



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.746344/2022-07
ACÓRDÃO	1101-001.669 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CMPC CELULOSE RIOGRANDENSE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Na forma do disposto no artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, a pessoa jurídica poderá deduzir do IRPJ devido no período os juros pagos ou creditados individualizadamente a sócios, a título de remuneração do capital próprio calculados sobre contas do Patrimônio Líquido, calculado de acordo com as normas contábeis vigentes, limitados à variação pro rata dia da TJLP e desde que haja lucros, computados antes da dedução dos mesmos, ou lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

CSLL. MESMAS NORMAS DE APURAÇÃO E DE PAGAMENTO DO IRPJ.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (Lei 8.981/95 art. 57, com redação dada pela Lei 9.065/95; e Lei 9.430/96 art. 28, com redação dada pela Lei 12.715/2012)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário – efls. 571/619 – contra acórdão da DRJ (efls. 547/563) que julgou improcedente impugnação administrativa (efls. 269/303) apresentada pela recorrente sobre autos de infração de IRPJ e CSLL (efls.222/241) referentes aos anos calendários de 2018 e 2019, que resultaram, segundo a fiscalização (efls. 242/259), na constatação de excesso dos valores deduzidos da base de cálculo do Lucro Real do IRPJ e da CSLL, à título de juros sobre capital próprio – JCP. Abaixo, os valores consolidados até 15/12/2022:

IRPJ	17.243.419,36
Juros de Mora	3.381.655,87
Multa Proporcional (75%)	<u>12.932.564,52</u>
valor do crédito apurado	33.557.639,75
CSLL	6.207.630,96
Juros de Mora	1.217.396,10
Multa Proporcional (75%)	<u>4.655.723,21</u>
valor do crédito apurado	12.080.750,27
Total Crédito tributário apurado	45.638.390,02

Conforme descreve o Termo de Verificação Fiscal (Relatório - efls. 242/259), mencionado no relatório do acórdão recorrido:

3.1. De acordo com ECF (Registro M300 – Demonstração do Lucro Real – Linha 166.03) o contribuinte excluiu os valores de R\$ 314.230.000,00 em 2018 e R\$ 329.874.459,04 em 2019 referentes a Juros sobre Capital Próprio - JCP:

M300 Demonstração do Lucro Real			
2018			
2	Lucro Líquido Antes do IRPJ	L	1.612.998.905,47
93	SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	A	1.816.691.912,64
168	SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	E	1.592.143.404,96
166.03	(-) Juros sobre o capital próprio	E	314.230.000,00
	Outras Exclusões	E	1.277.913.404,96
169	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	1.837.547.413,15
173	(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	P	551.264.223,95
175	LUCRO REAL	L	1.286.283.189,20
2019			
2	Lucro Líquido Antes do IRPJ	L	1.300.517.628,29
93	SOMA DAS ADIÇÕES (IRPJ)	A	397.079.814,71
168	SOMA DAS EXCLUSÕES (IRPJ)	E	1.026.556.348,78
166.03	(-) Juros sobre o capital próprio	E	329.874.459,04
	Outras Exclusões	E	696.681.889,74
169	LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO	L	671.041.094,22
173	(-) Compensação de Prejuízos Fiscais de Períodos Anteriores - Atividades em Geral	P	196.830.366,42
175	LUCRO REAL	L	474.210.727,80

3.2. Conforme as atas de deliberação e planilhas demonstrativas apresentadas pela contribuinte, a empresa apurou juros sobre capital próprio durante todo ano de 2018, sobre a base de cálculo de R\$ 4.674.296.474,30, composta pelos valores abaixo,

Capital Social Subscrito	5.161.974.381,02
Lucro(Prejuízo) Do Exercício	-95.545.622,30
Lucro(Prejuízo) Acumulado	2.149.745.481,02
MTM Forward	-47.090.330,68
Impto. diferido derivados por cobertura	16.010.712,43
CTA - Ajustes Acumulados de Tradução	-2.510.798.147,19
Base de cálculo	4.674.296.474,30

3.3. Tais valores foram apurados com base nos saldos de 31/12/2017 constantes em balancete juntado pela fiscalizada, anexo ao e-processo, fls 149/160 e 164/167.

3.4. Em 2019, o contribuinte utilizou como base de cálculo composta pelos seguintes valores e sobre tal valor aplicou a TJLP para determinação dos juros sobre capital próprio:

Capital Social	5.161.974.381,02
2679000100 – Lucro (Prejuízo) Acumulado	160.462.961,03
Base de Cálculo	5.322.437.342,05

3.5. Conforme Escrituração Contábil Digital – ECD relativa ao ano de 2018, a primeira referente ao primeiro trimestre e a segunda parte relativa aos demais trimestres, as contas de patrimônio líquido apresentavam a seguinte estrutura e saldos iniciais e finais:

