



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.720400/2013-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2301-010.421 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 5 de abril de 2023
Recorrente COMPORTA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Os juros pagos sobre o capital próprio, na parcela excedente ao limite imposto pela legislação, constituem fatos geradores de contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencida a relatora e os conselheiros Wesley Rocha e Maurício Dalri Timm do Valle que deram-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle e João Mauricio Vital (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2301-010.421 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10980.720400/2013-25

Relatório

Trata-se de processo de Auto de Infração, DEBCAD 37.393.9418, de contribuição previdenciária patronal incidente sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, prevista no inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 11/16, no período fiscalizado, de 01/01/2007 a 31/12/2008, a auditoria constatou que a empresa distribuiu aos sócios, Hermes Schultz e Jean Felipe Schultz, em 2008, valores a título de remuneração do capital próprio (chamados JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP), calculados sobre as contas do patrimônio líquido dos anos de 2005, 2006 e 2007.

Consta do Relatório Fiscal a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais em razão da falta de declaração de contribuição previdenciária em GFIP.

Cientificado da autuação em 31/03/2013, conforme comprovante de fls. 60, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 64/320 em 28/02/2013, na qual alega, em síntese, que o lançamento deve ser anulado por vício material ou julgado improcedente, tendo em vista que os valores de JCP foram pagos em conformidade com a legislação e se caracterizam como remuneração do capital investido e não como remuneração por serviços prestados.

Da nulidade do lançamento por ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador - Preliminarmente, alega a nulidade do AI, entendendo que a conclusão simplória contida no AI de que, por supostamente não cumprir os requisitos para creditamento dos JCP, os valores excedentes devem ser considerados como remuneração por serviços prestados não demonstra efetivamente a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, alega não ter havido a demonstração de quais foram os serviços prestados pelo sócios no ano calendário de 2008, que dariam azo à exigência da contribuição previdenciária, sendo a conclusão da autoridade fiscal mera *presunção*, sem qualquer comprovação.

Citando o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), afirma que não cabe discricionariedade ao agente fiscal ao efetuar o lançamento e que o Direito Tributário brasileiro, por força de expressa previsão constitucional, está vinculado ao princípio da verdade material, que repele a adoção de presunções ou ficções jurídicas no campo da tributação.

Aduz que, não obstante o exposto, a autoridade fiscal não observou a verdade material, pela ausência da efetiva análise da natureza dos pagamentos realizados.

Aduz, em suma, que a ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador acarreta a nulidade do lançamento por vício material e violação aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade, e cita decisão administrativa.

Da legalidade da distribuição dos JCP aos sócios - Explica que os JCP, como modalidade de juros pagos a acionistas, como remuneração do capital investido pelos sócios na empresa, constituem despesa dedutível do IRPJ e da CSLL, sofrendo a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), se o beneficiário for pessoa física.

Destaca que, conforme comprovantes anexos (Doc. 5), ao realizar o creditamento dos referidos JCP, houve a incidência e o recolhimento do IRRF, por meio de PER/DCOMP, o que comprova a natureza jurídica dos JCP, afastando sua natureza remuneratória pela prestação de serviços.

Argui estar equivocado o entendimento da autoridade lançadora, segundo o qual os valores referentes a exercícios anteriores não podem afetar o resultado de 2008, conforme decisões administrativa e judicial, que transcreve. De acordo com a referida decisão judicial, proferida pelo STJ, a legislação não impõe que a dedução fiscal dos JCP deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa.

Entende que os JCP que poderiam ter sido creditados ou pagos em períodos anteriores, mas não o foram, podem ser acumulados aos JCP do período em que serão registradas as despesas com juros, desde que o somatório dessas despesas observem, no momento do cômputo dos juros sobre o capital próprio, o maior valor entre os limites estabelecidos: 50% dos lucros do período do crédito ou pagamento, antes da dedução dos mesmos, ou 50% dos lucros acumulados mais reservas de lucros registrados até o momento do crédito/pagamento.

Diz que este entendimento não encontra resistência no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, visto que este não condiciona a dedução ao atendimento cumulativo: a) de registro de despesa em um determinado exercício; b) de cálculo com base no patrimônio existente no exercício em que a despesa for registrada contabilmente; e c) de aplicação da TJLP limitada ao período de janeiro a dezembro do exercício do crédito ou pagamento dos juros.

