



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.724267/2016-29
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.180 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2022
Recorrente BANCO CNH INDUSTRIAL CAPITAL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. A Constituição Federal reserva à lei complementar a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária e, nesta seara, o Código Tributário Nacional estipula as regras para homologação da atividade de apuração de tributos pelo sujeito passivo, bem como define as normas complementares no âmbito tributário e os critérios de aplicação, interpretação e integração da legislação tributária.

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

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

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e rejeitar a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli

Pereira Bessa(relatora), Andréa Duek Simantob, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca. Participou do julgamento o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza em substituição à conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, a qual participou da sessão de junho/2022, porém não votou no presente processo.

(documento assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, José Eduardo Dornelas (suplente convocado) e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por BANCO CNH INDUSTRIAL CAPITAL S.A ("Contribuinte", e-fls. 497/513) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-002.572 (e-fls. 471/490), na sessão de 23 de fevereiro de 2018, no qual o Colegiado *a quo*, por maioria de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2013

NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente, portanto, vício de motivação.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo ao regime de competência: somente podem

incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL

Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.

O litígio decorreu de lançamento dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2013 a partir da constatação de que não foi observado o limite legal de dedução de juros sobre o capital próprio, vez que o sujeito passivo se valeu, também, de valores que competiriam aos anos-calendário 2010 a 2012, pagos em 2013 (e-fls. 61/71). A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 381/395). O Colegiado *a quo*, por sua vez, rejeitou preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância e negou provimento ao recurso voluntário, sendo no mérito por maioria de votos e, com respeito à aplicação de juros sobre a multa de ofício, por unanimidade (e-fls. 471/490).

Cientificada em 05/06/2018 (e-fls. 621), a Contribuinte interpôs recurso especial em 19/06/2018 (e-fls. 495) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 624/636, do qual se extrai:

As divergências suscitadas pela contribuinte foram dirigidas para as seguintes matérias:

- a) Preliminar - Orientações gerais da época dos fatos questionados;**
- b) Preliminar - Matéria de ordem pública;**
- c) Juros sobre Capital Próprio - Ausência de limitação temporal prevista em lei;**
- d) Regime de Competência - Ilegalidade da IN RFB nº 11/96 e**
- e) Juros sobre Multa**

[...]

- c) Juros sobre Capital Próprio - Ausência de limitação temporal prevista em lei

Aduz a recorrente que o entendimento expresso na decisão recorrida, no sentido de ser indevida a dedução de JCP relativos a períodos anteriores, diverge de julgados do antigo Conselho de Contribuintes e de outros julgados CARF.

Foram indicados como paradigmas o acórdão nº 1801-001.128 e o acórdão nº 101-96.751, a seguir ementados na parte de interesse:

Acórdão nº 1801-001.128 (1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento, inteiro teor anexado ao Recurso Especial)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2007

[...]

DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE.

No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a

deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros

Acórdão n.º 101-96.751 (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes - inteiro teor juntado ao Recurso Especial)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Anos-calendário: 2002 e 2006

Ementa: JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO — DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL — O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP — desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição-, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

O acórdão n.º 1801-001.128, primeiro paradigma indicado pela recorrente, foi reformado pelo acórdão n.º 9101-003.662, publicado em 04 de setembro de 2018, data posterior à interposição do recurso especial. Embora a decisão da CSRF tenha sido no sentido de considerar incabível a deliberação de JCP em relação a exercícios anteriores, consideradas as condições estabelecidas no art. 67, §15, do RICARF, tem-se que o acórdão n.º 1801-001.128 serve como paradigma.

Em síntese, a recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

Da leitura desses trechos, tem-se evidente a divergência de interpretação de legislação tributária (artigo 9º da Lei nº 9.249/95), pois o acórdão paradigma n.º 1801-001.128 repele, expressamente, os fundamentos do acórdão recorrido.

Isso porque, no presente caso prevaleceu o entendimento de que o Recorrente não poderia excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL aquele JCP deliberado em 2013 e atinente aos períodos de 2010, 2011 e 2012, pois feriria o regime de competência.

*Por outro lado, no citado acórdão paradigma, o entendimento da E. Turma Julgadora foi exatamente em sentido oposto: a **deliberação de pagamento de JCP referente a períodos anteriores não viola do regime de competência**, pois “(...) o momento na qual a despesa se reputa devida é o momento da **deliberação dos sócios ou acionistas**” (fls. 10 do paradigma) - exatamente como o Recorrente procedeu.*

*O fundamento desse entendimento é que a pessoa jurídica se torna devedora e o beneficiário (sócio ou acionista) somente pode exigir o pagamento do JCP **após a deliberação da sociedade que decidir efetuar o pagamento**, o que pode ser deduzido do IRPJ e da CSLL por força expressa do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 (despesa financeira).*

*Desse modo, a conclusão da E. Turma Julgadora **no acórdão paradigma n.º 1801-001.128** foi no sentido de que, pelo próprio regime da competência, a despesa somente se torna dedutível (no caso, o JCP) quando houver deliberação da sociedade, a fim de aprovar seu pagamento.*

[...]

*Como se não bastasse, o acórdão recorrido ainda diverge do entendimento proferido pelo **acórdão paradigma n.º 101-96.751**, de 29/05/2008, proferido pela 1ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, no qual a E. Turma*

Julgadora cancelou o lançamento fiscal por também entender que não há limite temporal para pagamento de JCP atinente a períodos anteriores à deliberação pela sociedade.

[...]

Da análise do exposto acima, tem-se evidente a divergência de interpretação de legislação tributária entre tais decisões (artigo 9º da Lei nº 9.249/95), pois, no presente caso, o acórdão recorrido manteve o lançamento sob o fundamento de que o regime de competência vedaria a deliberação de JCP referente a exercícios anteriores.

*Do modo diverso, o **acórdão paradigma nº 101-96.751** cancelou a autuação por entender que o regime de competência deve ser entendido como aquele da deliberação do pagamento do JCP, de modo que não há vedação à distribuição acumulada (referente a exercícios anteriores).*

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

Com efeito, o **acórdão recorrido**, decidiu pela indedutibilidade das despesas com juros sobre capital próprio oriundos de períodos anteriores, com fundamento no entendimento de que "As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo ao regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício".

De outro lado, nas decisões paradigmas foi registrado o entendimento de que é possível a dedução de despesa com o pagamento de juros sobre capital próprio calculado em períodos anteriores, uma vez que o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação sobre o pagamento. Veja-se trechos dos votos condutores:

Trecho do primeiro paradigma (nº 1801-001.128)

Conforme acima, a decisão recorrida está fundamentada no princípio da competência, segundo o qual as despesas vinculam-se ao período em que ocorrem.

Com efeito, este fundamento não contraria a tese de possibilidade de remessa acumulada de JCP, considerando-se que o momento no qual a despesa se reputa devida é o momento da deliberação dos sócios ou acionistas.

Neste sentido colaciono trecho do voto do Ilustre Conselheiro José Praga de Souza, proferido em julgamento unânime da 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da 1ª Seção do CARF, :

Com a devida vênia, tais fundamentos não merecerem prosperar. A meu ver, o procedimento adotado pelo Recorrente é legalmente amparado pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, verbis:

[...]

No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros, no caso, 2006 e 2007.

Dessa forma, o pagamento de juros sobre capital próprio referentes a contas do patrimônio líquido de anos passados consiste em despesa dedutível no ano de seu efetivo pagamento, observadas as formalidades legais.

Trecho do segundo paradigma (nº 101-96.751)

Do ponto de vista fiscal, a provisão se tomará uma despesa dedutível se e quando os juros forem efetivamente pagos ou creditados individualizadamente. Esta é a dicção do artigo 9º. da Lei nº 9.249/05, que prescreve:

[...]

De plano, observe-se que o caput do artigo 9º da Lei nº 9.249/05 fala em dedução "para efeito do lucro real", tratando, pois, tão somente do aspecto fiscal para efeito da apuração do lucro real. As condições estipuladas para a dedutibilidade da despesa são:

1-Temporal: quando os juros forem pagos ou creditados individualizadamente;

II - Quantitativo: os juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP.

Estas são as duas condições estabelecidas para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio; não há outra. Respeitadas a condição temporal e quantitativa, os juros são totalmente dedutíveis.

Existe, ainda, uma condição que diz respeito ao pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, e não à dedutibilidade, prevista no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/05, que prescreve:

[...]

Este dispositivo registre-se, limita o pagamento e o crédito dos juros sobre o capital próprio para todos os fins. Então é uma condição estabelecida para fins societários que repercutem na órbita fiscal. O que quero dizer com isso é que se houver a deliberação a respeito de pagamento ou crédito de JCP acima do limite acima mencionado, os administradores incorrem numa afronta à legislação societária, com as implicações correspondentes, além da consequência de ser glosada a parcela paga em valor superior ao permitido legalmente.

Mas se de um lado o pagamento ou crédito fica condicionado ao limite quantitativo acima mencionado, de outro a norma legal não prevê qualquer limitação temporal para a realização do pagamento.

