



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10855.900122/2015-95</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.774 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	METALAC SPS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO. REDUÇÃO. APURAÇÃO. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO, LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação é dever da Autoridade Tributária apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando o ressarcimento/compensação apenas do saldo credor a favor contribuinte, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor do tributo devido, considerado pelo contribuinte, e o valor apurado por aquela autoridade e que implicou na redução do total pleiteado/compensado.

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

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a prejudicial de mérito e, no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que acolhiam a

preliminar e lhe davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*Assinado Digitalmente*

**JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 106-003.298, proferido pela 12ª Turma da DRJ06 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo o decidido no Despacho Decisório.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se o presente processo de revisão de homologação integral referente ao pedido de compensação, PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730, de saldo negativo de IRPJ exercício 2013, ano-calendário 2012, no valor de R\$3.646.831,46.

Abaixo segue enxertos do Despacho Decisório nº401/2016/DRF/SOR/SEORT, folhas 197/201, que acompanha este processo:

*“3. Em 15/01/2015, o crédito pleiteado foi reconhecido integralmente, e, em 28/01/2015, as compensações foram homologadas em sua totalidade, por sistema eletrônico de processamento de dados da Receita Federal do Brasil.*

*4. Posteriormente, em decorrência de ação fiscal, em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 08.1.10.00-2015-00178-2, houve a reconstituição da apuração do*

CSLL, com a inclusão de parcela considerada não dedutível de despesa com Juros sobre o Capital Próprio – JCP na composição da base de cálculo do referido tributo.

#### Fundamentos

5. Inicialmente, cumpre destacar que, baseado na autotutela administrativa, decorrente do art. 53 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999 e da jurisprudência sumulada pelo STF – Súmula 473, a Administração Pública pode anular seus próprios atos e decisões quando eivados de vício de legalidade. Por esse motivo, o direito creditório integralmente reconhecido no PER/DCOMP nº 26937.68357.210313.1.3.03-6672, bem como as homologações totais das declarações de compensação a ele vinculadas não de ser anulados pelos fatos e fundamentos descritos abaixo.

6. Registre-se, que os fatos e fundamentos narrados a seguir foram transcritos a partir das informações prestadas pelo Serviço de Fiscalização – SEFIS desta DRF, por meio da Representação Fiscal – TDPF nº 0811000-2015-00178-2, juntadas às fls. 01/12 deste processo.

7. Por meio da Lei nº 9.249, de 1995 foi criada figura dos juros sobre o capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido, com dedutibilidade da base de cálculo do Imposto de Renda no Regime Lucro Real.

(...)

9. Em 21/12/2012, foi deliberado pelos sócios o pagamento de juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 14.933.080,00, a ser creditado em 28/12/2012.

10. Em que pese estar aquém dos limites de 50% do Lucro Líquido antes do IRPJ e de 50% do Lucro Acumulado, o valor acima deliberado não satisfaz o limite de JCP calculado pela TJLP no exercício de 2012, conforme se pode verificar nos quadros abaixo:

(OMITIDO)

11. Dessa forma, de acordo com a legislação de regência, somente poderiam ser deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o valor de R\$ 2.649.180,83, impondo-se a glosa dos valores excedentes deduzidos a título de despesa com juros sobre o capital próprio, no montante de R\$ 12.283.899,67.

12. Em razão das considerações exaradas nos itens anteriores, foram efetuados ajustes no cálculo do CSLL e, conseqüentemente, na apuração do saldo negativo da contribuição social sobre o lucro líquido do exercício de 2013, ano-calendário 2012, a saber:

Discriminação	Valor informado em DIPJ	Valor Considerado
<b>LUCRO REAL (Linha 88 da Ficha 09A da DIPJ)</b>	<b>15.525.238,79</b>	<b>15.525.238,79</b>
(+) Glosa Parcela Indedutível do JCP		12.283.899,67
<b>BASE DE CÁLCULO IRPJ=</b>	<b>15.525.238,79</b>	<b>27.809.138,46</b>
<b>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL (Ficha 12A da DIPJ)</b>		
01.À Aliquota de 15% =>	2.328.785,82	4.171.370,77
02. Adicional =>	1.528.523,88	2.756.913,85
04.(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	14.624,71	14.624,71
12.(-) Valor da Rem. da Prorrog. Licença-Maternidade	5.596,09	5.596,09
15.(-) IRRF	147.812,26	147.812,26
16.(-) IRRF por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais	100,80	100,80
19.(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	7.336.007,30	7.336.007,30
<b>21. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR =</b>	<b>-3.646.831,46</b>	<b>-575.856,55</b>

13. Efetuados os ajustes necessários, obteve-se o valor de R\$ 575.856,55 a título de Saldo Negativo de IRPJ do exercício de 2013, ano-calendário de 2012, crédito este, passível de ser aproveitado nas declarações de compensação objetos da presente análise.

Decisão

14. Diante do exposto e o uso das atribuições conferidas pelo art. 6º, I, “b” da Lei nº 10.593, de 06/12/2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, e pelo art. 2º da Portaria RFB nº 719, de 05/05/2016, DECIDO:

REVISAR, ex officio, as Declarações de Compensação - PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-57, 23827.89520.180413.1.3.0-5908, 24528.08862.250913.1.7.02-4998, e 34871.86937.250913.1.7.02-6900 ANULAR o deferimento total do crédito realizado pelo sistema de controle do crédito – SCC da Receita Federal do Brasil constante do PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730; bem como as homologações totais dos PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730, 23827.89520.180413.1.3.0-5908, 24528.08862.250913.1.7.02-4998, e 34871.86937.250913.1.7.02-6900 vinculados ao referido crédito;

DEFERIR PARCIALMENTE o crédito constante do PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730, no valor de R\$ 575.856,55, posicionado em 31/12/2012;

HOMOLOGAR as compensações requeridas pelo contribuinte até o limite do crédito reconhecido.”

A contribuinte foi cientificada por via postal, conforme AR – Aviso de recebimento, em 15/06/2016 apresentou manifestação de inconformidade, cuja síntese abaixo transcrevo:

Alega tempestividade e, logo após, descreve os fatos.

Preliminarmente ao mérito alega nulidade do despacho decisório por violação ao seu direito adquirido e pela ausência de motivação na revisão de ofício da homologação.

Afirma que não há vício de legalidade na compensação homologada e que a administração pode anular seus próprios atos, desde que estejam eivados de vícios que os tornem ilegais mas sempre respeitando os direitos adquiridos.

