



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720469/2014-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.349 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2022
Recorrente CINEMARK BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL.

Para efeito de apuração da base de cálculo do tributo, é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência. Aprovadas as demonstrações contábeis sem que tenha havido deliberação pelo pagamento de juros sobre o capital enseja considerar renúncia ao direito facultado pela lei de deduzir tais juros como despesa dedutível.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. ALEGAÇÃO DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO POR POSTERGAÇÃO DE DESPESA.

Caracterizada a renúncia ao direito de constituir e deduzir os juros sobre o capital próprio para efeitos tributários, não há que se falar em postergação de despesa e, conseqüente, antecipação do tributo devido. Isto porque não se pode considerar que foi deduzida no ano-calendário objeto dos autos despesa dedutível em ano anterior, já que tal dedução não poderia ser realizada em função desta renúncia.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. INSUFICIÊNCIA DE SALDO.

Devida a glosa da parcela da compensação de prejuízo fiscal realizada que exceder ao saldo acumulado existente no início do período de apuração. O contribuinte não logrou comprovar a suficiência do saldo.

PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL.

O prejuízo não operacional somente pode ser compensado nos períodos subsequentes com lucros de mesma natureza.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tendo em vista ser reflexo do lançamento de IRPJ, aplicam-se ao lançamento de CSLL as mesmas razões de decidir adotadas para aquele em relação às matérias que envolvem os juros sobre o capital próprio.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. INSUFICIÊNCIA DE SALDO.

Devida a glosa da parcela da compensação de base de cálculo negativa realizada que exceder ao saldo acumulado existente no início do período de apuração. O contribuinte não logrou comprovar a suficiência do saldo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DAS RAZÕES JÁ APRESENTADAS ANTERIORMENTE. APLICAÇÃO DO ART. 57, § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não havendo novas razões apresentadas em segunda instância, é possível adotar o fundamento da decisão recorrida, a teor do que dispõe o art. 57, § 3º do RICARF, com redação da Portaria MF nº 329/17.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições preliminares de decadência e nulidade do auto de infração para, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah que davam provimento ao recurso relativamente à glosa de Juros sobre o Capital Próprio. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro André Severo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Turma da DRJ/REC (Acórdão 11-54.588, fls. 355 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

O processo deflagrou-se devido ao lançamento relativo a 02 infrações, abaixo descritas (*cf.* Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 109 e ss.)

Infração 01 - Despesas Financeiras Indedutíveis (JCP)

O procedimento de fiscalização foi iniciado em 2013 e envolveu fundamentalmente a análise da documentação contábil e fiscal da Impugnante

Relata a Autoridade Lançadora (fl. 110) que, no AC 2010, o Contribuinte contabilizou e informou na DIPJ o valor de R\$ 20.749.787,00 a título de despesas de juros sobre o Capital Próprio. O valor de R\$ 7.959.807,00 é referente ao AC 2010. O valor restante R\$ 12.789.980,00 é relativo aos ACs 2005, 2006 e 2007, os quais foram glosados.

Portanto, com fundamento em suposto descumprimento do regime de competência, a fiscalização glosou R\$ 12.789.980,00 de despesa com juros sobre capital próprio apropriados em 2010.

O contribuinte considerou o valor total de R\$ 20.749.787,00 como despesa dedutível para a apuração do lucro real do AC 2010. Entendeu a Autoridade Lançadora que o valor de R\$ 12.789.980,00 relativo aos ACs 2005, 2006 e 2007 devem ser adicionados ao lucro para efeito de apuração do lucro real, em respeito ao regime de competência.

Informa também a Autoridade que “o valor de R\$ 7.959.807,00, referente aos Juros sobre o Capital Próprio relativo ao ano calendário 2010 já atinge o limite da variação pro rata dia da TJLP (6%) sobre o patrimônio líquido. Até este valor as despesas de juros sobre o Capital Próprio são dedutíveis para o cálculo do lucro real. Acima deste montante devem ser adicionados à base de cálculo”.

O contribuinte considerou o valor total de R\$ 20.749.787,00 como despesa dedutível para a apuração do lucro real do ano calendário 2010. Por este motivo, foi lavrado o Auto de Infração competente, com a constituição do crédito tributário.

Conforme informação constante do TVF (e-fl. 111), o “quadro abaixo relaciona os valores lançados. Ata do Conselho de Administração de 31/12/2010, que determina o pagamento dos Juros sobre Capital Próprio de anos anteriores, e planilha demonstrativa que inclui a variação da TJLP, apresentadas pelo contribuinte, encontram-se anexas”.

Juros sobre Capital Próprio	A Obedece regime de competência - Obedece limites da legislação	B Não obedece regime de competência	A + B Total de juros sobre capital próprio contabilizados em 2010	Deve ser adicionado ao lucro para apuração do lucro real
JSCP referentes a 2010	7.959.807,00			
JSCP referentes a 2005		3.382.076,00		3.382.076,00
JSCP referentes a 2006		4.426.187,00		4.426.187,00
JSCP referentes a 2007		4.981.717,00		4.981.717,00
TOTAL	7.959.807,00	12.789.980,00	20.749.787,00	12.789.980,00

Explica a recorrente:

DOS FATOS

[...]

Os juros sobre capital próprio objeto de glosa foram calculados com base nos balanços patrimoniais levantados em 31/12/2005 (R\$ 3.382.076,00), 31/12/2006 (R\$ 4.426.187,00) e 31/12/2007 (R\$ 4.981.717,00). O valor dos juros calculados em cada ano foi excluído da base de cálculo dos juros do ano subsequente. O pagamento dos juros sobre capital próprio dos anos de 2005, 2006, 2007 e 2010 foi deliberado em reunião do Conselho de Administração da Impugnante realizada em 31/12/2010, conforme ata já acostada aos autos às fls. 147-148, período em que houve a dedução das despesas correspondentes.

6. Importante frisar que a fiscalização não fez qualquer objeção ao cálculo dos juros sobre capital próprio, fundamentando o lançamento de IRPJ e CSLL tão somente na alegação de que não teria sido observado o regime de competência na apropriação das despesas correspondentes, o que teria resultado na redução indevida do imposto e contribuição a pagar em 2010.

7. Não obstante a seriedade do trabalho fiscal, o auto de infração em questão deve ser julgado totalmente improcedente, conforme se passará a demonstrar adiante.

Sustenta que “o argumento da violação do regime de competência que fundamenta a presente autuação – não encontra suporte na legislação tributária. E isso foi confirmado pelo próprio Tribunal Administrativo por meio do acórdão nº 1202-000.7661”

Infração 02 – Compensação Indevida de Prejuízo Fiscal e BCN CSLL

Analisando o resultado de prejuízos fiscais do IRPJ no ano-calendário 2010, relata a Autoridade Fiscal que o sujeito passivo compensou um valor superior ao disponível no valor de R\$ 1.040,62.

Além disso, a Autoridade constatou que o contribuinte utilizou prejuízos fiscais não operacionais de anos anteriores no valor de R\$ 203.798,91 para compensar lucro operacional, o que só é permitido pela legislação em condições específicas, nas quais o sujeito passivo não se enquadra.

[Infração 02 ► 1.040,62 + 203.798,91 = 204.839,53]

Expõe a Autoridade em seu TVF (e-fl. 113):

O sujeito passivo foi intimado a esclarecer as diferenças encontradas e apresentou planilha demonstrativa com os valores a compensar e os compensados. O próprio contribuinte constatou que houve compensação excessiva no valor de R\$ 1.040,62 [resposta à intimação, e-fl. 34]. A divergência encontrada foi o prejuízo não operacional, apurado em 2006, compensado indevidamente. Planilha exibida pelo sujeito passivo encontra anexa.

Foi lavrado o Auto de Infração competente, com a constituição do crédito tributário relativo ao valor excedente — Processo nº 19515.720.469/2014-09. Tabela demonstrativa encontra-se a seguir:

IRPJ	valores a compensar	IRPJ	valores compensados
1997	1.507.918,38	2003	7.386.711,57
1998	1.611.846,00	2004	7.007.439,83
1999	17.786.911,00	2005	4.381.621,21
2000	4.800.620,00	2007	4.419.474,38
2001	7.961.443,00	2008	2.355.606,01
2002	25.432.190,39	2009	13.179.413,38
2006	203.798,91*	2010	20.575.501,92
total	59.100.928,77	total	59.305.768,30
diferença compensada a maior			204.839,53

* este valor refere-se a prejuízo não operacional.

5.2 - Fato semelhante ocorreu em relação à CSLL: a importância compensada excedeu em R\$ 1.226.783,64 o valor que havia de saldo. O Auto de Infração cabível foi lavrado e integra o Processo nº 19515.720.469/2014-09. Tabela demonstrativa encontra-se a seguir:

[60.957.723,90 - 59.730.940,26 = 1.226.783,64 que foi apurado no AC 2010]

CSLL	valores a compensar	CSLL	valores compensados
1997	1.518.697,38	2003	7.187.921,57
1998	1.611.846,00	2004	7.001.661,23
1999	17.837.680,00	2005	4.257.562,99
2000	4.891.932,00	2007	4.388.874,38
2001	7.997.554,00	2008	2.303.046,01
2002	25.450.574,29	2009	13.126.853,38
2006	422.656,59	2010	22.691.804,34
total	59.730.940,26	total	60.957.723,90
diferença compensada a maior			1.226.783,64

Em apertada síntese a recorrente aduz que operou-se a decadência do direito de revisar a formação de prejuízo fiscal e BCN da CSLL, porquanto embora a utilização tenha ocorrido em 2010, o suposto excesso ocorreu em 2006 para o IRPJ e em 2000 para a CSLL.

Explica que “o prazo que a administração tributária teve para analisar o prejuízo fiscal gerado em 31/12/2006 e a base de cálculo negativa de CSLL gerada em 31/12/2000 se esgotou em 31/12/2011 (ou 01/01/2013) e 31/12/2005 (ou 01/01/2007), respectivamente. Assim, embora a compensação do suposto excesso de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL tenha repercutido no IRPJ e na CSLL apurados em 2010, o Fisco não pode mais questioná-la por meio do auto de infração ora combatido, uma vez que ele foi lavrado somente em 13/08/2014, quando já transcorrido o prazo de decadência contado do fato que originou o excesso de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.”

Sustenta ainda que, com fulcro no art. 273 do RIR/99, “Para que haja a cobrança de tributo, é obrigatório proceder à recomposição dos resultados, com o propósito de apurar se houve efetivamente saldo de imposto devido e não pago em função do descumprimento do regime de competência. Desse modo, o lançamento fundado na inobservância do regime de competência deve ser precedido do procedimento descrito no Parecer Normativo COSIT nº 2/96, sob pena de carecer dos requisitos mínimos de liquidez e certeza.”

Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 357 e ss.)

Transcrevo abaixo o relatório da decisão de origem que resume os fatos até aquele momento:

Tratam os autos de lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consubstanciados nos autos de infração às fls. 96 a 108, referentes ao ano-calendário 2010, com crédito tributário total constituído de R\$ 9.387.558,61, assim distribuído:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Imposto	3.248.704,88
Juros	1.076.620,80
Multa	2.436.528,66
Valor do Crédito Apurado	6.761.854,34
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	
Contribuição	1.261.508,73
Juros	418.063,99
Multa	946.131,55
Valor do Crédito Apurado	2.625.704,27

2. Consoante descrição dos fatos presente nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 109 a 114, parte integrante daqueles, os lançamentos decorreram de:

2.1. adição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) deduzidos indevidamente no montante de R\$ 12.789.980,00 - no ano-calendário 2010 o contribuinte contabilizou e informou na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) o valor de R\$ 20.749.787,00 a título de despesas de JCP, cujo pagamento foi deliberado em 2010 conforme Ata do Conselho de Administração de 31/12/2010. Destes, R\$ 7.959.807,00 referem-se ao ano 2010, obedecendo as diretrizes e os limites impostos pela legislação. No entanto, o restante de R\$ 12.789.980,00 são relativos aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, devendo ser adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sob pena de descumprir o regime de competência, condição normativa para a dedutibilidade de JCP. Tais valores referentes aos anos anteriores não foram contabilizados na época própria e não foram incluídos nas

demonstrações financeiras. Além disso, o valor de R\$ 7.959.807,00 já atinge o limite de variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) (6%) sobre o patrimônio líquido, devendo o excedente porventura existente ser adicionado à base de cálculo dos tributos.

Juros sobre Capital Próprio	A Obedece regime de competência - Obedece limites da legislação	B Não obedece regime de competência	A + B Total de juros sobre capital próprio contabilizados em 2010	Deve ser adicionado ao lucro para apuração do lucro real
JSCP referentes a 2010	7.959.807,00			
JSCP referentes a 2005		3.382.076,00		3.382.076,00
JSCP referentes a 2006		4.426.187,00		4.426.187,00
JSCP referentes a 2007		4.981.717,00		4.981.717,00
TOTAL	7.959.807,00	12.789.980,00	20.749.787,00	12.789.980,00

2.2. *glosa de compensações de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL (BCN) - o contribuinte compensou prejuízo fiscal e BCN em montantes superiores aos saldos a compensar existentes no início do ano-calendário 2010, com excessos de R\$ 1.040,62 e de R\$ 1.226.783,64, respectivamente. Além disso, na apuração do lucro real o contribuinte compensou prejuízos fiscais não operacionais de anos anteriores no valor de R\$ 203.798,91 com lucro operacional, o que somente poderia ser feito com o lucro não operacional. Assim, a compensação indevida de prejuízo fiscal foi de R\$ 204.839,53 (R\$ 203.798,91 + R\$ 1.040,62) e de BCN foi de R\$ 1.226.783,64.*

IRPJ	valores a compensar	IRPJ	valores compensados
1997	1.507.918,38	2003	7.386.711,57
1998	1.611.846,00	2004	7.007.439,83
1999	17.786.911,00	2005	4.381.621,21
2000	4.800.620,00	2007	4.419.474,38
2001	7.961.443,00	2008	2.355.606,01
2002	25.432.190,39	2009	13.179.413,38
2006	203.798,91*	2010	20.575.501,92
total	59.100.928,77	total	59.305.768,30
diferença compensada a maior			204.839,53

* este valor refere-se a prejuízo não operacional.