Assim, não vejo qualquer óbice na legislação de regência de a Recorrente adotar o procedimento acima descrito pelo fiscal, que vale repetir, "de calcular ano a ano o montante do valor de JCP passível de dedução, ou seja, crédito ou pagamento, lançar este montante ou um valor aproximado como despesa financeira e adicionar via Lalur no mesmo momento o valor que não pretende creditar ou pagar, assim levando ao resultado o que somente a ata da reunião deliberativa decide distribuir, armazenando a diferença no Lalur para ser utilizado oportunamente." Vejamos com mais detalhes.

[...]

Nesse sentido, faço uso novamente dos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, que assevera que o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, e sendo assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há o que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada pela Recorrente, quanto ao tema Juros sobre Capital Próprio - Ausência de limitação temporal prevista em lei, uma vez que o acórdão recorrido não admitiu a dedução das despesas relativas ao pagamento de JCP calculados com base nas contas do patrimônio líquido de anos calendário anteriores, por

entender que as despesas ocorreram nesses anos anteriores e a eles se vinculam, enquanto os acórdãos paradigmas, em situações semelhantes, reconheceram a possibilidade dessas despesas serem consideradas para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, mesmo quando referentes a contas do patrimônio líquido de anos anteriores, com fundamento no entendimento de que a despesa é incorrida quando deliberado o pagamento. *(destaques do original)*

A Contribuinte apresentou agravo contra a admissibilidade parcial de seu recurso especial, mas foi ele rejeitado conforme e-fls. 679/688.

Aduz a contribuinte, em preliminar, que a *Lei nº 13.655/2018 perpetrou alterações no Decreto-Lei nº 4.657/42 e trouxe comandos imperativos, portanto de observância obrigatória, pela Administração Tributária, em especial no que diz respeito à necessidade de se considerar as "orientações gerais da época", entendidas como "jurisprudência judicial ou administrativa majoritária" nas decisões administrativas*, e defende que, *considerando-se as orientações gerais da época dos fatos questionados, as presentes autuações não podem ser admitidas*, citando:

- Quanto à dedutibilidade de JCP referentes a períodos pretéritos: Acórdão nº **1401-000.901** (Sessão de 04/12/2012), Acórdão nº **1801-001.128** (Sessão de 08/08/2012), Acórdão nº **1401-000.902** (Sessão de 04/12/2012); e
- Quanto à obediência ao regime de competência para dedução da despesa de JCP no ano em que a distribuição foi deliberada: **REsp nº 1.086.752** (Sessão de 17/02/2009 do STJ), **Apelação em Mandado de Segurança nº 0022944-87-2012.4.03.6100/SP** (Sessão de 20/09/2013 do Tribunal Regional Federal da 3ª Região); **Apelação em Mandado de Segurança nº 0000078-86.2003.4.04.7001/PR** (Sessão de 15/04/2008 do Tribunal Regional Federal da 4ª Região).

Reporta-se a julgado acerca da *possibilidade de conhecimento de ofício de matéria de ordem pública* e pede o cancelamento do lançamento.

No mérito, relativamente à parte admitida de seu recurso especial, a Contribuinte invoca o entendimento expresso nos paradigmas, no sentido de que *o período de competência para dedução do JCP deve ser aquele correspondente à data de ocorrência da sua deliberação*, bem como de que *não há limite temporal para pagamento de JCP atinente a períodos anteriores à deliberação pela sociedade*. Acrescenta que o acórdão recorrido diverge de pacífica jurisprudência judicial firmada pelo Superior Tribunal de Justiça e por outros Tribunais Regionais Federais que cita.

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para que seja reformado o acórdão recorrido e, conseqüentemente, cancelados integralmente os autos de infração objeto do presente processo administrativo, seja em decorrência dos argumentos arguídos em sede de preliminar (aplicação de ofício do quanto disposto no artigo 24 da Lei nº 13.655/2018) ou de mérito, restabelecendo-se os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa indevidamente compensados/ajustados de ofício*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 22/02/2019 (e-fls. 693) e em 07/03/2019 retornaram com contrarrazões (e-fls. 694/709) nas quais a PGFN contesta a defesa da Contribuinte no sentido de que teria observado todos limites legais, consignando que:

Um primeiro equívoco já pode ser identificado. É certo que o montante de JCP será calculado sobre as contas do PL, mediante a aplicação da TJLP, *pro rata die*. Porém, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre (artigo 29 da IN SRF nº 93/97):

- a) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros;

b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

É óbvio que os limites devem ser observados para cada um dos exercícios, isoladamente. Assim, **se foi aplicada a TJLP sobre o PL de determinado ano**, a parcela dedutível deverá observar **a existência de lucro líquido ou de lucros acumulados e reserva de lucros do mesmo ano**.

Logo, a conduta da empresa revela um descumprimento aos requisitos legais, pois ela aplicou a TJLP sobre exercícios passados, mas observou tão-somente o lucro do exercício de 2013, ano de deliberação e pagamento do JCP, para verificar o limite dedutível.

Ora, admitir tal procedimento pode representar uma verdadeira fraude à lei, o que se percebe por meio de um exemplo muito simples.

Imagine-se que no ano de 2000, a aplicação da TJLP sobre o PL atingiu o montante fictício de R\$ 100,00. No entanto, no ano de 2000 o lucro líquido do exercício foi de R\$ 140,00, não existindo lucro acumulado ou reserva de lucro. Como a Lei 9.249/95 limita o montante dedutível a 50% do lucro líquido do exercício, a empresa poderá utilizar apenas R\$ 70,00 para fins de dedução, ainda que a aplicação da TJLP sobre o PL tenha gerado um valor maior (R\$ 100,00).

Verificando que o lucro líquido do período não permite a dedução de todo o valor apurado a título de JCP, a empresa poderia simplesmente deixar de deliberar sobre o assunto, no intuito de fazê-lo em ano no qual o lucro seja alto e permita a dedução integral de tal montante. Ora, é evidente que esse tipo de manipulação não pode ser admitido e os limites dedutíveis devem ser observados a cada exercício social, até porque o JCP está intimamente ligado à legislação empresarial e a Lei nº 9.249/95 tem apenas o intuito de regular os efeitos fiscais.

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

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

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

[...]

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

Observa que já houve deliberação acerca da destinação dos lucros de 2010 a 2012, e esta destinação é *um ato jurídico perfeito*, mas a Contribuinte se vale dos limites daqueles períodos para se esquivar do limite vigente em 2013. Em suas palavras:

Porém, a parcela dedutível deve sempre obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa, a parcela dedutível

limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

E mais, a remuneração é calculada sobre as contas do patrimônio líquido, limitada à variação *pro rata die* da TJLP. Por óbvio, na apuração do montante dedutível para o ano-calendário, a TJLP deve ser aplicada apenas quanto ao PL do respectivo período, e não quanto a exercícios anteriores, sob pena de se tornar inócuo o limite trazido pela Lei. Não pode a empresa tentar dilatar esse limite, sob o fundamento de que está realizando pagamento 'acumulado', referente a exercícios anteriores. Independentemente do montante pago, a parcela dedutível obedecerá ao critério quantitativo previsto na legislação e, por óbvio, deverá ser calculada para o exercício no qual foi deliberado o pagamento do JCP, e não conforme exercícios sociais anteriores já devidamente encerrados.

Cita doutrina, ressalva que *não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante e momento que julgar adequado*, mas, apenas, que o *efeito fiscal do pagamento deve obedecer à legislação que trata do assunto*. Observa que os juros sobre capital próprio são instituto diverso de dividendos obrigatórios, e assim discorda da *tese comumente defendida pelos contribuintes, no sentido de que os juros sobre o capital próprio têm a mesma natureza dos dividendos, suscitando a aplicação do artigo 202, §§ 4º e 5º da Lei nº 6.404/76, que traz a possibilidade de os dividendos obrigatórios não serem distribuídos, a depender da situação financeira da companhia, admitindo o pagamento em momento posterior*. Aduz, ainda, que:

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

Discorre sobre a necessária observância do regime de competência, invocando o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96, e conclui:

Portanto, pelo exposto, constata-se que o pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio (JSCP) em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores.

Reporta-se às razões de decidir dos acórdãos nº 1201-00.348 e 9101-002.180 e pede que seja negado provimento ao recurso especial interposto.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-006.180 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10980.724267/2016-29

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

Preliminarmente, cumpre analisar a alegação da Contribuinte, apresentada em recurso especial, afirmando imperativa a aplicação do art. 24 do Decreto-lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB), incluído pela Lei nº 13.655/2018, com vistas à observância obrigatória de “orientações gerais da época” e que entende como *jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*. Cita, neste sentido, acórdãos proferidos em 2012 por Turmas Ordinárias e Especial que seriam favoráveis à dedutibilidade de juros sobre o capital próprio referentes a períodos pretéritos, bem como manifestações do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais da 3ª e da 4ª Região. Ao final, defende a *possibilidade de conhecimento de ofício de matéria de ordem pública* e pede o cancelamento do lançamento.

Recentemente o Pleno da CSRF aprovou a Súmula CARF nº 169, enunciando que *o art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal*.

