSRF - 1ª Turma

Acórdão nº 9101-002181 – CSRF - 1ª Turma

Por refletir o pensamento deste Relator, adoto como razões de decidir, o voto exarado pelo I. Conselheiro Marcelo Cuba Netto no Processo nº 16327.720497/2011-02, Acórdão nº 1201-000.857, 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 10/09/2013, abaixo reproduzido, com os devidos ajustes pontuais pertinentes ao caso concreto aqui analisado:

“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-lo, 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 calculados 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 discussão².

Nesse sentido, especificamente no caso sob exame, é preciso responder às duas 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 16327.002051/2007-16, e acompanhados 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:

(...)

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

(...)

*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***

² No caso concreto, anos de 2009, e de 2006 a 2008

Documento assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 12/08/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 dos 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. 240/242).

(...)

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 daquela 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.

(...)

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 inde dutível 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.

Daí 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 de 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 2006³.

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,

³ No caso concreto, anos de 2009, e de 2006 a 2008

Documento assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 12/08/2016

por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por PAULO MATEUS CICCONE

Impresso em 12/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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”.

Postos estes argumentos, saliente-se ser pacífico não haver vedação às empresas para cálculo e pagamento de JCP sobre suas contas patrimoniais.

O que aqui se discute, entretanto, não é sua permissibilidade societária, mas sua dedutibilidade tributária.

Em outro dizer, se a recorrente, no caso concreto, resolveu pagar a seus acionistas o montante de R\$ 45.800,000,00, relativos aos JCP dos anos de 2006 a 2009, pode até não haver, em tal ato, qualquer impedimento sob o ângulo societário.

Porém, na leitura da Lei Fiscal, o limite possível de DEDUTIBILIDADE dos JCP em 2009 seria de R\$ 14.484.288,78, significando dizer que o excedente (R\$ 31.315.711,22), por ferir o básico e incontroverso regime de competência aplicável às pessoas jurídicas, não pode ser aceito como redutor das bases imponíveis de IRPJ e CSLL, como pretendido pela recorrente.

É verdade, como sustentado pela recorrente (RV – fls. 138), que, “nem a Fiscalização, nem a decisão recorrida, se insurgiram contra a formação material dos JCP, de sorte que deve ser considerada acertada a apuração numérica levada a efeito pela Recorrente”, e que, “é certo que a questão posta em debate trata, apenas, da (i) possibilidade de serem deduzidos do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL as despesas com o pagamento de créditos de JCP”.

Ora, é **exatamente** este o cerne da questão. O fato de não ter havido contestação quanto aos cálculos **matemáticos** não significa concordância com sua dedutibilidade, esta, sem nenhuma centelha de dúvida, em face do que já foi argumentado,

extrapolada no montante objeto dos lançamentos ((R\$ 31.315.711,22), conforme quadro abaixo (TVF – fls. 74):

Limite de 2009	14.484.288,78
Saldo utilizado de 2006	9.391.105,35
Saldo utilizado de 2007	9.864.951,66
Saldo utilizado de 2008	12.059.654,21
Pagamento de 2009	45.800.000,00

Portanto, quanto ao mérito, não há reparos a fazer ao trabalho fiscal.

Resta analisar alguns outros aspectos suscitados pela recorrente, a saber:

a) A respeito da legalidade do artigo 29, da IN SRF nº 11/96.

No voluntário – fls. 140/142, a recorrente questiona a legalidade do artigo 29, da IN (SRF) nº 11/96:

Além disso, não nos parece válida a interpretação da fiscalização que pretende examinar a IN nº. 11/96, olvidando que ela necessariamente deve ser entendida dentro dos limites legais, pois qualquer disposição normativa fiscal destituída de base legal não obriga os contribuintes.