Alega que o próprio despacho decisório reconheceu que os pedidos de compensação foram expressamente homologados e que foram observados todos os pressupostos exigidos e que com tal homologação operou-se a extinção do crédito tributário, nos termos do art.156, II do CTN. Diz:

*“Nesse sentido, a homologação expressa das compensações realizadas pela Manifestante encontra-se amparada nos princípios basilares de nosso ordenamento jurídico, quais sejam, nos princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV, CF/88) e da segurança jurídica, este último exteriorizado por outros princípios e corolários, tais como da inviolabilidade da coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF/88) e da irretroatividade da modificação do critério jurídico do lançamento, pelo simples fato de a autoridade administrativa não poder, por sua livre iniciativa, alterar a qualquer tempo e modo a matéria em relação à qual já se tornou definitivo o ato administrativo de homologação das compensações realizadas”.*

Afirma que a Súmula nº473 do STF evocada pela DD não confere poderes absolutos para administração de mando e desmando em relação aos seus atos praticados e que a homologação expressa é um ato que não pode ser revisto, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica e da imutabilidade da coisa julgada.

*“Alega que a autoridade administrativa, ao alterar o seu posicionamento após a efetiva e expressa homologação da compensação formulada acabou por infringir os princípios basilares da legalidade e da segurança jurídica, uma vez que referida autoridade por sua conta e ordem, sem o amparo da lei,*

*refez seu entendimento através de ato desvinculado, em total inobservância aos direitos e garantias da manifestante.”*

Assim requer a nulidade do despacho decisório combatido.

No mérito combate a glosa indevida de despesas com JCP realizada pelo DD para fins de apuração do IRPJ e CSLL do ano calendário 2012.

Alega que a dedução feita por ela a título de distribuição de JCP está de acordo com o ordenamento jurídico pátrio, passando a discorrer sobre o dispositivo legal a partir do advento da lei nº9249/95, explica que estes devem ser lançados contabilmente como despesa financeira, fala sobre como contabilizar tais juros, do momento do pagamento e que a decisão de pagar ou creditar os JCP é decisão dos sócios ou administradores, sendo que tal obrigação contratual não se extingue pelo simples fato de não se ter exercido a vontade.

Continua discorrendo sobre o assunto, cita doutrinadores e afirma que a autoridade fiscal extrapolou sua competência ao impor condição não prevista no art.9º da Lei 9249/95, colaciona acórdãos e entendimentos e afirma que a legislação fiscal vinculou a dedutibilidade da despesa referente a TJLP sobre o PL ao momento em que os referidos juros são efetivamente pagos ou creditados, ou seja, quando da disponibilização aos sócios ou acionistas.

Assim, afirma que a alegação da autoridade fiscal está equivocada vez que o fator econômico que determina a competência do exercício não é o da apuração da base de cálculo da despesa e sim o momento do pagamento/disponibilização dos juros.

Diz:

*“Conforme se verifica, ainda que seja discutível a natureza tributária dos juros sobre o capital próprio, tal como registrado por Alberto Xavier, as premissas são exatamente as mesmas. O legislador forneceu tão somente a base para o cálculo dos juros em questão e os respectivos limitados de dedutibilidade, não se preocupando em determinar a forma e/ou os critérios de distribuição, assim como não se ocupou em impor qualquer barreira de natureza temporal.”*

Alega que decidir pela impossibilidade de deduzir o JCP retroativo, e glosar despesas anteriormente homologadas expressamente, representa uma ofensa à legislação e que o direito a dedutibilidade do JCP está condicionado apenas à existência de lucros e em função da taxa de juros, sem qualquer limitação no que diz ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento.

Afirma que os JCPs somente podem ser considerados como despesa financeira no período em que o seu pagamento ou crédito for efetivamente deliberado, momento em que se considera incorrida a despesa, confirmando a observância ao regime de competência.

Defende esta linha de entendimento e reafirma que o período de competência da despesa com JCP é aquele em que ela foi deliberada ou creditada, não tendo ela agido de forma contrária.

Diz:

*Esclarecendo, a Lei nº 9.249/95 estabelece, como condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, haver pagamento ou crédito individualizado desses Juros, e estabelece critérios temporais para o cálculo do seu montante, mas não estabelece datas de início e de fim de aplicação desses critérios. Também não estabelece prazo máximo para a ocorrência dos pagamentos ou créditos.*

*Por isso, uma interpretação válida é a que atribui a despesa a qualquer período de apuração, iniciado em qualquer data e terminado pelo pagamento ou crédito, de modo que, sob ela, não cabe indagar sobre “postergação” ou “acumulação”, dado que cada pagamento ou crédito sempre ocorre no momento próprio.*

*A outra interpretação, a que emana do art. 29 da IN nº 11/96, é de que a despesa compete a cada período-base de apuração do IRPJ e da CSL, quando se pode falar em pagamento ou crédito a destempo, caso não ocorra dentro do período-base competente, assim como se pode falar em acumulação de pagamentos ou créditos relativos a mais de um período-base competente.*

*Neste caso não se pode excluir a dedução fiscal caso o pagamento ou crédito seja feito após o período-base competente, pois inexiste na lei está vedação para qualquer espécie de despesa, nem ela está prevista na Lei nº 9.249 e na própria IN do fisco para o tipo de despesa em questão.*

*À vista de tudo, admitindo-se que existam períodos-base competentes para a despesa de juros sobre o capital próprio, e que a sua dedução depende do efetivo pagamento ou crédito individualizado, quando este ocorre após o encerramento do período competente, a única consequência legal é a prevista no art. 273 do RIR/99.*

Ao final requer o provimento da manifestação de inconformidade apresentada, declaração de nulidade do Despacho Decisório sob análise e/ou reconhecimento de seu direito creditório homologando as compensações em análise, bem como o cancelamento da cobrança objeto dos autos e por fim requer a suspensão de qualquer procedimento de cobrança até que seja proferida decisão final nos presentes autos.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a DRJ, analisando os argumentos apresentados, concluiu por julgar a Manifestação de Inconformidade improcedente, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

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

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

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

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

NULIDADE. REVISÃO DE OFÍCIO. ILEGALIDADE. AMPLA DEFESA. CONTRADITÓRIO. COMPETÊNCIA DAS DRJs.

Somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte.

A revisão de ofício no âmbito do Fisco Federal é ato privativo de auditor fiscal, que deve ser feita sempre que houver ilegalidade no processo ou por oportunidade e conveniência.

Da revisão de ofício deve-se respeitar o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

As DRJ's não são competentes para julgar Revisão de Ofício procedida pelas DRF's. Não são casos de instauração de processo administrativo fiscal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de análise do PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730 (Dcomp Mãe), por meio da qual a interessada declara a

utilização de direito creditório, com origem em Saldo Negativo de IRPJ, ano-calendário 2012, no valor de R\$ 3.646.831,46.

