



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

Processo nº	16682.720681/2011-03
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1202-001.063 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	06 de novembro de 2013
Matéria	IRPJ/CSLL - Juros sobre capital próprio
Recorrente	IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LIMITADA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE CAPITAL. FACULDADE REGIME DE COMPETENCIA GLOSA DE PRÓPRIO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio - JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei, para ser exercida no ano calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução, na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiro(a)s Gilberto Baptista e Orlando José Gonçalves Bueno. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Plínio Rodrigues Lima e, por maioria de votos, em afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo e Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Presidente em Exercício.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Gilberto Baptista (Suplente convocado), Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno e Carlos Alberto Donassolo (Presidente à época do julgamento).

Relatório

Consiste o presente processo em Autos de Infração lavrados contra a Recorrente, consubstanciados em lançamentos de IRPJ, no valor de R\$ 12.737.659,23 (fls. 80/85) e CSLL, no valor de R\$ 10.161.806,13 (fls. 86/92), já acrescidos de multa de ofício de 75% e juros a Taxa SELIC, decorrentes de infração apurada pela fiscalização relativa à "ausência de adição aos lucros do período (em 31/12/2008), na determinação do lucro real, dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, indevidamente, face à constatação de que o valor deduzido supera o limite estabelecido na legislação em vigor".

De acordo com o Termo de Verificação de Infração (fls. 73/78):

Constatou-se que o contribuinte pagou a seus quotistas, a título de juros sobre o capital próprio referentes ao ano-calendário 2008, o montante de R\$ 225.088.220,10, excedendo o limite de dedutibilidade estabelecidos na legislação tributária e sem adicionar este excesso na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP;

Consoante seu §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.

Segundo o §8º do mesmo artigo, temos que o cálculo do montante dos juros sobre o capital próprio não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa

jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

Consoante a IN SRF nº 93/1997, o montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros;

Em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal, o contribuinte argumentou que o valor deduzido a título de juros sobre o capital próprio haveria ficado abaixo do limite permitido, utilizando como base-límite para sua apuração o lucro líquido do exercício de 2008. A partir da premissa de que a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio estaria limitada pelo maior entre 50% dos lucros acumulados ou 50% do exercício após a dedução da CSLL e antes da dedução dos juros, o contribuinte demonstra que utilizou menos do que 50% dos lucros do exercício ajustado.

Entretanto, o raciocínio apresentado pelo contribuinte falha em desconsiderar a base de apuração da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, uma vez que, segundo a legislação vigente, a permissão de dedução de tais juros deve ser calculada sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da TJLP;

Em síntese, o cálculo do limite de dedutibilidade do valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados segue os seguintes preceitos:

1. Procura-se o maior valor entre:

- *50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros sobre capital próprio;*
 - *50% do valor de lucros acumulados somado ao valor reserva de lucros;*
- 2. Em seguida, calcula-se o valor do patrimônio líquido menos a reserva de reavaliação não adicionada, limitado pela variação, pro rata dia, da TJLP.*
- 3 - O menor valor entre os itens 2 e 3 é o limite de dedutibilidade permitido pela legislação na apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ, e da base de cálculo da CSLL.*

Foi elaborada tabela em que se demonstram os limites de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio:

1. JCP deduzido na DIPJ 2009	R\$ 225.088.220,10
2. Lucro líquido ajustado de acordo com §1º do art. 9º, da Lei nº 9.249/95	R\$572.994.109,84 50% = R\$286.497.054,92
3. Lucros acumulados + Reservas de lucros, de acordo com §1º do art. 9º, da Lei nº 9.249/95	R\$ 199.251.972,97 50% = R\$ 99.625.986,49
4. Patrimônio Líquido menos a Reserva de Reavaliação, limitados de acordo com o §8º do art. 9º, da Lei 9.249/95	R\$ 55.267.307,67