Para além disso, cabe observar que este Colegiado, por maioria de votos, tem conhecido de tais alegações, em que pese os substanciosos votos em contrário, como é exemplo o posicionamento do Conselheiro André Mendes de Moura manifestado desde o Acórdão nº 9101-003.733:

Foram empreendidos debates bastante substanciosos a respeito da aplicação do art. 24, do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), com redação dada pela Lei nº 13.655, de 2018), ao processo administrativo tributário, na esfera federal.

Transcrevo o dispositivo em questão:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

A tese seria no sentido de que a validade do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa (cuja produção estiver completada) deve levar em conta as orientações gerais da época em que se concretizou o fato com repercussão administrativa/jurídica. As orientações gerais abrangem (1) interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral, ou (2) jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou (3) aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. Assim, não caberia eventual revisão do ato, contrato, ajuste, processo ou norma

administrativa, caso não atendidos os requisitos expostos. Nesse contexto, no âmbito do CARF, no julgamento dos processos administrativos tributários federais, o Colegiado estaria vinculado ao art. 24 da LINDB, ao apreciar as matérias devolvidas em sede recursal. Caso a matéria em litígio trate de discutir sobre validade de ato/contrato/ajuste/processo/norma, e a interpretação da legislação tributária empregada pela parte processual esteja em consonância com as orientações gerais (interpretações e especificações **contidas** em atos públicos de caráter geral, ou jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, ou aquelas adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público) vigentes à época em que se deu a construção do suporte fático que teve como consequência jurídica o lançamento fiscal, estaria o CARF submetido estritamente ao dispositivo da LINDB.

Tal entendimento não encontra sustentação no contencioso administrativo tributário federal.

Isso porque o art. 24 da LINDB trata da **revisão** do ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Ocorre que a atividade judicante, ao exercer a missão de resolver o litígio posto pela parte, não realiza a revisão, mas sim o **reexame** da matéria apresentada para discussão.

A revisão envolve **cognição ampla e sem restrições da matéria**, seja qual for a sua natureza (ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa).

A título de exemplo, no âmbito tributário, o Código Tributário Nacional (CTN) trata da revisão de ofício do ato de lançamento, no art. 149:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O que se observa é que, para a revisão do ato, não se fala em limites apresentados pela parte, no sentido de delimitar a análise. A revisão pode dispor sobre o ato em sua plenitude. **Pode envolver em um refazimento completo do ato, ou um refazimento parcial.** A revisão pode ser de ordem quantitativa ou qualitativa. O ato original realizado pela parte (por exemplo, lançamento por homologação), pode ser revisado

pelo Estado, por meio do lançamento de ofício, em sua **integralidade**. O ato de lançamento original, por homologação, efetuado pela parte, pode ter previsto **uma hipótese de incidência**, e o ato de lançamento revisional pode dispor sobre **várias hipóteses de incidência**.

A revisão é ampla, e uma vez atendidos requisitos normativos (como os dispostos nos incisos I a IX do art. 149 do CTN), passa a encontrar limites apenas de ordem temporal, nos prazos extintivos de direito previstos na legislação.

Não é o que ocorre a partir do momento em que se instaura a fase contenciosa, disposta no art. 25 do Decreto-Lei nº 70.235, de 1972 (PAF):

*Art. 25. O **julgamento** do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...) (Grifei)*

O julgamento submete-se a normas próprias de **direito processual**.

Assim, depara-se o julgador com limites de cognição para apreciar o litígio.

Só se encontra sob a competência da atividade judicante a matéria que é devolvida para apreciação por uma das partes, que se encontra irressignada com a situação apresentada e busca satisfazer sua pretensão resistida. Não cabe a **revisão** integral de todo o auto de infração, mas apenas a apreciação das matérias que foram contestadas pela parte.

Se o lançamento de ofício, objeto de contestação pela parte, tipifica as infrações A, B e C, e a impugnação apresentada protesta apenas sobre a infração A, a apreciação do juiz fica restrita à infração A. Caso a atividade judicante exercesse a atividade de revisão, poderia o juiz se debruçar sobre todo o lançamento de ofício, para apreciar as infrações A, B e C, independente da manifestação da parte irressignada sobre as infrações B e C.

Mas não é o caso.

Foram estabelecidas normas próprias de natureza processual, precisamente para delimitar com precisão a insatisfação da parte e buscar a solução do litígio com a maior celeridade possível, e evitar discussões fora do contexto do objeto da contenda.

Foram construídos institutos de ordem processual, para dispor com clareza sobre a atividade de decidir e seu escopo.

Nesse contexto, o julgamento opera-se em face da matéria devolvida, ou seja, apenas sobre matéria que foi objeto de protesto pela parte. Assim, não se pode dizer que se concretiza uma revisão do ato, que envolve uma apreciação ampla e irrestrita. O que se produz é o **reexame**, que consiste na apreciação sobre a matéria devolvida.

Nesse contexto, no âmbito do contencioso administrativo tributário federal, o PAF tratou de dispor sobre a abrangência do litígio, para delimitar com precisão as fronteiras do reexame na atividade judicante exercida no âmbito administrativo.

Transcrevo os arts. 17 e 21:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(...)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável.

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original.

Ora, caso o contencioso administrativo do PAF entendesse que o contencioso administrativo fiscal exerceria a atividade de revisão, não teria razão a existência dos dispositivos. Bastaria a parte apresentar impugnação protestando sobre matéria A, para

que o julgador pudesse se pronunciar sobre matéria B e C, situação no qual estaria realizando a revisão do lançamento de ofício, ato que não encontra limites na apreciação.

Contudo, permite-se ao julgador apenas a apreciação da matéria devolvida em impugnação. Inclusive, dispõe o art. 21 do PAF que, em relação à matéria não impugnada, será providenciada a cobrança da parte não contestada. Trata-se de matéria preclusa. Ou seja, matéria que não pode ser mais objeto de reexame.

Por sua vez, dispõe o PAF que o julgamento em sede recursal é realizado, inicialmente, pelas Turmas Ordinárias do CARF, mediante apreciação de recurso de ofício (reexame necessário, submetido a limite de alçada de exoneração de crédito tributário, art. 34 ¹) e voluntário, nos termos do art. 25, inciso II ².

E, na mesma medida que na primeira instância, a apreciação dos recursos em sede recursal também é restrita à matéria devolvida, conforme dispõe sobre o recurso voluntário, o art. 33 do PAF:

*Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, **total ou parcial**, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão. (Grifei)*

Sendo a interposição de recurso voluntário parcial, a apreciação em sede recursal versará apenas sobre a matéria devolvida para discussão.

A interposição de recurso especial, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), também encontra limites processuais específicos, devendo restar demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária entre decisões de diferentes turmas de julgamento, conforme disposto no art. 37 do PAF e no regimento interno do órgão, e delimitando estritamente os limites da apreciação por parte do Colegiado:

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

(...)

§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado:

I – (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ainda há o requisito do prequestionamento, previsto no Regimento Interno do CARF ³ (RICARF), Anexo II:

¹ Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (...)

² Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial. (...)

³ O RICARF tem amparo no art. 37 do PAF:

Art. 67 (...)

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

Sobre o assunto já se manifestou o presente Colegiado, ocasião em que não foi apreciada questão relativa a decadência porque não foi prequestionada, nos termos do Acórdão nº 9101-003.439, da sessão de 7 de fevereiro de 2018⁴, assim ementado:

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. REQUISITO PARA ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais. Requisito de admissibilidade previsto no Regimento Interno do CARF, tanto no vigente (Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Anexo II, art. 67, § 5º) quanto no anterior (Portaria nº 256, de 22/06/2009, Anexo II, art. 67, § 3º). Precedentes no STJ no sentido de que o prequestionamento é necessário inclusive no caso de matéria de ordem pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.553.221 - SP, AgInt nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 932.947 - SP e RCD no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 938.531 - SP). Recurso não conhecido.

Como se pode observar, para que a matéria tenha seguimento deve atender aos requisitos de admissibilidade previstos na norma processual. Não se admite ressuscitar matérias que já se encontram preclusas.

Caso se entendesse que o julgamento exerceria a atividade de revisão, restariam esvaziados os institutos construídos no sentido de se delimitar o objeto de exame na fase litigiosa. Não haveria que se falar em preclusão, matéria não impugnada, cobrança de matéria não contestada, devolução parcial, divergência, prequestionamento, dentre outros institutos.

Ora, resta evidente que a atividade exercida pelos órgãos do contencioso administrativo tributário federal, **consiste em reexaminar a matéria devolvida, e não efetuar uma revisão no lançamento de ofício em sua integralidade.**

Nesse contexto, o art. 25 do PAF, ao dispor sobre o julgamento, trata do exercício de **reexame**, e não de **revisão** o processo.

Portanto, considerando que a atividade judicante, inclusive no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, consiste em efetuar o **reexame** da matéria devolvida, e não a revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, firmo convicção no sentido da inaplicabilidade do art. 24 da LINDB aos julgamentos realizados pelo CARF.

Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.

⁴ Decisão proferida por maioria de votos, conforme resultado:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que conheceram do recurso. Votou pelas conclusões a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo.