Assim, considera que, tendo a impugnante realizado o creditamento no ano de 2008 dos JCP, correspondentes aos anos de 2006 a 2008, incluindo períodos anteriores, bem como respeitado o limite de 50% dos lucros acumulados no período de deliberação pelo pagamento dos juros, essas despesas poderão ser integralmente deduzidas das apurações de IRPJ e CSLL, sem configurar caráter remuneratório.

Da não incidência de Selic sobre a multa de ofício - Discorre, em seguida, acerca da não incidência dos juros de mora (Selic) sobre a multa de ofício, destacando que a penalidade pecuniária não é um débito decorrente do tributo, mas do descumprimento de uma obrigação legal, de efetuar o recolhimento do crédito tributário, conforme julgados que transcreve.

Nesse sentido, afirma que o art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável à multa de ofício imposta no caso em tela, pelo que esta não está sujeita à aplicação de juros de mora, por falta de disposição legal.

Do pedido- Requer, ao fim, a nulidade da autuação ou, alternativamente, sua improcedência e o afastamento da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Da nova petição - Em 22/03/2013, o contribuinte apresentou a petição de fls. 325/328, relativa à Representação Fiscal para Fins Penais constante do processo 10980.720400/201325.

A DRJ Juiz de Fora, na análise da peça impugnatória, manifestou seu entendimento no sentido de que:

=> Preliminarmente, verifica-se não haver nulidade do lançamento, em razão da alegada falta de comprovação da ocorrência do fato gerador nem improcedência, em razão da alegada ilegalidade da distribuição de JCP realizada.

Também não há reparo a ser feito no lançamento, visto este ter sido efetuado em consonância com a legislação de regência, amplamente citada no Relatório Fiscal.

Em relação à caracterização do excedente dos JCP como remuneração de contribuintes individuais, base de cálculo da contribuição previdenciária, deve-se ter em vista que, em não se tratando de crédito ou pagamento de rendimentos de capital, nos termos legais, os valores creditados aos sócios gerentes da impugnante, apurados na ação fiscal, devem ser considerados “*remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe [à empresa] prestaram serviços*” consoante os artigos 12, V, “f”, e 22, III da Lei 8.212/1991, não havendo que se falar em ofensa aos princípios da verdade material, da motivação, do contraditório, da ampla defesa e da legalidade.

O impugnante entende estar equivocada a autoridade lançadora, segundo a qual os valores referentes a exercícios anteriores não podem integrar o valor creditado dos juros sobre o capital próprio, por não poderem afetar o resultado de 2008, conforme decisão judicial que transcreve.

Todavia, deve-se registrar que as decisões judiciais e administrativas colacionadas somente têm efeito entre as partes que compõem a lide, não vinculando as decisões deste órgão julgador, o qual deve observar o princípio da legalidade.

Nesse sentido, conforme explicitado pela autoridade lançadora, deve-se observar que a distribuição dos juros sobre o capital próprio é uma faculdade da empresa, a qual, para realiza-la, deve respeitar os limites estabelecidos legalmente, bem como o princípio da competência, sob pena de a contabilidade não espelhar a real situação da empresa, alterando o resultado dos exercícios seguintes.

Acerca da impossibilidade da incidência de juros de mora ou da taxa Selic sobre a multa de ofício, deve-se esclarecer que tal incidência não ocorreu no presente lançamento, pois, conforme disposição contida no art. 35 da mesma Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, citado no item 602 do relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD), fls. 6/7, os juros são calculados sobre o valor *originário*, mediante a aplicação dos seguintes percentuais: a) taxa média mensal de captação do tesouro nacional relativa a dívida mobiliária federal / taxa referencial do sistema especial de liquidação e de custódia Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento b) 1% (um por cento) no mês do pagamento.

No tocante à petição de fls. 325/328, cabe esclarecer que a Representação Fiscal para Fins Penais emitida não integra o Auto de Infração, mas constitui instrumento próprio, pelo qual o auditor fiscal, em suas atribuições internas e externas, por dever funcional, comunica ao Ministério Público a ocorrência, em tese, de ilícito penal para que, se for o caso seja instaurada a respectiva ação penal objetivando a apuração do ilícito, conforme previsto no artigo 1º da Portaria RFB n.º 2.439, de 21/12/2010.