Destarte, chega-se à conclusão de que o limite de dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio durante o ano-calendário foi de R\$ 55.267.307,67. Entretanto, como demonstrado na DIPJ, o contribuinte deduziu o valor de R\$ 225.088.220,10 em sua demonstração de resultado, sem, contudo, adicionar o excesso sobre os juros sobre capital

próprio pagos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Tal excesso atingiu o valor de R\$ 169.820.912,43, devendo ser adicionado às apurações das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Intimada da lavratura do Auto de Infração, a empresa Recorrente apresentou, em 01/09/2011, Impugnação (fls. 156/174), encaminhando-se os autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro I, a qual houve por bem julgar improcedente a defesa ofertada, nos termos da ementa descrita (fls. 292/315):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário 2008

GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio - JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei, para ser exercida no ano calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução, na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.

CSLL. DECORRÊNCIA.

Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFICIO. PREVISÃO LEGAL. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista nos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Tendo sido intimada, em 03/04/2012, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 320/355) em 02/05/2012, merecendo destaque as seguintes alegações:

- a) A Recorrente tomou como base a aplicação da TJLP sobre o PL inicial de cada ano-calendário, realizando os devidos ajustes decorrentes das mutações patrimoniais ocorridas no respectivo curso do ano calendário, tal como resumido na tabela:

Ano	JCP Passível de Remessa	JCP contabilizado e deliberado em 2008
2003	R\$ 115.473.245,36	R\$ 14.404.359,36
2004	R\$ 85.329.244,08	R\$ 85.329.244,08
2005	R\$ 68.509.331,63	R\$ 68.509.331,63
2006	R\$ 60.281.649,94	R\$ 227.576,94
2007	R\$ 50.416.308,99	R\$ 5.416.308,99
2008	R\$ 51.201.419,10	R\$ 51.201.419,10
Total	R\$ 431.211.179,10	R\$ 225.088.220,10

- b) Inexistência de dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar-se a apuração de juros sobre capital próprio calculado sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores;
- c) O art. 9º da Lei nº 9.249/95 traz apenas a forma como devem ser calculados o JSCP e limites quantitativos a serem observados para a dedução dos valores pagos ou creditados a esse título;
- d) Os arts. 1071, 1072 e 1078, citados pelas dd. autoridades julgadoras, não trazem expressa limitação temporal ao cômputo de juros apurados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores em anos posteriores para fins fiscais; determinam apenas
 - (i) as matérias que dependem de deliberação dos sócios das sociedades empresárias limitadas;
 - (ii) a forma pela qual as deliberações de sócios devem ser tomadas em reuniões e assembléias; e
 - (iii) o período em que tais reuniões e assembléias devem ser realizadas para a tomada de deliberações;
- e) Não há qualquer disposição no sentido de que a deliberação pelo não-pagamento ou crédito de JSCP ao final de determinado exercício ensejaria a renúncia dessa faculdade nos próximos exercícios;
- f) A análise dos arts. 177 e 187 da Lei 6.404/76 revela que, de acordo com o regime de competência, devem ser escrituradas as despesas pagas ou incorridas, referentes ao período de apuração; deve-se, em primeiro lugar, determinar em que momento a despesa de JSCP é efetivamente incorrida pela empresa, para, então, verificar-se a observância do regime de competência;
- g) Cabe à empresa e aos sócios e acionistas, analisando a situação financeira e a conjuntura econômica, decidir se, quando e quanto irão pagar os JSCP;
- h) O princípio da autonomia dos exercícios financeiros, de natureza tributária, diz respeito apenas à apuração de tributos e não possuem o condão de limitar temporalmente deliberações de cunho financeiro e/ou econômico das empresas, sendo que a Recorrente apurou corretamente os tributos devidos para cada um dos anos-calendários de 2003 a 2008, tendo apurado os fatos geradores e bases de cálculo de forma independente nos respectivos exercícios;
- i) Os JSCP calculados com base nas contas de patrimônio líquido de 2003 a 2008 foram aprovados pelos sócios da Recorrente e pagos em relação ao ano-calendário de 2008, de forma que sua dedução para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nesse período está em estrita observância à legislação fiscal;