Embora o recurso especial, de fato, tenha escopo delimitado legal e regimentalmente, circunscrito à divergência jurisprudencial acerca da legislação que rege determinada matéria, fato é que a Contribuinte logrou demonstrar o dissídio relativamente à dedutibilidade de juros sobre o capital próprio referente a períodos pretéritos e, nesta seara, este Colegiado tem competência para decidir a matéria, enfrentando todos os argumentos deduzidos pelo interessado, e não apenas aqueles expostos nos acórdãos recorrido e paradigmas, mormente tendo em conta que a alegação em tela busca infirmar o acórdão recorrido por ter deixado de observar *jurisprudência judicial ou administrativa majoritária* especificamente na matéria acerca da qual foi estabelecido o dissídio jurisprudencial, reportando-se a legislação editada depois de proferido o acórdão recorrido e que, assim, não poderia ter sido enfrentada no acórdão recorrido.

Contudo, embora passível de conhecimento, a arguição não merece acolhimento.

O art. 24 da LINDB, em sua redação alterada, assim dispõe:

Art. 24. A **revisão**, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de **ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa** cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. *(negrejou-se)*

As expressões destacadas evidenciam que o dispositivo em questão se dirige à revisão de ato, processo ou norma editados pela Administração Pública, bem como contratos firmados entre ela e particulares. O lançamento tributário, por sua vez, não opera revisão de atos administrativos, nem afeta ato ou *situação plenamente constituída*. E, caso se cogite que o lançamento de ofício resulta em revisão de apurações promovidas pelo sujeito passivo, está patente que a norma em referência tem por objeto a revisão de atos da Administração Pública dos quais decorram benefícios ou vantagens ao particular, e não a revisão de atos de particulares, mormente considerando que as apurações promovidas pelo sujeito passivo somente se tornam definitivas com o decurso do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN. Esta incompatibilidade, aliás, revela que o alcance atribuído à norma pela requerente conflita com a Constituição Federal que, em seu art. 146, inciso III, alínea "b", atribui à lei complementar a disciplina acerca da atividade administrativa de lançamento. E, mesmo vislumbrando-se o lançamento tributário como sendo o ato passível de revisão por meio de decisão proferida no âmbito do processo administrativo fiscal, basta observar que a aplicação, interpretação e integração da legislação tributária também é regida pelo Código Tributário Nacional.

Acrescente-se, ainda, o fato de a norma em referência ter sido editada em face das atividades de controle das contratações públicas, e os prejuízos que sua aplicação traria ao contencioso administrativo, obstaculizando seu aperfeiçoamento e evolução mediante a consolidação de jurisprudência que, quando editada, não dispunha de qualquer atributo normativo na forma da legislação complementar desde antes vigente.

Em sentido semelhante está vertido o voto da Conselheira Livia De Carli Germano no Acórdão nº 9101-004.217:

O artigo 24 da LINDB tem a seguinte redação:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Defende o contribuinte que tal dispositivo tem aplicação imediata ao caso, devendo ser cancelada a autuação fiscal, já que o procedimento por ela adotado se deu com base nas orientações da época, ou seja, foi pautado na jurisprudência majoritária deste CARF.

Todavia, compreendo que não é este o alcance da norma.

É que o campo tributário possui regramento próprio na Constituição Federal que não pode ser ignorado, em especial quando se analisa a hierarquia das fontes normativas.

De fato, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar. E não é à toa. É que em um ambiente em que todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) têm competência e capacidade tributária ativa, a edição de normas gerais não pode emanar de um desses entes (lei federal), devendo advir de norma especial com caráter de legislação nacional, papel da lei complementar.

É esse o status do Código Tributário Nacional e de qualquer norma que pretenda veicular norma geral em matéria tributária.

Assim, já causa estranheza que o legislador tenha pretendido o alcance que defende a Recorrente por meio da edição de uma lei ordinária federal.

Vale lembrar, também, que o CTN possui regramento específico sobre a matéria, estabelecendo o artigo 100 que a observância das chamadas normas complementares (das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos) exclui tão somente a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Jamais o principal de tributo. Da mesma forma, o artigo 146 do CTN traz regramento próprio sobre o efeito intertemporal da introdução de novos critérios jurídicos – leia-se, nova interpretação – no processo de constituição do crédito tributário. Diante disso, dar ao artigo 24 da LINDB o alcance que a Recorrente pretende é, ao fim e ao cabo, acreditar que lei ordinária federal poderia trazer uma espécie de exceção à norma do artigo 100 do CTN, o que vai de encontro a regras básicas de interpretação das normas em um sistema constitucional complexo como o brasileiro.

Na verdade, a análise mais detida do teor do artigo 24 da LINDB também leva à conclusão de que ele não tem o alcance que a Recorrente pretende.

A começar pelo contexto em que tal norma foi editada, eis que a exposição de motivos do projeto de lei indica que suas disposições tiveram como pano de fundo os processos de controle das contratações públicas, em especial aqueles das instâncias de controle dos gastos públicos, como o TCU e a CGU.

Ademais, a análise do texto indica que o dispositivo se dirige-se à revisão de ato, processo ou norma emanados da própria Administração, bem como de contrato ou ajuste entabulados entre a Administração e o particular, não se aplicando ao lançamento fiscal, eis que lançamento não configura procedimento de “revisão”, uma vez que não cuida de “revisar” a validade de quaisquer atos ou contratos da Administração.

Assim, o lançamento tributário não se ocupa da revisão de atos administrativos e jamais declara a invalidade de ato ou de “situação plenamente constituída”. A entrega de declaração pelo contribuinte, pelo que se opera o "autolancamento" ou o "lançamento

por homologação", não gera situação plenamente constituída, já que por definição a apuração feita pelo contribuinte é sempre provisória e precária, sujeita a homologação da autoridade competente, não havendo que se falar em "situação plenamente constituída" antes da homologação (expressa ou tácita) pela autoridade fiscal.

Vale notar que dar ao artigo 24 da LINDB o alcance pretendido pelo contribuinte em nome da segurança jurídica acabaria por engessar o contencioso administrativo, impossibilitando-o de evoluir com eficiência, retirando dos debates tributários a tecnicidade da especialização dos tribunais administrativos, que diuturnamente lidam com casos que envolvem critérios contábeis, situações e documentos específicos, levando-os obrigatoriamente ao Poder Judiciário onde não se encontra tal especialização, o que acabaria por aumentar a vulnerabilidade dos contribuintes, trazendo -- vejamos só -- insegurança jurídica.

São essas as razões pelas quais acompanhei o Relator ao negar provimento quanto ao artigo 24 da LINDB.

Válidas, também, as objeções postas pela Conselheira Viviane Vidal Wagner desde o Acórdão nº 9101-003.735:

No âmbito do contencioso administrativo tributário, alguns patronos dos sujeitos passivos vêm alegando que deve ser observada a norma, recentemente inserida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 13.655, 25 de abril de 2018, que alterou a Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução do Direito Civil), fazendo constar em seu art. 24:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)

A par da constitucionalidade da norma (a qual sequer poderia ser questionada na esfera administrativa), mas diante de diversos questionamentos, faz-se necessário perquirir sobre sua aplicabilidade no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

A hermenêutica jurídica⁵ impõe a adoção de diversas técnicas e processos interpretativos, dentre eles, o literal, o gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático, como ferramentas que auxiliam na compreensão do sentido e alcance das normas jurídicas. Assim, é dever do intérprete adotá-las no processo interpretativo.

Inicialmente, da interpretação literal do referido dispositivo extrai-se que a norma trata da revisão - nas esferas administrativa, de controle (controladoria) ou judicial - dos seguintes institutos: ato administrativo; contrato administrativo; processo administrativo ou norma administrativa.

Isso decorre de regra gramatical que permite a concordância do termo "administrativo", facultativamente, apenas com a última palavra ("administrativa") ou com todo o conjunto ("administrativos").

Destarte, da literalidade da lei, conclui-se que a norma não se destina à revisão de atos de natureza privada, considerando-se que, nas relações entre particulares, impera a autonomia da vontade, enquanto na esfera pública, onde se praticam atos de natureza

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 16 ed., Forense: 1997.

pública, a atuação do administrador, longe de ser autônoma, decorre da expressa previsão legal. Isso inclui até mesmo a previsão para que, em certos casos, balizado por parâmetros legais, o administrador possa adotar critérios discricionários.

No âmbito do Direito Tributário, contudo, inexistia qualquer previsão de discricionariedade. Ao contrário, o ato administrativo tributário por excelência é o lançamento tributário, o qual possui caráter vinculado, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)⁶, tendo sido definido pelo próprio legislador como "o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (art.142, caput, do CTN)⁷.

Prosseguindo no trabalho interpretativo, cumpre observar que a elaboração de um diploma legal pressupõe uma proposta, formalizada através de projeto de lei, que seja objeto de análise e discussões no âmbito do poder legislativo, preferencialmente, envolvendo a participação dos interessados ou destinatários da norma.

Se, de um lado, a intenção do legislador (*mens legislatoris*) não sobrevive à publicação da norma, de outro lado, compreender as razões históricas para a promulgação de determinada legislação é de suma importância no processo interpretativo.

