



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

Processo n° 16682.720681/2011-03
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.700 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE; JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LIMITADA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer de ambos os Recursos Especiais. No mérito, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela contribuinte acima identificada e também pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentados atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de

09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Esses recursos buscam reverter o que foi decidido no Acórdão nº 1202-001.063, de 06/11/2013, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu provimento parcial a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de, entre outras questões, manter as exigências decorrentes da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, mas afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE CAPITAL. FACULDADE REGIME DE COMPETÊNCIA 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.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Em seu recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à parte da decisão que manteve as exigências decorrentes da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores.

A contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

SUMÁRIO

- o presente processo administrativo versa sobre a dedutibilidade de juros sobre o capital próprio deliberados pela Recorrente no ano-calendário de 2008, mais especificamente sobre a observância do limite de dedutibilidade relativo à aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo ("TJLP") sobre as contas de patrimônio líquido da sociedade;

- o lançamento fiscal foi formalizado sob a premissa de que os juros sobre o capital próprio seriam limitados ao valor obtido mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido do próprio ano-calendário da deliberação. Esse entendimento foi mantido pelas decisões de primeira e segunda instâncias proferidas no presente processo administrativo;

- essa conclusão, no entanto, é diametralmente divergente de decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema, de forma que a uniformização da jurisprudência administrativa cabe a essa Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais;

DA ADMISSIBILIDADE DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL

- a Recorrente indica os Acórdãos 1401-000.902 e 1401-000.901, de 04 de dezembro de 2012 (Doc. 03), que claramente deram à legislação tributária interpretação divergente daquela adotada pelo r. acórdão recorrido em relação ao limite de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio (ementas transcritas);

- enquanto a Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara concluiu na decisão recorrida que os juros sobre o capital próprio não podem ser pagos com relação a exercícios anteriores, a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara concluiu nas decisões paradigma que não há óbice para pagamento de juros sobre o capital próprio sobre exercícios anteriores, ficando clara a divergência necessária para admissibilidade do presente recurso especial;

DAS RAZÕES DE RECURSO

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 Conselheiros 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;

- despeito de todo o esforço das dd. autoridades fiscais e julgadoras no sentido de buscar na legislação societária e cível embasamento para sua tese, fato é que os

juros sobre o capital próprio são uma forma de remuneração do capital criada pela legislação fiscal, sem qualquer restrição quanto ao pagamento com base em períodos anteriores;

- o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 limita-se a autorizar a dedução, para fins fiscais, de "juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP";

- extrai-se do comando legal acima mencionado que a legislação dá ao contribuinte a faculdade de pagar ou creditar juros sobre o capital próprio a seus sócios sobre contas do patrimônio líquido e determina que esse valor pode ser tratado como despesa dedutível para fins fiscais no momento de seu pagamento ou crédito;

- mais adiante, o §1º do referido artigo 9º determina que o efetivo pagamento ou crédito dos juros sobre capital próprio dependem da existência de lucros correntes ou acumulados em valor igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos. Nesse ponto, a legislação traz uma limitação quantitativa para o pagamento dos juros sobre o capital próprio, mas, mais uma vez, não faz qualquer limitação ao pagamento relativo à aplicação da TJLP sobre as 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 determinação dos juros sobre o capital próprio, de contas de patrimônio líquido de períodos anteriores;

- dessa forma, com base no princípio da legalidade e no fato de que é vedado ao intérprete restringir o que a lei não restringe, é conclusão inescapável que, diante da inexistência de disposição legal expressa proibindo o cálculo de juros sobre o capital próprio sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, o procedimento adotado pela Impugnante para o cálculo dos referidos juros deve ser aceito no presente caso, inclusive para fins de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2008;

DA INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO REGIME DE COMPETÊNCIA

- como conseqüência do entendimento de que a Recorrente não poderia deliberar o pagamento de juros sobre capital próprio sobre contas de patrimônio líquido relativas a períodos anteriores ao da deliberação, as r. decisão recorrida concluiu que o procedimento adotado pela Recorrente consistiria em ofensa ao regime de competência;