CSLL	valores a compensar	CSLL	valores compensados
1997	1.518.697,38	2003	7.187.921,57
1998	1.611.846,00	2004	7.001.661,23
1999	17.837.680,00	2005	4.257.562,99
2000	4.891.932,00	2007	4.388.874,38
2001	7.997.554,00	2008	2.303.046,01
2002	25.450.574,29	2009	13.126.853,38
2006	422.656,59	2010	22.691.804,34
total	59.730.940,26	total	60.957.723,90
diferença compensada a maior			1.226.783,64

3. Cientificado pessoalmente dos autos de infração e do TVF em 13/08/2014, o contribuinte apresentou a impugnação às fls. 164 a 185 em 12/09/2014, instruída com os documentos às fls. 186 a 319, cujo teor está resumido a seguir:

3.1. decadência do direito de revisar a formação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa -

3.1.1. *embora a utilização a maior de prejuízo fiscal e de BCN de CSLL tenha ocorrido em 2010, o suposto excesso que gerou tal compensação a maior surgiu em 2006 para o IRPJ, e em 2000 para a CSLL. Em relação ao IRPJ, a própria autoridade fiscal atestou à fl. 5 do TVF que a divergência foi deflagrada em 2006. Quanto à CSLL, a divergência pode ser verificada confrontando-se a DIPJ 2001 com a parte B do Lalur de 2005, ambas em Anexo. Conforme ficha 17 da DIPJ, apurou BCN de CSLL em 2000 no valor de R\$ 4.891.932,00, contudo no seu Lalur foi registrada BCN no valor de R\$ 6.036.392,00, gerando a insuficiência de saldo em 2010;*

3.1.2. *no caso em apreço, o fato gerador do IRPJ e da CSLL materializa-se em 31 de dezembro de cada ano. Assim, aplicando-se o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), o prazo que a administração tributária teve para analisar o prejuízo fiscal gerado em 31/12/2006 e a BCN gerada em 31/12/2000 se esgotou em 31/12/2011 e em 31/12/2005, respectivamente. Cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que aborda a questão;*

3.2. *nulidade do auto de infração em razão da inobservância do art. 273 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR) e do Parecer Normativo (PN) Cosit nº 2, de 1996 - Antecipação de IRPJ e de CSLL -*

3.2.1. *o lançamento não deve subsistir pois a fiscalização não comprovou que a alegada inobservância do regime de competência acarretou a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real e da BCN da CSLL. Não foi observado o art. 273 do RIR, que dispõe que o descumprimento do regime de competência não implica, por si só, a obrigação de recolher tributo sobre despesa em discussão, sendo obrigatório proceder à recomposição dos resultados com o propósito de apurar se houve efetivamente saldo de imposto devido e não pago em função do descumprimento do regime de competência. Lançamento fundado em inobservância do regime de competência deve ser precedido do procedimento previsto no PN Cosit nº 2, de 1996, sob pena de carecer dos elementos mínimos de liquidez e certeza. Nesse sentido está a jurisprudência do Carf;*

3.2..2. *caso tivesse seguido os preceitos legais e recomposto a apuração dos anos 2005 a 2007, para considerar as despesas com JCP, a autoridade fiscal teria constatado que nenhum prejuízo foi gerado ao Erário; ao contrário, já que o procedimento adotado por si, de efetuar a dedução apenas no ano-calendário 2010, acarretou antecipação de R\$ 1.463.663,78 em IRPJ (R\$ 591.863,30 + R\$ 871.800,48). O mesmo raciocínio aplica-se à CSLL, com antecipação de R\$ 526.919,50 (R\$ 213.070,79 + R\$ 313.848,17). Vide demonstrativos abaixo:*

IRPJ

RECOMPOSIÇÃO DO IRPJ			
	Ano-Calendário 2005	Ano-Calendário 2006	Ano-Calendário 2007
DIPJ (fichas 9A e 12A)			
(A) Lucro Real antes de compensar PF	14.605.404,05	(203.798,91)	14.731.581,28
(B) PF Compensado	⇒ 4.381.621,22	-	⇒ 4.419.474,38
(C) Lucro Real após compensação PF: (A)-(B)	10.223.782,84	(203.798,91)	10.312.106,90
(D) IRPJ 15%	1.533.567,43	-	1.546.816,03
(E) Adicional IRPJ	998.378,28	-	1.007.210,69
(F) Total IRPJ: (D)+(E)	2.531.945,71	-	2.554.026,72
Considerando Despesa JCP			
(G) Despesa JCP	3.382.076,00	4.426.187,00	4.981.717,00
(H) Lucro Real antes de compensar PF: (A)-(G)	11.223.328,05	(4.629.985,91)	9.749.864,28
(I) PF Compensado:	⇒ 3.366.998,42	-	⇒ 2.924.959,28
(J) Novo Lucro Real após compensação de PF: (H)-(I)	7.856.329,64	(4.629.985,91)	6.824.905,00
(K) IRPJ 15%	1.178.449,45	-	1.023.735,75
(L) Adicional IRPJ	761.632,96	-	658.490,50
(M) Total IRPJ: (K)+(L)	1.940.082,41	-	1.682.226,25
Diferença Paga a Maior: (F)-(M)	591.863,30	-	871.800,48
Ajuste no Saldo de PF: (B)-(I)	1.014.622,80	-	1.494.515,10

CSLL

RECOMPOSIÇÃO DA CSLL			
	Ano-Calendário 2005	Ano-Calendário 2006	Ano-Calendário 2007
DIPJ (ficha 17)			
(A) BC antes de compensar a BC Negativa	14.191.876,62	(422.656,59)	14.629.581,28
(B) BC Negativa Compensada	⇒ 4.257.562,99	-	⇒ 4.388.874,38
(C) BC após compensação PF: (A)-(B)	9.934.313,63	(422.656,59)	10.240.706,90
(D) CSLL	894.088,23	-	921.663,62
Considerando Despesa JCP			
(E) Despesa JCP	3.382.076,00	4.426.187,00	4.981.717,00
(F) BC antes de compensar a BC Negativa: (A)-(E)	10.809.800,62	(4.848.843,59)	9.647.864,28
(G) BC Negativa Compensada:	⇒ 3.242.940,19	0,00	⇒ 2.894.359,28
(H) Novo BC após compensação de BC Negativa: (F)-(G)	7.566.860,43	(4.848.843,59)	6.753.505,00
(K) CSLL	681.017,44	-	607.815,45
Diferença Paga a Maior: (D)-(F)	213.070,79	-	313.848,17
Ajuste no Saldo de BC Negativa: (B)-(G)	1.014.622,80	-	1.494.515,10

3.2.3. outro efeito da reapuração dos anos 2005 a 2007 seria o aumento do saldo de prejuízo fiscal e de BCN de CSLL como pode ser visto nos demonstrativos acima;

3.3. dedutibilidade de JCP relativos a anos anteriores –

3.3.1. o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995 autorizou a dedução como despesa de valores pagos ou creditados aos titulares, sócios ou acionistas a título de JCP, estabelecendo as seguintes condições para tanto: (i) limitação à variação da pro rata da TJLP; e (ii) existência de lucros no período ou de lucros acumulados e reserva de lucros em montante equivalente ou superior a duas vezes os juros estipulados. Não há na redação da lei imposição de qualquer outro limite, com o de que JCP somente poderiam ser deduzidos como despesa exclusivamente no exercício a que se referem os valores que serviram de base de cálculo da remuneração;

3.3.2. assim, o argumento fiscal de violação do regime de competência não encontra suporte na legislação tributária. Nesse sentido estão acórdãos do Carf;

3.3.3. a partir do ordenamento jurídico - art. 247 do RIR; art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976; Parecer Normativo CST nº 57/77 -, conclui-se que a despesa é

considerada incorrida no momento em que surge incondicionalmente a obrigação de pagar, cabendo o seu reconhecimento neste momento em respeito ao regime de competência. Assim, no caso dos JCP, a obrigação de remunerar os sócios torna-se exigível mediante a deliberação societária que determina seu pagamento;

3.3.4. conforme texto legal, os JCP somente podem ser deduzidos quando pagos ou creditados. Assim, analisando o regime de competência alegado pela autoridade fiscal em conjunto com o ordenamento jurídico, impõe-se a conclusão de que a pessoa jurídica incorre em tais despesas somente no momento do seu pagamento ou crédito;

3.3.5. não é razoável extrair do art. 29 da IN SRF nº 11, de 1996, restrição não prevista em lei, tampouco na própria instrução, pois esta apenas enfatiza que a dedução de JCP deve observar o regime de competência, que, como demonstrado, implica em serem reconhecidas as despesas no período em que incorridas, ou seja, quando surgida a obrigação de pagar. Nesse sentido está a jurisprudência do Carf, bem assim posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no RE nº 1.086.752, e do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região no processo 87.2012.4.03.6100/SP;

3.3.6. além disso, cabe registrar que a dedutibilidade de JCP corresponde à aquisição de renda pelos sócios e sua tributação na fonte pelo imposto de renda, como explicitado no relatório do processo legislativo de debate e aprovação do projeto que originou a Lei nº 9.249, de 1995. Conforme trecho transcrito, a regra é a de que o crédito dos JCP à conta dos sócios é contemporâneo à deliberação de pagá-los;

“Da necessidade de tributar na fonte os juros sobre o capital próprio, advém a exigência de que esses juros sejam pagos ou creditados, para saque incondicional, a sócios ou acionistas, visto que a incidência tributária só haverá de sustentar-se no Poder Judiciário caso se configure a efetiva aquisição da disponibilidade desses recursos, por parte dos sócios ou acionistas. Vale dizer, caso se configure o fato gerador do imposto de renda.

Por essa razão, não tivemos condições de acolher as sugestões que propunham a dedução dos juros como mero ajuste de exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real, independentemente de seu pagamento ou crédito a sócios ou acionistas. Pelo mesmo motivo, não acolhemos sugestões no sentido de desvincular o momento do débito dos juros do momento de seu pagamento ou crédito aos beneficiários.” (destaques não constam do original)”⁴

3.3.7. adicionalmente, cabe salientar que tomou o cuidado de excluir da base de cálculo dos juros de cada ano o efeito na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor dos juros apurado para cada ano-calendário anterior, conforme planilha anexada;

3.4. impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício;

3.5. protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito.

4. Posteriormente, em 17/09/2014, os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo - SP para apreciação da impugnação apresentada, com pronunciamento da unidade preparadora pela sua tempestividade (fl. 323). Entretanto, tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 2013, e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 2013, em 13/12/2016 os autos foram remetidos a esta DRJ/Recife - PE para proceder ao julgamento da lide (fl. 324).

Do Recurso Voluntário (efls. 388 e ss.)

Seguem transcritas as razões apresentadas pela recorrente:

II – DO DIREITO

II.1 – Preliminarmente: Decadência do Direito de Revisar a Formação do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa

8. No item 5 do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) a d. autoridade fiscal alega que teria sido apurado pela Recorrente prejuízo fiscal em excesso em 2006 e base de cálculo negativa de CSLL em excesso, porém sem mencionar o período. Em razão desse suposto excesso, o auditor recompôs o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, tendo constatado uma diferença compensada a maior no ano de 2010. Essa diferença compensada a maior foi objeto de autuação.

9. Muito embora a utilização a maior de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL tenha ocorrido em 2010, o suposto excesso que gerou tal compensação a maior surgiu em 2006 para o IRPJ, e em 2000 para a CSLL.

10. Especificamente em relação ao IRPJ, a própria autoridade fiscal na página 5 do TVF atesta que a divergência foi deflagrada em 2006.

11. Já em relação à CSLL, a divergência se constata confrontando-se a DIPJ 2001, ano-calendário 2000 (Doc. 02 da Impugnação), com a parte B do LALUR de 2005 (Doc. 03 da Impugnação), o qual demonstra anualmente a base de cálculo negativa apurada desde 1998. Conforme se verifica da ficha 17 da DIPJ 2001 (página 17 do Doc. 02 da Impugnação), a Recorrente apurou no ano de 2000, base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 4.891.932,00. Entretanto, no seu LALUR (página 32 do Doc.03) foi registrado que no ano de 2000 teria sido gerada base negativa de CSLL no valor de R\$ 6.036.392,00. Foi essa divergência que, carregada até o ano de 2010, gerou uma suposta insuficiência no recolhimento da CSLL no ano de 2010.

12. E é justamente porque o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL pretensamente excessivas são dos anos de 2006 e 2000, respectivamente, que a discussão quanto à sua validade e efeitos é completamente descabida. Encontrava-se, com efeito, no momento da lavratura do auto de infração, decaído o direito de, por auto de infração, rever o saldo de prejuízo fiscal apurado em períodos ocorridos há mais de 5 anos (artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 c/c arts. 150, § 4º, e/ou 173 do CTN).

13. A DRJ fez-se de desentendida quanto à denunciada decadência. Não tem problema: a Recorrente repete seus argumentos, e, com base em recente jurisprudência do CARF, mostra que tem razão.

14. Como se sabe, a revisão de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL deve ser feita por meio de auto de infração. É o que determina o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”.

15. Em vista disso, deve haver lançamento tributário (artigo 142 do CTN) não apenas quando há tributo devido, como, também, nos casos em que cabe a revisão da base de cálculo informada em lançamentos anteriores.

16. Dizendo por outras palavras, a revisão de prejuízo fiscal é uma hipótese de revisão de lançamento, que deve ser empreendida mediante auto de infração. A propósito da revisão de lançamento, aplica-se o parágrafo único do artigo 149 do CTN: “Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

17. Os prazos de decadência para a lavratura e revisão do lançamento são aqueles previstos nos artigos 150, § 4º, e 173 do CTN – já muito conhecidos por V.Exas.

18. No caso em apreço, considerando que o fato gerador do IRPJ e da CSLL se materializa no dia 31 de dezembro de cada ano, o prazo que a administração tributária teve para analisar o prejuízo fiscal gerado em 31/12/2006 e a base de cálculo negativa de CSLL gerada em 31/12/2000 se esgotou em 31/12/2011 (ou 01/01/2013) e 31/12/2005 (ou 01/01/2007), respectivamente. Assim, embora a compensação do suposto excesso de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL tenha repercutido no IRPJ e na CSLL apurados em 2010, o Fisco não pode mais questioná-la por meio do auto de infração ora combatido, uma vez que ele foi lavrado somente em 13/08/2014, quando já transcorrido o prazo de decadência contado do fato que originou o excesso de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL.

19. O Conselho de Contribuintes já se manifestou sobre o tema, reconhecendo a impossibilidade de o Fisco revisar bases tributáveis já alcançadas pela decadência, ainda que tivesse repercussão futura, inclusive nos casos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL. Confira-se:

“CSLL – BASE NEGATIVA – AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA – DECADÊNCIA – Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência.” (Acórdão nº 107-06.572, de 20/03/2002, destaques não constam do original)

“REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO - A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente”. (Acórdão 102-46.305, de 17/03/2004, destaques não constam do original)

20. Esse entendimento perpetua-se até hoje no Tribunal Administrativo, que conta com nova composição. Veja-se:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO -GLOSA NO APROVEITAMENTO. A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa E POSTERIORMENTE INCLUÍDO EM PROGRAMA DE PARCELAMENTO. DEDUTIBILIDADE NO EXERCÍCIO DA CONFISSÃO DA DÍVIDA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. O tributo, quando suspensa sua exigibilidade, não é certo e líquido, não chegando a representar uma despesa real e, menos ainda, necessária. Contudo, no momento em que o contribuinte confessa de forma irretratável seus débitos, a despesa passa a ser líquida e certa, possibilitando-se a sua dedução pelo regime de competência, no período-base do reconhecimento da dívida”. (Acórdão nº 1101-001.037, de 10/07/2014. Original sem destaques)

[...]