- j) O período de competência dos JSCP não pode ser outro senão aquele em que é definido o seu pagamento, momento no qual é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas;
- k) A base adotada para o cálculo dos juros sobre o capital próprio - ou seja, a aplicação da TJPL sobre as contas de patrimônio líquido - consiste em um elemento quantitativo dos juros, mas o momento de sua verificação não tem qualquer relevância para a determinação do período de competência dos juros sobre o capital próprio;
- l) Admitir que o período de competência dos juros sobre o capital próprio seria o período de apuração das contas de patrimônio líquido independentemente da deliberação dos acionistas sobre o pagamento desses juros resultaria na absurda situação de se considerar uma despesa que talvez sequer seja materializada como despesa incorrida;
- m) A empresa pode deixar de pagar os dividendos para não prejudicar sua situação financeira, mas o recebimento desses valores não deixa de ser um direito ao acionista, que pode vir a recebê-los em caso de melhora da situação financeira da companhia; a mesma lógica deve ser aplicável aos JSCP e eventuais outras formas de remuneração de capital;
- n) A determinação da natureza jurídica do pagamento, seu tratamento fiscal e reflexos societários devem observar a data da efetiva deliberação e pagamento dos JSCP, pois somente nesse momento pode-se afirmar sua existência, valor e condições;
- o) Impossibilidade da incidência de juros sobre o valor das multas de ofício lançadas

Em sede de contrarrazões (fls. 422/447), a Fazenda Nacional, arguiu pela manutenção da decisão recorrida, alegando, em suma:

- ü Pela impossibilidade de efetuar a dedução de valores relativos aos juros sobre capital próprio, decorrentes de exercícios anteriores;
- ü A não deliberação da empresa, por meio de seus sócios, no momento oportuno, sobre o pagamento dos JCP, implicaria renúncia ao direito de dedutibilidade fiscal;
- ü Observância ao regime de competência como critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária e fiscal (art. 177 da Lei 6.404/76, ratificado pelo art. 29 da IN SRF 11/96);
- ü Subsidiariamente, alega que a conduta da empresa revela um descumprimento aos requisitos legais, pois ela aplicou a TJLP sobre exercícios passados, mas observou tão somente o lucro do exercício de 2008, ano de deliberação e pagamento do JCP, para verificar o limite dedutível;
- ü Deve ser mantida a incidência de juros sobre a multa de ofício nos termos da legislação vigente.

Oportunamente os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Dessa forma, dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões suscitadas.

MÉRITO

A) Possibilidade de remuneração de Juros sobre o Capital Próprio referente aos anos calendários anteriores ao período base

O presente lançamento decorre da dedutibilidade de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) efetuado pela Recorrente no ano de 2008, no valor total de R\$ R\$225.088.220,10. Segundo a fiscalização o montante que deveria ter sido creditado seria de R\$ 55.267.307,67, que comparado com o valor efetivamente creditado pela Recorrente representaria um excesso de R\$ 169.820.912,43, sobre o qual foram lançados o IRPJ e a CSLL, multa e juros (fl. 77).

O valor creditado pela Recorrente corresponde a JCP apurados sobre contas do patrimônio líquido relativos aos exercícios de 2003 a 2007, os quais foram acumulados e deduzidos do lucro real apenas em 2008, sendo que, o valor considerado excessivo pela fiscalização corresponde aos valores pagos de JCP referentes aos anos de 2003 a 2007.

Dessa forma, o entendimento da fiscalização se resumiu na possibilidade de remunerar o capital próprio apenas relativo a cada período base, que no caso seria somente no ano de 2008, e não como efetuou a Recorrente, remunerando também os juros sobre o capital próprio referentes aos anos anteriores.