2018 - 1º Trimestre								
Nível	Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
2	203000000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.231.955.916,56	C	88.028.134.528,86	88.043.160.355,17	4.246.981.742,87	C
3	203020000	LUCRO(PREJUÍZO) ACUMULADO	626.357.229,68	D	63.016.055.734,46	62.935.535.938,47	706.877.025,67	D
4	2679060100	CTA - Efeitos Acumulados de Tradução	401.481.474,41	D	56.389.023.949,60	56.389.023.949,60	401.481.474,41	D
4	2679000100	Lucro(Prejuízo) Acumulado	255.955.373,52	D	6.326.519.783,67	6.230.887.154,30	351.588.002,89	D
4	2679050300	MIM CCS	47.090.330,68	C	283.926.429,85	306.441.019,79	69.604.920,62	C
4	2679059310	Imposto Diferido sobre CCS	11.772.582,66	D	12.195.273,05	6.752.804,98	17.215.050,73	D
4	2679059320	Contribuição social Diferida sobre CCS	4.238.129,77	D	4.390.298,29	2.431.009,80	6.197.418,26	D
3	203030000	LUCRO(PREJUÍZO) DO EXERCÍCIO	303.661.234,78	D	18.966.604.101,52	19.062.149.723,82	208.115.612,48	D
4	2711000100	Lucro(Prejuízo) Do Exercício	564.742.503,20	D	11.685.197.774,30	12.034.034.235,96	215.906.041,54	D
4	4999099900	Apropriação Resultado do Exercício-Receta (-)	10.528.747.079,03	D	1.054.121.481,21	0	11.582.868.560,24	D
4	5999099900	Apropriação Resultado do Exercício-Custos (-)	9.892.542.992,30	C	0	719.190.351,79	10.611.733.344,09	C
4	7999099900	Apropriação Resultado do Exercício-VC (-)	742.335.435,47	D	4.751.954.627,38	4.754.045.094,66	740.244.968,19	D
4	6999999900	Apropriação Resultado do Exercício (-)	1.639.620.790,62	C	1.475.330.218,63	1.554.880.041,41	1.719.170.613,40	C
3	203050000	COMPENSAÇÃO	0		6.045.474.692,88	6.045.474.692,88	0	
4	2030501000	TRANSITÓRIAS	0		6.045.474.692,88	6.045.474.692,88	0	
5	320200000	Carga Inicial passivos	0		3.556.086.312,52	3.556.086.312,52	0	
5	3200000100	Cargas Iniciais Ativos	0		2.397.776.486,15	2.397.776.486,15	0	
5	3201000000	Cargas Iniciais e Movimento Imobilizado	0		91.611.894,21	91.611.894,21	0	
3	203010000	CAPITAL SOCIAL	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
4	2611000100	Capital Social Subscrito	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C

2018 – 2º, 3º e 4º Trimestres								
Nível	Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
2	23	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.153.531.277,86	C	2.076.312.782,22	2.436.394.488,58	4.513.612.984,22	C
3	231	CAPITAL SOCIAL	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
4	2311	CAPITAL SOCIAL	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
5	2611000100	Capital Social Subscrito	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
3	232	OUTRAS RESERVAS	46.192.451,63	C	1.620.946.921,74	1.607.125.729,42	32.371.259,31	C
4	2644000300	Ajuste valor justo em contrapartida ao pat	69.604.920,62	C	1.361.372.287,94	1.340.905.660,34	49.138.293,02	C
4	2679060200	MTM Forward	0		194.282.078,26	194.191.147,82	90.930,44	D
4	2632051200	Impostos diferidos sobre itens patrimonial	0		47.094.868,49	47.094.868,49	0	
4	2679050500	Impo. diferido derivados por cobertura	23.412.468,99	D	18.197.687,05	24.934.052,77	16.676.103,27	D
3	233	PREJUÍZOS ACUMULADOS	653.154.080,38	D	314.230.133,56	688.133.032,38	279.251.181,56	D
4	2331	PREJUÍZOS ACUMULADOS	653.154.080,38	D	314.230.133,56	688.133.032,38	279.251.181,56	D
5	2711000100	Lucro(Prejuízo) Do Exercício	0		314.230.000,00	688.133.032,38	373.903.032,38	C
5	2679000100	Lucro(Prejuízo) Acumulado	653.154.080,38	D	133,56	0	653.154.213,94	D
3	234	AJUSTES CUMULATIVOS DE CONVERSÃO (CTA)	401.481.474,41	D	0	0	401.481.474,41	D
4	2341	AJUSTES CUMULATIVOS DE CONVERSÃO (CTA)	401.481.474,41	D	0	0	401.481.474,41	D
5	2679060100	CTA - Ajustes Acumulados de Tradução	401.481.474,41	D	0	0	401.481.474,41	D
3	235	COMPENSAÇÃO	0		141.135.726,92	141.135.726,78	0,14	D
4	2351	TRANSITÓRIAS	0		141.135.726,92	141.135.726,78	0,14	D
5	3200000200	Cargas Iniciais Passivos	0		70.751.254,05	70.751.254,06	0,01	C
5	3200000100	Cargas Iniciais Ativos	0		70.384.472,87	70.384.472,72	0,15	D

3.6. As contas abaixo estavam em grupos separados na estrutura do 1º trimestre de 2018, sendo realocadas no grupo Prejuízos Acumulados – 233 como se verifica na estrutura de contas dos 2º, 3º e 4º trimestres de 2018.