21. Note-se que, ainda que se considerasse aplicável o artigo 173 do CTN para disciplinar a decadência de que ora se trata, a conclusão seria a mesma, pois os períodos de apuração do prejuízo fiscal questionado (2006) e da base de cálculo negativa da CSLL questionada (2000) ocorreram há mais de 6 anos da data de formalização do auto de infração.

22. Pelo exposto, sendo inadmissível, por força da decadência, a revisão de prejuízo fiscal e base de cálculo da CSLL perpetrada pela autoridade fiscal, deve, a parte do auto de infração correspondente a essa revisão, ser julgada improcedente.

II.2 – Ainda Preliminarmente: Nulidade do Auto de Infração em razão Inobservância do Artigo 273 do Decreto nº 3.000/1999 e do PN 02/96 – Antecipação de IRPJ e CSLL pela Recorrente

23. Como já explicado, a fiscalização lançou de ofício IRPJ e CSLL e os calculou sobre o valor referente às despesas com juros sobre capital próprio dos anos de 2005, 2006 e 2007 apropriadas em 2010. O argumento da d. fiscalização para tanto foi o de que a Recorrente não teria observado o “regime de competência” na apropriação das despesas com juros sobre capital próprio dos anos de 2005, 2006 e 2007.

24. Entretanto, tal lançamento não deve subsistir, uma vez que a fiscalização não comprovou que a alegada inobservância do regime de competência acarretou a redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Vejamos.

25. De acordo com o artigo 142 do CTN, o ato do lançamento ou, mais precisamente, a constituição do crédito tributário, pressupõe o cumprimento de determinados requisitos por parte da fiscalização. Dentre tais requisitos, chama-se atenção para o dever de a administração tributária averiguar a subsunção do fato gerador concreto à previsão hipotética contida na norma geral e abstrata, individualizando-o e qualificando-o.

26. No presente caso, além da regra do artigo 142 do CTN, a fiscalização tinha por obrigação observar o quanto disposto no artigo 273 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – “RIR/99”), in verbis:

*“Art. 273. A **inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:***

*I - a **postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido;** ou*

*II - a **redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.***

*§ 1º O **lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º)**” (destaques não constam do original)*

27. A redação do dispositivo acima transcrito é clara no sentido de que o descumprimento do regime de competência não implica, por si só, a obrigação de recolher tributo sobre a despesa e/ou receita em discussão. Para que haja a cobrança de tributo, é obrigatório proceder à recomposição dos resultados, com o propósito de apurar se houve efetivamente saldo de imposto devido e não pago em função do descumprimento do regime de competência.

28. Desse modo, o lançamento fundado na inobservância do regime de competência deve ser precedido do procedimento descrito no Parecer Normativo COSIT nº 2/96, sob pena de carecer dos requisitos mínimos de liquidez e certeza. Em especial, deve a autoridade fiscal, atentar para o que dispõe o item 5.2. do citado parecer normativo:

“5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2.”(destaques não constam do original)

29. Se é verdade, tal como alegado pela d. fiscalização, ter havido no presente caso inobservância do regime de competência, a fiscalização obrigatoriamente deveria ter reconstituído a apuração do lucro líquido de 2005, 2006 e 2007 e deduzindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas que alega pertencerem ao período. Tudo isto para poder verificar se a postergação da despesa em questão teria, efetivamente, resultado em recolhimento a menor de tributos em qualquer período anterior à sua efetiva dedução.

30. Não há no ordenamento jurídico nenhuma norma que permita presumir a existência de postergação de tributos ou mora no seu recolhimento, tampouco uma que legitime a simples glosa das despesas consideradas intempestivas com o consequente lançamento dos tributos correspondentes no período em que tiver ocorrido tal glosa. A adoção da reapuração dos resultados tributáveis, mediante a realocação das despesas postergadas em seu período de competência, e a verificação dos reflexos nos períodos seguintes, é medida necessária para se verificar eventual efeito de postergação ou diferimento.

31. Neste passo, é irrelevante a argumentação da DRJ de que não teria havido inobservância do regime de competência, mas perda do direito de deliberar o pagamento de JCP de anos passados. A motivação do auto de infração é a inobservância do regime de competência; assim sendo, deveria a autoridade fiscal ter adotado o procedimento do PN 02/96.

32. Contudo, no presente caso, a fiscalização não cumpriu o procedimento requerido pela própria Receita Federal do Brasil, cuja consequência é a evidente impropriedade do auto de infração lavrado contra a Recorrente.

33. Nesse sentido, aliás, vem decidindo a jurisprudência administrativa:

*“DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DEVEDORA DE IPC-BTNF. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO INTEGRAL DA DESPESA. ILEGITIMIDADE. A Lei nº 8.200/91 (art. 3º) estabeleceu que a diferença de correção monetária verificada entre o IPC e o BTNF só poderia ser deduzida em seis exercícios sucessivos, a partir do período-base de 1993 até 1998. Se o contribuinte apropriou tal diferença em períodos anteriores aos definidos em lei, seu procedimento acarreta postergação do pagamento do imposto, por antecipação de custo/despesa, sujeitando-se ao pagamento da diferença de imposto e encargos legais aplicáveis à inobservância do regime de competência, apurados na forma do art. 171 do RIR/80 c/c Parecer Normativo COSIT nº 02/96. **Ilegítimo o lançamento fiscal que simplesmente efetua a glosa da diferença apropriada em anos anteriores sem a recomposição do lucro dos períodos submetidos ao percentual de***

realização definido em lei e a apuração do correto lucro real.”(CSRF nº 401-05.936, de 11/08/2008, destaques não constam do original).

“IRPJ - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - LEI Nº 8.200/91 - A postergação do pagamento de imposto por inobservância do regime de competência deve ser apurada na forma da orientação contida no Parecer Normativo COSIT nº 02/96. Acolhidas as preliminares de nulidade do lançamento. Por unanimidade de votos, **declarar a nulidade do lançamento por inobservância do PNCOSIT n.º 02/96** (Acórdão nº 101-92.728, de 13/07/1999, destaques não constam do original).

“IRPJ - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - LEI 8200/91 - a inobservância do regime de competência, e consequente postergação no pagamento do imposto, **deve ser apurada na forma da orientação contida no Parecer Normativo COSIT 02/06. Por unanimidade de votos, ANULAR o lançamento por inobservância do Parecer Normativo COSIT nº 02/96.**”(Acórdão nº 101-92.805, de 14/09/1999, destaques não constam do original).

“O Parecer Normativo COSIT nº 2/96, que interpreta dispositivos do Decreto-lei nº 1.598/77, e deve ser observado pelo fisco na lavratura de auto de infração, **determina que os Auditores-Fiscais efetuem a reconstituição da apuração do lucro líquido, do lucro real e do imposto devido**, verificando, inclusive, os efeitos das infrações apuradas nos exercícios seguintes até o período fiscalizado, isto para que seja cobrado o tributo efetivamente devido. **Os efeitos da inobservância desse Parecer, quando acarretarem prejuízos aos contribuintes, devidamente comprovados na impugnação ou recurso voluntário, devem ser verificados nas decisões administrativas.**”(CSRF nº 01-04650, de 12/08/2003 – trecho do voto condutor, destaques não constam do original)

34. E a consequência dessa impropriedade cometida pela d. fiscalização, a qual, por si só, gera a nulidade da autuação, foi que, ao não observar o procedimento previsto no artigo 247 do RIR/99 e no Parecer Normativo COSIT nº 2/96, a autoridade fiscal causou prejuízo à Recorrente.

35. Caso tivesse seguido os preceitos legais e recomposto a apuração da Recorrente dos anos de 2005, 2006 e 2007 para considerar as despesas com juros sobre capital próprio, a autoridade fiscal teria constatado que nenhum prejuízo foi gerado ao Erário. Ao contrário, a Recorrente antecipou tributos ao fisco nesses mesmos anos ao reconhecer a despesa apenas em 2010. Isso porque, ao deixar de reconhecer a despesa em 2005, 2006 e 2007, a Recorrente acabou por calcular e recolher o IRPJ e a CSLL sobre uma base de cálculo maior, que não continha tais despesas. Vejamos:

RECOMPOSIÇÃO DO IRPJ			
	Ano-Calendário 2005	Ano-Calendário 2006	Ano-Calendário 2007
DIPJ (fichas 9A e 12A)			
(A) Lucro Real antes de compensar PF	14.605.404,05	(203.798,91)	14.731.581,28
(B) PF Compensado	4.381.621,22	-	4.419.474,38
(C) Lucro Real após compensação PF: (A)-(B)	10.223.782,84	(203.798,91)	10.312.106,90
(D) IRPJ 15%	1.533.567,43	-	1.546.816,03
(E) Adicional IRPJ	998.378,28	-	1.007.210,69
(F) Total IRPJ: (D)+(E)	2.531.945,71	-	2.554.026,72
Considerando Despesa JCP			
(G) Despesa JCP	3.382.076,00	4.426.187,00	4.981.717,00
(H) Lucro Real antes de compensar PF: (A)-(G)	11.223.328,05	(4.629.985,91)	9.749.864,28
(I) PF Compensado:	3.366.998,42	-	2.924.959,28
(J) Novo Lucro Real após compensação de PF: (H)-(I)	7.856.329,64	(4.629.985,91)	6.824.905,00
(K) IRPJ 15%	1.178.449,45	-	1.023.735,75
(L) Adicional IRPJ	761.632,96	-	658.490,50
(M) Total IRPJ: (K)+(L)	1.940.082,41	-	1.682.226,25
	591.863,30		871.800,48
			1.494.515,10

36. Conforme se verifica da tabela acima, para os anos de 2005 e 2007, ao não “observar o regime de competência” (para usar a expressão contida no TVF) no reconhecimento das despesas com juros sobre capital próprio, a Recorrente acabou por apurar um IRPJ em valor superior ao que seria devido caso a despesa tivesse sido computada nesses períodos. Para o ano de 2006 o não reconhecimento da despesa não impactou na apuração dos tributos porque tal período foi originalmente encerrado com prejuízo.

37. Isso significa que o procedimento adotado pela Recorrente não gerou redução indevida do lucro real nesses anos. Ou seja, não houve nenhum prejuízo ao Erário. Pelo contrário, tal procedimento acabou antecipando aos cofres públicos R\$ 1.463.663,78 (R\$ 591.863,30 + R\$ 871.800,48) em pagamentos a maior de IRPJ.

38. Outro importante efeito que surgiria da reapuração dos anos de 2005, 2006 e 2007 é que, caso a Recorrente tivesse reconhecido as despesas com juros sobre capital próprio nesses períodos, o seu saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL em 2010 seria significativamente maior. Diz-se isso porque, ao se computar as despesas com os juros, o lucro real e a base de cálculo da CSLL antes da compensação dos resultados negativos seriam menores. Como o saldo de prejuízo fiscal desses anos superava em muito o lucro tributável (fls. 34), a Recorrente continuaria compensando nos anos de 2005 e 2007 o limite de 30% do lucro real. Uma vez que os prejuízos compensáveis eram calculados com base no lucro real, quanto menor ele fosse, menor seria o valor compensado. E quanto menor fosse o prejuízo fiscal utilizado para compensação, maior seria o saldo remanescente a ser carregado para os anos posteriores.

39. Para deixar isso mais evidente, retome-se a tabela anterior. De acordo com a DIPJ 2006 (ano-calendário 2005), a Recorrente compensou prejuízo fiscal no valor R\$ 4.381.621,22 - linha (B) da tabela. Caso tivesse reconhecido a despesa de juros sobre capital próprio em 2005, tal compensação teria sido reduzida para R\$ 3.366.998,42 - linha [I] da tabela (como o lucro real antes da compensação era menor, o valor de prejuízo a ser utilizado para compensação também é menor), uma diferença, portanto, de R\$ 1.014.622,80. No ano de 2007, ao invés utilizar R\$ 4.419.474,38 de prejuízo - linha [B] da tabela, a Recorrente teria utilizado R\$ 2.924.959,28 - linha [I] da tabela, uma diferença, portanto, de R\$ 1.494.515,10.

40. Ou seja, caso a autoridade fiscal tivesse observado o Parecer Normativo COSIT nº 2/96 e recomposto a apuração dos tributos nos anos de 2005, 2006 e 2007 (medida necessária, frise-se, para fundamentar a autuação na inobservância do regime de

competência), deveria ser acrescido ao saldo de prejuízo fiscal da Recorrente no mínimo o valor de R\$ 2.509.137,90 (R\$ 1.014.622,80 + R\$ 1.494.515,10).

41. E esse aumento no saldo de prejuízo fiscal seria mais do que o necessário para cobrir a suposta insuficiência alegada pela d. fiscalização para o ano de 2010, insuficiência essa que gerou a autuação constante do item 5 do TVF (relativa à compensação de prejuízo fiscal).

42. Esse mesmo raciocínio se aplica também para a CSLL, conforme se verifica da tabela abaixo:

[illegible]

43. Notem, Ilmos. Julgadores, que também para a CSLL a recomposição da apuração dos anos de 2005, 2006 e 2007 demonstra um pagamento a maior da contribuição no valor total de R\$ 526.919,50 (R\$ 213.070,79 + 313.848,17) e um aumento no saldo de base negativa de CSLL no valor de R\$ 2.509.137,90 (R\$ 1.014.622,80 + R\$ 1.494.515,10). Inclusive, caso tal reapuração tivesse ocorrido, o aumento no saldo da base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 2.509.137,90 seria mais do que o necessário para cobrir a insuficiência alegada no item 5 do TVF.

44. O que se conclui de tudo isso é que caso a d. fiscalização tivesse seguido o procedimento previsto pelo Parecer Normativo COSIT nº 2/96 para fundamentar a sua autuação com base na suposta inobservância do regime de competência, teria notado que o procedimento adotado pela Recorrente não gerou nenhum prejuízo ao Erário, pois não houve redução do lucro real tampouco postergação de tributos nos anos de 2005, 2006 e 2007. Ocorreu, isso sim, antecipação de tributos nesses anos.