Vinculado a este direito creditório, o Contribuinte transmitiu várias Dcomps (cinco no total) sendo todas homologadas, devido ao reconhecimento integral do crédito, através do sistema eletrônico de processamento de dados da Receita Federal do Brasil.

Posteriormente, em decorrência do cumprimento do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 08.1.10.00-2015-00178-2, a Receita reconstituiu a apuração do IRPJ, com a inclusão de parcela considerada indedutível de despesa com Juros sobre o Capital Próprio – JCP, na composição da base de cálculo do referido tributo, anulando, por consequência, o deferimento total do crédito realizado pelo sistema de controle do crédito (SCC), deferindo parcialmente, por essa razão, o crédito pleiteado, no valor de R\$ 575.856,55, homologando, assim, as compensações requeridas até o limite do crédito reconhecido.

Ou seja, embora efetuada a revisão de *officio*, não houve lavratura de auto de infração, para reduzir o saldo negativo em questão, sendo a glosa efetuada por meio de Despacho Decisório.

Contra esta decisão, foi interposta a Manifestação de Inconformidade, a qual fora julgada improcedente, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações vinculadas.

Infere-se da decisão, que a DRJ rejeitou as alegações de nulidade suscitadas, sob o entendimento de que estão presentes no caso todos os requisitos necessários para a validade do *lançamento*, e ingressa no mérito da discussão, sustentando que as despesas com JCPs devem ser apropriadas nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades, ou seja, o reconhecimento das citadas despesas se dá no momento em que são incorridas e não no momento do pagamento/creditamento.

Em recurso, o Contribuinte insurge-se contra este entendimento, sustentado que o Despacho Decisório é nulo por violação ao direito adquirido, que inexistem pressupostos legais para revisão de ofício dos autos praticados que reconheceu inicialmente o direito creditório pleiteado, e, no mérito, defende a regularidade do seu procedimento, considerando indevida a glosa de despesas com JCP, por ausência de limitação temporal prevista em lei, e respeito ao princípio da legalidade e o observância do princípio da competência, e por final, de forma subsidiária, defende a aplicabilidade da regra geral do art. 273 do RIR/99, aduzindo que, no caso, restou configurada a mera postergação de despesas.

Pois bem.

Com referência à alegação de nulidade do Despacho Decisório, compreendo, inicialmente, que a fiscalização pode sim fazer revisão dos seus atos, sendo este ato baseado na autotutela administrativa, decorrente do art. 53 da Lei nº 9.784, de 29/01/99 e da jurisprudência sumulada pelo STF – Súmula 473, quando evitados de vício de legalidade.

Assim, não haveria impedimento para que a fiscalização, sob o entendimento de incorreção ou ilegalidade na apuração da base de cálculo do imposto, lavrasse **auto de infração**, apontando eventual ilegalidade do procedimento adotado pelo contribuinte, em relação ao princípio da competência e ao momento de reconhecimento das despesas com JCP.

Porém, isso não ocorreu no caso em exame, pois inexistem notícias nos autos de que a Receita Federal reconstituiu a apuração do Lucro real, mediante lavratura de auto de infração. Quem reconstituiu tal apuração foi o Despacho Decisório, a partir de uma constatação fiscal via Representação Fiscal, repita-se, sem lavratura de Auto de Infração, sendo efetuados *ajustes no cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, na apuração do saldo negativo do imposto de renda do exercício de 2013, ano-calendário 2012, para em seguida, DEFERIR PARCIALMENTE o crédito constante do PER/DCOMP nº 01473.19931.210313.1.3.02-5730, no valor de R\$ 575.856,55 (e-fls. 200/201).*

Nesse passo, compreendo equivocado o procedimento do Fisco.

Com efeito, em análise de direito creditório, a Autoridade Fiscal NÃO pode alterar a base de cálculo de tributo, com fins de reduzir o valor devido, e por consequência, o crédito fundado em Saldo Negativo. Tal alteração só pode ser realizada através de lançamento tributário, nos moldes do CTN.

Veja-se o que dispõe o artigo 74 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 74 [...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

[...]

De acordo com este dispositivo, a Autoridade Fazendária possui o prazo de cinco anos para verificar se o crédito pleiteado atende aos requisitos especificados no artigo 74, ou seja, se o referido crédito poderia ser objeto de compensação, se está atrelado a débitos pendentes, se já foi objeto de pedido de compensação ou restituição etc.

Eventual revisão de despesas apuradas na base de cálculo do saldo negativo que deu origem ao crédito pleiteado não está suportada pelo disposto no art. 74, já que esse tipo de análise não está contida em nenhum dos dispositivos por ele descritos, e tampouco estaria contida em uma interpretação extensiva desse dispositivo, tendo em vista que qualquer extensão nesse sentido representaria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica e ao próprio CTN.

Embora se admita a extensão da análise relativa ao pedido de compensação e aprofundamento da verificação do período de origem do crédito, tal verificação não pode ser sem limites. Isso porque, uma coisa é a verificação da existência dos pagamentos ou outras formas de quitação efetuados anteriormente e que justificam a restituição ou a compensação. Outra coisa é a revisão da própria apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior.

Ou seja, a revisão da própria apuração do saldo a restituir em nada se relaciona com o direito do fisco de averiguar a existência do pagamento ou quitação que justifica o saldo a restituir, defluindo-se daí que qualquer revisão que implique em alteração de crédito tributário legalmente constituído pelo Contribuinte, só pode ser feito por meio de veículo necessário e suficiente à revisão do referido crédito, no caso, só pode ocorrer via lançamento de ofício, nos moldes do artigo 142 do CTN.

Nesse sentido, já decidiu esta Turma de Julgamento, veja-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ. PREJUDICIAL DE MÉRITO. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO IMPOSSIBILIDADE.

Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

(Acórdão 1301-007.332, sessão de 16 de julho de 2024, Relator José Eduardo Dornelas Souza)

Diga-se mais: a obrigatoriedade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este, aos olhos do Fisco, não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, também está prevista no parágrafo 4º, do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos em que, *“constatada a infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”*, conforme se extrai, *verbis*:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Afinal, até mesmo a distribuição do ônus da prova é diversa entre os processos de exigência de crédito tributário (ônus da fiscalização) e ressarcimento/compensação (ônus do contribuinte).

Neste ponto, vale a transcrição de excertos do voto proferido no Acórdão nº 9101-007.152, de 5 de setembro de 2024, do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, que fez breves apontamentos sobre a inclusão desse §4º no artigo 9º do Decreto nº 70.235/72. Confira-se:

[...]

Partindo-se da interpretação literal do dispositivo é possível afirmar que este dá um comando imperativo ao determinar em seu caput que a forma de exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração ou notificação de lançamento e estende, em seu parágrafo 4º, tal determinação às hipóteses "em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário".

