



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

Processo n° 16682.720534/2014-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.537 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente IBM BRASIL - INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE PERÍODOS ANTERIORES. INCIDÊNCIA. FACULDADE. EXERCÍCIO.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA.

Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)
Antonio Bezerra Neto - Presidente

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

(assinado digitalmente)
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio e Aurora Tomazini Carvalho.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo parcialmente o relatório que integra a decisão de piso, fls. 782-789:

Em decorrência de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, foram lavrados, em 28/07/2014, os seguintes Autos de Infração, referentes ao ano-calendário 2010: 1) Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 105.402.179,91, sendo: R\$ 50.872.233,17 de imposto, R\$ 16.375.771,66 de juros de mora (calculados até 07/2014) e R\$ 38.154.174,88 de multa proporcional (passível de redução); 2) Contribuição Social -CSLL, com exigência de crédito tributário no total de R\$ 37.944.784,77, sendo: R\$ 18.314.003,94 de contribuição, R\$ 5.895.277,87 de juros de mora (calculados até 07/2014) e R\$ 13.735.502,96 de multa proporcional (passível de redução).

O lançamento do IRPJ, teve a descrição a seguir:

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	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	203.488.932,67	75,00

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

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

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

E do da CSLL:

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 (%)
31/12/2010	203.488.932,67	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

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

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

No Relatório Fiscal denominado Termo de Verificação Fiscal (TVF) consta que:

(...)

4.1.1. IRPJ – Excesso de Juros sobre o Capital Próprio.

(...)

Em síntese, de acordo com o artigo citado, a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos da apuração do Lucro Real, os juros pagos ou creditados a sócios ou a 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 (Limite 1).

Consoante o seu parágrafo primeiro, com redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996, o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica

também condicionado à existência: a) de lucros, computados antes da dedução dos juros (Limite 2); ou b) de lucros acumulados e reservas de lucros (Limite 3), ambos montantes em valor igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Vale a pena frisar a Instrução Normativa SRF n.º 093, de 1997, a qual esclarece que o montante de juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social limita-se ao maior dos valores mencionados no §1º do artigo em comento, quais sejam: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros (Limite 2) ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros (Limite 3).

No caso em questão, verifica-se que a IBM Brasil informou, em sua Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, despesas de juros sobre capital próprio, no total de R\$ 273.000.000,00. Entretanto, considerando os demais valores declarados na referida DIPJ, constata-se que a empresa não observou os limites para dedução do JCP para o cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme demonstrado a seguir(...)

Com efeito, o limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio durante o ano-calendário de 2010 seria de R\$ 69.511.067,33 (Limite 1). Entretanto, a contribuinte deduziu despesas a este título, no valor de R\$ 273.000.000,00, sem adicionar o excedente ao limite previsto na legislação tributária ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Intimada a esclarecer a questão, conforme o TIF III, a empresa apresentou memória de cálculo dos juros sobre o capital próprio e documentação comprobatória dos valores deduzidos, informando que defende a possibilidade de dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio apurados sobre anos passados de acordo com as regras e limites legais.

Conforme as memórias de cálculo acostadas aos autos, o montante de R\$ 273.000.000,00 de JCP deduzidos em 2010 é composto pelo juros sobre capital próprio que poderiam ter sido distribuídos conforme a tabela a seguir

Ano do Patrimônio Líquido	JCP dedutível	Valor utilizado no período de apuração	Valor utilizado em 2010
2000	133.847.000,00	0,00	128.921.000,00
2001	112.383.000,00	11.304.000,00	101.079.000,00
2009	55.279.823.000	0,00	43.000.000,00
Total			273.000.000,00

Entretanto, a hipótese esposada pela empresa não pode ser aceita pela Administração Tributária.