45. Pelo exposto, deve-se julgar nulo o auto de infração, pois, apesar de fundamentado na inobservância do regime de competência, não foi lavrado de acordo com o procedimento preconizado pelo artigo 247 do RIR/99 e pelo Parecer Normativo COSIT nº 2/1996. E caso o tivesse seguido, a d. fiscalização teria notado que o procedimento adotado pela Recorrente antecipou recursos ao Erário, não gerando nenhum prejuízo.

II.3 – Dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio Relativos a Anos Anteriores

46. Ainda que não acolhida a preliminar aventada no tópico II.2 deste Recurso, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, tampouco no mérito a autuação merece prosperar.

47. Como dito, o único argumento de que se valeu a autoridade fiscal para glosar as despesas de juros sobre capital próprio dos anos de 2005, 2006 e 2007 apropriadas em 2010 foi simplesmente o de inobservância do regime de competência. Esse argumento não deve prosperar.

48. Os juros sobre capital próprio representam remuneração ao sócio/acionista pelo capital investido na sociedade e foram introduzidos no ordenamento jurídico nacional pela Lei nº 9.249/95, conforme se verifica do dispositivo abaixo:

“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 die, 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.

§ 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.” (destaques não constam do original)

49. O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 acima transcrito autorizou a pessoa jurídica a deduzir do lucro real como despesa os valores pagos ou creditados aos titulares, sócios ou acionistas a título de juros sobre capital próprio. O dispositivo legal trouxe condições para a dedutibilidade dos juros, quais sejam: (i) a limitação à variação pro rata die da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (os juros são calculados pela multiplicação das contas do patrimônio líquido pela TJLP); e (ii) a existência de lucros no período ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante equivalente ou superior a duas vezes os juros estipulados.

50. Como se apreende da redação da lei, não há imposição de qualquer outro limite, como o de que os juros sobre capital próprio somente poderiam ser deduzidos como despesa exclusivamente no exercício a que se referem os valores que serviram de base de cálculo da remuneração.

51. É evidente, assim, que um eventual argumento de que a Recorrente não estaria autorizada a deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL as despesas com juros sobre capital próprio pagas em 2010, referentes a 2005, 2006 e 2007, – não expresso, mas implícito no argumento da violação do regime de competência que fundamenta a presente autuação – não encontra suporte na legislação tributária. E isso foi confirmado pelo próprio Tribunal Administrativo por meio do acórdão nº 1202-000.7661, cujo trecho relevante do voto condutor aduz o seguinte:

“Ocorre que o artigo acima transcrito [art. 9º da Lei nº 9.249/95] não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre capital próprio. Assim, em observância ao princípio da legalidade, a fiscalização não poderia ter atribuído um prazo para o pagamento de JCP senão em virtude de lei. Isso porque, os juros sobre capital próprio constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros e deve levar em consideração o exercício social da empresa, o que pode não coincidir com o exercício fiscal. Diante disso, os juros podem ser pagos sobre quaisquer períodos de tempo, sejam eles coincidentes com o ano-calendário, com o exercício social ou com período-base fiscal (...).” (destaques não constam do original)

52. Nesse mesmo sentido consignou o voto condutor do acórdão nº 1401-000.900:

“O trecho supra citado permite inferir que a dedução – para efeitos de apuração do lucro real – deve ocorrer quando os juros forem pagos ou creditados aos sócios ou acionistas. E, logicamente, os JCPs somente serão pagos ou creditados quando da deliberação dos sócios ou acionistas neste sentido.

Contudo, referido diploma [art. 9º da Lei nº 9.249/95] não realizou qualquer ressalva sobre o momento adequado para deliberação do pagamento dos juros sobre capital próprio. É dizer: não há nenhuma restrição legal em pagar ou creditar JCP aos acionistas referentes aos anos calendários anteriores.” (destaques não constam do original)

53. Ao invés disso, constata-se do texto legal que somente podem ser deduzidos do lucro real os juros sobre capital próprio pagos ou creditados, não cabendo, portanto, seu aproveitamento como despesa em momento anterior.

54. De fato, analisando-se a alegação da fiscalização acerca do regime de competência em conjunto com o ordenamento jurídico, impõe-se a conclusão de que a pessoa jurídica incorre em tais despesas somente no momento do seu pagamento ou crédito. Vejamos.

55. Como se sabe, o artigo 247 do RIR/99 conceitua o lucro real como o lucro líquido ajustado do período de apuração com observância das disposições das leis comerciais. O artigo 187 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, determina que serão computadas no resultado do exercício as despesas pagas ou incorridas no período³.

56. Despesas pagas são facilmente identificáveis como aquelas efetivamente desembolsadas. Por outro lado, a compreensão do conceito de despesas incorridas pode necessitar de maior investigação. Em razão disso e da necessidade de delimitar o conceito de despesa incorrida para observância do regime de competência, foi publicado o Parecer Normativo CST nº 58/77, que esclarece:

“4.3- Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

5. A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas (art. 162, § 1º, do RIR/75), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior.

6. Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.

7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranquilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado § 1º do artigo 162 do RIR/75. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como as pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente.” (destaques não constam do original)

57. Assim, fica claro, pelo teor das normas citadas que uma despesa considera-se incorrida no momento em que surge incondicionalmente a obrigação de pagar, em que ela se torna exigível; e neste momento, por força do regime de competência, cabe o seu reconhecimento.

58. No caso dos juros sobre capital próprio, a obrigação de remunerar os titulares, sócios ou acionistas torna-se exigível mediante a deliberação societária que determina o

seu pagamento (fixando valores e data). Anteriormente ao ato societário que delibera o pagamento da remuneração, não se pode falar em direito exigível de recebimento por parte dos titulares, e, portanto, não é cabível reconhecer qualquer despesa correspondente, uma vez que nela não se incorreu.

59. Assim, não cabe extrair do artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 restrição não prevista na lei, tampouco na própria instrução, pois esta apenas enfatiza que a dedução das despesas com juros sobre capital próprio deve observar o regime de competência, o que, como demonstrado, implica em serem as despesas reconhecidas no período em que incorridas, ou seja, no período em que surgiu incondicionalmente a obrigação do seu pagamento.

60. Para ilustrar a correção deste entendimento, a Recorrente transcreve mais um esclarecedor trecho do voto condutor do acórdão nº 1202-000.766:

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

Cumprir informar a esse respeito que o Parecer Normativo CST nº 58/77 define o regime de competência “como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

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

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

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

61. Este entendimento foi acolhido em diversas outras ocasiões, como evidenciam as transcrições seguintes:

[acórdão nº 1402-001.178, de 11/09/2012]

[acórdão nº 101-96.751, de 29/05/2008]

[acórdão nº 107-08.941, de 28/03/2007]

[...]

62. Vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça também se pronunciou de forma favorável ao procedimento adotado pela Recorrente, como se vê pelo Recurso Especial nº 1.086.752, cuja ementa transcreve-se a seguir:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I – Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II – A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento. (...)”

63. Seguindo a mesma linha do Superior Tribunal de Justiça, o Tribunal regional Federal da 3ª Região corrobora que os juros sobre capital próprio podem ser deduzidos no ano do seu pagamento:

“TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. ART. 9º, LEI Nº 9.249/95. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE CAIXA. POSSIBILIDADE.

1. Nos termos do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. Para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tratando-se de contribuinte tributado pelo regime do lucro real, os juros sobre capital próprio devem ser registrados contabilmente como receita financeira.

3. No entanto, a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer o pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.”(Apelação / Reexame Necessário nº 0022944-87.2012.4.03.6100/SP)

64. Apesar de não restar dúvidas de que as despesas com juros sobre capital próprio competem ao período em que pagas ou creditadas, e não a período anterior, a Recorrente entende importante trazer ainda outra evidência da conformidade do procedimento adotado.

65. Como é cediço, o reconhecimento de despesas pelo devedor guarda correspondência com a disponibilidade da renda pelo credor. Por essa razão, a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio corresponde à aquisição de disponibilidade da renda pelos sócios e sua tributação na fonte pelo imposto de renda, como, inclusive, foi explicitado no relatório do processo legislativo de debate e aprovação do projeto que originou a Lei nº 9.249/95:

“Da necessidade de tributar na fonte os juros sobre o capital próprio, advém a exigência de que esses juros sejam pagos ou creditados, para saque incondicional, a sócios ou acionistas, visto que a incidência tributária só haverá de sustentar-se no Poder Judiciário caso se configure a efetiva aquisição da disponibilidade desses recursos, por parte dos sócios ou acionistas. Vale dizer, caso se configure o fato gerador do imposto de renda. Por essa razão, não tivemos condições de acolher as sugestões que propunham a dedução dos juros como mero ajuste de exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real, independentemente de seu

pagamento ou crédito a sócios ou acionistas. Pelo mesmo motivo, não acolhemos sugestões no sentido de desvincular o momento do débito dos juros do momento de seu pagamento ou crédito aos beneficiários.” (destaques não constam do original)”

4

66. Conforme se verifica do trecho acima, a regra é a de que o crédito dos juros sobre o capital próprio, à conta dos sócios ou acionistas, é contemporâneo à deliberação de pagar aquelas quantias. E isso apenas confirma a irrelevância do período de apuração da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio para a definição do período a que competem as despesas incorridas pela pessoa jurídica que os paga. Isso porque, as despesas sempre competem ao período da deliberação, que normalmente (como ocorre, aliás, no caso presente) coincide com a data do pagamento ou crédito aos sócios ou acionistas.

67. Fica claro, portanto, que não houve inexatidão quanto ao período de reconhecimento das despesas com juros sobre capital próprio pagos em 2010 pela Recorrente, referentes aos anos de 2005, 2006 e 2007, uma vez que a deliberação societária que determinou o pagamento da remuneração aos sócios deu-se em 31/12/2010 (fls. 147-148), tendo somente neste momento surgido o direito de crédito dos sócios e a obrigação de registrar a respectiva despesa. Dessa forma, é forçoso concluir que a Recorrente observou o regime de competência ao reconhecer em 2010 as despesas com juros sobre capital próprio deliberados e pagos naquele ano, ainda que referentes ao ano anterior.

68. Outro ponto relevante para o caso é que a Recorrente tomou o cuidado de excluir da base de cálculo dos juros de cada ano o efeito na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do valor dos juros apurado para o ano calendário anterior. Para exemplificar, segundo a planilha de fls.26, a Recorrente excluiu da base de cálculo do JCP de 2006 o valor equivalente a 66% dos juros sobre capital próprio relativo ao ano de 2005. Essa exclusão encontra-se na linha “(-) Ajustes de Anos Anteriores” e corresponde exatamente a 66% os juros sobre capital próprio do ano de 2005. E isso foi feito para os demais anos autuados e demonstram o zelo extremo por parte da Recorrente em não exceder o valor legalmente previsto para pagamento e dedução dos juros sobre capital próprio. Tal explicação foi apresentada pela Recorrente à d. fiscalização às fls. 25.

69. Por fim, deve-se afastar o argumento da DRJ de que, não tendo havido deliberação de pagamento de JCP nos “anos de competência”, o direito de realizar esta deliberação teria perecido. Confira-se o que defende a DRJ:

“19. Mas quando se considera incorrida a despesa relativa aos JCP? A doutrina e o entendimento da Receita Federal é no sentido de que o tal marco temporal ocorre com a deliberação dos sócios/acionistas pela seu pagamento.

(...)

22. Agora, esta deliberação pela remuneração e sua contabilização como despesa para fins de dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não pode ocorrer a qualquer tempo.

23. Há que se considerar que o caráter opcional da dedução dos JCP limita os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos. Não resta dúvida, como visto, que a dedução fiscal dos JCP somente é admissível no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los, em respeito ao regime de competência, todavia, a constituição de obrigação a este título e sua dedução somente é possível enquanto a empresa tiver o direito de destacar do resultado do exercício a parcela correspondente à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado.

24. *Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, de tal sorte à existência contábil da despesa resumir-se ao exercício social competente em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP, ou seja, se deve ou não exercer seu direito de constituir e deduzir (com efeitos tributários) os JCP.*

25. *Ou seja, o contribuinte pode optar por não deliberar pelo creditamento/pagamento no momento oportuno, renunciando a seu direito, acarretando, por conseguinte, o não surgimento da despesa com JCP. Porém, havendo deliberação, esta deve ocorrer quando da aprovação do demonstrativo do resultado do exercício para produção dos efeitos tributários. Deliberação posterior à aprovação do resultado não impede o pagamento dos JCP aos sócios, haja vista ser a assembleia soberana para decidir tal matéria, contudo, tal despesa, para fins tributários, não é dedutível, devendo ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

26. *Caso se interpretasse as normas de interesse conforme defende o contribuinte, haveria a possibilidade de manipulação do momento da deliberação pagamento/creditamento dos juros, direcionando-a apenas para exercícios onde a sua dedução permitisse a redução da base de cálculo do tributo. Ou seja, se em determinado ano o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal ou lucro real insuficiente para absorver o valor dos JCP, deixaria para deliberar sobre o pagamento desta remuneração em exercício onde a sua dedução como despesa produzisse integralmente seus efeitos na redução do resultado (lucro real suficiente para sua absorção)”.
70. É interessante notar o que faz a DRJ logo de partida: dá um “pito” na autoridade fiscal, explicando que não há inobservância do regime de competência no caso presente.*

71. Tendo feito isso, o próximo passo da DRJ deveria ter sido o de decretar a insubsistência do lançamento, pois, sendo incorreto o seu motivo determinante (inobservância do regime de competência), perderia, o auto de infração, todo o substrato de validade.

72. Demais disso, não pode o motivo determinante do lançamento tributário ser revisto pelo julgador, senão mediante infração ao artigo 146 do CTN. Em inúmeros julgados, o CARF já decidiu dessa forma. Confira-se um exemplo:

“Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO VINCULADO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES . ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. A desconformidade entre o fato real e o fato descrito na norma individual e concreta (ato de lançamento) é causa de decretação da improcedência do lançamento pelo mérito, com base na teoria dos motivos determinantes. É ilegal a manutenção do lançamento fiscal por fundamento diverso daquele que foi originalmente invocado, uma vez que sendo o lançamento tributário um ato administrativo enquadrado na classe dos atos vinculados, os motivos invocados originalmente são vinculantes para a Administração. Recurso de ofício negado”. (Acórdão nº 3402-003.067, de 15/05/2016. Original sem destaques).

73. A despeito disso, a DRJ quis inovar os motivos determinantes do lançamento. No lugar da inobservância do regime de competência, entrou a renúncia ao direito de pagar JCP.

74. Tal renúncia, porém, não tem base alguma.

75. Não tem base legal, porque nada na legislação societária trata deste efeito jurídico. Lembremo-nos: a renúncia é um negócio jurídico unilateral, e, por conseguinte, é matéria que toca ao direito privado, não ao direito tributário. Não há, porém, qualquer norma de direito privado que trate de uma tal renúncia, em razão da omissão do pagamento de JCP no ano a que os juros se referem.