2679000100	Lucro (Prejuízo) Acumulado
2711000100	Lucro(Prejuízo) Do Exercício

3.7. As contas abaixo faziam parte do grupo LUCRO(PREJUÍZO) ACUMULADO - 20302000000 no 1º trimestre de 2018 e foram realocadas no grupo Outras Reservas – 232, como se verifica na estrutura de contas dos 2º, 3º e 4º trimestres de 2018.

2679050300	MM CCS
2679059310	Imposto Diferido sobre CCS
2679059320	Contribuição social Diferida sobre CCS

3.8. A conta abaixo fazia parte do grupo LUCRO (PREJUIZO) ACUMULADO - 20302000000 no primeiro trimestre de 2018 e foi realocada no grupo AJUSTES CUMULATIVOS DE CONVERSÃO (CTA) – 234, como se verifica na estrutura de contas dos 2º, 3º e 4º Trimestres de 2018.

2679060100	CTA - Efeitos Acumulados de Tradução
------------	--------------------------------------

2019

Nível	Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
2	3	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	4.513.612.984,22	C	4.722.266.367,85	5.324.612.732,54	5.115.959.348,91	C
3	3.03.01	CAPITAL SOCIAL	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
4	3.03.01.01	CAPITAL REALIZADO - DE NÃO RESIDENTE NO PAÍS	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
5	2611000100	Capital Social Subscrito	5.161.974.381,02	C	0	0	5.161.974.381,02	C
3	3.03.04	OUTRAS CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	279.251.181,70	D	3.953.288.595,61	4.168.831.533,60	63.708.243,71	D
4	3.03.04.01	OUTRAS CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	279.251.181,70	D	3.953.288.595,61	4.168.831.533,60	63.708.243,71	D
5	2711000100	Lucro(Prejuízo) Do Exercício	373.903.032,38	C	2.248.790.136,86	2.232.995.088,54	358.107.984,06	C
5	2679000100	Lucro(Prejuízo) Acumulado	653.154.213,94	D	1.672.169.277,42	1.918.915.677,82	406.407.813,54	D
5	2673010100	Ajuste Ativo Fixo IFRS	0		27.434.943,51	12.026.529,42	15.408.414,09	D
5	3200000100	Cargas Iniciais Ativos	0,15	D	4.894.237,82	4.894.237,82	0,15	D
5	3200000200	Cargas Iniciais Passivos	0,01	C	0	0	0,01	C
3	3.03.03	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	369.110.215,10	D	768.977.772,24	1.155.781.198,94	17.693.211,60	C
4	3.03.03.01	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	369.110.215,10	D	768.977.772,24	1.155.781.198,94	17.693.211,60	C
5	2644000300	Ajuste valor justo em contrapartida ao patrimônio	49.138.293,02	C	741.586.309,79	719.255.913,07	26.807.896,30	C
5	2679060100	CTA - Ajustes Acumulados de Tradução	401.481.474,41	D	0	401.481.474,41	0	
5	2679050500	Impto. diferido derivados por cobertura	16.676.103,27	D	26.538.484,78	34.099.903,35	9.114.684,70	D
5	2679060200	MTM - Marcacao ao Valor de Mercado	90.930,44	D	852.977,67	943.908,11	0	

3.9. A base de cálculo para apuração dos juros sobre capital próprio foi determinada mediante aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP diária sobre o saldo diário das contas listadas abaixo (fls. 248/259):

2018 - 1º Trimestre

Nível	Código	Conta
4	2679000100	Lucro (Prejuízo) Acumulado
3	20303000000000000000	LUCRO (PREJUÍZO) DO EXERCÍCIO
4	2611000100	Capital Social Subscrito

2018 – 2ª, 3ª e 4ª Trimestres

Nível	Código	Conta
Grupo	233	PREJUÍZOS ACUMULADOS
5	2679000100	Lucro (Prejuízo) Acumulado
5	2711000100	Lucro (Prejuízo) Do Exercício
5	2611000100	Capital Social Subscrito

2019

Nível	Código	Conta
4	3.03.04.01	OUTRAS CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO
5	2611000100	Capital Social Subscrito

3.10. Assim, com base nos saldos contábeis diários, a fiscalização apurou os seguintes valores de base de cálculo diária para determinação do JCP:

Ano	Período		Base de Cálculo
2018	01/01/2018	01/01/2018	4.697.903.395,02
	02/01/2018	01/03/2018	4.602.357.772,72
	02/03/2018	31/03/2018	4.602.270.765,65
	01/04/2018	29/06/2018	4.508.820.167,08
	30/06/2018	29/09/2018	4.352.820.167,08
	30/09/2018	30/12/2018	4.276.820.167,08
	31/12/2018	31/12/2018	4.882.723.199,46
2019	01/01/2019	01/01/2019	4.882.723.199,32
	02/01/2019	30/12/2019	4.464.907.496,01
	31/12/2019	31/12/2019	4.135.033.036,97