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

- de acordo com o regime de competência, devem ser escrituradas as despesas pagas ou incorridas, referentes ao período de apuração. Especificamente para o caso concreto, deve-se, em primeiro lugar, determinar em que momento a despesa de juros sobre o capital próprio é efetivamente incorrida pela empresa, para, então, verificar-se a observância ao regime de competência;

- pois bem: é sabido que os juros sobre o capital próprio são uma forma de remuneração do investimento realizado por sócios ou acionistas. Esses juros foram criados

como uma alternativa ou complementação ao pagamento de dividendos e, até por sua natureza, consiste em uma faculdade à empresa e não uma obrigação;

- nesse cenário, cabe à empresa e a seus sócios e acionistas, analisando sua situação financeira e a conjuntura econômica, decidir se, quando e quanto irão pagar de juros sobre o capital próprio, desde que observadas as condições previstas na legislação;

- os juros sobre o capital próprio somente passam a existir a partir do momento em que os sócios ou acionistas definem sua aprovação e seu pagamento. Antes disso, não há que se falar de juros sobre o capital próprio, mas, sim, de resultados positivos que podem ser aplicados indistintamente na manutenção e desenvolvimento da empresa ou pagos aos sócios como remuneração de seu investimento;

- dessa forma, fica claro que o período de competência dos juros sobre o capital próprio 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;

- a base adotada para o cálculo dos juros sobre o capital próprio - ou seja, a aplicação da TJPL sobre as contas de patrimônio líquido - consistem 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;

- aliás, 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 uma despesa incorrida;

- em vista do exposto, considerando que no presente caso o pagamento dos juros sobre o capital próprio foi registrado e as respectivas despesas foram deduzidas no próprio ano-calendário de 2008, deve-se reconhecer, Ilustres Conselheiros, também por esse ângulo, a regularidade do procedimento fiscal adotado pela Recorrente no caso concreto, o qual foi praticado em estrita observância ao regime de competência.

- a Recorrente observou fielmente as Instruções Normativas 11/96 e 41/98, que determinam a observância do regime de competência no cômputo dos juros sobre capital próprio para fins fiscais;

- dessa forma, também não encontra amparo na legislação e no sistema tributário brasileiro a alegação de que a Recorrente feriu o regime de competência ao registrar os juros sobre o capital próprio no ano-calendário de 2008;

DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO COMO FORMA DE ANTECIPAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DO CAPITAL

- os juros sobre o capital próprio foram instituídos na legislação brasileira pela Lei 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;

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

- a natureza jurídica de dividendos que possui os juros sobre capital próprio, é confirmada pelo parágrafo 7º, do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, que admite sua imputação ao valor dos dividendos previstos no artigo 202 da Lei n.º 6.404/76;

- a ressalva "sem prejuízo do disposto no § 2º" se faz necessária em função dos juros sobre capital próprio sofrerem a incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15%, podendo ser compensada na apuração do lucro líquido pelo acionista, enquanto que os dividendos não sofrem tal retenção, por já terem sido tributados na apuração do lucro líquido da empresa;

- já o art. 202 da Lei 6.404/76, faz referência aos dividendos obrigatórios, que a empresa tem a autonomia em definir quando distribuir, de modo a não comprometer sua situação financeira, não havendo qualquer vedação legal expressa que estabeleça um limite temporal para esta distribuição;

- a leitura desse artigo da Lei n.º 6.404/76 revela claramente a preocupação do legislador de retirar parte da discricionariedade da companhia no pagamento dividendos, garantindo o pagamento de um mínimo a todos os acionistas, o que protege os direitos dos acionistas minoritários, que teriam pouco poder na deliberação sobre o pagamento dos dividendos;

- não obstante, mesmo sendo o dividendo obrigatório uma proteção legal aos acionistas, a legislação traz clara exceção à obrigatoriedade de seu pagamento em situações nas quais a situação financeira da companhia não permitir tal tipo de dispêndio (vide parágrafo 4º);

- ou seja, se o pagamento do dividendo obrigatório for prejudicial à saúde financeira da companhia, deve-se dar prioridade aos interesses da empresa sobre os interesses dos acionistas, retendo-se os dividendos obrigatórios;

- esses valores retidos são destinados para uma reserva especial que, nos exercícios subseqüentes, poderá ser utilizada para absorção de prejuízos da companhia. Caso isso não ocorra e a situação financeira da companhia melhore, os valores retidos relativos aos anos anteriores devem ser pagos aos acionistas;

- a lógica é clara: 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 do acionista, que pode vir a recebê-los em caso de melhora da situação financeira da companhia;

- e essa lógica é obviamente aplicável não só a dividendos, mas também aos juros sobre o capital próprio e a todas as eventuais formas de remuneração de capital;

- assim, se a empresa deixa de pagar juros sobre o capital próprio em um determinado período, em virtude de opção negocial discutida pelos sócios, esse não deixa de ser um direito dos acionistas, que podem vir a receber tais juros, caso a situação financeira da empresa permita;

- isso - somado aos fatos de o não pagamento dos juros sobre o capital próprio não representarem renúncia a esse direito e de não haver limite temporal para o pagamento de juros sobre o capital próprio - leva à necessária conclusão de que os juros sobre o capital próprio, tendo a mesma natureza jurídica dos dividendos de remuneração de capital, podem ser pagos com relação a contas de patrimônio líquido anteriores;

- 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 em 2 de abril de 2008 pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no processo 200370010000784 (ementa transcrita);

JURISPRUDÊNCIA

- por fim, visando a apresentar subsídios adicionais ao provimento do presente apelo, a Recorrente apresenta outras decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais autorizando a dedução de despesas de juros sobre capital próprio registrados em ano-calendário posterior (ementas e votos transcritos);

- no mesmo sentido, vale mencionar a decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.086.752 PR - ementa transcrita);

DO PEDIDO

- em vista de todo o exposto, a Recorrente requer seja dado provimento integral ao presente recurso, com a reforma da r. decisão recorrida, de forma que seja reconhecida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio registrados no ano-calendário de 2008, calculados mediante a aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de anos anteriores.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte**, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 25/05/2015, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A contribuinte argumenta que o conteúdo da decisão recorrida e dos paradigmas deixa claro que os três processos administrativos versam sobre situações fáticas praticamente idênticas, sendo o objeto da discussão sempre o mesmo: a possibilidade de pagamento de juros sobre o capital próprio com relação a contas de patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Sustenta que a Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara concluiu na decisão recorrida que os juros sobre o capital próprio não podem ser pagos com relação a exercícios anteriores e que a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara concluiu nas decisões paradigmas que não há óbice para pagamento de juros sobre o capital próprio sobre exercícios anteriores.

Registra ainda que os processos administrativos nos quais foram proferidas as decisões paradigmas aguardam análise de admissibilidade de

Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, e que a tese ora defendida não foi superada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de forma que não há óbice para a admissibilidade do presente recurso especial.

Realmente, o acórdão recorrido entendeu que "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", enquanto que os acórdãos paradigmas admitiram a dedução de juros sobre o capital próprio nessas mesmas condições.

Nesse contexto, está devidamente demonstrada a divergência de entendimento em relação à dedutibilidade de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio.

Conclui-se, portanto, que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade (artigos nºs 67 e 68 do RI-CARF), devendo-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 27/05/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 03/06/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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

REQUISITOS E LIMITES PARA PAGAMENTO DE JCP – DA NÃO DELIBERAÇÃO, NO MOMENTO OPORTUNO, SOBRE O PAGAMENTO DOS JCP NOS LIMITES AUTORIZADOS PELA LEI – ATO JURÍDICO PERFEITO – RENÚNCIA AO DIREITO DE DEDUTIBILIDADE.

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

- o §1º do artigo em comento estabelece que o efetivo pagamento dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;

- o §8º do artigo ainda traz mais uma regra sobre o cálculo do montante de juros dedutíveis: Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido;

- aplicando-se os parâmetros indicados pela legislação, a fiscalização constatou que o montante máximo dedutível a título de remuneração do capital próprio a ser observado pela recorrente no ano-calendário de 2008 seria de R\$ 55.267.307,67. O valor foi calculado mediante aplicação da TJLP somente sobre as contas de patrimônio líquido do ano-calendário de 2008. Entretanto, a DIPJ da empresa indica deduções no valor de 225.088.220,10, excedendo o limite em R\$ 169.820.912,43;

- a recorrente alega que todos os limites previstos na legislação fiscal foram respeitados, mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido dos anos-calendário de 2003 a 2008. Diz, ainda, que obedece ao limite de 50% do lucro ajustado referente ao ano da efetiva aprovação e pagamento do JCP, no caso, ano de 2008;

- 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 die*. 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; e 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;

- a empresa poderia argumentar que observando o lucro líquido ou lucro acumulado e reserva de lucro de cada um dos exercícios preencheria todos os requisitos para a dedutibilidade do montante integral de JCP apurado mediante a aplicação da TJLP sobre o PL de cada um dos períodos. Porém, em se tratando de deliberação sobre exercícios sociais já encerrados, ainda assim a dedução nos moldes pretendidos não seria possível;

- isso porque o JCP é pago de acordo com o lucro apurado ao final do exercício social correspondente. Ao trazer limites de dedução, a lei quis impedir que todo o lucro fosse distribuído na forma de JCP, impedindo a tributação. Sendo assim, se a empresa, como no caso dos autos, está pretendendo deliberar JCP sobre exercícios passados, é certo que o lucro do respectivo período já teve a sua destinação, não estando mais disponível para fins de pagamento na forma pretendida;

- por outro lado, se o lucro de exercício pretérito estiver em conta de lucro acumulado ou na forma de reserva de lucro, ele já será devidamente considerado quando do pagamento e dedução do JCP, em razão do segundo limite dedutível admitido pela Lei: 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros (artigo 9º, § 1º da Lei nº 9.249/95 e artigo 29, inciso II da IN SRF 93/97);

- não bastassem todos os impedimentos expostos acima, ainda existe mais uma questão que impede a dedutibilidade de JCP na forma pretendida pela empresa, conforme demonstrado a seguir;

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

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

- o pagamento de JCP é uma faculdade conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de decisão formal deles próprios, por meio de deliberação tomada em assembleia. Os sócios decidem o momento e a melhor forma de remunerar o capital. Porém, a dedutibilidade dependerá do cumprimento de requisitos trazidos pela legislação;

- os sócios, na assembleia realizada nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, devem deliberar sobre as contas e resultados econômicos do período findo, estabelecendo, ainda, o modo de sua remuneração. Esse é o momento adequado para deliberar sobre o pagamento ou não de juros sobre o capital próprio. A conjugação dos dispositivos societários acaba trazendo uma limitação temporal do momento adequado para apurar os juros sobre o capital próprio;

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

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

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

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

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

- no presente caso, quanto aos exercícios sociais pretéritos (2003 a 2007), é certo que já houve a realização de assembleia dos sócios, na qual foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e a aprovação das demonstrações financeiras. Se a assembleia, em determinado ano, resolveu não remunerar os sócios por meio de juros sobre o capital próprio ou determinou o pagamento abaixo do limite dedutível, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito. Tem-se, então, ato jurídico perfeito, estando apto a produzir todos os efeitos;

- ocorre que os acionistas, em 2008, determinaram o pagamento de JCP acima do montante autorizado para fins de dedução. No intuito de se esquivarem de tal limite e deduzirem todo o valor, usam argumento de que o excesso decorre de limites não utilizados em anos anteriores (2003 a 2007);

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

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

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

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

- se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, decidiu pela não remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio (anos de 2003 a 2007), por óbvio, naquele exercício acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores;

- conforme constou da DRJ: Por força desse comando legal, o interessado teve, então, direito ao exercício, em cada ano-calendário do período de 2003 a 2007, da faculdade de deduzir despesas com juros sobre o capital próprio (JSCP), os quais deveriam ter sido deliberados pelos sócios na forma do art. 1.078 da Lei nº 10.406/2002, antes mencionado, na apuração do lucro real de cada ano. Todavia, pela planilha por ele apresentada (fl. 205), verifica-se que optou por não exercer a referida faculdade, tendo procedido à dedução de valor

maior, em 2008, do que lhe seria autorizado neste ano, o que veio dar causa à glosa objeto do presente lançamento;

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

- a recorrente, por entender que os juros sobre o capital próprio tem a mesma natureza dos dividendos, suscita a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76, que traz a possibilidade de os dividendos obrigatórios não serem distribuídos, a depender da situação financeira da companhia, admitindo o pagamento em momento posterior;

- a ressalva que deve ser feita diz respeito ao fato de os juros sobre o capital próprio não se confundirem com os dividendos;

- de fato, a Lei nº 9.249/95, que trata do assunto, no artigo 9º, § 7º estabelece que 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. Ora, se os juros sobre o capital próprio podem ser compensados com os dividendos obrigatórios, é certo que os institutos são diversos. Confirmando, ainda, que a diferença entre os institutos, tem-se o tratamento tributário: enquanto os juros são tributados à base de 15% na fonte (art. 9º, § 2º), o pagamento de dividendos está isento de imposto de renda (art. 10);

- ademais, ainda que os juros sobre o capital próprio e os dividendos pudessem ser equiparados, cumpre ressaltar que o artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76 permite o pagamento posterior dos dividendos obrigatórios apenas quando os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. No caso dos autos, não foi apresentada a recomendação da administração de que o pagamento de remuneração aos sócios estava inviabilizado em razão de dificuldades financeiras da empresa, nem mesmo existe deliberação da assembleia nesse sentido;

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

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

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

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

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

- o conceito de competência decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos no espaço de tempo a que elas reportam;

- como já foi visto, o pagamento de juros sobre o capital próprio é uma faculdade, dependendo apenas de decisão dos sócios. Até a deliberação, não existe direito algum a essa espécie de remuneração. Somente quando houver a deliberação em assembleia a despesa poderá ser considerada incorrida;

- não existe óbice para que a assembleia delibere sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver, 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 furta 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;

- a decisão de assembleia que credita aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores não tem validade para fins fiscais (dedutibilidade), pois se refere às despesas que poderiam ser incorridas nos anos-calendário de 2003 a 2007 e se assim tivessem deliberado os sócios e acionistas. Como não o fizeram ou remuneraram abaixo do limite permitido para dedução, a vontade social deve ser respeitada, caracterizando renúncia à faculdade conferida pela legislação tributária. Para o exercício subsequente, permanecem os limites dedutíveis previstos na Lei nº 9.249/95, devendo ser aplicados conforme o ano da deliberação, no caso, 2008;

- nesse sentido também são as conclusões de Edmar Oliveira de Andrade Filho (<<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 13/12/11, às 16h02min.);

- fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

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

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

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

a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e

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

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

JURISPRUDÊNCIA CONTRÁRIA À TESE DEFENDIDA PELA EMPRESA.

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

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

PEDIDO

- em face do exposto, requer a Fazenda Nacional seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se integralmente o auto de infração.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Em seu recurso especial, a PGFN também afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, mas nesse caso a divergência diz respeito ao afastamento da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL

- a decisão proferida pelo Colegiado *a quo* excluiu a incidência de juros, com esteio na taxa SELIC, sobre a multa de ofício, convencida de que inexistiria previsão legal para tanto. Dessa forma, ela diverge do entendimento sufragado pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu ser aplicável à hipótese a taxa Selic. Confira-se a ementa do acórdão paradigma CSRF/9101-00.539:

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

- em igual sentido ao acórdão supratranscrito, apresenta-se, ainda, como paradigma, o acórdão CSRF/04-00.651, proferido pela Quarta Turma da Câmara Superior, cuja ementa abaixo se reproduz:

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

- resta clara, portanto, a divergência jurisprudencial, que se resume à incidência da taxa SELIC a ser utilizada para o cálculo dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício. Enquanto o Colegiado *a quo* entende não ser possível tal incidência, as turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas defendem que deve ser empregada a taxa Selic para o cômputo dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- o Colegiado *a quo*, prolator do acórdão ora recorrido, firmou posicionamento no sentido de que não incidiriam os juros de mora (à taxa Selic) sobre a multa de ofício. De acordo com tal entendimento, a incidência da taxa SELIC estaria prevista apenas nos casos de lançamento isolado de multa ou juros de mora, nos termos do art. 43 da Lei 9430/96, de tal modo que o art. 61 da referida lei prevê os acréscimos moratórios (multa e juros de mora) incidentes sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos prazos (sobre o valor do principal), o que não se confundiria com a multa de ofício;

- conforme restará demonstrado, entretanto, revela-se correta a exigência de juros de mora, calculados à taxa Selic, sobre toda a obrigação tributária principal, o que inclui a multa de ofício;

- a divergência sobre a aplicabilidade da SELIC sobre a multa de ofício a título de juros de mora se dá, primordialmente, acerca do que se entende por “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”;

- é preciso mencionar, nesta matéria, que as decisões administrativas que afastam a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício o fazem a partir da literalidade do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- os defensores da tese da não-aplicação de juros sobre a multa salientam a menção do legislador a débitos de tributos e contribuições, diferentemente de legislação anterior, que reportava a débitos de qualquer natureza (Decreto-Lei nº 2.323, de 1987, e Lei nº 8.218, de 1991);

- a partir de uma interpretação supostamente literal, os que advogam essa tese defendem que apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios. Assim, a multa de ofício, por não decorrer de tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento de dever legal de declará-lo ou pagá-lo, não sofreria a incidência de juros de mora;

- dissemos acima que a tese partiu de interpretação supostamente literal. Queremos dizer, com isso, que uma interpretação efetivamente literal conduz igualmente à conclusão de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

- ora senhores Conselheiros, uma interpretação literal não pode olvidar do termo “decorrente de”, aposto antes das palavras “tributos e contribuições” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- dizer que “os débitos decorrentes de tributos e contribuições”, ou seja, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições”, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”;

- além disso, uma interpretação pautada na finalidade do dispositivo legal ressalta sobremaneira a necessidade de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício;

- é preciso ser dito, que as multas encerram em si duas finalidades precípua: uma finalidade punitiva, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e uma finalidade educativa, na medida em que o Contribuinte transgressor, bem como os demais Contribuintes, serão compelidos a não repetir tal conduta juridicamente indesejada;

- nosso ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma expressão pecuniária. Ou seja, por meio de um gravame no patrimônio do Contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais Contribuintes são alcançados os caracteres punitivos e educativos da multa tributária;

- ora senhores Conselheiros, afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício;

- sejamos pragmáticos: considerando que o Processo Administrativo Tributário se desenvolva e chegue ao seu final em aproximadamente 2 anos, e, sendo otimista, admitindo que uma posterior fase judicial seja concluída em 3 anos, a multa de ofício lançada teria algum impacto punitivo ou educativo após 5 anos de corrosão pela inflação? Decerto que não!

- assim, afastar a incidência de juros moratórios das multas de ofício significa igualmente retirar a finalidade a que se propõem os dispositivos que veiculam multas de ofício. Despiciendo mencionar o impacto negativo que tal entendimento traria nas boas práticas tributárias, bem como nos cofres públicos;

- vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. Como se sabe, não adimplida a obrigação tributária no prazo legal, nasce para a Contribuinte o dever de pagar o valor do tributo e mais a multa por sua mora;

- por ocasião de posterior lançamento, a multa de ofício correspondente passa a integrar aquele valor, aquele todo, composto de tributo e multa de mora, devido pela Contribuinte;

- como se observa, a partir do lançamento, a tributo e multa de ofício passam a ser devidos pelo Contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. Não há possibilidade para a segregação das formas de correção deste montante total;

- em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário);

- os próprios votos que pugnam pelo afastamento dos juros sobre a multa de ofício reconhecem essa unidade do crédito tributário;

- ora Senhores(as) Conselheiros(as), se o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação principal e esta, por sua vez, é composta tanto pelo tributo quanto pela penalidade pecuniária (leia-se: multa de ofício), não é defensável um tratamento diferenciado para tais valores. Após o lançamento, tributo e multa se convolvem em crédito tributário, e é sobre essa quantia que os juros deverão incidir;

- convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa. (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

- não há dúvidas, segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros;

- o STJ já decidiu por manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.
2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.
3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.
2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

- há ainda expressiva jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais sobre o tema (decisões transcritas);

- no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício (decisões transcritas);

- a dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

- em respeito ao princípio da eventualidade, caso os ilustre julgadores entendam que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não abrange a multa de ofício, é preciso deixar claro que, ainda assim, incidiriam juros de mora à taxa de 1% ao mês;

- isso porque não se poderia desprezar o comando do já citado art. 161 do CTN;

- o caput do referido artigo determina a incidência dos juros de mora, facultando ao legislador ordinário a estipulação de juros em taxa diversa de 1% (um por cento) ao mês;

- por tudo o que já expusemos, cremos que a lei (Lei nº 9.430/96, art. 61, §3º), de fato, “dispôs de modo diverso” e determinou a aplicação da taxa Selic aos juros de mora;

- os que defendem que a multa de ofício não sofre a incidência de juros de mora à taxa Selic não podem se furtrar da aplicação da taxa de 1%. Assim, já entendeu algumas vezes o CARF (ementas transcritas);

- repita-se mais uma vez, a título de conclusão: cremos que o entendimento correto, pautado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquela que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e utiliza-se da taxa Selic;

- o que não se pode admitir, em hipótese alguma, são julgados ou votos que excluem totalmente os juros de mora sobre a multa de ofício, por expressa afronta ao art. 161, §1º do CTN e à finalidade do ordenamento tributário;

- logo, resta correta a aplicação dos juros de mora, com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício;

DO PEDIDO

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja admitido o presente recurso, em razão da divergência apontada, e, no mérito, lhe seja dado provimento para reformar, na parte objeto de irrisignação, o r. acórdão hostilizado, reconhecendo-se a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 04/03/2016, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu ser inaplicável a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, os acórdãos paradigmas apontados decidiram, de modo diametralmente oposto, ser aplicável referida incidência.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

CONTRARRAZÕES DA CONTRIBUINTE

Em 15/03/2016, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 29/03/2016 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DAS RAZÕES PARA A MANUTENÇÃO PARCIAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- como se sabe, todos os débitos tributários exigidos pelas dd. autoridades fiscais através de autos de infração são acrescidos de multa de ofício, sendo certo que na prática, após a lavratura dos autos de infração, essas multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros SELIC;

- essa atualização é realizada pelas dd. autoridades fiscais com amparo não na lei, mas no Parecer MF n.º 28, de 02 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT);

- ocorre, contudo, que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício trata tão-somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil;

- não há margem para qualquer interpretação acerca da possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas autoridades fiscais. Pelo contrário: o dispositivo que embasa o entendimento do Fisco é expresso no sentido de que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições são atualizáveis;

- nesse contexto, não se pode admitir a frágil interpretação do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 pretendida pela d. PGFN, a qual estendeu o significado do referido dispositivo legal para fazer crer que as multas de ofício lançadas em razão de infração à legislação tributária que resulta falta de pagamento de tributo seriam débitos decorrentes de tributos e contribuições;

- para admitir tal interpretação, com o devido respeito, seria necessário desconsiderar a definição de tributo trazida pelo art. 3º do Código Tributário Nacional;

- a premissa adotada pela PGFN é incorreta: apesar de o art. 113, §1º do CTN prever que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, a penalidade ali referida não é aquela decorrente de multa aplicada por infração à legislação tributária que resulta falta de pagamento de tributo;

- com efeito, a multa de ofício referida no artigo 113, §1º do CTN é aquela aplicada pelas autoridades fiscais de forma isolada, em caso de descumprimento de obrigação acessória pelos contribuintes, por exemplo. Nesse caso, a partir do lançamento, a multa de ofício terá natureza de obrigação principal, fato que não ocorre com a multa de ofício decorrente de falta de pagamento de tributo - sempre acessória ao principal, o tributo;

- conseqüentemente, ao dispor que o crédito tributário decorre da obrigação principal, o artigo 139 do CTN refere-se aos tributos em si e, ainda, às penalidades pecuniárias aplicadas de forma isolada pelo Fisco, as quais, repita-se, por não serem acessórias a um tributo, podem assumir o papel de obrigação principal. Não é a todas as multas de ofício,

portanto, que se aplica o regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos, tal como pretendeu a d. PGFN;

- é justamente pela ausência de base legal para multas de ofício, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem decidindo reiteradamente que tais multas não são atualizáveis, tal como se verifica da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Acórdão 9101-00.722, de 8 de novembro de 2010;

- o procedimento adotado pelo Fisco somente seria válido nos casos em que a multa aplicada pelas autoridades fiscais correspondesse ao valor principal do débito fiscal, como, por exemplo, na hipótese de autuação do contribuinte por descumprimento da legislação fiscal (obrigação acessória) e aplicação da multa administrativa;

- em tais hipóteses, como a multa administrativa corresponderia ao valor principal do débito, sobre este valor poderiam ser aplicados os juros de mora. É exatamente isso o que dispõe o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96;

- o artigo acima referido é muito claro ao dispor acerca da incidência de juros de mora sobre o valor da multa apenas quando se tratar de constituição de crédito tributário correspondente a própria multa ou a juros de forma isolada;

- por todo o exposto, caso os Ilustres Conselheiros entendam que as exigências fiscais consubstanciadas no auto de infração combatido devem ser mantidas - o que, obviamente, se admite por mera hipótese - faz-se necessário o reconhecimento da impossibilidade da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício imposta à Recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço dos recursos especiais, porque eles preenchem os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2008 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa.

Já a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), entre outras questões, entendeu que era correta a glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, e manteve as exigências de IRPJ/CSLL. Contudo, afastou a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

O recurso especial da contribuinte pede que seja reconhecida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio registrados no ano-calendário de 2008, calculados mediante a aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de anos anteriores.

E o recurso especial da PGFN busca restabelecer a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

O recurso especial da contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que manteve a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores.

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

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

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

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

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

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

Há inúmeros julgados do CARF relativos à questão em apreço, tanto em um sentido (favorável a recorrente) quanto em outro (desfavorável a ela). Não pretendo aqui esgotar as diversas facetas da polêmica; mas apenas, além de apresentar minha visão, tratar de alguns pontos que entendo essenciais nas discussões.

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

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

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

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica

reduzora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

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

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

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

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

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

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

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

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

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

2.1.1 – A autonomia patrimonial

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

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

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

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

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento.

Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

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

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

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

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

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

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou

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

crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do

período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

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

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

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.

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

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

SEÇÃO I - Exercício Social

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

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

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

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

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

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a

esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

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

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

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;
- b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

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

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

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

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

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais

(aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

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

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

sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

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

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

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

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

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

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

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

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

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

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

Art. 186. ...

...

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

...

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

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

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

Proposta de Destinação do Lucro

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

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

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

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais que a norma em debate é de aplicação aos mais diferentes setores da economia.

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

E isso evidencia mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 2003 a 2007 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

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

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

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

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

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁶ de juros".

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

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

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

⁶ Ou juros a pagar.

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

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

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

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

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

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

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem tratá-las em conjunto.

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

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

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-

lo; ou, que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Diante de todo o exposto, NEGO provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN

Mantida a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, cabe analisar agora o recurso especial da PGFN.

Como já relatado, a PGFN suscita divergência jurisprudencial em relação à parte da decisão que afastou a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

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

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

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

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

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

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

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. E a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou

não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

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

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

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

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

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

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

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

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

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

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

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

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

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

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

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

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

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

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

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

incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido.

O voto que conduziu a referida decisão consignou:

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

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

Nestes termos, voto no sentido de restabelecer a incidência dos juros sobre a multa.

Resumindo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo a glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores; e de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer a incidência dos juros de mora (taxa Selic) sobre a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 16682.720681/2011-03
Acórdão n.º **9101-002.700**

CSRF-T1
Fl. 45