Para o exame da matéria, torna-se indispensável à análise da legislação que permite o pagamento de JCP. Vejamos:

Lei nº 9249/95

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Referido artigo dispõe sobre o modo como devem ser remunerados os juros sobre o capital próprio, estabelecendo que os lucros devam ser calculados antes da atribuição dos juros e que no cálculo da remuneração não será considerado o valor de reserva de reavaliação no patrimônio líquido da pessoa jurídica. Portanto, a legislação trouxe duas limitações para a possibilidade de dedução dos JCP na apuração do Lucro Real.

Conforme alegou a Recorrente, a mesma calculou a remuneração dos JCP exatamente como estabelece a legislação, restringindo-se o presente tópico à análise acerca da impossibilidade de pagamento de JCP com base no tempo decorrido anteriormente ao período base relativo ao ano de 2008.

Ocorre que o artigo acima transcrito não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Assim, em observância ao princípio da legalidade, a fiscalização não poderia ter atribuído um prazo para o pagamento de JCP senão em virtude de lei. Isso porque, os juros sobre capital próprio constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros e deve levar em consideração o exercício social da empresa, o que pode não coincidir com o exercício fiscal.

Diante disso, os juros podem ser pagos sobre quaisquer períodos de tempo, sejam eles coincidentes com o ano calendário, com o exercício social ou com o período base fiscal. Ou seja, é necessário segregar as implicações no âmbito da legislação comercial e das normas que regulam a dedutibilidade fiscal. Esse tema já foi assunto de análise, como pode se verificar no trecho abaixo extraído de artigo publicado em 2003:

"De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembleia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Esta faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que

constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode, no presente, deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para contagem de juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer" (Edmar Oliveira Andrade Filho, in Fiscosoft Editora, 2003).

E ainda ressalta que:

"Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, a dedução dos juros sobre capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos no momento em que eles vierem a diminuir o resultado do período que servirá de elemento para a determinação da base de cálculo do IPRJ e da CSL".

Face à inexistência de restrição temporal e à discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro, conforme bem esclarecido pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Ademais, não há como falar desse tema sem adentrar nas disposições da Instrução Normativa SRF nº 11/96, a qual teria condicionado a dedutibilidade do pagamento ou crédito do valor dos juros à observância do regime de competência. Vejamos:

"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, sócio ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação 'pro rata' dia, da Taca de Juros de Longo Prazo - TJLP."

Conforme se observa acima, a IN SRF nº 11/96 não trouxe inovações em relação à Lei nº 9.249/95, salvo com relação à introdução do termo "*observado o regime de competência*", o que teria induzido a autoridade fiscal a efetuar o lançamento.

Porém, entendo que, ao mencionar a necessidade de observação ao regime de competência, a IN SRF nº 11/96 em nada inovou, uma vez que tanto o Decreto-lei nº 1.598/77 quanto o próprio Regulamento do Imposto de Renda elegeram esse regime como padrão contábil e fiscal, conforme pode se verificar da leitura do artigo 6º do referido Decreto-lei. Vejamos:

Art 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

(...)

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

(...)

§ 6º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

7º O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

De fato, a IN SRF nº 11/96 prevê que os JCP são dedutíveis observando-se o regime de competência, mas ao condicionar a dedutibilidade a referido regime apenas esclarece que a despesa deve ser reconhecida no período base em que for realizado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento teria nascido a correspondente obrigação. Ou seja, somente se torna possível a dedutibilidade a partir do momento em que a despesa é efetivamente incorrida, tornando-se juridicamente devida, e o regime de competência se refere exatamente ao período em que as despesas forem computadas, correspondendo, na hipótese dos autos, a 2008.

Cumpre informar a esse respeito que o Parecer Normativo CST nº 58/77 define o regime de competência "*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*" (não grifado no original).

Assim, infere-se do citado Parecer Normativo que as despesas pertencem ao Período base em que são incorridas, cujo momento é aquele previsto no estatuto social da empresa ou (quando ausente tal previsão) aquele em que a administração da pessoa jurídica decidir efetuar o pagamento ou crédito, pois é a partir desse momento que nasce a correspondente obrigação.