3.11. Ao totalizar os valores diários, encontrou os seguintes montantes anuais de juros sobre capital próprio:

2018	298.165.336,45
2019	276.965.445,09

3.12. Ao passo que, foram lançados de ofício, os seguintes valores, conforme demonstrativo abaixo:

2018	Valor Apurado Contribuinte - ECF	A	314.230.000,00
	Valor Apurado Fiscalização	B	298.165.336,45
	Valor Excesso JCP (Valor Lançado)	A-B	16.064.663,55
2019	Valor Apurado Contribuinte - ECF	A	329.874.459,04
	Valor Apurado Fiscalização	B	276.965.445,09
	Valor Excesso JCP (Valor Lançado)	A-B	52.909.013,95

3.13. Dessa forma, constatado que os valores de juros sobre capital próprio, deduzidos da base de cálculo do IRPJ e CSLL, excederam em R\$ 16.064.663,55 (2018) e R\$ 52.909.013,95 (2019) do valor permitido pela legislação, conforme artigos 902 e 908, do RIR/2018, foram lançados de ofício o crédito tributário de R\$

33.557.639,75 relativo ao IRPJ e R\$ 12.080.750,27 à CSLL, conforme os autos de infração de fls. 222/259.

Da Impugnação:

4. Cientificada pessoalmente dos autos de infração aos 21/12/2022 (fls. 264), a empresa apresentou impugnação aos 19/01/2023, fls. 269/303, onde traz os seguintes argumentos e requerimentos que seguem sintetizados:

4.1. Preliminarmente, aduz que os Autos de Infração padecem de nulidade, uma vez que em nenhum momento as Autoridades Fiscais indicaram, de forma clara e precisa, as razões pelas quais alegam que teria deduzido despesas a maior de JCP, tendo se limitado tão somente a efetuar cálculo próprio e glosar a diferença.

4.2. Nesse sentido, que não lhe fora dada oportunidade de esclarecer os fatos e a metodologia de cálculo do JCP.

4.3. Que a falta de descrição por parte das Autoridades Fiscais dos motivos de fato e de Direito que supostamente justificariam a lavratura dos Autos de Infração em referência, bem como a ausência de oportunidade de manifestação específica por ela durante a fiscalização, acabou por cercear o seu direito de defesa, violando por decorrência os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal), o que torna o Auto de Infração nulo por vício material insanável, nos termos do artigo 59, II do Decreto 70.235/72).

4.4. Após, relata que é subsidiária brasileira de grupo econômico do Chile, tendo como objeto social principal a fabricação e comercialização de celulose, e que, no desenvolvimento de sua atividade, como exporta quase toda a sua produção, suas operações de venda de mercadorias realizadas estão majoritariamente denominadas em moeda estrangeira (Dólares). Consequentemente, os seus resultados são significativamente afetados pela variação nas taxas de câmbio.

4.5. Ao passo que, pela relevância da moeda estrangeira nas operações, a sociedade está obrigada a elaborar as suas demonstrações financeiras na sua moeda funcional (Dólares), convertendo os saldos para a moeda de apresentação (Reais) para fins de divulgação aos usuários das demonstrações financeiras localizadas no Brasil.

4.6. Nesse contexto, no uso da competência outorgada pela Lei das S.A., art. 177, caput e § 5º, foram elaboradas as Resoluções CFC – NBC TG 02 (R2) e a Instrução CVM 640/10, que incorporaram a redação do Pronunciamento Contábil nº 2 do CPC – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis, onde em seu item 9, consta que “Moeda funcional é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera”.

4.7. E, ainda de acordo com o item 17 do mesmo pronunciamento contábil, após a definição da moeda funcional da entidade, toda a sua escrituração contábil-societária e as suas demonstrações financeiras são realizadas conforme a sua moeda funcional, de forma que todos os seus registros contábeis, ativos, passivos, receitas, despesas, ganhos, perdas e rendimentos são refletidos de acordo com essa moeda, dólar no seu caso.

4.8. Aduz, ainda, que nos termos do art. 3º da Lei 11.638/07, as normas previstas pela Lei das S.A. sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras

também são aplicáveis a sociedades de grande porte, ainda que, não sejam constituídas sob a forma de sociedades anônimas, como é o seu caso.

4.9. Assim, para todas as finalidades possíveis (divulgação ao mercado, análise dos stakeholders, métricas financeiras, análise por credores, etc.), a única contabilidade da sociedade é denominada em moeda funcional, conforme exigido expressamente pela regulamentação aplicável.

4.10. De outro modo, cita que a Lei 12.973/14 não exige a apresentação de demonstrações financeiras em moeda nacional, nem tampouco uma apuração específica do patrimônio líquido. Esta Lei requer tão somente que o contribuinte mantenha registros paralelos em moeda nacional para o recolhimento dos seus tributos, e não pode ser utilizada para limitar o valor de JCP que pode ser pago, calculado com base em suas demonstrações financeiras (elaboradas em moeda funcional) e de acordo com a legislação societária e contábil aplicável.