Pela ótica dos sócios ou acionistas, os juros sobre o capital constituem uma remuneração em razão dos investimentos realizados na sociedade e, por isso, possuem a natureza de juros compensatórios, em razão da indisponibilidade dos recursos. Estes valores são tratados como despesa no resultado da

empresa, mas o investidor fica sujeito ao Imposto de Renda Retido na Fonte, o que não ocorre para o caso dos dividendos. A opção pelo pagamento de JCP é benéfica para a empresa, que contabiliza dispêndios e repassa para os sócios o ônus da tributação. Justamente, por este motivo, a escolha de distribuição dos lucros entre dividendos e/ou juros sobre capital próprio compete à assembléia geral, ao conselho de administração ou à diretoria da empresa do correspondente período.

E, de forma geral, a legislação societária prevê prazos para a realização destas reuniões e para as correspondentes decisões, constituindo uma condição temporal para a apuração de juros sobre o capital próprio. O efetivo pagamento aos sócios (desembolso financeiro) pode até ocorrer em exercícios futuros, mas a deliberação sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio e a efetiva escrituração dos juros na contabilidade devem ocorrer no próprio exercício.

Ou seja, as normas societárias limitam, no tempo, a apuração de juros sobre o capital próprio, fato que acaba repercutindo na esfera fiscal.

(...)

Enfim, não é possível alterar a apuração de Juros sobre o Capital Próprio sobre as contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, sob pena de desrespeitar os atos jurídicos já efetivados pelos acionistas de outros períodos.

Além disso, é indubitável que o pagamento de juros sobre capital próprio e sua dedução na apuração do lucro real constituem faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no período de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das referidas despesas financeiras restringida aos limites previstos no diploma legal, os quais tem por base o patrimônio líquido, o lucro e as reservas de lucro do ano base.

Tal entendimento tem fundamento no princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência.

Nesse sentido, as Instruções Normativas da SRF n.º 11, de 1996, e n.º 41, de 1998, impõem expressamente o respeito ao regime de competência dos exercícios.

(...)

Assim, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão do direito a dedução dos juros sobre o capital próprio em anos posteriores.

No caso em questão, por força do art. 9º da n.º 9.249, de 1995, base legal do art. 3471 do RIR/1999, a interessado teve a

possibilidade, nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2009, de deduzir despesas com juros sobre o capital próprio (JCP), os quais deveriam ter sido deliberados pelos sócios e creditados na contabilidade no devido tempo, conforme previsto na legislação.

Todavia, por intermédio das explicações apresentadas, verifica-se que a empresa optou por não exercer a referida faculdade, tendo procedido à dedução, em 2010, de valor superior (R\$ 273.000.000,00) ao que lhe seria autorizado pela norma fiscal (R\$ 69.511.067,33), motivando a glosa objeto do presente lançamento, no valor de R\$ 203.488.932,67.

Portanto, em consequência da falta de adição do excesso de juros sobre o capital próprio (JCP) na apuração das bases de cálculo do IRPJ, no ano-calendário 2010, cumpre efetuar de ofício o lançamento do IRPJ devido.

4.1.2. CSLL – Excesso de Juros sobre o Capital Próprio.

(...)

5. Crédito tributário constituído na presente ação Fiscal.

(...)

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação, na qual alega em resumo que:

I. SUMÁRIO

O presente processo administrativo versa sobre a dedutibilidade de juros sobre o capital próprio deliberados pela Impugnante no ano-calendário de 2010, apurados e deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL em estrita observância às regras da Lei n.º 9.249/95.

De acordo com as dd. autoridades fiscais, os juros sobre o capital próprio apurados pela Impugnante não poderiam ter sido deduzidos para fins fiscais, pois foram calculados mediante a aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo ("TJLP") sobre as contas de patrimônio líquido dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2009.