Isto posto, ao ter condicionado a dedutibilidade do pagamento do valor dos juros à observância do regime de competência, a IN SRF nº 11/96 não instituiu um prazo para a dedutibilidade dos JCP, mas reforçou, sim, o entendimento de que a despesa deve ser reconhecida no período base em que foi liberada.

Portanto, discordo do entendimento da fiscalização acerca da interpretação que deu ao regime de competência, uma vez que pretendeu limitar em nome do referido regime a apropriação dos juros sobre o capital próprio ao valor referente apenas ao período de seu pagamento.

É importante enfatizar que o próprio CARF já se manifestou por diversas vezes sobre esse assunto, de forma a corroborar o entendimento exposto acima. Vejamos:

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE A teor do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o limite a ser obedecido para quantificar a dedutibilidade do juros sobre o capital

próprio é de livre escolha do contribuinte, podendo adotar o maior entre aquele parametrizado pelo lucro líquido ajustado (50%) do período da disponibilização ou pelo volume de lucros acumulados e reservas de lucros (50%) inclusive de períodos anteriores. Por inexistir outras limitações legais pode a empresa disponibilizar acumuladamente juros relativos a períodos anteriores e que não correspondam a resultados de períodos já homologados, desde que respeitados os limites relativos ao período correspondente à disponibilização. A indicação no artigo 29 da IN 11/96 acerca da necessidade de observação do regime de competência não representa inovação ao texto legal que assegura a dedutibilidade dos juros, uma vez que toda a legislação relativa ao imposto de renda de pessoas jurídicas é instruída com a aplicação desse regime. Recurso voluntário conhecido e improvido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 5ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10517258 do Processo 16327000226200661, Data: 15/10/2008). (não grifado no original)

IRPJ JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP. PAGAMENTO ACUMULADO POSSIBILIDADE Provado nos autos do processo que, ano a ano, a recorrente tinha capacidade para distribuir JCP, nada obsta que possa fazê-lo em ano calendário posterior, de forma acumulada. **IRPJ JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP PAGAMENTO ACUMULADO LIMITES PARA AFERIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE** Ainda que nada obste a distribuição acumulada de JCP desde que provada, ano a ano, ter este sido passível de distribuição, para efeitos de aferição dos limites possíveis de dedutibilidade do encargo, se deve levar em conta os parâmetros existentes no ano calendário em que se deliberou a sua distribuição. (Primeiro Conselho de Contribuintes.

7a Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10708941 do Processo 10280001407200106, Data: 28/03/2007). (não grifado no original)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Anos calendário: 2002 e 2006
Ementa: **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 tomado 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.** LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula. Recurso Voluntário Provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10196751 do Processo 18471001473200647, Data: 29/05/2008). (não grifado no original.)

Fica evidente, portanto, tendo por base os argumentos anteriormente expostos e o posicionamento deste E. CARF, que não há previsão legal quanto ao limite temporal para dedutibilidade dos juros sobre capital próprio. E este também é o posicionamento desta E. Turma, conforme Acórdão nº 1202-000.766, de 08.5.2012, parcialmente transcrito abaixo:

"JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO COM BASE EM PERÍODOS ANTERIORES. O Art. 9º da Lei nº 9249/95 não faz nenhuma

restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Diante dessa falta de restrição temporal e da discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro.

ART. 29 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11/96. REGIME DE COMPETÊNCIA. 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. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP desde que provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou a sua distribuição."

II.A observância do limite imposto pela legislação nos anos anteriores a 2008

Subsidiariamente, alegou a Fazenda Nacional em suas contrarrazões que "os limites quantitativos devem ser observados para cada um dos exercícios, isoladamente. Se foi aplicada a TJLP sobre o PL de determinado ano, a parcela dedutível deverá observar a existência de lucro líquido ou de lucros acumulados e reserva de lucros do mesmo ano". Nesse sentido, sustenta que "a conduta da empresa revela um descumprimento aos requisitos legais, pois ela aplicou a TJLP sobre exercícios passados, mas observou tão somente o lucro do exercício de 2008, ano de deliberação e pagamento do JCP, para verificar o limite dedutível".