Nesse diapasão, cabe destacar que o projeto original apresentado no Senado Federal pelo Senador Antônio Anastasia pretendeu "*incluir, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei n. 4.657, de 1942), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público*", dando ensejo ao seguinte dispositivo:

Art. 25. A revisão, na esfera administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, não se podendo, com base em mudança posterior de orientação geral, considerar como inválidas as situações plenamente constituídas.

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Acompanhou o referido projeto original a seguinte justificativa:

Conforme esclareceram os referidos professores, o projeto em apreço propõe medidas para neutralizar importantes fatores de distorção da atividade jurídico-decisória pública. São eles:

- O alto grau de indeterminação de grande parte das normas públicas;

⁶ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁷ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

- A relativa incerteza, inerente ao Direito, quanto ao verdadeiro conteúdo de cada norma;
- A tendência à superficialidade na formação do juízo sobre complexas questões jurídico-públicas;
- A dificuldade de o Poder Público obter cumprimento voluntário e rápido de obrigação por terceiros, contribuindo para a inefetividade das políticas públicas;
- **A instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle.**

- Os efeitos negativos indiretos da exigência de que as decisões e controles venham de processos (que demoram, custam e podem postergar cumprimento de obrigações);

- O modo autoritário como, na quase totalidade dos casos, são concebidas e editadas normas pela Administração Pública.

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Contratações Públicas e Seu Controle*. 2013: Malheiros, p. 278)

Com efeito, as diretrizes propostas pelos ilustres professores Carlos Ari Sundfeld e Floriano Marques Neto podem ser assim resumidas:

- Consagram alguns novos princípios gerais a serem observados pelas autoridades nas decisões baseadas em normas indeterminadas (arts. 20 e 21);
- Conferem aos particulares o direito à transição adequada quando da criação de novas situações jurídicas passivas (art. 22);
- Estabelecem o regime jurídico para negociação entre autoridades públicas e particulares (art. 23);
- Criam a ação civil pública declaratória de validade, com efeito erga omnes, para dar estabilidade a atos, contratos, ajustes, processos e normas administrativas (art. 24);
- **Impedem a invalidação de atos em geral por mudança de orientação (art. 25);**
- Disciplinam os efeitos da invalidação de atos em geral, para torná-los mais justos (art. 26);
- Impedem a responsabilização injusta de autoridade em caso de revisão de suas decisões (art. 27);
- Impõem a consulta pública obrigatória para a edição de regulamentos administrativos (art. 28); e:
- Determinam a compensação, dentro dos processos, de benefícios ou prejuízos injustos gerados para os envolvidos (art. 29)

(SUNDFELD, Carlos Ari. MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Contratações Públicas e Seu Controle*. 2013: Malheiros, p. 280)

Assim, submetemos a presente proposta, tal como formulada pelos professores citados, na expectativa de contar com as sugestões de aprimoramento dos eminentes pares. (g.n.)

Como se vê, o projeto original e sua justificativa demonstram o processo de formação da lei, traduzindo-se numa inestimável fonte hermenêutica que nunca deve ser desprezada.

Neste caso, a interpretação histórica não apenas confirma a interpretação literal que limita o objeto da revisão aos atos e demais institutos de natureza administrativa, mas vai além, contribuindo para a interpretação teleológica ou finalística do dispositivo, ao apontar que se pretende evitar "a instabilidade dos atos jurídicos públicos, pelo isco potencial de invalidação posterior, nas várias instâncias de controle", assim como

evitar prejuízos ao administrado pela invalidação de atos por mudança de orientação por parte da Administração Pública.

Disso se deduz que o principal destinatário da norma é a própria Administração Pública, no exercício do poder-dever de autotutela administrativa, através da qual, segundo Odete Medauar (2008, p.130), *“a Administração deve zelar pela legalidade de seus atos e condutas e pela adequação dos mesmos ao interesse público. Se a Administração verificar que atos e medidas contêm ilegalidades, poderá anulá-los por si própria; se concluir no sentido da inoportunidade e inconveniência, poderá revogá-los”*.

Ademais, uma norma nunca deve ser interpretada isoladamente. No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70-74), *“interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito”*. Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

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

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

A partir da autorização da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário nacional tem suas normas gerais previstas na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), recepcionada no novo ordenamento jurídico com força de lei complementar.

Dentre elas estão previstas as formas de alteração do lançamento:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifou-se)

Devido ao caráter absolutamente vinculante do ato administrativo de lançamento, a própria iniciativa de ofício da autoridade administrativa para revisão do lançamento encontra-se delimitada nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A Administração Pública em geral tem o poder-dever de autotutela, não podendo permitir que seus próprios atos subsistam se for constatado que estão eivados de algum tipo de ilegalidade. É o que dispõe expressamente o art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Se é certo que a referida lei pode ser aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, ninguém tem dúvida de que o recurso administrativo que ela disciplina não se trata do recurso administrativo em face de lançamento tributário. Isso porque o recurso interposto em face de lançamento tributário tem regramento próprio, muito distinto do recurso administrativo e da revisão de processo, previstos nos arts. 56 a 65, abaixo transcritos:

CAPÍTULO XV

DO RECURSO ADMINISTRATIVO E DA REVISÃO

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

§ 3º Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006). Vigência

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Art. 62. Interposto o recurso, o órgão competente para dele conhecer deverá intimar os demais interessados para que, no prazo de cinco dias úteis, apresentem alegações.

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após esaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

§ 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

Art. 64-A. Se o recorrente alegar violação de enunciado da súmula vinculante, o órgão competente para decidir o recurso explicitará as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006). Vigência

Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal. (Incluído pela Lei nº 11.417, de 2006). Vigência

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

No caso do lançamento tributário, dá-se início, por iniciativa do sujeito passivo, à fase contenciosa do processo administrativo fiscal, a partir da impugnação ao lançamento (art. 145, inciso I, do CTN). A partir daí, deverão ser seguidas as regras previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual disciplina o "processo administrativo fiscal", incluindo o recurso de ofício (art. 145, inciso II, do CTN).

O processo administrativo fiscal, assim, decorre do sistema tributário nacional, e representa uma garantia constitucional aos contribuintes, pautando-se no contraditório e na ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, da CF), em obediência ao devido processo legal.

Nesse sentido, devem ser observadas as regras do Decreto nº 70.235/72, que trata especificamente do processo administrativo fiscal, definindo o "rito do PAF", com previsão de julgamento das impugnações e recursos em primeira e segunda instâncias administrativas, além da instância especial, em que se encerra o processo com a decisão definitiva sendo aquela da qual não cabe mais recurso na seara administrativa. Trata-se, pois, da função judicante da Administração Pública, exercida, no âmbito tributário, em seu maior grau pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Em seu art. 59, o Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade de atos, termos, despachos e decisões administrativos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, um exemplo do claro de hipótese de controle de legalidade pelo exercício do poder-dever de autotutela da Administração Pública encontra-se previsto no próprio Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015), que, à semelhança do que já o fazia o RICARF anterior, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), declarou, no art. 80 de seu Anexo II, que se enquadram na hipótese de nulidade prevista no inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 (acima transcrito) as decisões proferidas em desacordo com os arts. 42 e 62 do próprio Regimento:

Art. 80. Sem prejuízo de outras situações previstas na legislação e neste Regimento Interno, as decisões proferidas em desacordo com o disposto nos arts. 42 e 62 enquadram-se na hipótese de nulidade a que se refere o inciso II do caput do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Do exposto, deve restar clara a distinção entre a função administrativa de julgamento dos recursos interpostos pelos contribuintes em face de lançamentos tributários (nos termos do art. 145, inciso I, do CTN), a qual segue o rito do PAF, e a função administrativa revisional dos atos administrativos (incluindo eventualmente o lançamento tributário, nos termos do art. 145, inciso III, combinado com o art. 149, ambos do CTN) decorrente do poder-dever de autotutela da Administração Pública. Cabendo destacar que, nesta última função inclui-se também a revisão das próprias decisões administrativas, quando eivadas de vícios que caracterizem nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Como se demonstrou, a partir da interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro destinado à organização do sistema tributário nacional, são aplicáveis à

função administrativa revisional - e não à função administrativa de julgamento (judicante) - não apenas o art. 24, mas todas as normas previstas na Lei de Introdução ao Direito Brasileiro incluídas pela Lei nº 13.655, de 2018, por se destinarem aos gestores públicos no exercício de sua função pública.

Destarte, a revisão do ato administrativo prevista no art. 24 da Lei de Introdução às Normas do direito Brasileiro não alcança o contencioso administrativo tributário inaugurado com a impugnação ao lançamento, a qual segue o rito próprio de caráter judicante, com fundamento na Constituição Federal.

Em conclusão, entendo, pois, que não se aplica o art. 24 introduzido pela Lei nº 13.655, de 2018, ao julgamento dos recursos administrativos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Subsidiariamente, mostram-se pertinentes, ainda, as seguintes ponderações do Conselheiro Gerson Macedo Guerra, no Acórdão nº 9101-003.733:

[...]

Antes de adentrar no pedido do Contribuinte é importante lembrar que jurisprudência é o movimento decisório constante e uniforme dos tribunais sobre determinado ponto do Direito. Logo, jurisprudência majoritária compreende um conjunto de decisões uniformes dos Tribunais, proveniente de uma aplicação uniforme de um mesmo conjunto de normas a casos semelhantes.