76. Não tem, igualmente, base contratual. Não se vislumbra, nos autos, qualquer evidência de que a Recorrente tenha expressado a vontade de renunciar ao pagamento de JCP. Não há provas diretas, nem indiretas.

77. Por fim, não há fundamento na alegação de que, ao menos, haveria uma renúncia à dedução do JCP. O erro aqui consiste em supor que a dedução se submete a algum requisito legal temporal, quando, a bem se ver, assim não sucede. O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 nada dispõe sobre o momento em que deve ocorrer a dedução dos JCP.

78. Para justificar a sua conclusão, a autoridade fiscal se vale de um argumento consequencialista: se não houvesse critério temporal para a dedução de JCP, o contribuinte poderia manipular a apuração do lucro real, escolhendo, a seu bel prazer, o momento em que deliberaria o pagamento aos sócios. O argumento é frágil. A uma, porque somente se pode falar em manipulação, propriamente dita, quando algo a ser manipulado depende exclusivamente da vontade de alguém; o que não é o caso do pagamento de JCP. Diversas razões podem levar uma empresa a postergar a deliberação de pagar JCP: falta de caixa, necessidade de realizar investimentos, necessidade de reforçar as reservas para um período de crise; e, até mesmo, a busca por maior economia tributária. Em nenhum destes casos, a decisão de postergar a deliberação depende apenas da vontade da empresa; afinal de contas, para pagar JCP depois, será necessário que haja condições que viabilizem tal pagamento, e isto é incontrolável de antemão. Mesmo quando a motivação é tributária, há riscos que são corridos pela empresa, mormente o de não conseguir pagar os JCP em momento posterior, e, conseqüentemente, não conseguir realizar dedução alguma.

79. Especialmente nos casos em que a motivação seja tributária, ainda que se abstraia que nem tudo depende da vontade das partes, o argumento da DRJ não pode ser acolhido. Deveras, somente poderia sê-lo se se admitisse que a DRJ pode legislar. Mas não é este o caso.

80. Diante do exposto, conclui-se da legislação e da jurisprudência (i) que é permitida a dedução de juros sobre capital próprio relativos a períodos anteriores ao da deliberação e (ii) que as despesas correspondentes devem ser reconhecidas somente no momento em que ocorre a deliberação quanto ao respectivo pagamento. Por todos esses motivos, patente a impropriedade do auto de infração lavrado contra a Recorrente, razão pela qual ele deve ser julgado improcedente.

II.4 – Impossibilidade de Cobrança de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

81. Não bastassem os argumentos indicados nos tópicos acima, os quais são suficientes para afastar a cobrança intentada, ressalta ainda a Recorrente que, caso parte ou todo o auto de infração em apreço seja julgado procedente, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, não devem ser aplicados juros de mora sobre o valor da multa lançada de ofício.

82. Como se sabe, nos casos de lançamento de ofício formalizado por auto de infração, os juros de mora, calculados pela taxa SELIC, vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o artigo 161 do CTN.

83. Que a obrigação acessória possa dar origem a crédito tributário, não se discute. Isto decorre do artigo 113, § 1º do CTN (“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 dela decorrente”), combinado com o artigo 139, também do CTN (“O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”).

84. O que se deve indagar, contudo, é se a expressão “crédito” contida no artigo 161 do CTN engloba todo e qualquer crédito tributário, seja revestido de natureza estritamente tributária, seja relativo a penalidade pecuniária. Confira-se, por oportuno, o que dispõe a referida norma:

“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. (...)”

85. A penalidade pecuniária lançada dá origem a um crédito tributário. Crédito que, nos termos do já referido artigo 139 do CTN, possui a mesma natureza que a obrigação correspondente. Nada obstante, essa categoria de crédito tributário não se encontra abrangida pelo escopo material do artigo 161.

86. O legislador, com efeito, fez questão de ressaltar que a cobrança de juros sobre o crédito tributário não impede a imposição de penalidades. Isto permite concluir que o artigo 161 abrange tão somente aqueles créditos tributários que, por sua natureza, possam estar sujeitos a penalidades.

87. O crédito tributário decorrente da obrigação penal tributária, por já ser penalidade, não está sujeito a ulterior sanção. Logo, é mister concluir que esta categoria de crédito tributário não está abrangida no artigo 161. Assim não fosse, dever-se-ia supor, para que se mantivesse a coerência do dispositivo, que a imposição de juros de mora sobre a penalidade pecuniária não prejudicaria a imposição de penalidades sobre aquela; dever-se-ia assumir, então, que o artigo estaria ressaltando a possibilidade imposição de multa sobre multa, o que não se admite, em razão da vedação ao bis in idem.

88. Deve-se, portanto, buscar o sentido normativo do artigo 161. E o único sentido que se pode atribuir ao vocábulo “crédito” referido no artigo 161 é o sentido restrito de “crédito sujeito a penalidade”, ou seja, crédito decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal.

89. Esse entendimento vem sendo acolhido pelo Tribunal Administrativo, conforme se verifica do trecho relevante das decisões abaixo:

“(...) COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, uma vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente (...)” (Acórdão nº 1802-001.218, de 31/10/2012, destaques não constam do original).

“(...) JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO A Lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao caput, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art.161, caput, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição

das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora (...)” (Acórdão nº 1103- 000.766, de 04/02/2013, destaques não constam do original)

90. Pelo exposto, deve-se concluir no sentido da impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

III – CONCLUSÃO

91. Em suma, conclui-se pelas razões de fato e de direito acima expostas que:

- O auto de infração revisou em 13/08/2014 o prejuízo fiscal de 2006 e a base de cálculo negativa de CSLL de 2000, fora, portanto, do prazo decadencial de 5 anos;
- A inexatidão quanto ao período de reconhecimento de despesas por si só não acarreta a obrigação de recolhimento de tributo, sendo imprescindível a recomposição da apuração de tributos dos períodos pertinentes para verificar a efetiva redução indevida. Caso a d. fiscalização tivesse reapurado o lucro dos anos de 2005, 2006 e 2007 para considerar as despesas com juros sobre capital próprio, teria constatado que não houve a redução de IRPJ e CSLL, tampouco a postergação de pagamento desses tributos nesses anos;
- Não é cabível a alegação de que as despesas com juros sobre capital próprio são dedutíveis apenas no período de apuração (no caso da Recorrente, ano-calendário) em que computada a TJLP sobre as contas patrimoniais;
- A legislação não traz tal limitação temporal e, ademais, como corroborado por precedentes do Tribunal Administrativo, não procede a acusação de que teria havido, no caso vertente, inobservância ao regime de competência, pois as despesas com juros devem ser reconhecidas somente no momento em que surge a obrigação incondicional de pagamento ou crédito aos sócios, isto é, quando a sociedade delibera pagar os respectivos montantes; e
- Na hipótese de manutenção de qualquer parte da autuação, deve ser afastada a incidência dos juros SELIC sobre a respectiva multa de ofício, que não compõe o crédito tributário sujeito a juros.

IV –DO PEDIDO

92. Por todo o exposto, requer a Recorrente seja o presente recurso recebido, regularmente processado, provido, e consequentemente, o auto de infração seja cancelado, protestando, desde já, pela produção de todas as provas admitidas em direito.

93. Por fim, solicita a Recorrente que todas as intimações e comunicações referentes ao presente processo administrativo sejam remetidas ao endereço da Recorrente, constante do cadastro da Receita Federal do Brasil, bem como para o escritório de seus advogados infra assinados, localizado na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 1.355, CEP 01452-919, São Paulo, Capital.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Em essência, a recorrente repetiu os argumentos da impugnação. Como todas as questões foram pormenorizadamente enfrentadas pelo Julgador de origem, peço a licença para adotar suas razões como parte deste voto, as quais reproduzo a seguir.

Na sequência, exponho observações pertinentes.

Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (e-fls. 361 e ss.)

Juros sobre o Capital Próprio

6. O art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, reproduzido pelo art. 347 do RIR/99, é norma tributária concessiva de faculdade que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL¹, em determinado ano-calendário, juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio incidentes sobre o patrimônio líquido (PL), consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, esta dedução era expressamente vedada pelo art. 49 da Lei nº 4.506, de 1964. Transcreve-se o art. 9º da Lei nº 9.249 mencionada, na parte de interesse:

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, pró 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 reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Redação dada pelo art. 78 da Lei no. 9.430, de 1996).

(...) (grifou-se)

7. Tais JCP constituem uma remuneração aos sócios/acionistas em razão dos investimentos por eles realizados na empresa, representados por contas do PL, sobre cujo montante é aplicada a taxa de juros proporcional, pro rata dia. São o custo do capital investido pelos sócios/acionistas.

¹ Em decorrência do disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, e do art. 3º da IN SRF nº 390, de 2004.

8. Mas qual a natureza jurídica desta remuneração? Hiromi Higuchi² responde a este questionamento, atribuindo-lhe o caráter de despesa financeira, discorrendo que "os juros sobre o capital próprio foram instituídos para dar isonomia entre o capital de terceiros e o capital próprio em termo de dedutibilidade da remuneração. Isso significa que ambos os juros têm a mesma natureza de despesas financeiras. Com a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, a desigualdade agravaria se não fosse instituída a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio".

9. Essa natureza jurídica de despesa financeira do ponto de vista contábil/tributário, resta evidenciada na IN SRF nº 11, de 1996, especificamente no art. 29, §3º. Sua dedutibilidade para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL passa obrigatoriamente por sua contabilização em conta de despesa, integrando o resultado do exercício. Tal tratamento contábil está previsto também no parágrafo único do art. 30 da referida IN, que estabelece que, ainda que imputada aos dividendos ou incorporada ao capital ou mantida em conta de reserva para aumento de capital, tal remuneração somente é dedutível caso registrada em contrapartida de despesa financeira:

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.

(...)

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

(...)

Atr. 30. (...)

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o §1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras. (grifou-se)

10. Por ter natureza jurídica de despesa, não há que se falar na equivalência desta remuneração com a distribuição de dividendos, haja vista esta corresponder à distribuição de resultado, de modo que a pessoa jurídica entrega aos sócios/acionistas uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Os JCP, por outro lado, por transitarem pelo resultado do exercício, têm como efeito imediato sua redução, não havendo baixa direta da conta do patrimônio líquido.

11. Então, estabelecida a natureza jurídica dos JCP como despesa financeira, passa-se a analisar o momento em que tal despesa é dedutível para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

12. O art. 251 do RIR/99, cuja base legal é o art. 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, estabelece que a pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real deve manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. Ainda o art. 247, §1º, do mesmo regulamento, com base legal no art. 37, §1º da Lei nº 8.981, de 1995, dispõe que "a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais". Também o

² Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e prática. Higuchi, Hiromi; Higuchi, Fábio Hiroshi; Higuchi, Celso Hiroyuki. 31ª ed. São Paulo: IR Publicações Ltda, 2006. p. 98.

art. 274, §1º, do RIR/99, fixa que "o lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976".

13. Por seu turno, a legislação comercial, representada no art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, determina que as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem:

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. (grifou-se)

14. Dos dispositivos mencionados extrai-se que a despesa deve obrigatoriamente respeitar o regime de competência para ser admitida como componente do resultado do exercício.

15. Devido destacar que a observância do regime de competência na dedução dos JCP está expressamente estabelecida no *caput* do art. 29 da IN SRF 11, de 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.

16. Então, tendo natureza de despesa, os JCP devem seguir as regras gerais estabelecidas nas normas antes citadas para a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que especificam obediência ao regime de competência. A ausência de menção expressa ao regime de competência na Lei nº 9.249, de 1995, quando trata dos JCP, não autoriza concluir que a IN SRF nº 11, de 1996, extrapolou seus limites. Até porque, tal requisito é norma implícita na referida lei, vez que esta faz parte do sistema tributário, com a qual está em consonância.

17. Sendo despesa sujeita ao regime de competência, os JCP devem ser computados na determinação do resultado do exercício em que incorridos, conforme disposição da alínea "b", do §1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, que assim dispõe:

Art. 187. (...)

§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, pagou ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

18. Nesse sentido, esclarecedora a consideração feita por Edmar Oliveira Andrade Filho³:

De outra parte, o §1º do art. 187 da mesma lei dispõe que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (...); e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. Logo, segundo a lei societária, o regime de competência é critério de reconhecimento de receitas, custos, despesas, encargos e perdas. (...). De outro lado, os custos, despesas, encargos e perdas devem estar incorridos, salvo nos casos em que a

³ Andrade Filho, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. Ed. Atual. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 30.

própria lei determina o reconhecimento contábil de perdas estimadas, como é o caso de certas provisões.

19. Mas quando se considera incorrida a despesa relativa aos JCP? A doutrina e o entendimento da Receita Federal é no sentido de que o tal marco temporal ocorre com a deliberação dos sócios/acionistas pelo seu pagamento.

20. Consoante bem abordado por Edmar Oliveira Andrade Filho⁴, *"o que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação"*. Continua, esclarecendo que *"antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista"*.

21. Conclui, afirmando que *"o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional"* e que *"enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente"*.

22. Agora, esta deliberação pela remuneração e sua contabilização como despesa para fins de dedução na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL não pode ocorrer a qualquer tempo.

23. Há que se considerar que o caráter opcional da dedução dos JCP limita os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos. Não resta dúvida, como visto, que a dedução fiscal dos JCP somente é admissível no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los, em respeito ao regime de competência, todavia, a constituição de obrigação a este título e sua dedução somente é possível enquanto a empresa tiver o direito de destacar do resultado do exercício a parcela correspondente à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado.

24. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, de tal sorte à existência contábil da despesa resumir-se ao exercício social competente em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP, ou seja, se deve ou não exercer seu direito de constituir e deduzir (com efeitos tributários) os JCP.

25. Ou seja, o contribuinte pode optar por não deliberar pelo creditamento/pagamento no momento oportuno, renunciando a seu direito, acarretando, por conseguinte, o não surgimento da despesa com JCP. Porém, havendo deliberação, esta deve ocorrer quando da aprovação do demonstrativo do resultado do exercício para produção dos efeitos tributários. Deliberação posterior à aprovação do resultado não impede o pagamento dos JCP aos sócios, haja vista ser a assembleia soberana para decidir tal matéria, contudo, tal despesa, para fins tributários, não é dedutível, devendo ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

⁴ Op. cit. p. 241 e 242.

26. Caso se interpretasse as normas de interesse conforme defende o contribuinte, haveria a possibilidade de manipulação do momento da deliberação pagamento/creditamento dos juros, direcionando-a apenas para exercícios onde a sua dedução permitisse a redução da base de cálculo do tributo. Ou seja, se em determinado ano o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal ou lucro real insuficiente para absorver o valor dos JCP, deixaria para deliberar sobre o pagamento desta remuneração em exercício onde a sua dedução como despesa produzisse integralmente seus efeitos na redução do resultado (lucro real suficiente para sua absorção).