4.11. Após, explica que em cumprimento da métrica de cálculo prevista pela Lei 9.249/95, que aplicou a TJLP, pro rata die, sobre as suas contas patrimoniais, mensuradas na sua escrituração contábil-societária e avaliadas em suas demonstrações financeiras auditadas (elaboradas em moeda funcional - Dólar).

4.12. Há, ainda, que não existe na legislação tributária nenhum conceito de “patrimônio líquido” que possa ser utilizado para um cálculo alternativo do JCP: “patrimônio líquido” é um conceito definido pela legislação societária e contábil – e possui uma única definição, a qual não pode ser distorcida pela Fiscalização. Não existe nenhuma norma tributária que defina um conceito específico de patrimônio líquido, de modo que – ao se referir a “patrimônio líquido” – a Lei 9.249/95 fez referência a um conceito que foi definido pelas normas societárias e contábeis aplicáveis.

4.13. Ademais, considerando que a Lei 9.249/95 faz referência a conceito contábil, a apuração de JCP deve considerar a definição de patrimônio líquido contida na legislação societária e contábil, de modo que esse cálculo deve se basear nas demonstrações financeiras auditadas e na escrituração contábil-societária (preparada em moeda funcional).

4.14. No entanto, a Fiscalização equivocadamente utilizou como suporte o valor do saldo inicial das suas contas patrimoniais indicadas em moeda nacional (Reais) na sua ECD relativa ao período de julho de 2018, sem considerar o valor real das suas demonstrações financeiras (em moeda funcional).

4.15. No caso, porém, a ECD apresentada pelos contribuintes que adotam moeda funcional possui campo para a inclusão do valor do saldo inicial das contas analíticas dos contribuintes em Reais (de acordo com os registros em moeda nacional), efetuadas para fins tributários, conforme as determinações do art. 62 da Lei 12.973/14; e, ao mesmo tempo, que possui campo específico para que a indicação da escrituração contábil dos contribuintes (efetuadas em moeda funcional e divulgada na moeda de apresentação Reais).

4.16. A título de exemplo, traz o registro de sua conta de lucros/prejuízos acumulados na sua ECD de julho de 2018 – conta analítica utilizada pela Fiscalização para a determinação de sua base do montante de JCP que poderia ter sido distribuído no 3º trimestre de 2018. No caso, a ECD apresenta valores distintos (a) o valor dos registros efetuados para fins tributários em moeda nacional (Reais): conta devedora de R\$ 653.154.213,94; e (b) o valor das

demonstrações financeiras em moeda funcional, convertida para a moeda de apresentação Reais: conta devedora de R\$ 487.764.913,78.

Código da conta analítica	2679	Lucro(Pi)	Código do centro de custos	
Saldo inicial	R\$ 653.154.213,94	Situação do saldo inicial	D	Devedor
Total dos débitos	R\$ 0,00	Total dos créditos	R\$ 0,00	
Saldo final	R\$ 653.154.213,94	Situação do saldo final	D	Devedor
Valor do saldo inicial do período em moeda funcional, convertida para reais	R\$ 487.764.913,78			
Indicador da situação do saldo inicial em moeda funcional	D			
Valor total dos débitos do período em moeda funcional, convertida para reais	R\$ 0,00			
Valor total dos créditos do período em moeda funcional	R\$ 0,00			
Valor do saldo final do período em moeda funcional, convertida para reais	R\$ 487.764.913,78			
Indicador da situação do saldo final em moeda funcional	D			

4.17. Dessa forma, ao buscar em sua ECD as informações acerca dos saldos das suas contas patrimoniais para efetuar o cálculo do valor de JCP que poderia ser pago por esta entidade, as Autoridades Fiscais somente se utilizaram do valor do saldo inicial dessas contas indicado em Reais (Valor dos Registros em Moeda Nacional), sem considerar o valor das demonstrações financeiras (saldo em moeda funcional convertida para Reais).

4.18. Por essas razões, considerando que, ao tratar do cálculo do valor limite que pode ser pago a título de JCP e deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos contribuintes, o legislador tributário se emprestou de conceitos societários e contábeis já definidos, o intérprete da legislação está obrigado a se utilizar do mesmo sentido e significado utilizado na legislação societária.

4.19. E, no caso, como adota o Dólar como sua moeda funcional, conforme autorizado pelas normas contábeis aplicáveis, e a escrituração contábil-societária e as demonstrações financeiras da entidade são efetuadas com base nessa moeda, é certo que os valores das contas patrimoniais que devem ser utilizados para o cálculo dos pagamentos de JCP são aqueles que constam da sua contabilidade.

4.20. Nesses termos, comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pelas Autoridades Fiscais ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso, pleiteia pelo acolhimento integral da presente impugnação e o imediato cancelamento dos Autos de Infração (principal, multas e juros), com o consequente arquivamento do processo administrativo.

4.21. Protesta ainda pela juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16, §4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72.

5. É o relatório.