Nesse sentido, deve-se lembrar que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e que não cabe à instância administrativa manifestar-se acerca da legalidade e ou da constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico, cuja apreciação incumbe ao Poder Judiciário. A administração tributária está jungida pela estrita legalidade e, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos seus órgãos julgadores afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária, conforme disposto no art. 26º do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972.

Do exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a impugnação e manter o crédito tributário exigido.

Em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte segue sustentando o quanto alegado anteriormente, não trazendo nenhuma prova adicional para mudar o entendimento dos julgadores.

Voto Vencido

Conselheira Fernanda Melo Leal, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

Como sabemos, a legislação prevê o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. Para as últimas, o descumprimento sujeita o infrator à penalidade pecuniária, cuja aplicação ocorre de ofício pela autoridade fiscal, independente de existência de prejuízo ou não ao erário.

No caso em tela, a conduta da recorrente foi distribuir aos sócios, Hermes Schultz e Jean Felipe Schultz, em 2008, valores a título de remuneração do capital próprio (chamados JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP), calculados sobre as contas do patrimônio líquido dos anos de 2005, 2006 e 2007.

Preliminar - Nulidade

O Recorrente alega que no presente processo deve ser declarada a nulidade do auto tendo em vista suposta ausência de fundamentação legal, cerceamento de defesa, autuação genérica, bis in idem, dentre outros supostos alegados vícios materiais e formais.

Discordo do quanto alegado eis que, conforme pode se verificar da leitura dos autos, os fatos que deram suporte ao lançamento estão adequadamente descritos, tendo sido mencionados os procedimentos realizados durante o curso da ação fiscal, as irregularidades apuradas, a fundamentação legal a elas dada e a demonstração da reconstituição da base de cálculo do imposto.

Quanto à descrição dos dispositivos legais infringidos, ainda que houvesse somente uma referência genérica no anexo Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal dos artigos que fundamentaram o presente lançamento, o que não foi o caso, descaberia a arguição de nulidade.

Examinando-se os autos, verifica-se que muitos dos dispositivos legais citados na autuação dispõem sobre os aspectos gerais concernentes à tributação dos rendimentos, sendo que vários deles traçam diretrizes acerca do que será considerado rendimento tributável e rendimento isento. Entretanto, a fundamentação apresentada não diverge da matéria relativa à infração imposta ao sujeito passivo, coadunando-se perfeitamente com ela.

Observa-se, também, que o auto de infração está acompanhado de todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito e que o lançamento atende a todos os requisitos legais.

Ou seja, houve o atendimento integral a todos requisitos específicos da notificação fiscal - houve o regular lançamento, procedimento administrativo por meio do qual o órgão que administra o tributo qualificou o sujeito passivo, consignou o valor do crédito tributário devido, o prazo para recolhimento ou apresentação de impugnação ao lançamento, bem como a disposição legal infringida, constando a indicação do cargo e o número de matrícula do chefe do órgão expedidor.

Verifica-se, pois, que a nulidade do lançamento somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de

que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo. Assim, não merece acolhimento esta preliminar levantada.

MERITO

Como sabemos, os Juros sobre Capital Próprio representam uma remuneração paga ao investidor em razão da disponibilização de capital em favor da empresa, o que é representado por seu patrimônio líquido. Em síntese, trata-se de remunerar o investidor pelo custo de oportunidade em razão de disponibilizar recursos que poderiam ser alocados em outra atividade. A grande vantagem do JCP refere-se ao fato de que os valores pagos podem ser contabilizados como despesa na apuração do lucro real, deduzindo-os da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, portanto, reduzindo significativamente a carga tributária. No que diz respeito a aludida dedução do JCP como despesa, faz-se necessária a observância no disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/95.

A partir do dispositivo supra, infere-se que certos requisitos devem ser preenchidos para que seja possível a dedutibilidade do pagamento do JCP, quais sejam: (i) o efetivo pagamento ou crédito dos juros aos titulares; (ii) a limitação do montante a ser pago ao resultado da aplicação da TJLP *pro rata* dia sobre o valor do patrimônio líquido; (iii) o limite para pagamento deve ser de 50% do lucro do exercício, antes de computada a despesa com os juros, ou de 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros; e (iv) a retenção na fonte do imposto de renda, dos dois o maior.