26.1. Na espécie, tal situação ocorreu no ano 2006, onde o contribuinte apurou bases de cálculo negativas dos tributos. Assim, aplicando-se a interpretação defendida pelo contribuinte, seria mais vantajoso deixar para deliberar no ano 2010 pelo pagamento dos JCP relativos àquele período de apuração, vez que nesse ano de 2010 apurou bases de cálculo positivas suficientes para absorver toda a despesas de JCP, influenciando diretamente na redução do tributo devido, o que não aconteceria no ano 2006.

27. Como reforço às considerações acima, é interessante registrar o entendimento manifestado por Hiromi Higuchi⁵, que destaca ser absurda antiga decisão da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf) no sentido da possibilidade da dedução dos JCP no ano da deliberação a destempo:

(...)

Entendemos 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.

(...)

Por incrível que pareça, o 1º CC, por unanimidade de votos, deu provimento voluntário dizendo que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP - desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição (ac. nº 101-96.751/2008 no DOU de 11-08-08). Como a recorrente é uma das maiores empresas do Brasil, certamente o lóbi funcionou.

28. Ainda na linha do entendimento aqui adotado está o Acórdão do Carf nº 1101-000.904, de 12/06/2013, que assim dispõe:

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios. Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e

⁵ Higuchi, Hiromi; Higuchi, Fábio Hirosh; Higuchi, Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática. 34ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2009. p. 127 e 128.

destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

(...)

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.

29. Também é oportuno mencionar o Acórdão do Carf nº 1101-001.186, de 23/09/2014, que reforça o entendimento aqui defendido:

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.

30. Interessante, ainda, destacar consideração feita por Edmar Oliveira Andrade Filho⁶, que discorre que "*do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável*". Ou seja, as regras de cálculo e limites a serem efetuados e observados pelo contribuinte correspondem ao período em que os JCP compõem o resultado. Não é possível, pois, inserir no resultado do ano X a despesa com JCP apurada a partir de base de cálculo e limites referentes ao ano X-n.

31. Pertinente também mencionar que, em sua quase totalidade⁷, os contenciosos administrativos e os processos de consulta existentes no âmbito da Receita Federal envolvem a situação aqui tratada em que a validação das demonstrações financeiras (dentre as quais o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício) em assembleia geral ordinária ocorre no ano devido, mas a deliberação pelo pagamento dos JCP é realizada em ano posterior, momento em que o contribuinte faz (ou pretende fazer) a sua dedução como despesa.

32. Corroborando o entendimento adotado neste voto, em sua unanimidade os acórdãos e soluções de consulta têm se posicionado no sentido de que, ultrapassado o limite temporal do exercício, ou seja, não havendo mais possibilidade de a sociedade destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, **deve-se considerar que ela optou por não constituir e deduzir os JCP, ou seja, renunciou ao seu direito previsto em lei**. Não há que se falar em deliberação retroativa em respeito ao princípio da competência no tratamento contábil de despesas.

33. Pela clareza de exposição, transcrevo trecho da Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27/11/2014, que expõe o posicionamento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit):

33. *É verdade que inexistente vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da*

⁶ op. cit.- p. 242.

⁷ Cita-se, por exemplo, as Soluções de Consulta nºs 16, da SRRF10, 62, da SRRF09, 18, da SRRF04, e 329, de 2014 (Cosit), bem assim, os Acórdãos 02-58.998, de 2014 (DRJ/BHE), 05-39.464, de 2012 (DRJ/CPS), e 10-44691, de 2013 (DRJ/POA).

competência no tratamento contábil de despesas. Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado. (grifou-se)

34. Cita-se, também, as considerações de Edmar Oliveira Andrade Filho⁸:

Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. 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. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societárias (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente.(...) (grifou-se)

35. Adicionalmente, com o objetivo de tornar mais claro o raciocínio acima desenvolvido quanto à renúncia ao direito, é interessante mencionar situação tratada pelo Acórdão nº 11-54.118, de 13/10/2016, proferido por este colegiado, onde também houve dedução em de JCP referentes a anos anteriores, porém, devido a conflitos entre seus acionistas quanto ao seu efetivo controle e direção da empresa, com demandas judiciais e procedimentos arbitrais, houve impedimento legal para aprovação das demonstrações financeiras em cada ano, e por conseguinte, para a deliberação sobre o pagamento dos JCP, o que somente ocorreu em após o fim das querelas.

36. Trata-se de situação distinta da ora apreciada, onde resultado do exercício é aprovado no ano devido e, após um ou mais anos, ocorre a deliberação quanto aos JCP. Aqui, como visto, há renúncia ao direito de gerar despesa dedutível, sendo devida a adição da dedução realizada no ano da deliberação na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Já no caso tratado no mencionado acórdão, o contribuinte estava impedido de aprovar o resultado, o que somente ocorreu em ano posterior juntamente com a deliberação de pagar os JCP. Não houve, portanto, renúncia ao direito e, portanto, a despesa deliberada foi considerada dedutível.

37. No entender do colegiado, aquele caso equivalia à situação em que a sociedade adota o procedimento previsto na legislação para a dedução dos JCP como despesa, qual seja, de aprovação das demonstrações financeiras concomitante com a deliberação quanto ao pagamento dos JCP. Isto porque os resultados de alguns anos somente foram aprovados em assembleia ocorrida em ano posterior, oportunidade em que os JCP foram deliberados.

38. Em vista disso, e em respeito ao tratamento contábil da despesa pelo regime de competência, entendeu-se ser possível ao contribuinte destacar do resultado de cada exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio. Não se tratava de rever em ano posterior os resultados de exercício já aprovados em assembleias realizadas em anos anteriores, mas de determinar a realização de uma despesa a tempo de registrá-la no resultado do exercício, já que este ainda não estava aprovado.

39. Mesmo naquela hipótese o entendimento foi no sentido de que contribuinte não poderia deduzir JCP no ano posterior ao que pertencia em função do regime de competência, mas, uma vez que não houve renúncia ao direito, os valores de JCP deliberados relativos aos anos anteriores deveriam obrigatoriamente ter integrado os

⁸ op. cit. p. 242

resultados daqueles anos, cabendo ao contribuinte a retificação da DIPJ e as DCTFs anteriormente entregues para ajustá-las ao resultado do exercício aprovado com o cômputo da despesa incorrida de JCP; e, se daí resultasse pagamento indevido ou a maior de tributo, apresentar pedidos de restituição ou declarações de compensação nos termos da Lei nº 9.430, de 1996.

40. Então, diante do exposto, conclui-se pelo acerto do procedimento fiscal ao adicionar ao lucro líquido os JCP relativos aos anos 2005 a 2007 indevidamente deduzidos na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, haja vista ter havido renúncia ao direito de constituição e sua dedução com efeitos tributários nos respectivos anos.

41. Todavia, o contribuinte argumenta a nulidade do lançamento nesta parte por considerar que houve descumprimento do disposto no PN Cosit nº 2, de 1996, e no art. 273 do RIR, vez que a autoridade fiscal deixou de reconstituir a apuração do lucro líquido dos anos 2005 a 2007, deduzindo das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com JCP respectivas. Segundo ele, não houve prejuízo ao Erário, vez que antecipou R\$ 1.463.663,78 a título de IRPJ e R\$ 526.919,50 a título de CSLL naqueles anos.

42. Vejamos, então, o disposto nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 273 do RIR/99, que trata da inobservância do regime de competência:

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

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

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

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

43. A partir do texto legal acima não resta dúvida de que, na hipótese de postergação de dedução de despesa (dedutível) em determinado ano-base, efetivada apenas em período posterior, o lançamento decorrente da glosa desta despesa por inobservância do regime de competência deve levar em consideração o tributo que foi antecipado naquele ano em virtude da falta de dedução da despesa.

44. Todavia, conforme exposto anteriormente, restou caracterizada a renúncia ao direito de constituir e deduzir JCP para fins tributários. Não há que se falar em subtrair os JCP deduzidos indevidamente em 2010 nos anos anteriores correspondentes para apurar antecipação de tributo, haja vista que, para fins tributários, tais despesas não são dedutíveis, seja em 2010, seja nos respectivos anos.

45. Conclui-se, pois, que os dispositivos mencionados pelo contribuinte não se aplicam ao caso.

46. Registre-se que a hipótese referida no parágrafo 44 acima corresponde exatamente ao caso abordado no Acórdão nº 11-54.118 antes referido, onde não houve renúncia ao direito, sendo os JCP passíveis de serem deduzidos nos seus respectivos anos. Efetivamente naquele caso houve inobservância do regime de competência, com postergação de despesa, razão pela qual naquela oportunidade foram aplicadas as disposições do art. 273 do RIR e do PN Cosit nº 2, de 1996.

47. Não bastasse isso, ainda que o entendimento fosse diverso, no sentido de ter havido postergação de despesa dedutível, o que se coloca apenas para fins de enriquecimento da análise, não seria caso de anular os lançamentos efetuados como pretendido pelo contribuinte, mas sim de retificá-los no intuito de abater dos tributos lançados os montantes porventura pagos antecipadamente nos anos anteriores em decorrência da postergação.

47.1. Nesse caso ainda permaneceria devida a exigência de parcela do crédito tributário constituído, visto que o IRPJ e a CSLL lançados, nos montantes de R\$ 3.248.704,88 e de R\$ 1.261.508,73, respectivamente, foram superiores aos tributos antecipados: R\$ 1.463.663,78 e R\$ 526.919,50, respectivamente, considerados os valores constantes dos demonstrativos elaborados pelo contribuinte em sua impugnação (os quais não foram analisados por este julgador e, portanto, não foram validados, por ser desnecessário diante da conclusão alcançada).

Compensação de Prejuízo Fiscal e de BCN de CSLL

48. Quanto a esta matéria, o contribuinte alega que as divergências que ocasionaram as glosas de compensação de prejuízo fiscal e de BCN de CSLL em 2010 surgiram nos anos 2006 e 2000, respectivamente. Assim, no seu entender, há que se considerar que os fatos geradores das infrações ocorreram em 31/12/2006 e em 31/12/2000, e, por conseguinte, quando da lavratura do auto de infração, o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decorrente já havia decaído, consoante art. 150, §4º do CTN.

49. Em relação à CSLL, a partir da planilha presente no TVF (fl. 113), copiada no relatório que acompanha este voto, é possível verificar que os saldos de BCN existentes em cada ano correspondem exatamente aos valores detalhados no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL (Sapli), cujo demonstrativo foi juntado por este julgador às fls. 332 a 334. Por sua vez, os valores constantes nesse sistema decorrem dos montantes informados pelo contribuinte em suas declarações apresentadas à Receita Federal (BCN de CSLL apurada e compensação de BCN de CSLL) desde 1997. Abaixo consta planilha ora elaborada que apresenta, para cada ano, (i) a BCN apurada e (ii) o montante compensado; bem assim demonstra o saldo decorrente desses registros:

Ano	BCN de CSLL	Compensação	Saldo Acumulado de BCN de CSLL
1997	1.518.697,38		1.518.697,38
1998	1.611.846,00		3.130.543,38
1999	17.837.680,00		20.968.223,38
2000	4.891.932,00		25.860.155,38
2001	7.997.554,00		33.857.709,38
2002	25.450.574,29		59.308.283,67
2003		7.187.921,57	52.120.362,10
2004		7.001.661,23	45.118.700,87
2005		4.257.562,99	40.861.137,88
2006	422.656,59		41.283.794,47
2007		4.388.874,38	36.894.920,09
2008		2.303.046,01	34.591.874,08
2009		13.126.853,38	21.465.020,70
2010		22.691.804,34	-1.226.783,64

50. Observa-se que o montante de BCN de CSLL apurada no ano 2000 e considerada pela autoridade fiscal é de R\$ 4.891.932,00, exatamente o valor informado pelo contribuinte como declarado na DIPJ.

51. Acontece que o contribuinte defende que o valor correto seria R\$ 6.036.392,00, conforme indicado no Lalur. Para ele, como a autoridade fiscal utilizou em seus cálculos o valor declarado na DIPJ, apontou indevidamente uma insuficiência de saldo, que, a seu ver, é inexistente se considerado o valor informado no Lalur. Como prova do alegado o contribuinte juntou aos autos cópia da Parte A do Lalur referente ao ano 2005, bem assim cópia da Parte B com registros desde o ano-calendário 1998.

52. Cabe esclarecer que a cópia da Parte B do Lalur não serve como prova do preenchimento errado da DIPJ, vez que não permite verificar a apuração da base de cálculo da contribuição. Para tanto, seria necessário que o contribuinte tivesse carreado aos autos cópia da Parte A do Lalur referente ao ano 2000, do balancete e, conforme o caso, do Razão.

52.1. Registre-se que o próprio contribuinte, em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 7, às fls. 33 e 34, apresentou demonstrativo com o excedente de compensação apontado pela autoridade fiscal, utilizando como fonte de dados as DIPJs (e DIRPJs) apresentadas. Somente em fase de impugnação trouxe a alegação de diferença entre o Lalur e a DIPJ do ano-calendário 2000, sem, contudo, como visto, trazer prova suficiente da mesma.

53. Assim, resta considerar como correto o valor declarado na DIPJ, utilizado nos controles do Sapli e pela autoridade fiscal, o que enseja concluir que a insuficiência não foi consequência de qualquer ato por parte da autoridade fiscal, mas sim do uso do saldo em compensações realizadas a partir de 2003 e efetuadas espontaneamente pelo próprio contribuinte. Houve concordância da autoridade fiscal em relação aos valores declarados.

54. Adicionalmente é devido registrar que a insuficiência de saldo de R\$ 1.226.783,64 apurada não coincide com o valor decorrente da diferença alegada pelo contribuinte entre a BCN de CSLL determinada na DIPJ e a indicada na Parte B do Lalur, qual seja, de R\$ 1.144.460,00 (= R\$ 6.036.392,00 - R\$ 4.891.932,00). Tal fato demonstra que o próprio contribuinte não consegue justificar a insuficiência de saldo alcançada a partir dos dados informados em sua declaração.

55. Cabe, pois, confirmar que o contribuinte compensou indevidamente no ano de 2010 um excedente de BCN de CSLL no montante de R\$ 1.226.783,64, sendo devida sua glosa.

56. Vez que a infração somente ocorreu no ano 2010, quando o contribuinte efetuou compensação em montante acima do saldo de BCN de CSLL existente, o marco inicial da contagem do prazo decadencial iniciou em 31/12/2010, perdurando o direito de constituir o crédito tributário correspondente até o final de 31/12/2015, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Como a ciência do lançamento ocorreu em 2014, não há que se falar em decadência.