Nada obstante, o acórdão recorrido, conforme ementa abaixo, julgou a impugnação improcedente:

Assunto:

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018, 2019

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando observados, nos lançamentos formalizados, os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como o disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018, 2019

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES. CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE.

Na forma do disposto no artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995, a pessoa jurídica poderá deduzir do IRPJ devido no período os juros pagos ou creditados individualizadamente a sócios, a título de remuneração do capital próprio calculados sobre contas do Patrimônio Líquido, calculado de acordo com as normas contábeis vigentes, limitados à variação pro rata dia da TJLP e desde que haja lucros, computados antes da dedução dos mesmos, ou lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018, 2019

CSLL. MESMAS NORMAS DE APURAÇÃO E DE PAGAMENTO DO IRPJ.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (Lei 8.981/95 art. 57, com redação dada pela Lei 9.065/95; e Lei 9.430/96 art. 28, com redação dada pela Lei 12.715/2012)

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, e devidamente cientificado, em 30/08/2023, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em 28/09/2023, às efls.571/619, onde, em síntese, sustenta (em suas conclusões):

VIII. A CONCLUSÃO E O PEDIDO

152. Ante todo o exposto neste Recurso Voluntário, apenas uma única conclusão se revela cabível: o cálculo dos JCP deve ser efetuado com base no patrimônio líquido contábil da entidade, mensurado conforme a sua escrituração contábil-societária e as suas demonstrações financeiras auditadas, as quais somente são elaboradas em moeda funcional (Dólar).

153. Portanto, considerando todo o exposto acima, Recorrente tem por comprovado que:

(i) Comentários Preliminares – A Moeda Funcional da Recorrente:

(a) a Recorrente é subsidiária brasileira de grupo econômico do Chile, tendo como objeto social principal a fabricação e comercialização de celulose;

(b) nesse contexto, grande parcela dos resultados da Recorrente advém das receitas auferidas com a exportação dos seus produtos;

(c) considerando que a moeda do principal ambiente econômico no qual a Recorrente opera, bem como a moeda que mais influencia o preço de venda dos seus produtos, é o Dólar, esta entidade adota o dólar como sua moeda funcional;

e (d) assim, toda a sua escrituração contábil-societária e as suas demonstrações financeiras são realizadas conforme a sua moeda funcional, de forma que todos os seus registros contábeis, ativos, passivos, receitas, despesas, ganhos, perdas e rendimentos são refletidos de acordo com essa moeda funcional;

(ii) Nulidade - Violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa - Ausência de Fundamentação: em sede preliminar, os Autos de Infração padecem de nulidade, uma vez que em nenhum momento as Autoridades Fiscais indicaram, de forma clara e precisa, as razões pelas quais alegam que a Recorrente teria deduzido despesas a maior de JCP, tendo se limitado tão somente a efetuar cálculo próprio e glosar a diferença. Ainda, a Autoridade Fiscal nunca deu a oportunidade para que a Recorrente esclarecesse os fatos e a metodologia de cálculo do JCP. A falta de descrição por parte das Autoridades Fiscais dos motivos de fato e de Direito que supostamente justificariam a lavratura dos Autos de Infração em referência, bem como a ausência de oportunidade de manifestação específica da Recorrente durante a fiscalização cerceia o direito de defesa da Recorrente, constituindo violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal), o que torna o Auto de Infração nulo por vício material insanável, nos termos do artigo 59, II do Decreto 70.235/72). Essa nulidade apenas é reforçada pelo fato de que o Acórdão Recorrido não se manifestou especificamente sobre os argumentos trazidos pela Recorrente em sua Impugnação;

(iii) A Lei 9.249/95 faz referência a um conceito contábil:

a) nos termos do art. 9º da Lei 9.249/95, os JCP que podem ser pagos pela entidade deve ser calculado mediante a aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido desta sociedade. Assim, a norma faz referência ao “patrimônio líquido” para fins de apuração do montante que pode ser pago a título de JCP; e

b) o patrimônio líquido é um instituto que é definido pela Lei das S.A. e pelas normas contábeis, que estabelecem que “patrimônio líquido é a participação residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos” (CPC 00).

(iv) As normas societárias e contábeis determinam que a Recorrente deve elaborar suas demonstrações financeiras em moeda funcional (convertida para Reais para fins de apresentação):

a) a Recorrente é sociedade que tem como atividade principal a industrialização e exportação de produtos florestas (em especial, a celulose); b) por ser sociedade de grande porte, a escrituração da Recorrente deve observar os padrões internacionais de contabilidade, internalizados no ordenamento jurídico pela Lei das S.A., pelos Pronunciamentos do CPC e pelas Resoluções da CVM e do CFC;

c) nos termos do item 17 do CPC 02, na elaboração de suas demonstrações financeiras, as entidades com operações no exterior estão obrigadas a definir qual é a sua moeda funcional (isto é, a moeda predominante no ambiente econômico principal onde a entidade opera);

d) após a análise das regras e dos parâmetros previstos pelas normas aplicáveis, a Recorrente definiu o Dólar como sua moeda funcional (conforme validado pelos seus auditores), tendo em vista que essa é a moeda que mais influencia as suas atividades e o preço dos seus produtos; e) como consequência, todos os registros

contábeis e a escrituração contábil societária da Recorrente é efetuada conforme a sua moeda funcional (Dólar); e

f) considerando a necessidade dos seus usuários, a Recorrente divulga as suas demonstrações financeiras em Reais (moeda de apresentação), após a conversão dos saldos dos seus registros contábeis em moeda funcional (Dólar) para a moeda de apresentação (Real).