Todavia, apesar dos benefícios oferecidos pelo pagamento de JCP, há substancial controvérsia quanto a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir os valores de JCP relativos a exercício anterior ao da deliberação do pagamento, comumente chamados de JCP Retroativo. O pagamento do JCP retroativo ocorre quando a empresa opta, por exemplo, em não creditar tais valores aos investidores no ano de 2020, optando por fazê-lo apenas no ano de 2022.

Segundo a Receita Federal do Brasil, as despesas com JCP só podem ser tratadas como dedutíveis caso se refiram ao ano-calendário da deliberação sobre o pagamento dos juros, não admitindo que as despesas com juros de anos anteriores sejam deduzidas da base do IRPJ e CSLL, tendo em vista que a apuração se rege pelo regime de competência. Neste sentido, foi formulada a Solução de Consulta COSIT nº 329, na qual prevê expressamente a impossibilidade pela dedutibilidade das despesas de JCP Retroativo, com azo no art. 29 da IN SRF 11/96.

De outro lado, os contribuintes argumentam pela plena possibilidade de dedução do JCP Retroativo da base do IRPJ/CSLL, uma vez que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 não impõe qualquer restrição temporal quanto ao direito de dedução, sendo esta, inclusive, faculdade concedida pela legislação. Ainda, não haveria que se falar em violação ao regime de competência, visto que o período de competência, para efeito da dedutibilidade do JCP, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito, e não a capitalização em períodos anteriores.

Neste impasse, em 3 de setembro de 2021, a 1ª Turma da Câmara Superior do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), decidiu pela possibilidade de dedução do JCP Retroativo.

Segundo tal entendimento, o artigo 9 da lei 9.249/95, que trata da dedução dos valores pagos a título de JCP na apuração do Lucro Real, não proíbe o pagamento acumulado, não havendo, portanto, vedação no ordenamento jurídico.

O aproveitamento compensa a falta de correção monetária de parte dos lucros do contribuinte, conforme previsto na Exposição de Motivos da lei 9.249, permitindo a dedução da Taxa de Juros de Longo Prazo, multiplicada pelas contas do Patrimônio Líquido, das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Ademais, os juros sobre capital próprio não constituem despesa do ponto de vista da contabilidade. Assim, não seria possível exigir observância ao regime de competência para as empresas..

Me filio a tal entendimento e vejo que não há óbice legal para o pagamento acumulado de JCP, como muito bem traduzido na mencionada decisão da Câmara Superior.

Vale a pena trazer a baila decisão firmada ao final do ano de 2022, pela Câmara Superior.

A 1ª Turma da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiu, pelo desempate pró-contribuinte, permitir a distribuição retroativa de Juros Sobre Capital Próprio, ou seja, a distribuição de valores apurados em exercício anterior.

A relatora, negou provimento ao recurso do contribuinte, o Banco CNH Industrial Capital S.A. Para a julgadora, registrar o JCP de forma retroativa representa ofensa ao regime de competência. Na avaliação dela, o aproveitamento só seria possível se houvesse autorização legal.

A divergência foi no sentido de que o artigo 9 da lei 9.249/95, que trata da dedução dos valores pagos a título de JCP na apuração do Lucro Real, não proíbe o pagamento acumulado, não havendo, portanto, vedação no ordenamento jurídico.

Além disso, o aproveitamento compensa a falta de correção monetária de parte dos lucros do contribuinte, conforme previsto na Exposição de Motivos da lei 9.249, permitindo a dedução da Taxa de Juros de Longo Prazo, multiplicada pelas contas do Patrimônio Líquido, das bases de cálculo do IR e CSLL. Por fim, afirmou que os juros sobre capital próprio não constituem despesa do ponto de vista da contabilidade. Assim, não seria possível exigir observância ao regime de competência para as empresas.

Desta feita, entendo que deve ser DADO provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO:

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e no mérito DAR provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal

Voto Vencedor

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Redator designado

Inicialmente registro minha concordância com o nobre Conselheira Relatora quanto ao afastamento das preliminares suscitadas pela recorrente.

Quanto ao mérito, sobre a dedutibilidade de despesas decorrentes do pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCPs) calculados com base no Patrimônio Líquido de exercícios anteriores, divirjo da tese brilhantemente defendida pela Conselheira Relatora.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de Contribuições Sociais Previdenciárias, DEBCAD 37.393.941-8, período de apuração de 01/12/2008 a 31/12/2008, decorrente da glosa de despesas com pagamento de Juros sobre Capital Próprio referentes a períodos anteriores (anos-calendário de 2005, 2006 e 2007).