Faz-se necessário tecer, inicialmente, alguns comentários acerca dos limites impostos pela legislação, quais sejam, a existência de lucros antes da atribuição dos juros ou a existência de lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superiora duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Com efeito, para se valer do benefício da dedução dos juros sobre o capital próprio na apuração do lucro real, o contribuinte deve observar as condições impostas pela legislação:

- i. Deve apurar o valor dos JCP no termos do *caput* do artigo 9º da Lei 9249/95, ou seja, mediante a aplicação da TJLP aplicada "pro rata dia" sobre o patrimônio líquido menos as reservas de reavaliação; e
- ii. Os valores apurados somente poderão ser pagos se estiverem dentro dos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei 9249/95, ou seja, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos;
- iii. Observado esse limite, os valores apurados com base na TJLP poderão ser pagos e, consequentemente, deduzidos na apuração do Lucro Real;
- iv. Sua dedutibilidade é limitada a (i) 50% dos lucros do período em que os JCP forem pagos ou creditados, computados antes da sua dedução e da provisão para o IRPJ; ou a (ii) 50% dos saldos de lucros acumulados ou reservas de lucros de

períodos anteriores àquele em que os juros forem pagos ou creditados, saldos estes existentes na abertura do período prevalecendo o maior desses limites.

A fim de comprovar que preencheu todos os requisitos acima expostos, a Recorrente, tanto em sede de Impugnação (vide fls. 205 e seguintes) quanto no próprio teor do Recurso Voluntário (fl. 327), elaborou uma tabela relacionando cada ano-calendário (2003 a 2008) com os respetivos valores que teria contabilizado de JCP, resultando no montante de R\$225.088.220,10, o qual foi deduzido para fins de apuração do lucro real no exercício de 2008, conforme abaixo:

Ano	JCP Passível de Remessa	JCP contabilizado e deliberado em 2008
2003	R\$115.473.245,36	R\$ 14.404.359,36
2004	R\$ 85.329.244,08	R\$ 85.329.244,08
2005	R\$ 68.509.331,63	R\$ 68.509.331,63
2006	R\$ 60.281.649,94	R\$ 227.576,94
2007	R\$ 50.416.308,99	R\$ 5.416.308,99
2008	R\$ 51.201.419,10	R\$ 51.201.419,10
Total	R\$ 431.211.179,10	R\$ 225.088.220,10

Em seguida, a própria Recorrente afirma, às fls. 328, que "*(i) os juros sobre o capital próprio no valor de R\$225.088.220,10 foram corretamente apurados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido da sociedade; (ii) que esses juros foram individualizadamente pagos aos sócios da Recorrente e (iii) que o limite para pagamento dos juros era de R\$ 286.497.054, correspondente a 50% do lucro líquido do exercício de 2008 ajustado, como informado no Termos de Verificação Fiscal" (não grifado no original).*

A Recorrente anexou, inclusive, planilha descritiva e documentos (fls. 205 e seguintes) em que apresenta os balanços patrimoniais relativos aos períodos de 2003 a 2008, demonstrando, pormenorizadamente, que tomou como base a aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano-calendário, com a indicação do valor total passível de remessa a título de JCP, devidamente deliberado/aprovado e contabilizado em 2008 (data em que tais despesas tornaram-se passíveis de dedutibilidade), nos exatos termos previstos pela legislação.

Portanto, ficou demonstrado que o valor registrado a título de JCP em favor dos sócios correspondeu ao valor apurado mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de 2003 a 2008, além de ter obedecido ao limite de 50% do lucro ajustado do ano de 2008, em que ocorreu a efetiva aprovação e creditamento dos juros, não havendo que se falar em renúncia a tal direito nos anos anteriores.