Por outro lado, a Impugnante está certa que a autuação, da forma como lavrada, é nula e improcedente, eis que:

(i) os juros sobre o capital próprio deliberados no ano-calendário de 2010 observaram fielmente o limite de dedutibilidade previsto na legislação fiscal, ou seja, o valor correspondente à aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido, limitado a 50% dos lucros correntes ou acumulados;

(ii) o procedimento adotado está em plena consonância com as normas comerciais e societárias previstas no Código Civil e na Lei n.º 6.404/76;

(iii) o regime de competência, de forma diametralmente oposta ao que foi alegado pelas dd. autoridades fiscais, foi inteiramente observado, uma vez que os juros sobre o capital próprio foram deduzidos no ano-calendário de 2010, no momento em que houve a deliberação para seu pagamento e, portanto, quando tal despesa foi efetivamente incorrida.

Em resumo, pois, uma vez evidenciado que o procedimento adotado pela Impugnante para o assunto em disputa está amparado tanto pela legislação específica (Lei n.º 9.249/95) quanto pelas normas societárias (Código Civil) e pelas regras gerais do imposto de renda (regime de competência), não cabia ao intérprete — no caso, as dd. autoridades fiscais — criar restrição não prevista na legislação, com o fim único de arrecadar tributos. Consequentemente, não restou outra alternativa à Impugnante a não ser a de apresentar impugnação contra o ato de lançamento.

II. DOS FATOS

(...)

Dessa forma, a presente impugnação versa, essencialmente, sobre a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio apurados com base em contas de patrimônio líquido de anos anteriores ao da deliberação do pagamento.

III. DAS RAZÕES DE DEFESA

III.a. Da observância dos limites de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio

A figura dos juros sobre o capital próprio, tal como conhecida atualmente, foi

instituída pelo artigo 9o da Lei 9.249/95, transcrito parcialmente a seguir

(...)

III.b. Da inexistência de previsão legal expressa com a limitação de apuração de juros sobre o capital próprio sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores

O primeiro e mais importante argumento a ser analisado pelos Ilustres Julgadores consiste na absoluta inexistência de dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar a apuração de juros sobre o capital próprio calculado sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

(...)

Mesmo as Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil n.º 11/96 e n.º 41/98 não trazem qualquer restrição à adoção, como base para a determinação dos juros sobre o capital próprio, de contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

(...)

III.c. Da indevida interpretação e aplicação da legislação societária ao presente caso

Diante da clara ausência de limitação temporal para pagamento dos juros sobre o capital próprio na legislação fiscal, as dd. autoridades fiscais buscaram justificar o lançamento ora atacado na legislação societária, alegando que "de forma geral, a legislação societária prevê prazos para a realização destas reuniões e para as correspondentes decisões, constituindo uma condição temporal para a apuração de juros sobre o capital próprio." e que "o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão do direito a dedução dos juros sobre o capital próprio em anos posteriores."

Apesar de as dd. autoridades fiscais não terem apresentado fundamentação legal para sua conclusão, presume a Impugnante que ela tenha sido baseada na equivocada análise dos artigos 1.071, 1.072 e 1.078 do Código Civil, transcritos a seguir (...)

(i) Os artigos do Código Civil não fazem qualquer menção à deliberação de juros sobre o capital próprio.

(...)

(ii) Os artigos do Código Civil não determinam que a falta de deliberação

de juros sobre o capital próprio configura renúncia a tal direito.

(...)

Dessa forma, o fato de não ter realizado pagamento de juros sobre o capital próprio nos anos de 2000, 2001 e 2009 não significa que a Impugnante havia renunciado o exercício de tal direito em um momento posterior — o que acabou ocorrendo, no caso concreto, em 2010, com a perfeita observância das regras societárias para tanto.

Ainda sobre a possível alegação de renúncia ao pagamento de juros sobre o capital próprio, cumpre mencionar que o Ordenamento Jurídico não dá guarida para a renúncia presumida, tácita, de direitos, a qual deve sempre ser baseada em expressa disposição legal ou em expressa manifestação da parte renunciante.

(...)

(iii) A legislação societária concede à sociedade a liberdade para determinar o momento de distribuição de dividendos, o que deve ser aplicado para os juros sobre o capital próprio.