O lançamento foi mantido, por unanimidade, pela decisão de primeira instância administrativa.

O dispositivo legal que dá ensejo a divergência de entendimento é o art. 9º, caput e §1º, da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, *in verbis*:

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 n.º 9.430, de 1996)

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

(...)

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n.º 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 n.º 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.

Entendo que não assiste razão à recorrente, pelos seguintes motivos já expostos em julgamentos anteriores do CARF e de sua CSRF. Cito como exemplo o Acórdão n.º 9101-002.778, e argumentos do voto vencedor elaborado pelo ilustre Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, aos quais me filio e acolho como razão de decidir.

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

Cito inicialmente duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio:

- a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e
- b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualifica).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

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

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

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

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

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

(...)

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade

ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

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

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como o de autonomia patrimonial e o de diferenciação de um patrimônio particular no

universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/1994, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/1993, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

"2.1.1 – A autonomia patrimonial

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

como:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

"Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado.

Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

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

é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCPs)

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCPs transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas.

Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que elas entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

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

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

Apenas as contas patrimoniais têm influência de um ano para outro. As contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subsequentes. É um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei n.º 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

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

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

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

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

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei n.º 9.249, de 1995)

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

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

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

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

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

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (grifou-se)

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

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

SEÇÃO I - Exercício Social

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

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

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

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

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

(...) (grifou-se)

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

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção à aplicação do regime de competência, conclui-se que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

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

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo.

Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...) (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período.

Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

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

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam:

- a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos;
- b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado-se os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e
- c) somente em situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra a encontrada no presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

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

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão n.º 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

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

Também acertado o voto condutor do Acórdão n.º 1201-000.857, do mesmo Conselheiro, de 10/09/2013:

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

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

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

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

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

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social; seja o deliberado em assembléia, seja o decidido pela administração, no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento das despesas se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionistas na sociedade (período durante qual a empresa usufrui do capital), ou, ainda, no exercício em que há correlação com as receitas correspondentes, é elementar ver que a data de assembleia geral que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

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

Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

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

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

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

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

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

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCPs, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando

incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

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

A lei societária delimita temporalmente o direito de fazer incorrer despesas: o exercício social definido no art. 175 da Lei das S.A.. Não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, "b" da Lei nº 6.404/1976), assim como não há, por observância do regime de competência, direito de postergação de despesas para exercícios seguintes.

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

Art. 186. (...)

(...)

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

(...)

Observe-se que o caso concreto não pode ser enquadrado como uma das hipóteses que permitem ajustes referentes a exercícios anteriores, uma vez que não houve mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum²³ a fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1º, "b", todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A).

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

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

A destinação do lucro é uma decisão submetida, ao final de cada exercício, à assembléia de sócios/acionistas. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir seus lucros. Talvez daí tenha vindo a forma tão restrita como a Lei das S.A. tratou a questão da possibilidade de despesas de um exercícios afetarem o resultado de outro: a apuração do lucro líquido, com a conseqüente destinação dos lucros e impactos em todos os exercícios futuros, afeta direitos de todos os sócios/acionistas.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro

de sócios/acionistas diferente do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

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

Tal fato representa mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2005 (se tivessem efetivamente existido naquela época) podem ser computadas como tal no ano-calendário de 2006.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/1995

O art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real para as despesas incorridas²⁴ e pagas, não incluindo nesse tratamento as despesas pagas e não incorridas. Este último caso seria o das despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior (poderiam, à época, ser despesas), mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas.

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, registre-se que a empresa não sofre limitação de valor na dedução, do lucro líquido do exercício, de despesas de JCPs. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de valor, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo.

As despesas de JCPs do exercício devem observar conjuntamente os limites do caput e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/1995 e o excesso dessas despesas deve ser estornado, em obediência ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

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

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não foi "despesa de juros pagos ou creditados", mas apenas "juros pagos ou creditados". Assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de despesas incorridas no exercício e pagas no mesmo exercício. Os "juros" podem ser entendidos como "despesa de juros" ou como "obrigações/dívidas²⁵ de juros".