Mas a questão que se põe é: qual percentual poderia ser considerado para fins de caracterização da jurisprudência majoritária?

Esse parâmetro não foi determinado pelo legislador, deixando então a questão aos aplicadores do direito.

Nesse contexto, em minha concepção, o adjetivo majoritária me faz pensar ser um percentual alto. Eu utilizaria até mesmo o pleonasmo grande maioria (pessoalmente, mais de 90%).

Mas não é só. Essa jurisprudência não pode ser medida apenas pelo número de decisões, deve-se também levar em consideração as Turmas, Varas, Tribunais, etc que estão decidindo no mesmo sentido. E além disso a questão temporal também é relevante.

Portanto, em minha concepção, no âmbito do CAREF, mais especificamente no âmbito da 1ª Seção só seria majoritária jurisprudência se houvesse pelo menos 90% das Turmas de julgamento decidindo no mesmo sentido.

Precisamos ter cuidado com termos tão abertos, pois corre-se o risco de tratar como jurisprudência majoritária decisões que caminham em certa direção, mas que sozinhas não representam a maioria das Turmas de um Tribunal administrativo, ou Judicial, por exemplo.

Nesse contexto, e lembrando da máxima em processo no sentido de que a prova cabe a quem alega, quem suscita a aplicação da norma deve trazer estudo minucioso a demonstrar a existência da jurisprudência majoritária.

No presente caso, contudo, não foi demonstrada a existência da dita jurisprudência majoritária a corroborar o pedido do Contribuinte.

Logo, nego provimento ao pedido.

Oportuno registrar que a Contribuinte se reporta a três julgados deste Conselho proferidos em 2012, antes do período de apuração autuado, mas várias outras manifestações em contrário já existiam à época, como são exemplos os seguintes julgados:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência os limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (Acórdão nº

195-00.023, sessão de 20 de outubro de 2008, Relator Conselheiro Walter Adolfo Maresch).

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DESPESAS COM PAGAMENTO A TITULAR, SÓCIOS OU ACIONISTAS. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. A dedução dos valores de juros pagos a título de remuneração do capital próprio, autorizada pela Lei nº 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores, em vista do regime de competência. (Acórdão nº 1401-00.348, sessão de 10 de novembro de 2010, Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto)

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE - A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado. INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA - Não tratando os autos de registro em período diverso ao que competia a despesa, ou de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99). (Acórdão nº 1302-00.465, sessão de 27 de janeiro de 2011, Relator Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães)

REGIME DE COMPETÊNCIA. Os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem. (Acórdão nº 1201-00.348, sessão de 11 de novembro de 2012, Relator designado Conselheiro Marcelo Cuba Netto)

Esta Conselheira, inclusive, já havia proferido voto acompanhado, à unanimidade, pela extinta 1ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção de Julgamento⁸, em decisão contrária aos julgados indicados pela Contribuinte, nos termos do Acórdão nº 1101-000.904, exarado na sessão de 12 de junho de 2013 e publicado em 30 de junho de 2013, antes, portanto, da ocorrência do fato gerador aqui autuado. Referida decisão está assim ementada:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

No mais, a interessada apenas cita decisão da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, sem efeito vinculante deste Conselho, e outras duas manifestações de Tribunais Regionais Federais, as quais, à semelhança dos julgados administrativos citados, não se prestariam a evidenciar, por si só, jurisprudência majoritária que, caso se admitisse a aplicação das novas disposições da LINDB, no âmbito do processo administrativo fiscal.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB.

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

No mérito, este Colegiado tem se manifestado, de forma consistente, contra a tese defendida pela Contribuinte em todas as reuniões de julgamento nas quais apreciou dissídio semelhante ao aqui demonstrado, como se vê nas ementas a seguir transcritas:

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

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

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

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

4 - Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-002.180 - Sessão de 20 de janeiro de 2016).

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício

em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- 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 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão nº 9101-002.691 - Sessão de 16 de março de 2017*).

.....

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

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

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

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

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

5- 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 não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão nº 9101-002.778 – Sessão de 6 de abril de 2017*).

.....

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

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

ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-002.797, Sessão de 9 de maio de 2017).

.....

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. (Acórdão nº 9101-003.064 - Sessão de 13 de setembro de 2017).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício

em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-003.161 – Sessão de 3 de outubro de 2017).

.....

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.216 - Sessão de 8 de novembro de 2017).

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (Acórdão nº 9101-003.429 - Sessão de 6 de fevereiro de 2018).

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (Acórdão nº 9101-003.535 - Sessão de 4 de abril de 2018).

.....

DESPESAS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.570 - Sessão de 8 de maio de 2018).

.....

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

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

2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas

obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

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

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2006 despesas de juros nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.662 – Sessão de 4 de julho de 2018).

.....

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

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

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

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

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a

empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.684 – Sessão de 7 de agosto de 2018).

.....

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

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

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

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

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2007 e 2008 despesas de juros em períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.737 – Sessão de 11 de setembro de 2018).

.....

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

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

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

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

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesas de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.814 – Sessão de 2 de outubro de 2018).

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

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. (Acórdão nº 9101-004.253 – Sessão de 09 de julho de 2019)

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

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. (Acórdão nº 9101-004.396 - Sessão de 11 de setembro de 2019).

A Contribuinte argumenta que o período de competência para dedução do JCP deve ser aquele correspondente à data de ocorrência da sua deliberação, e que não há limite

temporal para pagamento de JCP atinente a períodos anteriores à deliberação pela sociedade, invocando os argumentos que fundamentam os paradigmas indicados.

Tais alegações, porém, não merecem acolhida como bem exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que orienta a maior parte dos julgados deste Colegiado, a seguir transcrito a partir do Acórdão nº 9101-003.814:

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

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

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

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

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

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

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

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPS.

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

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar

de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica 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 reconhece-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

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

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

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

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

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

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

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

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

2.1.1 – A autonomia patrimonial

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

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

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

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros.

Cumpra ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

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

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

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

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação⁹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

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

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

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

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

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

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

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

⁹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

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

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

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

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

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

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

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SEÇÃO I

Exercício Social

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

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

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

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

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

...

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

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

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

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

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

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...)

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

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI¹⁰, em seu Manual¹¹:

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.

¹⁰ FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

¹¹ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6a Edição, pgs. 64 e 65.

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, começa a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

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

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

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

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional.

Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 186. ...

...

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

...

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

Pelo exposto, concluo que não há direito algum¹² de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade de deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

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

Proposta de Destinação do Lucro

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

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no

¹² O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

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

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2004 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95

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

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**¹³ e **pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas** e **não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

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

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los.

Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas"¹⁴ de juros".

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

¹³ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

¹⁴ Ou juros a pagar.

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

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

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de

prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

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

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

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

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

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

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite¹⁵ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

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

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.

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).

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, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

¹⁵ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e 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 assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal .

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

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

Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores. *(destaques do original)*

No presente caso, a Contribuinte deduziu no ano-calendário 2013 os juros sobre capital próprio pagos tendo por referência, também, parcelas que deveriam ter sido constituídas de 2010 a 2012. Sua defesa está centrada na possibilidade de deliberação do pagamento dos juros em períodos subsequentes e no direito à dedução no momento em que os juros forem efetivamente pagos ou creditados, sem demonstrar, em qualquer momento, que as parcelas pagas em 2013, e glosadas, foram destinadas como juros sobre capital próprio por ocasião da deliberação social sobre os lucros apurados em 2010, 2011 e 2012, ou mesmo mantidas em reserva de lucros para destinação futura.

Em verdade, a Contribuinte se empenha, desde sua impugnação, em demonstrar que apurou lucros em tais anos-calendário pretéritos, destacando o resultado do exercício informado nas DIPJ apresentadas para tais períodos, e omitindo as informações, ali também consignadas, que tais lucros foram destinados à redução de prejuízos contábeis acumulados como se vê no ano-calendário 2010 (e-fl. 259) e parcialmente no ano-calendário 2011, apropriando-se o excedente em 2011 em reservas de lucro ou capital (e-fls. 292/293), e distribuindo todo o lucro apurado no ano-calendário 2012, inclusive excedendo o resultado do exercício e gerando prejuízo transferido para o balanço patrimonial (e-fl. 325/326).

Ao final, em 2013, os juros sobre o capital próprio contemplando a remuneração do patrimônio líquido desde 2011 onera, exclusivamente, o resultado do período, sem qualquer aproveitamento de reservas de lucros, destinando-se o resultado remanescente (R\$ 92.855.239,18, conforme e-fl. 82) à incorporação ao capital, depois de liquidado o prejuízo acumulado em 2011 (e-fls. 104/105).

Como bem observado nos debates entabulados na sessão de julgamento, a falta de distribuição de juros sobre o capital próprio em anos anteriores pode gerar saldos em lucros acumulados ou reservas de lucros que viabilizariam, materialmente, seu pagamento futuro. Como demonstrado, porém, tal não foi o caso destes autos. Irrelevante, portanto, discutir se há, ou não, vedação expressa ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio, se não houve acumulação de lucros anteriores, mas sim sua destinação integral antes da apropriação tardia dos juros.

Ainda, considerando que, como bem observado, os juros sobre o capital próprio são concebidos, a partir da extinção da correção monetária de balanço, como meio para se evitar a tributação de lucros corrigidos de acordo com a inflação, é válido concluir que este efeito inflacionário deve ser expurgado do lucro no período de competência. Ou seja, se alguma ofensa ao conceito de renda há por não dedução de tais juros, ela decorre da conduta inapropriada do sujeito passivo, que deixa de provisioná-los e, ao constatar o erro, pretende corrigi-lo mediante afetação de resultados futuros.

O presente caso, por sua vez, bem evidencia a razão de se buscar esta correção com efeitos tardios: a indisponibilidade dos lucros pertinentes aos períodos nos quais os juros não foram apropriados, porque destinados a outros fins. Se a doutrina contábil evoluiu para desaconselhar o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, e reconhece-los como destinação a detentores de direitos sobre o patrimônio da pessoa jurídica, nenhuma dúvida resta, diante dos contornos fáticos aqui expostos, que tais direitos já foram destinados aos detentores do direito aos lucros do período, em sua dimensão majorada, no passado, pela não apropriação dos juros sobre o capital próprio no período de competência.

Assim, sob qualquer ângulo de visão, a conclusão, para o presente caso, é a mesma: a impossibilidade de apropriação, no ano-calendário 2013, dos juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido da pessoa jurídica nos anos-calendário 2010 a 2012. Logo, não merece reparos o acórdão recorrido, devendo prevalecer os autos de infração aqui formalizados, inclusive no que se refere à sua repercussão nos *saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa indevidamente compensados/ajustados de ofício*.

Por tais razões, deve ser REJEITADA a preliminar de aplicação do art. 24 da LINDB e NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto da ilustre conselheira relatora, apresento aqui voto em sentido divergente, no qual concluo pela possibilidade do cômputo da dedução dos juros sobre o capital próprio de períodos anteriores no período em discussão.

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)¹⁶.

¹⁶ 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”.

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 1971¹⁷.

Ademais, embora não houvesse disposição explícita sobre tal forma de remuneração, nunca houve dispositivo normativo a proibindo, de modo que Fábio Ulhoa Coelho acentua que tal pagamento não era comum diante de sua indedutibilidade para fins tributários¹⁸.

Como decorrência, a grande inovação da Lei n. 9.249/95 com relação aos juros sobre o capital próprio estaria restrita ao aspecto tributário¹⁹.

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;

¹⁷ 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.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

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

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

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

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

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

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

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

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

Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito do JCP à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

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

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

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.

2. Dos juros sobre o capital próprio como forma de garantir que não haja tributação de lucro inflacionário

Ao mesmo tempo em que instituiu os juros sobre o capital próprio, a Lei n. 9.249/95 extinguiu a correção monetária de demonstrações financeiras em seu artigo 4º²⁰.

A partir dos estudos doutrinários que surgem a partir da edição da Lei n. 9.249/95, vale mencionar que autores como Eliseu Martins²¹, João Dácio Rolim²², Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza²³ enxergam, em maior ou menor grau, uma causalidade entre a extinção da correção monetária e o surgimento dos juros sobre o capital próprio, ainda que este possa ser ou não o motivo preponderante para a criação do novo instituto.

Nessa linha, Eliseu Martins assinala que a criação dos juros sobre o capital próprio decorreu da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, o que implica que todas pessoas jurídicas passaram a ser tributadas com base em seus lucros nominais e não mais com base em seus lucros corrigidos de acordo com a inflação²⁴.

Assim, com o fim da correção monetária de balanços, sociedades com maior patrimônio líquido se sujeitam a uma carga tributária maior do que sociedades com menor patrimônio líquido, iniquidade que vem a ser diminuída com os juros sobre o capital próprio, que permite a dedução do lucro tributável de um montante resultante da aplicação de uma taxa nominal (que inclui taxa de inflação e juro real) sobre o patrimônio líquido²⁵.

Ao se debruçar sobre o tema, Alexandre Evaristo Pinto aponta que embora não haja uma menção expressa na Lei n. 9.249/95 sobre a relação de causalidade entre o fim da correção

²⁰ Lei n. 9.249/95: “Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991.

Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários”.

²¹ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

²² ROLIM, João Dácio. A Revogação da Correção Monetária de Balanço pela Lei 9.249/95 e a Remuneração do Capital Próprio das Pessoas Jurídicas – Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro. In: *Revista de Direito Tributário*. Vol. 69. São Paulo: Malheiros, s.d, p. 231-243.

²³ MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *A Figura dos Juros sobre o Capital Próprio e as Contribuições Sociais do PIS e da Cofins*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 169. São Paulo: Dialética, 2009, p. 73-74.

²⁴ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

²⁵ MARTINS, Eliseu. *Um pouco da história dos Juros sobre o capital próprio*. Temática contábil e balanços – IOB, Bol. 49/2004.

monetária de demonstrações contábeis e a criação do regime dos juros sobre o capital próprio, tal relação pode ser obtida por meio da análise do contexto de elaboração da Lei n. 9.249/95²⁶.

Para chegar em tal conclusão, pontua-se que os itens 2 a 8 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 913/95 tornam explícito que a extinção da correção monetária faz parte do contexto da estabilização econômica do Plano Real e da necessidade de consequente desindexação monetária da economia²⁷.

Além disso, consta no Relatório do Projeto de Lei n. 913/95 que as consequências da extinção da correção monetária de balanço serão mitigadas nas empresas capitalizadas em virtude da instituição dos juros sobre o capital próprio²⁸.

Como consequência, Alexandre Evaristo Pinto assevera que há mais do que uma correlação em razão da contemporaneidade, mas uma causalidade, ainda que o fim da correção monetária de demonstrações contábeis não seja o único dos motivos que fez o legislador criar a figura dos juros sobre o capital próprio²⁹.

Considerando que os juros sobre o capital próprio nasceram em decorrência da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras por meio da aplicação de uma taxa de juros que inclui inflação (TJLP) sobre as contas do patrimônio líquido (que representam de alguma forma em valores nominais e históricos o patrimônio da entidade), caso a entidade não tenha tomado a dedução de JCP de períodos anteriores, tal entidade estará tributando como se lucro fosse ao longo do tempo uma parcela de rendimentos que é mera recomposição do poder de compra da moeda.

²⁶ PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos Tributários Indutores na Forma de Financiamento da Atividade Empresarial*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2020. P; 211-214.

²⁷ Exposição de Motivos n. 325/95 do Ministério da Fazenda: “2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

3. Nesse sentido, a proposição extingue os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras - inclusive para fins societários -, combinando a medida com expressiva redução de alíquotas (arts. 1º ao 5º).

4. A alíquota do imposto de renda, que na legislação em vigor é de 25%, foi reduzida para 15%. Já o adicional do imposto, a ser pago sobre o lucro anual que exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais), teve suas alíquotas uniformizadas em 10% e foi ampliado para alcançar também o lucro presumido.

5. Os elevados índices de inflação exigiram a criação de poderosos instrumentos de indexação que, com o Plano Real e a estabilização da economia, estão sendo gradualmente eliminados.

6. O processo de desregulamentação da indexação de salários está em curso e da mesma forma com relação aos demais preços da economia, como por exemplo preços públicos, juros e câmbio. Restam, entretanto, ativos indexados, de que são exemplo o patrimônio das empresas e os créditos de natureza tributária.

7. A extinção da correção monetária do balanço simplifica consideravelmente a apuração da base tributável e reduz a possibilidade de planejamentos fiscais.

8. A proposta de reformulação do IRPJ, nesse passo, constitui o complemento necessário e esperado do processo de desregulamentação da indexação da economia. Representa, ademais, importante reforço à consolidação do Plano Real”.

²⁸ Relatório do Projeto de Lei n. 913/95: “As empresas capitalizadas deixarão, é verdade, de apropriar, a débito de resultados, a variação monetária sobre a parcela do patrimônio líquido que excede ao ativo permanente, vale dizer, a grosso modo, a variação monetária do capital de giro próprio.

Mas, a medida não deverá trazer prejuízos às empresas, devido à possibilidade, que se abre no art. 9º, de dedução dos juros pagos a título de remuneração de capital próprio, conforme análise mais ampla que se apresenta adiante, ao se tratar do art. 9º”.

²⁹ PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos Tributários Indutores na Forma de Financiamento da Atividade Empresarial*. Tese de Doutorado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2020. P; 211-214.

O JCP mitiga tal efeito, ao permitir uma dedução ao longo dos anos.

Em resumo, por meio de uma interpretação teleológica 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, sob risco de que a entidade esteja tributando pelo imposto de renda mera recomposição do poder de compra da moeda, uma vez que a tributação da renda trabalha com valores nominais desde a da Lei n. 9.249/95.

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.

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

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. 11/96³⁰ 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 financeira³¹.

³⁰ 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”.

³¹ 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”.

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 juros³².

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 entidade³³.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e consequente 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. 207/96³⁴, 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, 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. 207/96³⁵ 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 juros³⁶.

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.

³² IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413.