Como mencionado acima, os juros sobre o capital próprio foram instituídos na legislação brasileira pela Lei nº 9.249/95. A partir desse momento, as empresas passaram a ter mais flexibilidade

para remunerar seus sócios ou acionistas, com a possibilidade de antecipação do pagamento de dividendos, através do pagamento dos juros sobre o capital próprio, conforme previsto no caput do art. 9º da Lei 9.249/95.

Dessa forma, os juros sobre capital próprio possuem a mesma natureza jurídica da distribuição de dividendos, ambos representando formas de remuneração do capital ao acionista

(...)

Portanto, aceitar 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 de prerrogativa concedida pela Lei nº 6.404/1976...", sendo este o entendimento do STJ, manifestado em decisão proferida 2 de abril de 2008 pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no processo 200370010000784 (Diário Eletrônico de 16.04.2008), transcrita a seguir (...)

(...)

III.d. Da inexistência de ofensa ao regime de competência

(...)

Com o devido respeito, a Impugnante também não pode concordar com essa conclusão, na medida em que não houve qualquer inobservância ao regime de competência, na medida em que as despesas de juros sobre o capital próprio foram deduzidas no ano-calendário em que foram efetivamente incorridas.

O artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real devem manter sua escrituração com base nas leis comerciais e fiscais, dentre as quais se destacam os artigos 177 e 187 da Lei n.º 6.404/76, que dispõem de forma geral sobre a escrituração das empresas (...)

Em vista do exposto, fica claro que o procedimento adotado pela Impugnante de computar como despesa, no ano-calendário de 2010, os juros sobre o capital próprio deliberados nas atas de 30 de abril e de 17 de dezembro de 2010 observou, fielmente, o regime de competência, independentemente de os referidos juros terem sido calculados sobre as contas de patrimônio líquido de 2000, 2001 e 2009.

(...)

III.e. Da inexistência de pagamento de juros sobre capital próprio em duplicidade

(...)

De fato, a Impugnante apura o valor passível de pagamento a título de juros sobre o capital próprio de cada ano-calendário apenas e tão-somente uma vez, mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de cada ano. Esse valor, então, é pago, de acordo com as deliberações das sócias da Impugnante e desde que, conforme exigido pela legislação vigente, o valor total de juros sobre o capital próprio aprovado em um determinado ano não exceda 50% dos lucros acumulados ou 50% do lucro do exercício.

(...)

III.f. Conclusão

Em vista de todo o exposto, resta absolutamente demonstrado que, sob qualquer ângulo que se examine a questão, não há fundamento válido para o questionamento dos juros sobre o capital próprio aprovados em 2010.

Nesse sentido, aliás, vale transcrever algumas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nas quais a dedução de despesas de juros sobre capital próprio registrados em anos-calendários posteriores é autorizada

(...)

A 2ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, considerou improcedente a manifestação de inconformidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo-se o crédito tributário apurado, por meio do Acórdão nº 09-55.357, de 06/11/2014, que recebeu a seguinte ementa, fls. 781-782:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE PERÍODOS ANTERIORES. INCIDÊNCIA. FACULDADE. EXERCÍCIO.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos.

Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

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, haja vista que, em observância ao regime de competência, a despesa juros com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA. DECORRÊNCIA.

Princípio de causa e efeito que impõe aos lançamentos reflexos a mesma sorte do principal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

Cientificada do Acórdão em 22/11/2014 (fls. 805), a contribuinte, em 24/11/2014, interpôs o recurso voluntário de fls. 807-829, reiterando as alegações apresentadas na fase processual anterior.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator

O recurso atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Da observância dos limites de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio

Versa o presente litígio sobre a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio apurados com base em contas de patrimônio líquido de anos anteriores ao da deliberação do pagamento.

Sobre o tema, adoto integralmente os fundamentos do Acórdão nº 1201-

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. Transcrevo trechos relevantes do citado Acórdão:

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 conseqüência, 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 atuado:

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.

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 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.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Fernando Luiz Gomes de Mattos