Desta feita, examinando os documentos apresentados pela Recorrente e o Termo de Verificação Fiscal, torna-seclaro que foram observados os limites legais em todos os anos em que foram pagos os JCP, em respeito, também, ao regime de competência, que para efeito de dedutibilidade dos juros 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", como já determinou esta E. Turma (Acórdão 1202-000.766) e a antiga 8ª Câmara do Primeiro Conselho (Acórdão 108-07641).

C. A incidência dos juros sobre a multa de ofício aplicada

Por fim, acerca da incidência dos juros sobre o valor exigido a título de multa de ofício, merece ser acolhida a alegação da Recorrente, consoante entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Vejamos:

"RECURSO ESPECIAL - CONHECIMENTO. Não se deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexiste similitude fática entre o acórdão paradigmático e o acórdão recorrido. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada." (CSRF, 1ª Turma, Acórdão nº 9101-00.722, data: 08.11.2010)

Neste mesmo sentido, são vários os acórdãos deste E. Conselho. Vejamos:

[...] JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao capta, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art. 161, capta, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora. [...] (CARF 1ª Seção / 3ª Turma da 1ª Câmara / ACÓRDÃO 1103-00.193 em 18/05/2010 / Publicado no DOU em: 14.03.2011)

[...] INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101-96.523 em 23.01.2008 / Publicado no DOU em: 11.12.2008)

[...] JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente. (CARF 1ª Seção / 2ª Turma Especial / ACÓRDÃO 1802-00.599 em 03/08/2010 / Publicado no DOU em: 28.03.2011)

Tendo em vista todo o acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Trata-se de divergência quanto ao provimento do presente recurso pelo I. Conselheiro Relator quanto à dedução dos juros sobre o capital próprio relativos a períodos anteriores ao período de apuração em análise sob o argumento de que não há óbice na legislação tributária para tal procedimento.

Não há óbice na deliberação da assembleia de sócios sobre a forma de remuneração do capital destes. No entanto, se a assembleia decide por remunerá-los com valores referentes a exercícios financeiros encerrados, não poderá extrapolar o limite temporal para a incorreção das despesas do exercício em curso, deduzindo da apuração do lucro real para fins de IRPJ e CSLL despesas já incorridas em exercícios anteriores, procedimento não autorizado pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995.

Segundo consta das contrarrazões ao presente recurso (Fls. 421 a 447), cujos fundamentos adoto no presente voto:

(...)

Um primeiro equívoco já pode ser identificado nas afirmações da empresa.

É certo que o montante de JCP será calculado sobre as contas do PL, mediante a aplicação da TJLP, pro rata dia. Porém, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre (artigo 29 da IN SRF nº 93/97):

a) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros;

b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

É óbvio que os limites devem ser observados para cada um dos exercícios, isoladamente. Assim, se foi aplicada a TJLP sobre o PL de determinado ano, a parcela dedutível deverá observar a existência de lucro líquido ou de lucros acumulados e reserva de lucros do mesmo ano.

Logo, a conduta da empresa revela um descumprimento aos requisitos legais, pois ela aplicou a TJLP sobre exercícios passados, mas observou tão somente o lucro do exercício de 2008, ano de deliberação e pagamento do JCP, para verificar o limite dedutível.

(...)

Não existe óbice para que a assembleia delibre sobre a remuneração do

capital dos sócios na forma que melhor lhe aprovou, o que está de acordo com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. Contudo, a despesa incorrida no exercício, ainda que a pretexto de remuneração do capital de exercícios anteriores, não poderá se furtar dos efeitos fiscais trazidos pela Lei nº 9.249/95. Não é viável permitir a

ampliação do limite, ao argumento de que ele não foi completamente utilizado em exercícios já encerrados.

(...)

Sobre o assunto, ainda são oportunas as considerações apresentadas pela DRJ:

Portanto, pelo exposto, constata-se que o pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio (JSCP) em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.

(...)

Destarte, entendo não merecer reparos o acórdão recorrido quanto à proibição de dedução de juros sobre capital próprio referentes a exercícios anteriores já encerrados. Razão pela qual nego provimento ao recurso nesse ponto.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima