



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

**Processo n°** 16682.721029/2012-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-000.886 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de outubro de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** IBM BRASIL - INDÚSTRIA DE MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

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

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

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

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

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

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a)s Rafael Correia Fuso, Luiz Fabiano Alves Penteadado e João Carlos de Lima Júnior. Farão declaração de voto os Conselheiros Rafael Correia Fuso e João Carlos de Lima Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Marcelo Cuba Neto, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Lima Junior, Rafael Correia Fuso e Luis Fabiano Alves Penteadado.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração com a exigência de recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), relativo ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 57.500.000,00, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, com crédito tributário total de R\$ 116.270.750,00, além de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa ao ano calendário de 2009, no valor de R\$ 20.700.000,00, acrescido da multa e juros de mora, com crédito tributário total de R\$ 41.857.470,00.

O lançamento tem como fundamento a legislação tributária, que não admite a dedução de despesas de juros sobre o capital próprio (JSCP) referente a períodos anteriores.

A ação fiscal foi iniciada com base no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 07.1.85.00-2012-00619-4 e verificou que os juros sobre o capital próprio (JSCP) lançados no valor de R\$ 230.000.000,00, na linha 42 das fichas 06A e 07A, da DIPJ 2010 (ano-calendário 2009) referem-se a períodos de apuração anteriores, especificamente às posições do Patrimônio Líquido nos anos de 2000 a 2003.

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal:

*A distribuição dos referidos JSCP foi registrada em duas atas de reunião das sócias-quotistas, com datas de 28/08/2009 e 29/01/2010 (fls. 153 a 156 – RESP TIF 01 ATAS JSCP - DOC 06). A seguir, apresenta-se um resumo dos valores que foram estabelecidos nessas duas atas e demonstrados na memória de cálculo da contribuinte:*

## ATA DE 28/08/2009

Ano do Patrimônio Líquido	Valor utilizado do JSCP (R\$)
2000	***683.000,00***
2002	***43.248.000,00***
2003	***101.069.000,00***
TOTAL	***145.000.000,00***

## ATA DE 29/01/2010

Ano do Patrimônio Líquido	Valor utilizado do JSCP (R\$)
2002	***72.498.000,00***
2001	***12.502.000,00***
TOTAL	***85.000.000,00***
TOTAL DOS JSCP DE PERÍODOS ANTERIORES (R\$)	
***230.000.000,00***	

*No Lalur do ano-calendário de 2009 (fls. 173 a 261 - RESP TIF 01 LALUR DOC 09) não foi encontrada adição do valor de R\$ 230.000.000,00 acima demonstrado, tendo a contribuinte informado, em resposta ao Termo de Início de Procedimento fiscal (fls. 03 a 06, item 10 - TIF01), que esse valor foi efetivamente por ela considerado dedutível no ano-calendário de 2009 (fls. 07 a 08, item 10 - RESP TIF 01 ESCLARECIMENTOS).*

A fiscalização também apurou que os juros sobre o capital próprio (JSCP) lançados no valor de R\$ 230.000.000,00 foram utilizados para fins de dedução da base de cálculo da CSLL, posto que foram contabilizados como despesas (conforme DIPJ 2010 e lançamentos contábeis efetuados) e que, por isso, coube adicionar de ofício o valor de R\$ 230.000.000,00 à base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009.

Intimado do auto de infração, o Recorrente apresentou impugnação em 27 de novembro de 2012, acompanhada de documentos, na qual, em síntese, alegou que:

1. *Foram observados os limites de dedutibilidade previstos na legislação, não havendo base legal para justificar a glosa fiscal;*

2. *Deduziu, no ano calendário de 2009, juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 230.000.000,00, conforme planilha anexa, apurados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de 2000 a 2003, obedecendo ao limite de 50% do lucro acumulado até o ano de 2008 e do lucro ajustado do ano da efetiva aprovação e do crédito, isto é, 2009;*

3. *Inexiste previsão legal expressa com limitação de apuração de juros sobre o capital próprio sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores;*

4. *O período de competência dos juros sobre o capital próprio não pode ser outro senão aquele em que é definido o seu pagamento;*

5. *Se a empresa deixa de pagar juros sobre o capital próprio em 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; os juros sobre o capital próprio, tendo a mesma natureza dos dividendos, podem ser pagos com relação a contas de patrimônio líquido anteriores, conforme jurisprudência que reproduz;*

6. *Não houve pagamento de juros sobre o capital próprio em duplicidade;*

7. *Não se pode aplicar juros de mora sobre a multa de ofício.*

Em sessão realizada no dia 29 de janeiro de 2013, a 1ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, negou provimento à Impugnação para manter integralmente as exigências do IRPJ e da CSLL consubstanciadas nos autos de infração, acrescidos de multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

As Ementas a seguir reproduzem o entendimento daquela instância de julgamento:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.*

*O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio JSCP a acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei, para ser exercida no devido momento (1ª assembleia ou reunião após o encerramento de cada exercício financeiro), estando a*

*dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) incidentes sobre o patrimônio líquido do ano da referida apuração. O não exercício da mencionada faculdade em determinado ano calendário configura renúncia ao benefício e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução, na apuração do lucro real do ano, de JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.*

#### *CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.*

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

#### *MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.*

*A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.*

#### *Impugnação Improcedente*

#### *Crédito Tributário Mantido*

O Contribuinte foi intimado da decisão da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro em 18 de fevereiro de 2013 e, em 05 de março de 2013, juntou documentos e interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese, que:

*1. Calculou os juros mediante a aplicação da TJLP pro rata die para o período compreendido entre 1º de janeiro e a data do evento, considerando o patrimônio líquido de referido intervalo temporal;*

*2. Para os eventos que implicaram aumento do patrimônio líquido (p. e. constituição de reserva), calculou os juros mediante a aplicação da TJLP pro rata die para o período compreendido entre a data do evento e 31 de dezembro, considerando também patrimônio líquido de referido intervalo temporal;*

*3. Para fins de cálculo, foram considerados todos os eventos que implicaram mutação do patrimônio líquido no período considerado;*

*4. Apurou valores passíveis de pagamento a título de juros sobre o capital próprio e, então deliberou o valor que seria efetivamente pago a suas sócias;*

*5. O valor total passível de remessa calculado sobre as contas de patrimônio líquido dos anos-calendário de 2000 a 2003 corresponde a R\$ 477.448.417,45, sendo que deliberou e contabilizou em 2009 o valor de R\$ 230.000.000,00, o qual corresponde, exatamente, ao valor deduzido para fins de apuração do lucro real;*

6. *Demonstrou como procedeu à apuração dos juros sobre o capital próprio, apuração esta que, por ter sido efetuada com base no caput do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, evidencia a observância dos comandos legais sobre o tema a permitir a dedutibilidade dos valores pagos a tal título para fins fiscais;*

7. *Faz jus à dedução do valor integral registrado a título de juros sobre o capital próprio para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2009, pois:*

a) *Os juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 230.000.000,00 foram corretamente apurados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido da sociedade;*

b) *Que esses juros foram individualizadamente pagos aos sócios da Recorrente;*

c) *Observou o limite correspondente a 50% do lucro do ano de 2009 para o pagamento dos JCP.*

8. *Não existe dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar-se a apuração de juros sobre o capital próprio calculado sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores;*

9. *O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 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;*

10. *Não há limitação temporal ao cômputo de juros apurados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores em anos posteriores;*

11. *O §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, traz apenas uma limitação quantitativa para o pagamento dos juros sobre o capital próprio, contudo não faz qualquer limitação ao pagamento relativo à aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de períodos anteriores;*

12. *Os artigos 1.071, 1.072 e 1.078 do Código Civil determinam as matérias que dependem da deliberação de sócios de sociedades empresárias limitadas; a forma pela qual as deliberações de sócios devem ser tomadas em reuniões e assembleias e o período em que tais reuniões e assembleias devem ser realizadas para a tomada de deliberações;*

13. *Os artigos do Código Civil mencionados não trazem expressa limitação temporal ao cômputo de juros apurados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores em anos posteriores para fins fiscais;*

14. *Não há disposição no sentido de que a deliberação dos sócios pelo não-pagamento ou crédito de juros sobre o capital*

*próprio ao final de determinado exercício ensejaria a renúncia dessa faculdade nos próximos exercícios;*

*15. Não se pode afirmar, com base nos dispositivos legais societários do Código Civil, que a Recorrente teria renunciado ao seu direito de pagamento ou crédito de juros relativos aos anos de 2003 a 2007 pelo simples fato de não tê-los deliberado ao final dos respectivos exercícios;*

*16. Com base nos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, decidiu em assembleias pelo não pagamento ou crédito de juros a sócios e acionistas nos anos-calendário de 2003 a 2007.*

*17. Não renunciou seu direito facultado em lei de apurar e distribuir valores de juros sobre capital próprio desses períodos, apenas optou por fazê-lo em momento posterior;*

*18. A norma que regula a dedutibilidade dos valores em questão não estabelece o momento em que se devam pagar os juros, apenas estabelece como devem ser calculados e os limites a serem observados para a dedução dos valores pagos ou creditados;*

*19. Apurou corretamente os tributos devidos para cada um dos anos-calendário de 2000 a 2003, tendo apurado fatos geradores e bases de cálculo de forma independente nos respectivos exercícios, razão pela qual não há que se falar em descumprimento do princípio da autonomia dos exercícios financeiros;*

*20. Os juros sobre o capital próprio calculados com base nas contas de patrimônio líquido de 2000 a 2003 foram aprovados pelos sócios da Recorrente e pagos em relação ao ano-calendário de 2009, de forma que sua dedução para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nesse período está em estrita observância da legislação fiscal;*

*21. As Instruções Normativas da Receita Federal n. 11/96 e n. 41/98, não trazem restrição à adoção, como base para determinação dos juros sobre o capital próprio, de contas de patrimônio líquido de períodos anteriores;*

*22. 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, há resultados positivos que podem ser aplicados indistintamente na manutenção e desenvolvimento da empresa ou pagos aos sócios como remuneração de seu investimento;*

*23. O artigo 202, § 4º, da Lei 6.404/76 traz exceção à obrigatoriedade do pagamento do dividendo em situações nas quais a situação financeira da companhia não permitir tal tipo de dispêndio;*

24. *A empresa pode deixar de pagar os dividendos para não prejudicar sua situação financeira, mas o recebimento desses valores não deixa de ser um direito ao acionista, que pode vir a recebê-los em caso de melhora da situação financeira da companhia. Essa lógica é não só aplicada a dividendos, mas também aos juros sobre o capital próprio e a todas as eventuais formas de remuneração de capital;*

25. *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;*

26. *Apurou o valor passível de pagamento a título de juros sobre o capital próprio de cada ano-calendário apenas uma vez, mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de cada ano;*

27. *É impossível a incidência de juros de mora sobre multa de ofício aplicada pelas autoridades fiscais, tendo em vista que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é expresso no sentido de que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições são atualizáveis.*

Por fim, requereu a reforma da decisão recorrida para que seja reconhecida a total regularidade do cálculo dos juros sobre o capital próprio registrados no ano-calendário de 2009 e, caso não for este o entendimento, que seja reconhecida a impossibilidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada sobre os créditos tributários em cobrança.

Colaciona, ainda, doutrina e jurisprudência.

Os autos foram encaminhados ao CARF para apreciação e julgamento.

Este é o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

A discussão que se traz aos autos basicamente se resume a matéria de direito, visto que não há contestação acerca dos montantes pagos ou creditados a título de juros sobre o capital próprio nem tampouco sobre a sistemática de cálculo da TJLP ou dos limites estabelecidos na Lei n. 9.249/95.

A questão essencial aqui debatida versa sobre a possibilidade de se pagar ou creditar juros sobre o capital próprio relativo a períodos anteriores, dada a suposta faculdade e consequente liberdade de opção que teria a Contribuinte, ante a inexistência de expressa vedação legal.

No intuito de enfrentarmos o tema torna-se necessário discorrer, ainda que brevemente, sobre a figura dos juros sobre o capital próprio, nos termos da Lei n. 9.249/95 e de todo o arcabouço normativo que cerca a matéria.

O conceito de juros sobre o capital próprio decorre do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, com a redação dada pela Lei n. 9.430/96:

*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;*

*§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)*

*§ 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.*

A leitura do dispositivo legal nos permite, de plano, traçar as principais características dos juros sobre o capital próprio, a saber:

- a) Trata-se de faculdade, que, como tal, poderá ser exercida pela empresa mediante deliberação dos sócios;
- b) O pagamento ou creditamento deve ser individualizado, em favor dos sócios;
- c) Possui limites quanto ao montante dos valores pagos ou creditados;
- d) Obedecem à variação, *pro rata dia*, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP;
- e) Sofrem a incidência do IR Fonte, à alíquota de 15%.

Como visto, a Recorrente alega que deduziu, no ano calendário de 2009, juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 230.000.000,00, apurados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de 2000 a 2003, obedecendo ao limite de 50% do lucro acumulado até o ano de 2008 e do lucro ajustado do ano da efetiva aprovação do crédito. Diz que os juros sobre o capital próprio possuem a mesma natureza dos dividendos e, por força disso, podem ser pagos em períodos posteriores.

Aduz, ainda, que o artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 confere-lhe a faculdade de pagar ou creditar juros sobre o capital próprio a seus sócios sobre contas do patrimônio líquido e determina que esse valor possa ser tratado como despesa dedutível para fins fiscais no momento de seu pagamento ou crédito. Assim, defende que não haveria qualquer limitação temporal, apenas quantitativa (§ 1º do art. 9º), ao cômputo de juros apurados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, inclusive nas Instruções Normativas exaradas pela Receita Federal do Brasil.

Portanto, será a partir dessas premissas que deveremos analisar o alcance e a aplicação da faculdade prevista no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, bem assim a possibilidade de se pagar ou creditar juros sobre o capital próprio em relação a períodos anteriores ao da deliberação societária.

No que tange à alegada ausência de prazo nas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil que tratam do tema, entendo que não assiste razão à Recorrente, visto que o artigo 29 da IN n. 11/96 expressamente determina que, para efeitos da apuração do lucro real, os juros sobre o capital próprio deverão seguir o **regime de competência**:

*Instrução Normativa nº 11/1996*

**Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à**

*variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.  
(grifamos)*

No mesmo sentido, o artigo 1º da Instrução Normativa n. 41/98 considera como creditado o valor dos juros sobre o capital próprio quando a despesa for registrada na escrituração contábil da empresa, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio.

*Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.*

E a exigência da escrituração no regime de competência pode ser expressamente encontrada no artigo 4º da referida norma:

*Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios.*

Ressalte-se, aliás, que o registro das mutações patrimoniais pelo regime de competência é a regra geral do sistema tributário para as empresas, de modo que deverá ser observada na interpretação das normas contábeis, societárias e tributárias relativas às pessoas jurídicas, inclusive aquelas cuja roupagem jurídica seja a das sociedades anônimas.

Se, para fins tributários, as instruções normativas cotadas estabelecem a escrituração dos juros sobre o capital próprio pelo regime de competência, cabe-nos indagar qual o tratamento dispensado ao tema pelas normas contábeis e societárias.

Com efeito, no campo da Contabilidade o princípio da competência possui plena eficácia, além de ser vinculante, ante a competência privativa do Conselho Federal de Contabilidade, que o definiu no artigo 9º da Resolução CFC n. 750/93, com a redação que lhe foi dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010, *verbis*:

*Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.*

*Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)  
(grifamos)*

A simples leitura do dispositivo nos permite concluir, sem margem para dúvidas, que o tratamento previsto nas normas contábeis para os juros sobre o capital próprio deve obedecer ao regime de competência, que serve como limite temporal para as respectivas escriturações.

**Mas não é só**

Cabe, por fim, perquirir o entendimento das normas societárias sobre o tema, que, na esteira do raciocínio até aqui desenvolvido, corrobora integralmente a observância do regime do competência para o pagamento ou creditamento dos juros sobre capital próprio, como se pode depreender dos artigo 177, da Lei n. 6.404/76:

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

Assim, entendo que a regra geral do regime de competência deve ser aplicada automaticamente, enquanto que as exceções, porventura existentes, carecem de expressa autorização legal.

Ainda em relação ao tema, convém lembrar que a Receita Federal do Brasil já se manifestou, em duas ocasiões, sobre a necessidade do regime de competência para o pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, bem assim pela vedação do cômputo de exercícios anteriores, conforme Soluções de Consulta a seguir transcritas:

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

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

*EMENTA: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.*

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

e

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

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

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

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

Por óbvio que a questão dos juros sobre o capital próprio transborda a simples análise e constatação do descumprimento do regime de competência.

Isso porque outro ponto relevante para o deslinde da questão diz respeito à faculdade que tem o Contribuinte em deliberar sobre o pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio no momento pertinente, e as inegáveis consequências do não exercício dessa prerrogativa.

Aqui caberia indagar se a ausência de deliberação implica renúncia ou preclusão de um direito ou, alternativamente, apenas o diferimento dessa prerrogativa, como alega a Recorrente.

Filho<sup>1</sup>: Neste ponto cabe apresentar a abalizada lição de Edmar Oliveira Andrade

*(...) 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.*

*Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei.*

*Em decorrência dessa renúncia e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.*

Convém ressaltar que a opinião acima apresentada encontra eco majoritário na boa doutrina contábil e tributária. É também o entendimento, entre outros, de Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, in *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática*<sup>2</sup>:

*(...) a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento. (grifamos)*

E foi justamente essa a fundamentação utilizada pela autoridade lançadora, o que demonstra a correção dos lançamentos efetuados:

*Em resumo, se não foi regularmente materializada a opção da contribuinte no momento correto, mediante a contabilização da despesa de juros sobre o capital próprio no período de sua competência, qual seja, aquele tomado por base para a decisão de seu pagamento ou crédito aos sócios (decisão esta que é tomada na Assembléia de Acionistas ou Reunião de Cotistas do exercício seguinte, com base no resultado do exercício anterior), ocorre uma preclusão temporal, de forma que não é possível*

<sup>1</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. IRPJ e CSSL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta. Disponível em:

[http://www.fiscosoft.com.br/mainindex.php?home=home\\_artigos&m=&nx=&viewid=113124](http://www.fiscosoft.com.br/mainindex.php?home=home_artigos&m=&nx=&viewid=113124).

Autenticado digitalmente em 11/03/2014 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 11/03/2014 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, Assinado digitalmente em 07/03/2014 por ROBERTO CAP

*validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.*

Como é cediço, os juros sobre o capital próprio representam a remuneração dos sócios ou acionistas por conta dos investimentos feitos na sociedade, com natureza de juros compensatórios, como bem destaca a decisão recorrida, que, ademais, demonstra a necessidade de *se segregar as implicações dos juros sobre o capital próprio no âmbito da legislação societária e no âmbito das normas que regulam a dedutibilidade fiscal*, com esteio nos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>3</sup>:

*De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma **faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação** tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Esta faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico.*

(...)

*Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, a dedução dos juros sobre capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. (grifamos)*

No que tange ao caso dos autos, a decisão de origem faz minudente análise dos fatos e circunstâncias que ensejaram a autuação, com o enfrentamento de todos os principais pontos suscitados pelo Contribuinte, de modo que passo a transcrever tais argumentos, os quais acolho integralmente, para os efeitos deste voto (grifos no original):

*O interessado, conforme contrato social e consignado na DIPJ, é uma sociedade empresária limitada. No plano societário, a sociedade limitada é regulada pelos artigos 1.052 a 1.087 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) e, supletivamente, pela Lei das S/A..*

*Transcreve-se, a seguir, os dispositivos legais que tratam das matérias inerentes à sociedade empresária limitada, que dependem da deliberação dos sócios.*

*Art. 1.071. Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato:*

*I - a aprovação das contas da administração;*

*II - a designação dos administradores, quando feita em ato separado;*

*III - a destituição dos administradores;*

*IV - o modo de sua remuneração, quando não estabelecido no contrato;*

*V - a modificação do contrato social;*

*VI - a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação;*

*VII - a nomeação e destituição dos liquidantes e o julgamento das suas contas;*

*VIII - o pedido de concordata.*

*Art. 1.072. As deliberações dos sócios, obedecido o disposto no art. 1.010, serão tomadas em reunião ou em assembléia, conforme previsto no contrato social, devendo ser convocadas pelos administradores nos casos previstos em lei ou no contrato.*

*§ 1º A deliberação em assembléia será obrigatória se o número dos sócios for superior a dez.*

*§ 2º Dispensam-se as formalidades de convocação previstas no § 3º do art. 1.152, quando todos os sócios comparecerem ou se declararem, por escrito, cientes do local, data, hora e ordem do dia.*

*§ 3º A reunião ou a assembléia tornam-se dispensáveis quando todos os sócios decidirem, por escrito, sobre a matéria que seria objeto delas.*

*§ 4º No caso do inciso VIII do artigo antecedente, os administradores, se houver urgência e com autorização de titulares de mais da metade do capital social, podem requerer concordata preventiva.*

*§ 5º As deliberações tomadas de conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes.*

*§ 6º Aplica-se às reuniões dos sócios, nos casos omissos no contrato, o disposto na presente Seção sobre a assembléia.*

*Art. 1.078. A assembléia dos sócios deve realizar-se ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes ao término do exercício social, com o objetivo de:*

*I - tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico;*

*II - designar administradores, quando for o caso;*

*III - tratar de qualquer outro assunto constante da ordem do dia.*

*Da análise sistemática dos dispositivos legais acima reproduzidos, verifica-se que os sócios, em reunião ou assembléia, nos 4 (quatro) meses seguintes ao término do exercício social, devem, dentre outras coisas: tomar as contas dos administradores e aprová-las, se for o caso; deliberar sobre*

*o balanço patrimonial e sobre o resultado econômico, estabelecendo o modo de sua remuneração, o que inclui, evidentemente, a deliberação sobre a distribuição ou não de juros sobre o capital próprio no período.*

*Melhor explicando: a deliberação a respeito de pagamento ou crédito de JSCP deve ser tomada na 1ª assembléia ou reunião após o encerramento do exercício social (art. 1.078 da Lei nº 10.406/2002 Código Civil). Ou seja, deve constar da ata da 1ª assembléia ou reunião realizada até 4 (quatro) meses após o encerramento do exercício a deliberação a respeito de distribuição de juros sobre o capital próprio (JSCP). Ressalte-se que é o efetivo pagamento (desembolso financeiro) que poderá ocorrer em exercícios futuros, mas não a deliberação sobre a distribuição de JSCP e a efetiva escrituração dos juros na contabilidade, que deverá ocorrer no próprio exercício.*

(...)

*Portanto, ao contrário do que alega o interessado, os dispositivos legais, acima mencionados, interpretados conjuntamente, limitam temporalmente a determinação de juros sobre o capital próprio sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.*

*O interessado alega que não teria existido ofensa ao regime de competência, já que a análise dos artigos 177 e 187 da Lei nº 6.404/1976 e do art. 251 do RIR/2009 revela que devem ser escrituradas as despesas pagas ou incorridas, referentes ao período de apuração.*

*Afirma que os juros sobre o capital próprio somente passaram a existir a partir do momento em que os sócios ou acionistas definiram sua aprovação e seu pagamento; que este é o período de competência, momento no qual é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas; que, 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.*

*Aduz que, considerando que no presente caso o pagamento dos juros sobre o capital próprio foram registrados e as respectivas despesas foram deduzidas no próprio ano calendário de 2009 em que incorreram, dever-se-ia reconhecer a regularidade do procedimento fiscal adotado, o qual teria sido praticado em estrita observância ao regime de competência.*

*O interessado parte de uma premissa equivocada. Defende que não haveria impedimento legal para que os sócios ou acionistas, em qualquer momento, pudessem deliberar e definir a aprovação de distribuição e pagamento de juros sobre o capital próprio. Em outras palavras, poderiam os sócios ou acionistas, como ocorreu, em Assembléias nos anos de 2009 e 2010, deliberar sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio referentes a*

*fatos verificados nos anos de 2000 a 2003. Data venia, tal entendimento não encontra amparo legal.*

*Se não foram observadas as regras societárias, não cabe o benefício da dedutibilidade fiscal.*

*Como abordado anteriormente, a deliberação a respeito de pagamento ou crédito de JSCP não pode ocorrer em qualquer momento. Deve ser tomada na 1ª assembléia ou reunião após o encerramento do exercício financeiro (art. 1.078 da Lei nº 10.406/2002 Código Civil).*

*(...)*

*O procedimento adotado pelo interessado, qual seja, de apurar JSCP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores inobserva o regime de competência.*

*O artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, a seguir transcrito, que disciplina a dedução dos JSCP na apuração do lucro real, artigo esse reproduzido pelo artigo 347 do RIR/99, sendo ambos consignados como fundamento legal do lançamento, é norma tributária concessiva de faculdade, que autoriza o interessado a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano calendário, despesas de JSCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido, consoante limites e condições que fixa.*

*(...)*

*Por força desse comando legal, o interessado teve, então, direito ao exercício, em cada ano calendário do período de 2000 a 2003, da **faculdade** de deduzir despesas com juros sobre o capital próprio (JSCP), que 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, optou por não exercer a referida faculdade, tendo procedido à dedução em 2009, o que veio dar causa à glosa objeto do presente lançamento.*

*Portanto, in casu, se, em 2009/2010, decidiu-se creditar aos sócios JSCP incidentes sobre PL de anos anteriores (2000 a 2003), decisão esta totalmente em desconformidade, como já mencionado, com o art. 1.078 da Lei nº 10.406/2002, a mesma não poderá ter efeitos para fins fiscais. Isto porque, se fosse cumprida a legislação societária, e os sócios deliberassem, no devido momento (1ª assembléia ou reunião após o encerramento de cada exercício financeiro), sobre a distribuição de JSCP, tais despesas teriam sido incorridas em anos anteriores (2000 a 2003), e não em 2009. Portanto, há uma clara inobservância ao regime de competência, pois o interessado, ao descumprir norma societária, “deslocou”, artificialmente, despesas de um ano para outro ano. Tal procedimento, no meu modo de ver, fere o regime de competência.*

*A faculdade de pagamento ou crédito de JSCP a acionista ou sócio deve ser exercida no devido momento, sendo que, em se tratando de determinado ano calendário, há que se admitir, ao contrário do pretendido pelo interessado, que se restrinja aos juros incidentes sobre o PL do ano, e não de juros incidentes sobre PL de anos anteriores, respeitando-se, assim, o regime de competência.*

(...)

*O interessado alega que, apesar de ter havido pagamento de juros sobre o capital próprio apurado sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, inexistiu pagamento em duplicidade, que apurou o valor passível de pagamento a título de juros sobre o capital próprio de cada ano calendário apenas e tão somente uma vez, mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de cada ano.*

*Impende ressaltar que tal argumento, mesmo que seja comprovado, é irrelevante.*

*Ainda que não tenha havido pagamento em duplicidade, o fato é que houve preclusão temporal de um direito. Isto porque, o não exercício da faculdade em questão, prevista no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, pelo interessado, nos anos calendários de 2000 a 2003, ensejou a **preclusão temporal** do direito de fazê-lo, por decurso do prazo concedido para seu exercício.*

*Ainda, o não exercício da faculdade de dedução de despesas de JSCP dos anos calendários de 2000 a 2003, como ocorrido no presente caso, configura **renúncia** ao direito de exercício então disponível. A lei não autoriza exercê-lo em 2009.*

Com base nos argumentos apresentados, que comprovam a qualidade e pertinência da decisão recorrida, entendo como procedente o lançamento de IRPJ efetuado pela autoridade fiscal, bem assim aquele reflexo, efetuado em razão da CSLL.

À guisa de conclusão, e com esteio em tudo o que foi demonstrado, penso que ser 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 societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

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

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitoso que a multa de ofício integra o conceito de **obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.**

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, 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. (grifamos)*

*Artigo 5º, §3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)*

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)*

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

**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. (grifamos)*

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, NEGOU-LHE provimento.

Processo nº 16682.721029/2012-89  
Acórdão n.º **1201-000.886**

**S1-C2T1**  
Fl. 21

---

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

CÓPIA