Assim, revela-se de pronto que não é uma faculdade, mas um comando legal determinando a forma como deve ser constituído o crédito tributário pela autoridade fiscal ao proceder o lançamento de ofício em face das infrações por ela apuradas, [...]

Adotando-se o método teleológico de interpretação, por tudo que se expos até aqui sobre a forma de constituição e revisão do crédito tributário, a melhor conclusão, a meu ver, é a de que o dispositivo em questão é a forma determinada pelo legislador para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento de ofício pela autoridade administrativa competente, em sintonia com o que dispõe o Código Tributário Nacional nesta matéria.

E, diante disso, deve-se dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para anular o Despacho Decisório, determinando à Unidade de Origem que realize uma nova

análise do crédito pleiteado, sem que se faça retificação da base de cálculo do tributo.

[...]

Confesso que até me aprofundar no estudo deste caso, eu também considerava aceitável o ato praticado pela autoridade administrativa de proceder ao ajuste da base de cálculo e à retificação do quantum devido, tão somente mediante a exposição dos motivos de fato e de direito no seu despacho decisório, por vislumbrar no caso apenas a glosa de um crédito pleiteado e não perceber, de outro lado, a exigência de uma crédito tributário ainda não constituído.

Diante do quadro ora analisado, revejo tal entendimento, pois estou convicto que não há espaço para a revisão do crédito tributário constituído por meio de confissão do sujeito passivo através do lançamento de ofício senão pela forma determinada na lei que rege o processo administrativo fiscal em seu art. 9º, em consonância com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

Logo, deve ser restabelecida a base de cálculo do IRPJ devido, e informado na DIPJ do período, revertendo-se a glosa dos valores apontados (glosa de compras e despesas operacionais), reconhecendo a nulidade do Despacho Decisório.

Assim, independentemente se a revisão da base de cálculo ocorrer antes de transcorrido o prazo decadencial, a lavratura de Infração é mandatória, e deve ser efetuada nos moldes do artigo 142 do CTN (além do citado §4, do art. 9º do Decreto nº 70.235/72), para constituir validamente o crédito tributário que não foi objeto de declaração pelo contribuinte.

Logo, deve-se anular o Despacho Decisório, para determinar à Unidade de Origem a realização de uma nova análise do crédito pleiteado, sem que se proceda a uma retificação da base de cálculo do tributo apurado pelo Contribuinte.

#### **Como fui vencido, passo a análise de mérito:**

#### **Despesas com JCP**

Na origem, a Recorrente, submetida à tributação do imposto de renda pelo Lucro Real, apurou saldo negativo de IRPJ, AC 2012, no montante de R\$ 3.646.831,46, e nesse mesmo ano, realizou a dedução do montante de R\$ 14.933.0809,00, a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP), relativamente aos períodos-base de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, em face de deliberação dos sócios que ocorreu em 21/12/2012.

A fiscalização realizou a glosa dos valores deduzidos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), por entender que pagamentos de JCP referentes a resultados obtidos em exercícios anteriores não estão abrangidos pela legislação de regência, e por essa razão desconsiderou os valores de JCPs do período de 2008 a 2011. Confira-se excertos do relatório de Representação Fiscal nesse sentido:

3.9. No caso em tela, levando-se em conta que o marco temporal para a apuração de JSCP, por deliberação dos sócios, é o ano-calendário de 2012, para efeito da determinação do Patrimônio Líquido Ajustado, que é a base para o cálculo dos juros, devem ser desconsiderados os supostos valores de JSCP do período de 2008 a 2011, dado que o não houve exercício da opção pelo crédito ou pagamento em tempo oportuno, vez que não foram encontradas na Ficha Cadastral Completa - JUCESP deliberações societárias nesse sentido em anos anteriores.

3.10. Nessa linha de entendimento, o Patrimônio Líquido Ajustado para a determinação dos JSCP de 2012, não deve ter a influência de reduções de supostos juros apurados de 2008 a 2011 conforme as planilhas do relatório PwC de 18/12/2012.

3.11. Assim sendo, devem ser utilizados o saldo de Lucro Acumulado de 31/12/2011, conforme esclarecimentos dados pela Solução de Consulta nº 95/00 da 10ª Região Fiscal e os saldos do PL em 31/12/2012 constantes na DRE da Escrituração Contábil Digital - 2012 transmitida pelo contribuinte (Anexo ao TI 001), desconsiderando-se, consoante o § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, os valores de Reserva de Correção Monetária (vide subitem 2.7). O PL Ajustado para o ano-calendário de 2012, [...]

E, assim realizou os cálculos dos JCPs, propondo a revisão da apuração o Lucro real, bem como dos valores a título de IRPJ e CSLL a pagar efetuada pelo contribuinte, com a consequente glosa dos valores excedentes deduzidos a título de Despesa com Juros sobre o Capital próprio.

A decisão recorrida manteve a glosa dos valores deduzidos em 2012 que pertenciam a períodos anteriores. Estes são os seus termos:

A glosa se deu em virtude de juros deduzidos no ano de 2012 que pertenciam a períodos anteriores, portanto, segundo a fiscalização, indedutíveis naquele ano calendário.

[...]

A natureza de “despesa” que tem o JCP é matéria incontroversa no processo, a discussão se dá em relação ao momento que esta despesa incorre, a autoridade fiscal afirma que os JCP de períodos anteriores são despesas naqueles períodos e não no de referência usado pela contribuinte, esta por sua vez afirma que o período correto de dedução é no momento do pagamento/creditamento dos mesmos.

Sendo despesas devem ser reconhecidas quando incorridas, sendo a manifestante optante pela tributação na sistemática do lucro real, o regime de reconhecimento de receitas e despesas é obrigatoriamente o de competência, conforme disposições do art.6º do Decreto Lei nº1598/77.

Regime de competência é o que apropria receitas e despesas ao período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

[...]

Assim, como acima exposto, não cabe razão a manifestante.

De acordo com a decisão recorrida, por possuir o JCP a natureza jurídica de uma despesa financeira, essa só poderia ser considerada na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

Em recurso, o Contribuinte contradiz este entendimento, sustentando, em síntese, que atendeu o regime de competência, que, ao contrário do que defende a fiscalização, é marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, e que a Lei nº 9.249/95 ao disciplinar o JCP, em seu art. 9º, não impôs nenhuma limitação temporal na apuração do mencionado regime. E, subsidiariamente, sustenta a aplicabilidade da regra do art. 273 do RIR/99, no sentido de que a inadmissibilidade do pagamento de JCP retroativo, configuraria mera postergação.