57. No que se refere ao prejuízo fiscal, a partir da planilha presente no TVF (fl. 113), também copiada no relatório que acompanha este voto, é possível verificar que os saldos de prejuízo fiscal existentes em cada ano correspondem exatamente aos valores detalhados no Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL (Sapli), cujo demonstrativo foi juntado por este julgador às fls. 335 a 348. Por sua vez, da mesma forma que para a BCN de CSLL, os valores constantes nesse sistema decorrem dos montantes informados pelo contribuinte em suas declarações apresentadas à Receita Federal (prejuízo fiscal apurado e compensação de prejuízo fiscal) desde 1997. Abaixo consta planilha ora elaborada que apresenta, para

cada ano, (i) prejuízo fiscal apurado e (ii) o montante compensado; bem assim demonstra o saldo decorrente desses registros:

Ano	Prejuízo Fiscal	Compensação	Saldo Acumulado de Prejuízo Fiscal
1997	1.507.918,38		1.507.918,38
1998	1.611.846,00		3.119.764,38
1999	17.786.911,00		20.906.675,38
2000	4.800.620,00		25.707.295,38
2001	7.961.443,00		33.668.738,38
2002	25.432.190,39		59.100.928,77
2003		7.386.711,57	51.714.217,20
2004		7.007.439,83	44.706.777,37
2005		4.381.621,21	40.325.156,16
2006			40.325.156,16
2007		4.419.474,38	35.905.681,78
2008		2.355.606,01	33.550.075,77
2009		13.179.413,38	20.370.662,39
2010		20.575.501,92	-204.839,53

Obs: Em 2006 o contribuinte apurou prejuízo não operacional de R\$ 203.798,91

58. De início, incluindo-se o prejuízo fiscal não operacional apurado no ano 2006 (R\$ 203.798,81) no saldo a compensar em períodos posteriores, a insuficiência do saldo para a compensação realizada em 2010 seria de apenas R\$ 1.040,62 (R\$ 204.839,53 - R\$ 203.798,91). Tal excedente foi constatado pelo próprio contribuinte em resposta à intimação fiscal à fl. 34, não sendo objeto de contestação expressa na impugnação.

59. Na impugnação foi questionada somente a exclusão, do saldo a compensar, do referido prejuízo não operacional, considerando que tal providência já estaria alcançada pela decadência. Frise-se que o contribuinte não contesta em momento algum que o montante de prejuízo fiscal apurado em 2006 seja não operacional, até porque trata-se de informação obtida junto à DIPJ por ele entregue, devidamente registrada pelo sistema Sapli conforme abaixo:

Forma de Tributação: Lucro Real		Anual 2006			
APURAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL		Atividades em Geral			
01.Receita de Alienação e Bens/Direitos do Ativo Permanent		222.000,00			
02.Valor Contábil dos Bens/Direitos Alienados		964.375,60			
03.Resultado não Operacional (Linha01 - Linha02)		-742.375,60			
CONTROLE DO PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL					
04.Prejuízo Não Operac. do Período-base (Parcela Compensável)		203.798,91			
05.Saldo Anterior de Prejuízo Não Operacional		0,00			
06.Prejuízo Não Operacional a Compensar (Linha04 + Linha05)		203.798,91			
07.Prejuízo Não Operac. Compensável na Apurac. do Lucro Real		0,00			
08.Saldo de Prejuízo Não Operac. a Compensar (Linha06 - Linha07)		203.798,91			

60. Para este prejuízo não operacional de R\$ 203.798,91, foi acertada a consideração feita pela autoridade fiscal no sentido de que o mesmo somente pode ser utilizado em compensação em período de apuração posterior de lucro não operacional porventura apurado. Tal condição consta do art. 36 da IN SRF nº 11, de 1996:

Art. 36. Os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados, nos períodos-base subsequentes ao de sua apuração, com lucros de mesma natureza, observado o limite de que trata o "caput" do artigo anterior.

61. Todavia, na espécie, o contribuinte utilizou o mesmo para compensar lucro real "operacional" apurado em 2010, o que é vedado, razão pela qual a autoridade fiscal efetuou corretamente a glosa, considerando como compensação realizada acima do saldo de prejuízo fiscal (operacional) existente.

62. A infração relativa à compensação acima do saldo existente somente ocorreu em 2010, razão pela qual a contagem do prazo decadencial se iniciou ao fim desse ano, com

o lançamento sendo feito dentro do prazo decadencial estabelecido no art. 150, §4º do CTN.

63. Em momento algum a autoridade fiscal glosou o prejuízo fiscal não operacional apurado pelo contribuinte em 2006, o que ensejaria considerar procedente o argumento do contribuinte, vez que, nesta hipótese, estaria apontando infração ocorrida naquele ano na determinação da base de cálculo do tributo. Na realidade não contestou a sua existência, mas apenas não permitiu a sua utilização para compensar lucro real de natureza operacional em 2010, desconsiderando tal montante do saldo de prejuízo fiscal compensável com o lucro real nesse ano.

64. Então, ante o exposto, cabe considerar devidas as glosas de compensação de prejuízo fiscal e de BCN de CSLL efetuadas pela autoridade fiscal.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

65. No que se refere à contestação do contribuinte quanto à incidência dos juros de mora sobre o multa de ofício, tal argumento não merece prosperar pelas razões expostas a seguir.

66. Consoante o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), a multa de ofício não é tributo por se tratar de penalidade. Por outro lado, nos termos do art. 142 do mesmo código, ela é parte integrante do crédito tributário constituído, ou até poderá ser o próprio quando da exigência de multa isolada ou regulamentar.

67. O art. 161, também do CTN, estabelece a incidência de juros sobre o crédito não pago integralmente no vencimento. Está claro que o legislador está se referindo a crédito tributário e não exclusivamente a tributo.

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.

68. Assim, a partir da interpretação conjunta dos arts 3º, 142 e 161 acima mencionados, extrai-se haver previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

69. Em outro dispositivo do CTN também é possível verificar a menção ao cabimento da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

70. No mesmo sentido, o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, que se refere à incidência de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos. Ora o crédito tributário é, por definição, débito tributário do contribuinte decorrente de tributos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

71. É pertinente esclarecer que, conforme pode ser visto nos autos de infração, as bases de cálculo dos juros foram os tributos componentes do crédito tributário sem o acréscimo da multa de ofício. Ou seja, para a constituição do crédito tributário os juros moratórios não são calculados sobre a multa, mas tão somente sobre o tributo apurado. Apenas em fase de cobrança é que incidem os juros de mora sobre o crédito tributário constituído (incluindo, pois, a multa de ofício), caso este não seja pago no vencimento.

Produção de Provas

72. Por fim, o contribuinte protestou pela produção de todas as provas admitidas em direito.

73. Nos termos do §5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, é direito assegurado ao contribuinte a juntada de documentos após a impugnação na ocorrência de uma das situações descritas no §4º do mesmo artigo, cabendo-lhe a apresentação de petição fundamentada que demonstre tal fato. Na espécie, ele não exerceu seu direito.

Conclusão

74. Então ante o exposto, voto por considerar improcedente a impugnação apresentada para manter integralmente o crédito tributário constituído.

74.1. Ressalte-se que a autoridade fiscal deixou de registrar no Sapli as glosas das compensações de prejuízo fiscal e de BCN de CSLL que realizou. Tal fato pode ser visto no Fapli e no FACs juntados às fls. 151 e 156, respectivamente, bem assim nos demonstrativos emitidos por meio do referido sistema, às fls. 152 e 157. Em vista disso, procedeu-se ao preenchimento de novos Fapli e Facs (349 a 351) para registrar tais glosas, com indicação do campo motivo como sendo "Fiscalização" (vez que a alteração decorreu do próprio lançamento). Os demonstrativos emitidos pelo Sapli após as retificações feitas estão às fls. 352 a 354.

Sala de Sessões, em 30 de janeiro de 2017.

Luciano de Oliveira Valença - Relator

Considerações Finais

No que se refere à decadência, a recorrente reitera seus argumentos no recurso apresentado e aduz que não foi enfrentado pela DRJ, por isso “*repete seus argumentos*”. No entanto, a questão foi devidamente enfrentada conforme se verifica nos itens 48 e ss. São duas questões levantadas pela recorrente: a divergência do Prejuízo Fiscal (AC 2006) e da BCN da CSLL (AC 2000).

Em relação ao Prejuízo Fiscal, como muito bem exposto pelo Julgador “*o contribuinte não contesta em momento algum que o montante de prejuízo fiscal apurado em 2006 seja não operacional, até porque trata-se de informação obtida junto à DIPJ por ele entregue, devidamente registrada pelo sistema Sapli conforme abaixo [...]*”. Em seu recurso, reitera que “*especificamente em relação ao IRPJ, a própria autoridade fiscal na página 5 do TVF atesta que a divergência foi deflagrada em 2006*”.

Lembrando que a compensação indevida de prejuízo fiscal foi de R\$ 204.839,53, sendo R\$ 203.798,91 oriundo de prejuízo não operacional. A diferença de R\$ 1.040,62, foi

compensada em excesso conforme exposto pelo próprio contribuinte em resposta à intimação (cf. e-fl. 34).

Em relação à BCN da CSLL, explica a Autoridade que “o montante de BCN de CSLL apurada no ano 2000 e considerada pela autoridade fiscal é de R\$ 4.891.932,00, exatamente o valor informado pelo contribuinte como declarado na DIPJ”. Acrescenta o Julgador:

51. Acontece que o contribuinte defende que o valor correto seria R\$ 6.036.392,00, conforme indicado no Lalur. Para ele, como a autoridade fiscal utilizou em seus cálculos o valor declarado na DIPJ, apontou indevidamente uma insuficiência de saldo, que, a seu ver, é inexistente se considerado o valor informado no Lalur. Como prova do alegado o contribuinte juntou aos autos cópia da Parte A do Lalur referente ao ano 2005, bem assim cópia da Parte B com registros desde o ano-calendário 1998.

52. Cabe esclarecer que a cópia da Parte B do Lalur não serve como prova do preenchimento errado da DIPJ, vez que não permite verificar a apuração da base de cálculo da contribuição. Para tanto, seria necessário que o contribuinte tivesse carreado aos autos cópia da Parte A do Lalur referente ao ano 2000, do balancete e, conforme o caso, do Razão.

52.1. *Registre-se que o próprio contribuinte, em sua resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 7, às fls. 33 e 34, apresentou demonstrativo com o excedente de compensação apontado pela autoridade fiscal, utilizando como fonte de dados as DIPJs (e DIRPJs) apresentadas. Somente em fase de impugnação trouxe a alegação de diferença entre o Lalur e a DIPJ do ano-calendário 2000, sem, contudo, como visto, trazer prova suficiente da mesma.*

Ou seja, apenas alegar valores diferentes daqueles declarados apresentando o Livro Fiscal, sem a devida escrituração contábil de modo a evidenciar a apuração da base de cálculo, não é suficiente.

Registre-se que este Conselheiro segue o entendimento que a análise do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa só pode ser feita pela Fazenda dentro de 05 anos, a partir de sua apuração. Ou seja, o direito decaí em cinco anos contados da respectiva apuração do prejuízo fiscal e da BCN, desde que regularmente declarados ao Fisco. Nessa esteira, com os valores devidamente declarados, a Fazenda possui cinco anos para verificar a regularidade do procedimento. Após este prazo, eventuais prejuízos compensados não podem mais ser glosados.

No entanto, não é este o caso dos autos. Os valores que foram declarados são os que foram considerados pela Autoridade Fiscal.

No que se refere à nulidade do lançamento com fulcro no art. 273 do RIR/99 e pelo descumprimento do PN Cosit 02/96, o julgador abordou tal questão adequadamente nos itens 41 e ss. do voto. Ou seja, os JCP podem ser pagos a qualquer momento, conforme decisão da empresa. Como não houve a deliberação da Assembleia no período correspondente, não surgiu a obrigação referente aos respectivos períodos (considerando que ao fim do período de apuração ocorre o fato gerador e necessidade da base de cálculo dos tributos), por conseguinte, não há o que ser considerado pelo Fisco. Cabe reproduzir novamente a conclusão do Julgador:

43. A partir do texto legal acima não resta dúvida de que, na hipótese de postergação de dedução de despesa (dedutível) em determinado ano-base, efetivada apenas em período posterior, o lançamento decorrente da glosa desta despesa por inobservância do

regime de competência deve levar em consideração o tributo que foi antecipado naquele ano em virtude da falta de dedução da despesa.

44. Todavia, conforme exposto anteriormente, restou caracterizada a renúncia ao direito de constituir e deduzir JCP para fins tributários. Não há que se falar em subtrair os JCP deduzidos indevidamente em 2010 nos anos anteriores correspondentes para apurar antecipação de tributo, haja vista que, para fins tributários, tais despesas não são dedutíveis, seja em 2010, seja nos respectivos anos.

45. Conclui-se, pois, que os dispositivos mencionados pelo contribuinte não se aplicam ao caso.

46. Registre-se que a hipótese referida no parágrafo 44 acima corresponde exatamente ao caso abordado no Acórdão nº 11-54.118 antes referido, onde não houve renúncia ao direito, sendo os JCP passíveis de serem deduzidos nos seus respectivos anos. Efetivamente naquele caso houve inobservância do regime de competência, com postergação de despesa, razão pela qual naquela oportunidade foram aplicadas as disposições do art. 273 do RIR e do PN Cosit nº 2, de 1996.

Esta Turma de Julgamento, com composição quase idêntica, já decidiu por unanimidade de votos o tema da dedução de JCP de períodos em face do regime de competência (Acórdão nº 1401-005.896), cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2006

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP. Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Barbara Santos Guedes (suplente convocada).

Frise-se que a opção de se pagar JCP é da empresa. A legislação tributária apenas autorizou a dedução do pagamento deste valor a partir do AC 1996 para o IRPJ e a partir do AC 1997 para a CSLL. Ao permitir a dedução, traçou algumas regras “para fins de apuração do Lucro Real”, impondo alguns limites.

Trata-se de assunto interdisciplinar, o qual envolve três normas distintas: a norma contábil, a norma empresarial (societária) e a legislação tributária. Não se deve confundir a possibilidade de pagar os juros (direito societário) com as regras contábeis (que buscam evidenciar a realidade econômica para os usuários das informações), nem com as normas tributárias (que tratam de incidência, apuração e possibilidade de dedução dos valores pagos). A pessoa jurídica pode pagar o valor de JCP que bem entender (autonomia privada). Basta que as regras estejam previstas no Estatuto (ou Contrato Social), com a consequente deliberação em Ata da Assembleia, demonstrando a destinação do lucro como JCP (*cf.* art. 130 c/c/ art. 132, inciso II da Lei 6.404/76).