(v) A Recorrente possui apenas uma demonstração financeira, elaborada em moeda funcional: a Recorrente somente possui uma demonstração financeira, elaborada em moeda funcional (Dólar) (conforme exigido pela regulamentação contábil), que é anualmente examinada e validada pelos seus auditores externos (KPMG). Ainda que a Recorrente divulgue as suas demonstrações financeiras em Real (moeda de apresentação), os seus saldos decorrem de mera conversão cambial das demonstrações financeiras preparadas em moeda funcional. Não existe nenhuma demonstração financeira da Recorrente preparada em outra moeda ou com outros critérios;

(vi) A higidez dos procedimentos adotados pela Recorrente: a Recorrente adotou todos os procedimentos contábeis exigidos pelas normas aplicáveis:

a) em primeiro lugar, ao examinar o ambiente econômico primário em que opera e a moeda que mais influencia as suas atividades, a Recorrente adotou o Dólar como a sua moeda funcional, nos termos do CPC 02;

b) por esse motivo, a Recorrente prepara e mantém a sua escrituração contábil societária e as suas demonstrações financeiras conforme a sua moeda funcional (Dólar), refletindo todas as suas operações, os seus ativos, passivos, ganhos, perdas e rendimentos tendo como parâmetro essa moeda;

c) a Recorrente mantém evidências claras e precisas acerca da adoção de moeda funcional para a elaboração de sua escrituração contábil-societária e das suas demonstrações financeiras;

d) considerando a necessidade de apresentação de suas demonstrações financeiras no Brasil, a Recorrente adota o Real como moeda de apresentação – e, para esse fim, converte os seus registros contábeis em moeda funcional (Dólar) para moeda nacional (Real);

e) as demonstrações financeiras da Recorrente (e.1) são publicadas em sua moeda de apresentação (Real), após a conversão dos saldos contábeis registrados em moeda funcional (Dólar); e (e.2) são devidamente auditadas por empresa independente e especializada;

f) as ECDs apresentadas pela Recorrente efetivamente indicam o valor de todas as suas contas analíticas em moeda funcional (após a sua conversão para moeda de apresentação), de acordo com a sua escrituração contábil-societária e as suas demonstrações financeiras; e

g) em cumprimento da métrica de cálculo prevista pela Lei 9.249/95, a Recorrente aplicou a TJLP pro rata dia sobre as suas contas patrimoniais, mensuradas na sua escrituração contábil-societária e avaliadas em suas demonstrações financeiras auditadas (elaboradas em moeda funcional - Dólar).

(vii) A demonstração financeira foi auditada pelos auditores: a Recorrente apresenta as suas demonstrações financeiras em Reais (após a conversão dos saldos do balanço em moeda funcional Dólar para a moeda de apresentação Real)

e, anualmente, os seus auditores externos concluem que essas demonstrações financeiras estão “de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil” (fls. 429/481 e fls. 483/539);

(viii) As demonstrações financeiras e os saldos das contas contábeis em moeda funcional foram informados na ECD:

(a) as ECDs apresentadas pela Recorrente possuem campo específico onde o saldo de suas contas contábeis em moeda funcional (após a sua conversão para Reais) é incluído; e

(b) as próprias demonstrações financeiras auditadas elaboradas pela Recorrente em moeda funcional (Dólar) foram incluídas em campo específico de sua ECD, de forma clara e transparente;

(ix) Não existe na legislação tributária nenhum conceito de “patrimônio líquido” que possa ser utilizado para um cálculo alternativo do JCP: conforme reconhecido pelo próprio Acórdão Recorrido, “patrimônio líquido” é um conceito definido pela legislação societária e contábil - e possui uma única definição, a qual não pode ser distorcida pela Fiscalização. Não existe nenhuma norma tributária que defina um conceito específico de patrimônio líquido, de modo que – ao se referir a “patrimônio líquido” – a Lei 9.249/95 fez referência a um conceito que foi definido pelas normas societárias e contábeis aplicáveis (i.e. Lei das S.A. e CPC 00);

(x) As contradições do Acórdão Recorrido: o próprio Acórdão Recorrido reconhece que:

(a) as entidades que adotam moeda funcional distinta da moeda nacional (tal como a Recorrente) podem apresentar as suas demonstrações financeiras de acordo com a sua moeda funcional;

(b) o reconhecimento das despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSL exige a investigação e aplicação dos conceitos e princípios contábeis; e