Em relação a esta discussão, ou melhor, quanto à possibilidade do pagamento de JCP acumuladamente, principalmente sobre a suposta ofensa ao princípio da competência, entendo assistir razão à Recorrente. Para justificar este entendimento, transcrevo excerto do voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, no Acórdão nº 9101-006.267, em sessão realizada em 11 de agosto de 2022:

Os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro com o artigo 9º da Lei n. 9.249/95, que permitiu a dedução de tais juros na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado segundo o regime do Lucro Real quando pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, e calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)<sup>1</sup>.

Ao se debruçar sobre o tema de juros sobre o capital de pessoa jurídica, Fábio Ulhoa Coelho aponta esta modalidade de pagamento já existia com os juros de construção previstos no artigo 129, d, do Decreto-lei n. 2.627/40 e com a lei de cooperativas de 1971<sup>2</sup>.

Ademais, embora não houvesse disposição explícita sobre tal forma de remuneração, nunca houve dispositivo normativo a proibindo, de modo que Fábio

<sup>1</sup> Lei n. 9.249/95: “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”

<sup>2</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

Ulhoa Coelho acentua que tal pagamento não era comum diante de sua indedutibilidade para fins tributários<sup>3</sup>.

Como decorrência, a grande inovação da Lei n. 9.249/95 com relação aos juros sobre o capital próprio estaria restrita ao aspecto tributário<sup>4</sup>.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade do denominado pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio ou JCP retroativo.

### **1. Da ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio**

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

<sup>3</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

<sup>4</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

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.

Todavia, é fundamental que na ocorrência de pagamento acumulado de JCP sejam observados os limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

É até uma decorrência lógica da falta de distribuição de juros sobre o capital próprio em anos anteriores que potencialmente haja um saldo mais graúdo de lucros acumulados ou reservas de lucros, de forma que ainda que o pagamento ou crédito seja feito em período posterior, há que se observar o limite de 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros(além do limite de 50% do lucro do próprio exercício).

Tendo em vista que estamos em um Estado de Direito, no qual se preza pela segurança jurídica das relações entre as partes, torna-se fundamental que as proibições sejam expressas, sob pena da criação de um ambiente de incerteza para todos os partícipes do mercado.

Em resumo, por meio de uma interpretação literal do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio nº ano corrente relativo a exercícios anteriores.

(...)

### **3. Há necessidade de observância do regime de competência?**

O principal argumento para se defender a não possibilidade de pagamento acumulado de juros sobre capital próprio de períodos anteriores diz respeito à potencial necessidade de observância do regime de competência.

Tal argumento é bastante interessante, tendo sido observado em diferentes autuações fiscais, soluções de consulta e em acórdãos do CARF.

a) O regime de competência está previsto no ordenamento pátrio por meio do artigo 177, caput, da Lei nº 6.404/1976, in verbis:

**b) 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. (grifo nosso)****

Em que pese tal argumento seja bastante usual e tenha até um fundamento lógico, entendo que o regime de competência não se aplica aos juros sobre o capital próprio pelos motivos a seguir transcritos.

Ao regulamentar os juros sobre o capital próprio, a Instrução Normativa SRF n. 11/96 estabeleceu que eles seriam registrados como despesas financeiras da pessoa jurídica que os pagou ou creditou.

Nessa linha, o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96<sup>5</sup> previu que os juros sobre o capital próprio deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

Ao tratar dos limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o artigo 29, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 também menciona que esta dedutibilidade se dá como despesa financeira<sup>6</sup>.

Como decorrência da aplicação do referido ato infralegal, as pessoas jurídicas registravam tais juros como despesas financeiras e os tratavam como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke assinalavam que a contabilização dos juros como despesas financeiras implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, visto que algumas empresas o contabilizam e outras não visto que eles são facultativos, além do que a comparabilidade fica ainda mais prejudicada com os limites existentes para o cálculo dos juros<sup>7</sup>.

Os referidos autores criticavam o ato infralegal da Receita Federal, atestando que se tratava de mais uma das interferências da legislação tributária na apuração do lucro contábil, fazendo com que este não representasse fielmente uma distribuição de resultado aos detentores dos instrumentos patrimoniais da entidade<sup>8</sup>.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e conseqüente diminuição do resultado do exercício, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 207/96, que dispôs sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Assim, segundo a Deliberação CVM n. 207/96<sup>9</sup>, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do

<sup>5</sup> Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 30. 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 da incidência do imposto de renda na fonte. 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”

<sup>6</sup> Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 29 (...) § 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:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores”

<sup>7</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413

<sup>8</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

<sup>9</sup> Deliberação CVM n. 207/96: “I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício”.

artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

Todavia, considerando as disposições tributárias sobre o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, a própria Deliberação CVM n. 207/96<sup>10</sup> menciona que a sua aplicação não implica alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

Nesse sentido, a referida norma prevê que na hipótese em que a companhia opte por contabilizar os juros sobre o capital próprio como despesa financeira para atender à legislação tributária, ela deverá proceder à reversão desses valores na contabilidade de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício não sofra os efeitos de tais juros<sup>11</sup>.

Em outras palavras, a reversão contábil dos juros sobre o capital próprio permite que o resultado do exercício consiga refletir com maior fidedignidade a performance daquela pessoa jurídica, sem que o resultado seja influenciado por uma forma de remuneração dos acionistas.

Cumprir notar que a referida reversão poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício, nos termos da Deliberação CVM n. 207/96<sup>12</sup>.

Dessa forma, a CVM entendeu que a remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa.

Ao comentar a antinomia entre o registro contábil dos juros como despesa financeira de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 11/96 e o registro contábil como diminuição dos Lucros Acumulados segundo a Deliberação CVM n. 207/96, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuam que o atendimento a ambos os reguladores somente se torna possível com a solução dada pela Deliberação CVM n. 207/96, pela qual há um estorno do lançamento contábil relativo ao registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira.<sup>13</sup>

A título exemplificativo, a aplicação do disposto na Deliberação CVM n. 207/96 se dava da seguinte forma com a reversão da despesa com os juros sobre o capital

<sup>10</sup> Deliberação CVM n. 207/96: “VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária”.

<sup>11</sup> Deliberação CVM n. 207/96: “VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação”.

<sup>12</sup> Deliberação CVM n. 207/96: “IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício”

<sup>13</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336

próprio na última linha da demonstração do resultado exercício, antes do saldo do lucro líquido:

(...)