Sobre o assunto, adoto, como fundamento de decidir, as razões expostas no voto do I. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator do Processo nº 16327.720497/2011-02, Acórdão nº 9101-002.180 da CSRF, sessão de 20/01/2016, em tudo aplicável ao caso:

“A Instrução Normativa (IN) SRF nº 11, de 21/02/1996, ao tratar dos Juros sobre Capital Próprio, trouxe o caput do art. 29 com a seguinte redação:

*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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.*

39. Comparando-se o texto do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996 com o caput do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, observa-se que foi incluída a expressão “observado o regime de competência”.

40. Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do caput do citado art. 29, por ter incluído essa expressão em sua redação.

40.1. A legalidade dessa inclusão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo suficiente a leitura do dispositivo sem a expressão atacada para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do caput do art. 29 da IN SRF nº

11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

40.2. É fato que não é a expressão guerreada que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino no item 14 e seus subitens, o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com exceções para a legislação fiscal desde que expressas (entre as quais os JCP não se enquadram).

40.3. Aqui dá-se a velha retórica, eu enuncio no dispositivo específico a regra geral, leio o dispositivo específico e vejo que a regra geral não está escrita nele, em seguida tento defender que, como a regra geral não está ali expressa, então trata-se de uma exceção. A isso se responde apenas que a exceção não se presume nem que a regra geral tem que ser escrita em todos os lugares.

40.4. Assim, não há qualquer ilegalidade no caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996”.

b) Sobre a disponibilidade de recursos para pagamento.

Argumentou a recorrente (fls. 149) que:

O art. 202, §§ 4º e 5º, autoriza que a Assembléia Geral postergue o pagamento dos dividendos quando os órgãos da administração lhe informarem ser ele incompatível com a situação financeira da companhia, desde que registrados como reserva especial, situação em que os dividendos postergados deverão ser pagos assim que a situação financeira da companhia permitir, se os lucros não forem absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes. Leia-se:

E às fls. 150:

Vê-se, com isso, que, se é possível postergar o pagamento de dividendos obrigatórios para pagá-los no futuro, quando a situação financeira da empresa permitir, também é possível pagar, no futuro, os JCP relacionados a esses dividendos postergados, o que demonstra claramente a possibilidade de se imputar JCP a lucros passados.

Aliás, faz todo sentido que assim seja, já que a falta de liquidez momentânea da empresa não pode impedir que, no futuro, verificadas as condições para tanto, a empresa distribua lucros acumulados e/ou pague JCP aos acionistas. Aqui, o que não faz qualquer sentido é exigir que a empresa sem liquidez – que não tem como prever quando efetivamente poderá pagar os JCP – delibere sobre o seu pagamento a cada ano-calendário, sob pena de não poder deduzir a despesa.

Ileso de dúvidas, não cabe ao Fisco intervir nos assuntos de cunho interno das empresas, muito menos no caso de pagamentos a sócios, acionistas e administradores, a títulos os mais diversos possíveis.

Porém, cabe, sim, imiscuir nas situações em que a legislação tributária seja ferida, por interpretação diversa da que seria correto fazer.

Se a empresa, por qualquer motivo, por exemplo, indisponibilidade de caixa, como aventado, não consegue fazer frente ao pagamento de JCP no momento oportuno e só o efetiva em período posterior, quando teria tal disponibilidade, não significa que a despesa daí advinda possa ser considerada integralmente dedutível neste momento de descaixe, e por um fator impeditivo: desobediência ao regime de competência, já tratado antes neste voto.

Nada impediria, porém, que a recorrente (ou qualquer empresa), em perfeita sincronia com os postulados contábeis⁴, com o artigo 177, da Lei nº 6.404/76 e com os artigos 247, 251 e 273, do RIR/1999, apurasse, calculasse e provisionasse, em seu passivo, em contrapartida a uma conta de DESPSA, os Juros sobre Capital Próprio de cada um dos anos-calendários, adiando para “**quando**” e “**se**” tivesse disponibilidade financeira, o pagamento de cada rubrica.

Com isso, de forma elementar, cumpriria todos os requisitos – societários, fiscais e contábeis – abateria a despesa das bases dos tributos eventualmente devidos (IRPJ e CSLL), sua contabilidade estaria consentânea com as normas que a regem e o passivo estaria individualizando e identificando os credores da sociedade.