³³ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

³⁴ 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”.

³⁵ 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”.

³⁶ 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”.

Cumpra-se 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. 207/96³⁷.

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 financeira³⁸.

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

Demonstração do Resultado do Exercício	
Receitas	R\$ 10.000.000,00
(-) Custos	(R\$ 6.000.000,00)
(=) Lucro Bruto	R\$ 4.000.000,00
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 2.000.000,00)
(-) Despesa com Juros sobre o Capital Próprio	(R\$ 1.000.000,00)
(=) Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 1.000.000,00
(-) IRPJ e CSLL	(R\$ 340.000,00)
(=) Lucro Após o IRPJ e CSLL	R\$ 660.000,00
(+) Reversão de Juros sobre o Capital Próprio	R\$ 1.000.000,00
(=) Lucro Líquido	R\$ 1.660.000,00

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,

³⁷ 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".

³⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336.

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 resultado³⁹.

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 vigente⁴⁰.

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 analogia⁴¹.

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 líquido, no entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio⁴².

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”⁴³.

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 despesa⁴⁴.

³⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

⁴⁰ 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”.

⁴¹ 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”.

⁴² 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”.

⁴³ 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”.

⁴⁴ 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: (...)”

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 Líquido⁴⁵.

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 fiscal⁴⁶.

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 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 (e-Lacs-

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

⁴⁵ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

⁴⁶ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

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.

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.

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.

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.

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.

Mas ainda que pudéssemos ir ao raciocínio extremo de que JCP é sempre uma despesa, quando deveria haver o registro de tal despesa, isto é, quando ela seria considerada incorrida. Somente poderia se falar em que tal despesa foi incorrida no momento em que há deliberação dos sócios ou acionistas aprovando a sua distribuição, ou seja, somente no momento em que surge o pagamento ou crédito do JCP aos sócios ou acionistas.

Tão somente com essa deliberação e aprovação do pagamento ou crédito é que surgirá um passivo correspondente ao JCP a Pagar, sendo que antes disso inexistente passivo, uma vez que passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados nos termos do Pronunciamento Contábil da Estrutura Conceitual para Relatório Contábil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A obrigação presente somente surge com a deliberação dos sócios ou acionistas, sem que haja tal deliberação, não há que se falar em obrigação e tampouco em despesa. E a obrigação somente surge no período corrente ainda que tenha levado em consideração o patrimônio líquido e a TJLP de períodos anteriores.

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.

Por fim, cumpre notar que pouco importa a forma como se dá o registro contábil dos juros sobre o capital próprio para quem os recebe. O fato do JCP ser registrado como receita financeira por quem o recebe não implica que seja uma despesa financeira para quem paga ou credita JCP. Vale lembrar que o fato dos lucros ou dividendos serem registrados como receita no resultado do exercício em alguns casos (quando o investimento é avaliado pelo método do custo, uma vez quando o investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial, o registro dos dividendos se dá na conta de investimentos no Ativo) não faz com que os lucros ou dividendos sejam despesas para quem os paga ou credita.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso da contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Com a devida vênia a D. Relatora, cujos votos são sempre pautados pela técnica e pela coerência - tornando, quase, sempre, inglória a tarefa de a ela me contrapor -, mas no caso vertente, e em especial no que tange ao problema do JCP, ousou, dela, discordar.

A despesa com JCP nada tem a ver com as receitas que formaram o lucro porque, objetivamente, a sua gênese está calcada nesta última grandeza. Há um erro claro de premissa, *permissa vênia*, ao equiparar a receita de JCP com a receita operacional das empresas. E, mais ainda, o equívoco se instaura propriamente ao se traçar o paralelo entre esta despesa, para quem paga, com aquela advinda das demais despesas financeiras oriundas, v.g., de empréstimos tomados pela entidade.

Com efeito, o JCP tem, por fato impositivo hipotético, a manutenção dos lucros apurados em contas patrimoniais sem os distribuir aos seus sócios que, a teor dos preceitos dos arts. 109, I e 202, da Lei das S/A (Lei 6.404/74), têm o direito subjetivo à participação nestas importâncias. A origem de tal despesa está intrinsecamente ligada a este direito subjetivo e não às receitas que formaram aquele lucro. Se assim o fosse, o que teríamos seria um duplo impacto no próprio resultado que serviu de base de cálculo para a apuração do JCP e não o lucro do período em que deliberado o seu pagamento. “O cachorro estaria correndo atrás do próprio rabo”, porque, ao fim e ao cabo, a própria base de cálculo do JCP seria impactada pelo seu pagamento.

Já as despesas financeiras em geral contribuem para a formação do lucro, que servirá, precisamente, de base de cálculo dos JCP. Estas são registradas no resultado da empresa, em contas de passivo, tendo como contrapartida, as contas de resultado.

Vale a insistência: se, como defendido pela D. Relatora, a luz do regime de competência, as respectivas despesas tiverem que ser computadas no período em que apurado o lucro, uma vez que já incorridas, o pagamento ou creditamento do JCP resultaria num procedimento eterno de recálculo - o lucro que serve de base de cálculo dos JCP, estes considerados como despesas financeiras, será reajustado pelo pagamento ou creditamento daquela importância; havendo, assim, uma redução do lucro apurado. Ato contínuo, o valor a ser pago ou creditado a título de JCP deverá, igualmente, ser reduzido (*looping*).

E vejam que o art. 9º, § 1º, dispõe, textualmente, que o pagamento do JCP fica condicionado “à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros”. A prevalecer o entendimento supra, e consideradas incorridas as respectivas despesas a partir da mera existência do lucro a ser distribuído, haveria uma clara contrariedade a esta regra. Isto porque, se, pelo regime de competência, os JCP serão considerados incorridos dentro do exercício em que apurado o lucro, eles o impactarão imediatamente, tornando impossível a observância ao dispositivo acima.

É claro que se poderia dizer que não se estaria pretendendo descumprir a regra acima e que, mesmo que considerados incorridos no mesmo período em que apurados os lucros,

o JCP ainda será calculado sem se os considerar na formação daqueles. Mas, nesta hipótese, ter-se-ia que se reconhecer, também, que o JCP não tem natureza de receita/despesa financeira; e todos os argumentos atinentes ao regime de competência simplesmente soçobriariam.

Por outro lado, e para evitar a impropriedade anteriormente aventada, vale destacar que, como lembrado em sessão pelo Conselheiro Alexandre Evaristo, os dispêndios com JCP não mais deveriam ser registradas em conta de despesas, mas, isto sim, e teor do art 28, § 6º, da, então vigente, IN 1.515/14, ser controlados na parte A do LALUR (disposição reprisada na atual IN 1.700/17).

E vejam que não estou me contradizendo quanto ao que afirmei linhas acima. O direito de perceber o JCP tem gênese no lucro acumulado e não distribuído. Mas o que se tem, aí, é apenas o direito ao gozo deste benefício. A dedução da respectiva despesa, todavia, não se dá a partir da apuração do lucro e/ou sua destinação, mas, como se vê do art. 9º da Lei 9.249/95, a partir do pagamento **ou creditamento** da predita remuneração aos sócios. Ao fazer uso da expressão “creditamento”, a lei está, inadvertidamente, tratando do regime de competência, porque, diferentemente do sustentado pela D. Relatora, *venia concessa*, a incorrência na despesa, até pelo exposto alhures, se dá, apenas, no momento em que esta importância seja paga ou **disponibilizada** ao sócio/acionista (o que se dá, tão só, a partir da deliberação da assembleia).

Agora, e objetivando a discussão, superados os aspectos anteriormente tratados, o fato é que a Lei 9.249/95 não traz qualquer limitação quanto ao período base a ser utilizada para se calcular os JCP. Em verdade, o que faz o referido art. 9º é ressaltar a possibilidade de deduzir tais importâncias, se, e quando, observados os ditames de seu parágrafo primeiro que, por sua vez, dispõe:

§ 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.

E, mais que isso, vale dizer: a prevalecer o entendimento da D. Relatora, nem mesmo os valores registrados em contas de reserva de lucros e de lucros acumulados poderiam gerar parcelas dedutíveis do lucro real, dado que tais contas são abastecidas, precisamente, pelos lucros gerados em períodos anteriores os quais, pelo que foi defendido no voto condutor deste acórdão, já teriam culminado com a incorrência do JCP ou, quiçá, do direito a recebê-lo.

Aliás, o fato de se tornar parcela dedutível do lucro real, **e não do lucro líquido**, torna, ainda mais evidente, que o JCP não é despesa financeira, ao menos, não no próprio sentido estrito. A sua exclusão se impõe por força de previsão legal que, insista-se, é irrestrita quanto ao cálculo e ao período a ser considerado.

Dito assim, não há vedação expressa ao cálculo dos JCP sobre lucros apurados, lucros acumulados ou reservas de lucros apurados em períodos anteriores, nem mesmo se observando, aí, qualquer desrespeito ao regime de competência (porque o JCP somente será incorrido no ato do pagamento ou creditamento e não por ocasião da formação do lucro ou das reservas respectivas).

Por todo exposto, e com as renovadas vênias à D Relatora, e aos meus pares que a acompanharam, voto, aqui, por DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