É interessante notar que tal contabilização permite que o resultado do exercício seja um parâmetro mais eficiente de demonstração do desempenho ou performance de uma entidade, tornando-o comparável com outras entidades, independentemente da distribuição de remuneração aos sócios ou acionistas da entidade.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke mencionam que muitas companhias que contabilizavam os juros sobre o capital próprio no resultado, não o evidenciavam na Demonstração do Resultado do Exercício publicada (ainda que constasse no resultado do exercício apurado em seus balancetes), evidenciando-o apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido como uma distribuição do resultado<sup>14</sup>.

A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683/12, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 08), que trata da “Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos”.

A ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente<sup>15</sup>.

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia<sup>16</sup>.

Dessa forma, segundo a ICPC 08, os juros sobre o capital próprio não deveriam ser registrados como despesa financeira da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Além da disposição expressa de tal contabilização na ICPC 08, tal entendimento também poderia ser obtido por meio da análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00).

Nesse diapasão, as despesas são definidas no item 4.69 do CPC 00 como reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio

<sup>14</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

<sup>15</sup> ICPC 08: “10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente”.

<sup>16</sup> ICPC 08: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”

líquido, nº entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio<sup>17</sup>.

Tal entendimento é reforçado ainda no item 4.70 do CPC 00 que estabelece que: “distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”<sup>18</sup>.

No âmbito da legislação tributária, o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa<sup>19</sup>.

Dito de outra forma, a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas, sendo que eles deverão ser excluídos na apuração do Lucro Real quando não estiverem assim registrados.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins pontuam que embora inicialmente classificados como despesa financeira segundo a legislação tributária, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio são na essência distribuições de lucros, o que já era de entendimento da CVM desde a Deliberação CVM n. 207/96 e permanece assim com a ICPC 08, de modo que a distribuição dos juros sobre o capital próprio deveria ser evidenciada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido<sup>20</sup>.

Assim, os referidos autores assinalam que o procedimento contábil de registro dos juros sobre o capital próprio como despesa não pode ser mais seguido por nenhuma entidade a partir das normas contábeis vigentes, uma vez que o seu pagamento ou crédito configurar genuína distribuição de resultado e que o registro como despesa era totalmente de natureza fiscal<sup>21</sup>.

Em que pese as normas contábeis vigentes sejam no sentido de que os juros sobre o capital próprio não devam ser registrados como despesas financeiras, cabe lembrar que o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 nunca foi revogado, o que ainda pode dar ensejo a tal contabilização na prática. Ao permitir a exclusão dos juros sobre o capital próprio não registrados como

<sup>17</sup> . CPC 00: “4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

<sup>18</sup> CPC 00: “4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”.

<sup>19</sup> Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...) § 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do eLalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

<sup>20</sup> GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

<sup>21</sup> GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

despesa, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 também parte do pressuposto de que os juros ainda podem ser registrados contabilmente como despesas.

Ademais, na ficha L300A da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que trata do “Plano de Contas Referencial - Contas de Resultado - PJ do Lucro Real - PJ em Geral”, há conta contábil específica no resultado destinada ao registro de juros sobre o capital próprio como despesa no resultado do exercício.

Trata-se da conta contábil 3.01.01.09.01.04, denominada “(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio”, cuja orientação de preenchimento é a seguinte: “Contas que registram 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), observando-se o regime de competência (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º)”.

Conforme visto, em termos conceituais, os juros sobre o capital próprio não devem ser contabilizados como despesas financeiras de acordo com as normas contábeis vigentes, no entanto, não podemos olvidar que alguns contribuintes permanecem assim os registrando, ainda que em desacordo com as normas contábeis, mas talvez em virtude de uma indução, em maior ou menor grau, da legislação tributária.

Ante tal cenário, resta saber como deve ser operacionalizar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio tanto na hipótese em que ele esteja registrado como despesa financeira quanto no caso em que não esteja assim registrado.

A apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas em geral é evidenciada nas fichas da ECF: “M300A - Demonstrativo do Lucro Real (e-Lalur-Parte A) -PJ em Geral - Atividade Geral” e “M350A - Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (eLacs-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral”, que equivalem as Partes A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e do Livro de Apuração da CSLL (Lacs).

Caso o contribuinte tenha registrado os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados como despesa financeira, a dedução dos juros já surtirá efeito no resultado contábil, o que implica que os juros já estão diminuindo o resultado do exercício.

Resta neste caso avaliar se tal despesa é dedutível ou não. A princípio, se os juros sobre o capital próprio foram devidamente calculados de acordo com as regras vigentes presentes nos artigos 9º da Lei n. 9.249/95 e 75 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, tal despesa será dedutível, de modo que não haverá nenhum ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL.

A partir da leitura das fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há a possibilidade de adição do “Excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados” no código 20, onde será informado o montante dos juros remuneratórios que exceder o maior entre os seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício

antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Em outras palavras, caso a pessoa jurídica tiver excedido os dois limites aplicáveis aos juros sobre o capital próprio e registrado como o pagamento ou crédito correspondente como despesa financeira, haverá a necessidade adição do excesso em relação ao maior dos limites legais.

Também há possibilidade de adição nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF do “Juros sobre o capital próprio auferidos - não contabilizados como receita”, no código 21, onde serão informados os juros sobre o capital próprio auferidos, no caso de não terem sido contabilizados como receita.

Neste caso, trata-se de juros sobre o capital próprio recebidos por uma pessoa jurídica e que não foram contabilizados como receita. Assim para que eles integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se faz necessário que eles sejam adicionados na apuração dos referidos tributos.

Por sua vez, na hipótese em que os juros sobre o capital próprio não tenham sido registrados como despesa, tal qual preceituam as normas contábeis vigentes, eles não integraram o resultado contábil, de forma que a sua dedução para fins fiscais deverá ser feita extracontabilmente por meio da apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há exclusão específica de juros sobre o capital próprio, no código 166.03, onde será informado o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados que não tenha sido contabilizado como despesa, observados os limites e condições do art. 9º da Lei n. 9.249/95.

Dessa forma, quando não contabilizados como despesa financeira na Demonstração do Resultado do Exercício e contabilizados como distribuição do resultado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a dedução para fins tributários se dá nas Partes A do Lalur e do Lacs por meio de uma exclusão.

c) Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro do JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no LALUR (e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

d) Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no LALUR (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

e) Além disso, se a entidade registrou o JCP como despesa financeira, esta seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que contabilmente não se tratam de despesas, pois as normas contábeis (ICPC 08 e CPC 00) expressamente determinam que o JCP seja registrado como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro do JCP como despesa.

f) Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil do JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativo a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade do JCP retroativo, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Em resumo, por meio de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir o registro como despesa financeira e inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira erroneamente sob o ponto de vista conceitual (ainda que induzido por atos infralegais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não é despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

Assim, a partir da interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a única limitação ao pagamento de JCP calculado pela entidade é o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJLP aplicada *pro rata die*.