Tudo isso perfeitamente de acordo com o regime de competência. Por isso, dedutível a despesa.

Em outro dizer, é perfeitamente possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício **e não efetuar pagamento algum**, e, com esse procedimento, habilitar-se à dedução tributária dos JCP.

⁴ **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 mudanças 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 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 em períodos antecedentes e não no que eventualmente houver o pagamento.

Não foi esse, porém, o procedimento formalizado pela recorrente, de forma que o argumento suscitado de que o cálculo e pagamento (e subsequente contabilização) dos JCP poderiam depender de um evento futuro (existência de disponibilidade para sua quitação) não se sustenta e é afastado.

c) Sobre o art. 114, do Código Civil.

Incisivamente, sustenta a recorrente que “*os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente*” (Código Civil, art. 114).

Com isso, assenta que a renúncia a direitos deve ser expressa e não presumida, salvo em casos de previsão legal.

Com este apoio, levanta tese de que, se no Direito Privado “*a renúncia deve ser interpretada de forma restrita, é desarrazoado afirmar que o silêncio do acionista deve ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários*”. (RV- fls. 148).

Equivoca-se a recorrente. Em momento algum a Fiscalização sustentou-se nesta tese, nem a decisão recorrida e menos ainda a ela se fez referência neste voto.

O que se disse, com todas as tintas (e se diz novamente) é que, se é permitido, dentro dos atos de vontade das pessoas (direito privado), acordar qualquer negócio jurídico da forma que melhor aprouver às partes, não é menos verdade que, extrapoladas tais avenças ao raio de alcance do direito público, especialmente do Direito Financeiro e Tributário, a legislação que dá suporte a estes segmentos deve ser observada de forma rigorosa.

No caso, como exaustivamente visto, há regras e travas legais impositivas e que devem ser obedecidas para as empresas que queiram lançar mão da dedução das despesas havidas com crédito/pagamento de JCP.

Certo que os acordos privados têm valor entre as partes. Porém, para a legislação tributária, a dedutibilidade das despesas subordina-se, imperiosamente, aos ditames legais já antes delineados.

Resumindo, o regime de competência simplesmente não permite a dedução de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito na verdade sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Repelem-se, pois, os argumentos aduzidos.

d) Sobre “postergação” ou “antecipação” do imposto devido.

Sem maiores digressões, resta claro nos autos que não há postergação de tributo porque, por óbvio, não se protelou para períodos subsequentes, valores devidos em anos anteriores.

Também não ocorreu “antecipação de tributos”, posto que, como largamente exposto ao longo deste voto, os valores de 2006 a 2008, no momento de suas apurações, eram exatamente aqueles levantados, não se podendo falar em qualquer “antecipação”, já que seus montantes eram efetivamente os devidos.

Ainda a respeito deste assunto, uma análise das mais perspicazes verificou-se no voto condutor do Ac. CSRF nº 9101-002.180, já citado anteriormente, e aqui trazido subsidiariamente como argumento de decisão.

De acordo com o Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

Da postergação de tributo

“53. Não é o caso, não estamos frente a uma situação em que um tributo deixou de ser pago em exercícios anteriores e seria devido no exercício fiscalizado.

53.1. O que poderia até se defender (no máximo) é que houve "postergação de despesa", logo, em exercícios anteriores, teria havido antecipação de tributo; e, portanto, no exercício fiscalizado estaria havendo "compensação" desses tributos antecipados.

53.2. Entretanto, esta defesa não procede porque não se trata de despesa (não foi incorrida nos anos anteriores); depois, ainda que fosse, essa "postergação de despesa" foi indevida (em desrespeito à legislação societária, e, conseqüentemente, à legislação fiscal).

Assim, o tributo não foi realmente antecipado, sempre foi tributo devido”. (negrito).

Por todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Brasília (DF), em 05 de julho de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator

Processo nº 16327.721109/2014-45
Acórdão n.º **1402-002.239**

S1-C4T2
Fl. 185

CÓPIA