No entanto, não se pode permitir a inversão da lógica. Caso haja a intenção de se pagar JCP e “deduzir” na apuração dos tributos, é o contribuinte que deve se adaptar à legislação tributária, enquadrando-se nas condições de dedução, e não o contrário.

Por exemplo, em X1 e X2 a empresa não paga os JCP previstos no Estatuto. Em X3 há a deliberação da Assembleia Geral permitindo o pagamento dos JCP dos ACs X1, X2 e X3. Não há problemas, a escolha é da empresa. No entanto, os valores dos JCP de X1 e X2 não podem ser deduzidos no período de apuração de X3, por ofensa a vários preceitos da legislação tributária.

O que se pode fazer é apropriá-los nos respectivos períodos de apuração, retificar a apuração dos tributos daqueles ACs, e aproveitar eventual prejuízo fiscal apurado naqueles períodos como compensação em X3 (observada a trava de 30%). Mas, incrível, a meu ver, é a pretensão de se deduzir os valores de X1 e X2 (que se referem ao FG desses períodos) em X3! Seria uma afronta inaceitável aos aspectos quantitativos (apuração da BC) da matriz tributária precisamente delineados pela legislação.

Em apertadíssima síntese: até 1995 havia a correção monetária do balanço. Incentivadas pela Lei 6.099/74, as empresas contratavam operações de arrendamento mercantil de modo a não registrar os bens em seu ativo permanente, pois esta era a orientação da “contabilidade formal”. Por conseguinte, ao corrigir o balanço, a conta de ajuste de correção monetária — a qual se encerrava com a apuração do resultado do exercício —, em regra, apresentava saldo devedor, permitindo a dedução na apuração dos tributos. Como foi “*vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários*” pelo parágrafo único do art. 4º da Lei 9.249/95, houve a criação, pela mesma Lei, da possibilidade de se deduzir os JCP na apuração dos tributos, até então expressamente vedada pelo ordenamento (*cf.* art. 49 da L. 4.506/64):

art. 49 da L. 4.506/64

Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. São admitidos juros de até 12% (doze por cento) ao ano sobre o capital, pagos pelas cooperativas de acordo com a legislação em vigor.

Observa-se então que a Lei 9.249/95 NÃO criou os JCP! Este é um instituto do direito privado. O que a legislação tributária fez foi apenas dispor sobre “regras específicas para permitir a sua dedução” a qual, inclusive, era vedada até então.

Assim, analisando o art. 9º da Lei 9.249/95, verifica-se que no *caput* e §1º são impostos limites para “efeitos de dedução do Lucro Real” (Base de Cálculo). No §1º há a exigência da existência de Lucros para efeitos de dedução justamente para se evitar a dedução dos JCP quando não houver tributo devido, obstando, por conseguinte, a manipulação da base de cálculo dos tributos. Ou seja, só se permite a “dedução” se houver tributo devido, pois se não existir lucro apurado “no período”, não há que se falar em dedução dos JCP.

Esta regra simples do art. 9º NÃO autoriza a empresa a “deduzir” os JCP “deste período” em período posterior, cujo fato gerador é diverso do que está se referindo a norma. Seria ilógico também autorizar o pagamento dos JCP em período que não houve lucro, por isso a norma traça algumas condições.

Sistemática de Apuração da Base de Cálculo

Não é demais relembrar a sistemática da legislação tributária para a apuração da base de cálculo dos tributos (Lucro Real):

- o **LUCRO REAL** será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais (art. 7º do DL. 1.598/77);
- Ao fim de **cada período-base de incidência** do imposto o contribuinte deverá apurar o **LUCRO LÍQUIDO** do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (art. 7º, § 4º)
- o **LUCRO REAL** é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (art.6º do DL. 1.598/77);
- a determinação do LUCRO REAL será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais (art. 37, § 1º da L. 8.981/95;
- Na determinação do lucro real serão ADICIONADOS ao lucro líquido do exercício os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real (art. 6º, § 2º, “a” do DL. 1.598/77).
- a regra de DEDUTIBILIDADE é a dedução das “Despesas Operacionais”, que são as necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (art. 47 da L. 4.506/64). As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (art. 47, § 2º). Ou seja, se não for dedutível, a despesa deve ser adicionada.
- 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 (art. 177 da Lei 6.404/76).

Neste ponto, é pertinente transcrever o art. 9º da Lei 9.249/95, para demonstrar que o dispositivo traçou apenas regras específicas de dedução dos JCP da Base de Cálculo dos tributos:

Lei. 9.249/95 – art. 9º

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 die, 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, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.~~

§ 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. [\(Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

~~§ 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.~~

~~§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de dezoito por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.~~
~~[\(Redação dada pela Medida Provisória nº 694, de 2015\)](#) [\(Produção de efeitos\)](#) [\(Vigência encerrada\)](#)~~

§ 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 No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros de que trata este artigo serão adicionados à base de cálculo de incidência do adicional previsto no § 1º do art. 3º.~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

§ 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.~~

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

- I - capital social; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)
- II - reservas de capital; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)
- III - reservas de lucros; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)
- IV - ações em tesouraria; e [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)
- V - prejuízos acumulados. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

~~§ 9º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital, garantida sua dedutibilidade, desde que o imposto de que trata o § 2º, assumido pela pessoa jurídica, seja recolhido no prazo de 15 dias contados a partir da data do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos referidos juros, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

~~§ 10. O valor da remuneração deduzida, inclusive na forma do parágrafo anterior, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no [art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

Como exposto, o *caput* do art. 9º e o §1º impõe apenas limites e a necessidade da existência de lucros para “efeitos de apuração do lucro real”. Ou seja, tendo em vista não ser “despesa operacional”, trata-se de regra específica de dedutibilidade. Os demais parágrafos do art. 9º dispõem sobre IRRF, casos de compensação do IRRF, imputabilidade dos JCP nos dividendos obrigatórios e as contas do PL que podem ser consideradas para cálculo dos JCP. Verifica-se claramente que é uma norma que autoriza a dedução dos JCP com regras específicas.

Pela sistemática de apuração dos tributos, conclui-se que NÃO se pode deduzir valores que surgiram em um período de apuração em outro. Encerrado o período de apuração ocorre o FG do tributo. O regime a ser aplicado é o da competência, há de se apurar o lucro líquido, que é o ponto de partida do Lucro Real (base de cálculo). A legislação tributária

determina que o Lucro Real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações. Se a despesa não for necessária ou não atender aos preceitos específicos da legislação tributária (sistemática de apuração) deve ser adicionada.

Alegar que não fora imposta nenhuma limitação temporal e que não se mencionou o regime de competência no art. 9º não permite inferir a possibilidade de se deduzir os JCP de um período em outro. A apuração do tributo deve ocorrer de acordo com a sistemática de apuração exposta acima.

É verdade que a Assembleia Geral cria a obrigação ao autorizar o pagamento dos JCP, mas não podemos confundir as regras de dedutibilidade que “devem” observar o regime de competência, com as normas societárias decorrentes da autonomia privada, a qual na prática envolve o regime de caixa. O fato gerador dos juros é o “tempo” transcorrido. A base de cálculo é o PL inicial (Capital Próprio inicial). No final de X1, o cálculo dos JCP devido se faz sobre o PL inicial de X1. No final de X2, o cálculo se faz pelo PL inicial de X2. E assim por diante. Os limites impostos é apenas o valor máximo possível “para fins de dedução”, ou seja, “para efeitos de apuração do Lucro Real”.

Se for permitido pela Assembleia Geral o “pagamento” dos JCP de X1 e X2 apenas em X3, NÃO significa dizer que esta deliberação (ou o pagamento) é o FG dos JCP de X1 e X2. É importante lembrar, a Assembleia Geral paga o valor que quiser e quando quiser, pois não há ilicitude alguma em eventual deliberação neste sentido. O que não pode ser feito é a “dedução” dos valores em desacordo com a legislação tributária.

Seguindo o exemplo supra, o FG dos JCP de X1 e X2 ocorreu naqueles períodos e as empresas tributadas pelo Lucro Real “devem” observar o regime de competência. Isto é para efeitos tributários há a obrigatoriedade de se observar esse regime, com a alocação dos devidos valores nos respectivos períodos, com a observância das leis comerciais. A Lei Tributária define sim um prazo para se reconhecer as despesas, qual seja: no momento em que surgidas pelo regime da competência (art. 7º do DL 1.598/77 c/c art. 177 da L. 6.404/76).

E quando surge a despesa de JCP? Pelo transcurso de prazo, no fim do período de apuração. Os juros é a remuneração do dinheiro no tempo. A base do cálculo dos JCP é o PL inicial. A pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real deve manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (7º do DL 1.598/77). Ainda, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (cf. § 1º do art. 37 da Lei 8.981/95). Nesta linha, o art. 274, §1º, do RIR/99, determinava que "o lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976". Assim, as empresas do lucro real devem necessariamente observar o regime de competência, permitindo-se apenas algumas exceções (que não é o caso). Desse modo, evidente que, em caso de opção pelo pagamento dos JCP, deve-se efetuar o lançamento no período a que se refere o respectivo pagamento, para se verificar o lucro tributável referente àquele período, pois o Lucro Real tem como ponto de partida o lucro contábil.

Como visto, não é permitido deduzir JCP de exercícios anteriores na apuração do tributo devido de período posterior. Destaco excerto do Livro do Hiromi Higuchi, o qual entende que tais valores se trata de lucros acumulados e não de JCP:

Algumas empresas chegam ao exagero de efetuar os lançamentos contábeis de juros sobre o capital próprio, a título de ajustes de exercícios anteriores, após dois ou três anos da data de apuração dos resultados, seguida de retificação das declarações de rendimentos. Neste caso está provada a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio. (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática. 42ª. ed. São Paulo: IR Publicações, 2017. p. 128)

Ao deliberar sobre o pagamento de JCP acumulados, a empresa pretende efetuar o pagamento de despesas financeiras de exercícios anteriores. Não há nenhum problema, As regras já devem ser determinadas, desde logo, no Estatuto. No entanto, não se pode deduzir essas despesas referentes a períodos de apuração já encerrados (enfoque tributário) sob a alegação de que a obrigação surgiu apenas com a deliberação da Assembleia Geral. Esses valores não se referem ao período de apuração em análise, desse modo, jamais poderiam ser deduzidos. Autorizar essa dedução permitirá diversas manobras que irão distorcer a finalidade do instituto.

Para fins tributários, os JCP configuram “despesas dedutíveis” que devem integrar os aspectos quantitativos da matriz de incidência tributária. Dessa forma o valor apurado em um período de apuração — cujo resultado é a aplicação da alíquota dos JCP a ser pago sobre o capital próprio inicial — não pode ser aproveitado em outro período, que corresponde a fato gerador diverso.

Conclusão

Desta forma, voto por rejeitar as arguições preliminares (decadência e nulidade) e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

Declaração de Voto

Conselheiro André Severo Chaves.

Em que pese a minuciosa análise do ilustre Conselheiro Relator, tenho por divergir do voto condutor apenas no que a glosa de despesas de juros sobre o capital próprio, por razões eminentemente de direito.

Como se sabe, a matéria é bastante controversa tanto neste tribunal administrativo, como no próprio poder judiciário.

O cerne da questão é a legitimidade da contribuinte para apropriar e deduzir, para efeito de apuração do lucro real, valores das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, que não foram pagas ou creditadas nos anos correspondentes.

De um lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstará a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

De outro lado, como defende o voto condutor, considera-se que, apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no momento em que melhor lhe aprouver, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, correta a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.

Após refletir acerca do assunto, tenho por filiar-me à primeira corrente.

Explico.

Os juros sobre o capital próprio foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/95. Em termos de lei ordinária, a regulação dos juros sobre o capital próprio se encontra basicamente no referido artigo e seus respectivos parágrafos, conforme segue:

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) (Produção de efeito)

§ 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;

§ 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 fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial.

A partir da leitura do referido artigo, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando dentre outros temas: (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito; (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário do JCP, a depender de seu regime de tributação; (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo do JCP; (iv) a aplicação da dedução também para a CSLL; e (v) a possibilidade de atribuição do JCP pago ou creditado ao dividendo mínimo obrigatório.

Todavia, a única limitação ao JCP calculado pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido), diz respeito aos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito do JCP 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.

Em outras palavras, será considerado como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução do JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Como se observa, inexistente qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores.

Além disso, a remuneração de capital dos sócios, por meio de JCP, é faculdade decorrente da liberdade do exercício da atividade econômica. E apenas com o pagamento ou crédito aos sócios - após assembleia que delibere a esse respeito - surge a despesa correspondente a estes JCP.

A inexistência de norma tributária que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9º, acima colacionado. Assim, só quando os JCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa do dispositivo acima reproduzido.

Por outro lado, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo pagamento dos JCP, valendo frisar que não existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa.

O período de competência é, portanto, marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP.

No caso destes autos, houve efetiva deliberação e pagamento aos acionistas em 2010, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução.

Frisa-se, que esse entendimento, ainda que por força do art. 19-E, da Lei nº 10.520/2020, vem prevalecendo em recentes julgados da 1ª Turma da CSRF. É o que se verifica no acórdão nº 9101-006.180:

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 13 de julho de 2022

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE.

A Constituição Federal reserva à lei complementar a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária e, nesta seara, o Código Tributário Nacional estipula as regras para homologação da atividade de apuração de tributos pelo sujeito passivo, bem como define as normas complementares no âmbito tributário e os critérios de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES. DESNECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA QUE NÃO SE ENQUADRA CONTABILMENTE COMO DESPESA.

Diante da inexistência de vedação legal da dedução do pagamento ou do crédito de juros sobre capital próprio de períodos anteriores, não há como se proibir tal forma de dedução. Ademais, ainda que haja uma indução por atos infralegais da Receita Federal para registro dos juros sobre capital próprio como despesa para quem os paga ou credita, as normas contábeis expressamente dizem que não se trata conceitualmente de despesa. Não tendo natureza de despesa, não há que se falar em necessidade de observância do regime de competência.

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.

Numero da decisão: 9101-006.180

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e rejeitar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

Nome do relator: EDELI PEREIRA BESSA

Por fim, destaca-se, ainda, que em este posicionamento encontra respaldo em entendimento manifestado pelo STJ desde 2009 (Resp 1086752/PR), com recente reafirmação pela 2ª Turma da corte superior, no julgamento dos REsp 1955120 e 1946363, realizado em 22 de novembro de 2022.

Por todo o exposto, entendo por dar parcial provimento ao recurso voluntário da contribuinte, no sentido de afastar a glosa de despesas com juros sobre capital próprio apropriados em 2010, no valor de R\$ 12.789.980,00.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

André Severo Chaves