No aspecto contábil e societário, segundo interpretação da CVM, a remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa, portanto, não estaria restrita ao regime de competência.

### Conclusão

Do exposto, de ofício, voto por acolher preliminar prejudicial de mérito, para determinar à Unidade de Origem a realização de uma nova análise do crédito pleiteado, sem que se proceda a uma retificação da base de cálculo do tributo apurado pelo Contribuinte. Vencido, voto por dar provimento ao recurso, para reconhecer direito creditório adicional, no valor de R\$ 3.070.974,91, e homologar a compensação realizada até o limite do crédito reconhecido.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, redator designado

### **I – Introdução**

Em que pesem a clareza e objetividade do voto do Ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para dele divergir, quanto à preliminar e ao mérito, nos termos do presente voto.

A seguir, encontram-se expostos os fundamentos que entendo aplicáveis a cada uma dessas questões.

### **II – Preliminar – Nulidade do Despacho Decisório**

O Ilustre relator entendeu pela nulidade do Despacho Decisório, sob o fundamento de que, na análise da compensação, a autoridade administrativa não poderia rever a apuração do IRPJ, sendo necessário, para isso, a utilização da única via que entendeu ser possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

Discordo desse posicionamento.

O cerne da questão perquirida é a necessidade ou não do lançamento para exigência de tributação de receita não incluída na base de cálculo tributos cujos saldos são objeto de pedido de ressarcimento/compensação.

Pois bem. Essa questão, da desnecessidade de lançamento de ofício de débitos decorrentes de glosas e/ou da não inclusão de receitas na base de cálculo do tributo apurado, segundo a legislação tributária, com o objetivo de se verificar o real valor do tributo devido, para se decidir sobre a liquidez de pedido de ressarcimento, foi muito bem fundamentada pelo ex-Conselheiro Walber José da Silva, na Declaração de Voto proferida e anexada ao Acórdão nº 3302-001.740 de, 18/07/2012, que foi adotado como razão para decidir no voto de Relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Possas no Acórdão nº 9303-007.837, de 22/01/2019, que tomo emprestado, adotando-as como razão de decidir (forte no §1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999), passando a fazer parte integrante deste voto.

(...) Os valores de natureza tributária a restituir ou a ressarcir pela Fazenda Nacional são espécies de despesa pública. E o pagamento de despesa pública somente pode ser realizado após a sua regular liquidação, por expressa determinação do art. 62 da Lei nº 4.320/64. E o disposto nos art. 165 e 170 do CTN é compatível com essa regra.

E a liquidação da despesa pública está definida no art. 63 da Lei nº 4.320/64, ou seja, é o procedimento tendente a verificar a existência do direito do credor e a apuração da origem e objeto do que se deve pagar e da importância exata a pagar, bem como a identificação da pessoa a quem se deve pagar.

A primeira conclusão que se tira desses dispositivos legais é que a atividade de liquidação da despesa é uma atividade privativa da administração pública. A segunda conclusão que se tira é que somente despesas líquidas podem ser pagas.

Uma terceira constatação óbvia é que a legislação tributária que trata da restituição, do ressarcimento e da compensação não se contrapõe e nem altera os arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64. Ao contrário, a eles se integra na medida em que estabelece regras para o credor contestar tanto a existência do direito pleiteado como “o exato valor” da despesa de restituição e de ressarcimento apurado pela autoridade administrativa competente.

Dito isto, passemos à apreciação das razões da preliminar levantada pelo Ilustre Conselheiro Relator.

O Ilustre Conselheiro Relator entende que a autoridade administrativa incumbida de apurar a liquidez e certeza do crédito pleiteado não pode proceder “modificação da base de cálculo do tributo em sede de declaração de compensação”.

Para ele, constatando erro de apuração da base de cálculo, deve a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, não lhes sendo permitido, em substituição ao lançamento, “promover a glosa de créditos em pedidos de ressarcimento ou de compensação”.

Com as devidas vênias, ousou discordar desse entendimento porque, em primeiro lugar, há sim permissão legal (arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64) para a autoridade administrativa incumbida de efetuar o pagamento da despesa pública, de restituição ou de ressarcimento, apurar, reconhecer e pagar valor diferente do pleiteado pelo credor, sem nenhuma restrição legal à forma de proceder a apuração do exato valor a restituir.

Antes de avançar na discussão, é necessário deixar claro, mesmo sendo repetitivo, que a lei permite o pagamento e a compensação exclusivamente de créditos líquidos e certos de terceiros contra a Fazenda Nacional. Os créditos incertos ou ilíquidos contra a Fazenda Nacional não podem ser objeto de extinção por pagamento ou por compensação com débito do credor.

Em consequência das disposições legais acima, qualquer que seja o motivo que levou a autoridade administrativa a reconhecer o crédito do contribuinte em valor inferior ao pleiteado, ela não pode efetuar o seu pagamento, ou a sua compensação, no valor pleiteado pelo contribuinte, sob pena de violenta agressão ao art. 62 da Lei nº 4.320/64, devendo responder administrativamente pelo delito cometido.

No caso de despesa relativa a ressarcimento ou restituição de créditos de natureza tributária, ou relativo a incentivos fiscais de natureza financeira, todo o procedimento administrativo é passível de contestação, como acima se disse.

Aqui chegamos em uma “encruzilhada” jurídica: o que fazer quando no procedimento de liquidação do crédito pleiteado a autoridade administrativa fazendária entende que o contribuinte apurou a menor a base de cálculo do tributo envolvido no seu pedido, com reflexos no valor a restituir, a ressarcir ou a compensar? Deve ou não a autoridade administrativa constituir o crédito

tributário, pelo lançamento, resultante da apuração de diferença na base de cálculo ou na alíquota da exação?

Quais são os efeitos no valor total objeto de pedido de restituição, de ressarcimento ou de compensação, havendo ou não lançamento? Quais são os efeitos no valor a restituir, a ressarcir ou a compensar não afetado pela diferença de base de cálculo, se a autoridade efetuar ou deixar de efetuar o lançamento?

Começando a responder pela última questão acima, entendo que o fato de existir parcela controversa no valor ou no direito objeto do pedido do contribuinte em nada afeta o direito ao crédito e o valor reconhecidamente líquido pela administração, podendo este ser pago regularmente. É que aconteceu no caso dos autos, onde a parcela incontroversa já foi paga via compensação.