Assim, pode-se falar em direito à dedução dos juros pagos, seja por conta do pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja pelo pagamento de dívida relativa a JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

Observe-se que o art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não traz, propriamente, restrição temporal, mas apenas uma restrição material. Explico: para que os JCPs sejam pagos, é necessário que os JCPs a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra

coisa indedutível que não JCPs (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou, ainda, hão de existir as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) ou a obrigação de pagar JCPs constituída em razão de as despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução, do lucro real, dos valores pagos para extinguir a dívida relativas a JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do caput e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/1995.

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

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

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

A Instrução Normativa (IN) SRF nº 11, de 21/02/1996, ao tratar dos Juros sobre Capital Próprio, trouxe o caput do art. 29 com a seguinte redação:

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.

(grifou-se)

Comparando-se o texto do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996 com o caput do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, observa-se que foi incluída a expressão "observado o regime de competência".

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do caput do citado art. 29, em razão da presença desta expressão em sua redação. A legalidade da inclusão da expressão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

É fato que não é a citada expressão que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino na análise do art. 177 da Lei das S.A., o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com poucas e expressas exceções para a legislação fiscal (entre as quais os JCP não se encontram).

As exceções não podem ser presumidas e a regra geral não tem que ser expressamente repetida em todos os dispositivos específicos. Assim, não há qualquer ilegalidade no caput do art. 29 da IN SRF n.º 11/1996.

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

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

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

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCPs e a conseqüente constituição da obrigação de pagá-los, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento no benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "a título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCPs.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não são atendidos os requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que houve renúncia ao mesmo, mas apenas que sequer existe a capacidade de renunciá-lo. Mesmo que haja a renúncia, esta não produz efeito algum, já que o direito não poderia ser usufruído caso a renúncia não tivesse existido.

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

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

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

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subseqüentes, despesas de exercícios anteriores não incorridas, aí sim a discussão teria algum sentido, já que não houve renúncia (não existiu manifestação de vontade em não fazer) ou decadência (não há prazo que fulmine tal direito).

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

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados. A sociedade não observou o regime de

competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como não teve sua conduta enquadrada entre as possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

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

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

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

São improcedentes os argumentos que tentam caracterizar o "incorrimto extemporâneo" das despesas atinentes a JCPs como mera postergação de despesas, com antecipação de imposto. Segundo tal tese, o Fisco não sofreria nenhum prejuízo em decorrência de condutas como a analisada nos presentes autos, razão pela qual seria descabida a correspondente lavratura de autos de infração.

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2006 despesas de juros no ano de 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado. Isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

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

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

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

Superada a questão da JCP deduzida extemporaneamente, resta adequado o tratamento dos valores pagos como remuneração, como bem descrito no acórdão recorrido:

Em relação à caracterização do excedente dos JCP como remuneração de contribuintes individuais, base de cálculo da contribuição previdenciária, deve-se ter em vista que, em não se tratando de crédito ou pagamento de rendimentos de capital, nos termos legais, os valores creditados aos sócios-gerentes da impugnante, apurados na ação fiscal, devem ser considerados “remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe [à empresa] prestaram serviços” consoante os artigos 12, V, “f”, e 22, III da Lei 8.212/1991

Em relação à aplicação da taxa Selic, nos termos do artigo 61, da Lei 9.430/1996, o CARF já definiu o tema por meio da Súmula CARF n.º 4:

Súmula CARF n.º 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 101-94511, de 20/02/2004 Acórdão n.º 103-21239, de 14/05/2003 Acórdão n.º 104-18935, de 17/09/2002 Acórdão n.º 105-14173, de 13/08/2003 Acórdão n.º 108-07322, de 19/03/2003 Acórdão n.º 202-11760, de 25/01/2000 Acórdão n.º 202-14254, de 15/10/2002 Acórdão n.º 201-76699, de 29/01/2003 Acórdão n.º 203-08809, de 15/04/2003 Acórdão n.º 201-76923, de 13/05/2003 Acórdão n.º 301-30738, de 08/09/2003 Acórdão n.º 303-31446, de 16/06/2004 Acórdão n.º 302-36277, de 09/07/2004 Acórdão n.º 301-31414, de 13/08/2004

Por todo exposto, voto por acolher o recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.