Quanto aos efeitos no valor total objeto de PER/DCOMP, havendo ou não lançamento de diferença apurada e decorrente de majoração da base de cálculo ou da alíquota aplicada, entendo que também em nada afeta o direito ao crédito e o valor pleiteado. E não tem nenhum efeito porque, imediatamente, a autoridade administrativa só está autorizado a pagar o valor líquido da dívida da Fazenda Nacional. A parte litigiosa a lei não permite o seu pagamento, como acima se viu. Se não houver o lançamento, a parcela controversa do pedido do contribuinte será decidida pelo rito do PAF no próprio processo do PER/DCOMP. Havendo o lançamento, a parcela controversa será discutido ou no processo do PER/DCOMP ou no processo do auto de infração ou notificação de lançamento ou, ainda, em ambos, simultaneamente (o que não é, tecnicamente, correto).

Em qualquer caso, reconhecendo a administração a improcedência do lançamento ou da glosa (no PER/DCOMP) a parcela reconhecida será paga ao contribuinte.

A segunda questão (deve ou não a autoridade administrativa constituir o crédito tributário, pelo lançamento, resultante da apuração de diferença na base de cálculo ou na alíquota da exação) é de veras controversa. Pela Nota Técnica nº 9 Cosit, de 15/02/2012, a RFB analisou a matéria para concluir, de forma dúbia, pela necessidade do lançamento, dentro do prazo decadencial, e pela dispensa do lançamento, após o prazo decadencial.

É verdade que não existe norma legal tratando, objetivamente, desta matéria. No entanto, pelas razões acima exposta e tendo em mira a objetividade e a efetividade do processo administrativo, especialmente o fiscal, deve-se trilhar pelo caminho mais célere e mais vantajoso para o contribuinte.

Na situação sob exame, a lavratura do auto de infração, ou da notificação de lançamento, me parece um procedimento estéril, servindo, no máximo, para criar constrangimentos e despesas para contribuinte.

Para ilustrar nosso entendimento, partimos de um caso bem simples: um pedido de restituição de PIS pago a maior que, no curso da diligência fiscal, foi constatado que a empresa não incluiu na base de cálculo o valor de uma receita de venda de

serviços e que, após a inclusão dessa receita na base de cálculo do PIS, ainda resultou em pagamento indevido a ser restituído ao contribuinte. Para uma maior clareza, vamos supor que o valor da restituição pedida pelo contribuinte foi de R\$ 1.000,00 e, após a inclusão da receita de venda de serviços na base de cálculo do PIS, a RFB apurou um valor a restituir de R\$ 700,00.

Lavrando ou não auto de infração ou notificação de lançamento, e independente de manifestação de inconformidade do contribuinte, inicialmente a RFB só pode efetuar o pagamento da restituição de R\$ 700,00 e, de fato, efetua o pagamento desse valor. O contribuinte entende, por qualquer razão, que sua receita de prestação de serviço não integra a base de cálculo do PIS e contesta a decisão do Delegado da RFB.

Supondo que a RFB efetuou o lançamento do crédito tributário, no valor original de R\$ 300,00 e com multa de ofício e juros de mora, e o contribuinte contestou o lançamento e o despacho decisório que deferiu, em parte, o seu pedido de restituição. As duas contestações têm o mesmo objeto.

As contestações do contribuinte (impugnação e manifestação de inconformidade) podem ser consideradas procedentes ou não (para simplificar o raciocínio).

Sendo procedentes as contestações, o lançamento será cancelado e a restituição do valor original de R\$ 300,00 será efetuada.

Sendo improcedentes as contestações, não há crédito adicional a restituir e, também, não há como exigir da recorrente o pagamento do crédito tributário lançado, inclusive a multa de ofício, em face da existência de pagamento anterior à efetivação do lançamento. O crédito lançado está extinto por pagamento anterior ao lançamento.

Num caso e no outro, o lançamento efetuado não se presta para exigir o pagamento de crédito tributário, que é a sua finalidade precípua. Para que serve o ato administrativo que não se presta a cumprir a sua finalidade? Respondo: não serve para nada! É inútil!

Portanto, absolutamente desnecessário.

O mesmo raciocínio acima aplica-se no caso de ressarcimento de créditos do IPI, do PIS não cumulativo e da Cofins não cumulativa, onde os valores glosados são abatidos dos créditos legítimos do contribuinte.

Nessa mesma linha, como bem assentado no Acórdão recorrido, a efetivação do ressarcimento com a conseqüente homologação das compensações pressupõe a existência de créditos líquidos e certos, nos termos do art. 170 do CTN. A análise deste direito creditório é prerrogativa do Fisco e não configura lançamento de ofício, mas procedimento fiscal para aferir a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

A recomposição da base de cálculo, seja na base de receita seja na glosa de despesas, pode ser efetivada sem a necessidade de lavratura de Auto de Infração, pois é condição para se concluir pela procedência do pedido.

A apuração do tributo é operacionalizada mediante o encontro de contas – entre valores devidos a partir do auferimento de receitas tributáveis e o desconto de custos e despesas dedutíveis, conforme estabelecido em lei, obedecidas as restrições legais.

Não vejo razão para se discutir acerca do contraditório e da ampla defesa. No meu entender, o lançamento de ofício seria até mesmo inócuo, pois, de fato, já está garantido em análises de Declarações de Compensação (DCOMP), que estão submetidas ao mesmo rito processual, do Decreto nº 70.235, de 1972, a teor do §11 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

Nesse sentido, entendo – inclusive – caber, *mutatis mutandis*, a aplicação da Súmula CARF n. 159.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Nesses termos, afasto a alegação de nulidade do despacho decisório.

### **III – Mérito – Possibilidade de pagamento de JCP acumuladamente**

No mérito, o Ilustre Relator entendeu que não haveria óbice legal ao pagamento de juros sobre o capital próprio – JCP além do limite de JCP calculado pela taxa de juros de longo prazo - TJLP no próprio ano-calendário.

Entendo de modo diverso.

Apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no período em que melhor lhe aprouver. Todavia, os efeitos fiscais, decorrentes de tal decisão, devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, torna-se necessária a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores. Tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei.

No caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência determina que seja considerado o período ao qual eles se referem, sendo pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. Do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não geram qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não

decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista, mas de uma opção legalmente prevista que pode – ou não – ser utilizada, a cada período.

Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249, de 1995, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita considerando o período em que a despesa com os juros é apropriada no resultado. Portanto, o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores. Por tal motivo, entendo absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio.

Compartilhando desse entendimento, cito os acórdãos nº 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); nº 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade); nº 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade); nº 9101-002.778, sessão de 06/04/2017 (por voto de qualidade) e o acórdão nº 9101-007.105, sessão de 08 de agosto de 2024 (por voto de qualidade).

Nesses termos, rejeito a alegação da recorrente.

#### **IV - Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário, para manutenção da decisão recorrida.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Eduardo de Oliveira Santos**