(c) ao estabelecer o valor limite que pode ser pago a título de JCP (e deduzido) pelos contribuintes, o legislador tributário se emprestou de conceitos societários e contábeis já definidos, de maneira que o intérprete dessas normas está obrigado a se utilizar do mesmo significado atribuído pela legislação societária a esses conceitos no momento de análise acerca da legitimidade do cálculo efetuado pelo contribuinte;

(xi) A Lei 12.973/14 não exige a apresentação de demonstrações financeiras em moeda nacional, nem uma apuração específica do patrimônio líquido em moeda nacional: em seu art. 62, a Lei 12.973/14 apenas prevê que os contribuintes devem, para fins tributários, manter registros com o reconhecimento e a avaliação dos seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional (Real). Em nenhum momento a Lei 12.973/13 estabelece que os contribuintes devem manter demonstrações financeiras em moeda nacional (sem considerar os efeitos da conversão dos seus saldos contábeis em moeda funcional), muito menos possuir uma apuração paralela e específica do seu patrimônio líquido em moeda nacional. Da mesma forma, trata-se de dispositivo genérico que não tem o condão de vedar a utilização dos saldos contábeis das contas patrimoniais da Recorrente de acordo com a sua moeda funcional para fins de cálculo do valor limite dos seus pagamentos de JCP;

(xii) O escopo da apuração da apuração em moeda nacional:

a) a obrigatoriedade de os contribuintes reconhecerem e mensurarem os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos em moeda nacional se dá exclusivamente para fins de apuração dos tributos que deverão ser recolhidos pela entidade e cumprimento de suas obrigações tributárias;

b) esses registros paralelos para fins fiscais não têm como escopo o cálculo do valor de JCP que poderá ser pago pelas entidades aos seus acionistas, cuja métrica de cálculo faz referência a institutos da legislação societária, definidos na Lei das S.A. e no CPC 00; e

c) dessa forma, em nenhum momento esses registros paralelos para fins fiscais poderiam ser utilizados para limitar o valor de JCP a ser pago pela Recorrente, calculado com base nas demonstrações financeiras auditadas dessa entidade (elaboradas em moeda funcional) e de acordo com as regras societárias e contábeis aplicáveis; e

d) logo, a despeito do que foi alegado pelo Acórdão Recorrido, o artigo 9º da Lei 9.249/95 determina que o valor dos pagamentos de JCP devem ser calculados com base no patrimônio líquido definido pelo regramento contábil/societário cabendo a utilização das contas patrimoniais da Recorrente constantes de sua escrituração contábil-societária e de suas demonstrações financeiras.

(xiii) Ainda que seja possível extrair um valor equiparado a “patrimônio líquido” a partir dos registros em moeda nacional, trata-se de mera ficção: ainda que a escrituração contábil-fiscal da entidade tenha a indicação de um valor de patrimônio líquido em moeda nacional, este não é o valor que deve ser considerado no cálculo de JCP, eis que:

a) esses registros em moeda nacional têm escopo limitado (que não abrange a apuração de JCP): o cumprimento das obrigações tributárias da entidade;

b) dessa forma, eventual valor de patrimônio líquido que possa ser extraído dos registros mantidos pela Recorrente em moeda nacional corresponde tão somente a valor ficto (para fins de cumprimento de obrigações tributárias), que não reflete o efetivo valor do patrimônio líquido da entidade, apurado em moeda funcional;

c) como visto, o patrimônio líquido é um instituto que tem conceito definido pela legislação societária e contábil, o qual não pode ser modificado pela Fiscalização; e

d) nesses termos, o cálculo de JCP deve considerar o saldo das contas patrimoniais apontados nas demonstrações financeiras auditadas da Recorrente (elaboradas em moeda funcional e convertidas para moeda de apresentação), em linha com a sua escrituração contábil-societária.

(xiv) A inexistência de qualquer previsão de ajuste por parte da legislação tributária: a) a Lei 9.249/95 foi editada em 1995 e, desde a sua promulgação, prevê que o valor-limite dos pagamentos de JCP deve ser calculado com base em suas contas patrimoniais, fazendo referência ao conceito contábil de “patrimônio líquido”, definido pelas normas societárias e contábeis aplicáveis;

b) ao se referir a “patrimônio líquido”, a Lei 9.249/95 incorporou o conceito contábil societária desse instituto, definido pela Lei das S.A. e pelo CPC 00;

c) caso essa não fosse a intenção do legislador, a Lei 12.973/14 (editada em momento posterior à Lei 9.249/95) poderia ter alterado o art. 9º da Lei 9.249/95 para deixar claro que, para os fins de cálculo de JCP, deveriam ser considerados os valores das contas patrimoniais indicados em seus registros paralelos efetuados para fins tributários (em moeda nacional); e

d) entretanto, a Lei 12.973/14 não realizou qualquer distinção quanto à necessidade de utilização dos valores dessas contas patrimoniais apontados nos registros tributários (ao invés dos saldos constantes de sua escrituração contábil-societária e suas demonstrações financeiras, preparadas conforme a sua moeda funcional).

(xv) A legislação tributária já estabeleceu expressamente que o patrimônio líquido para fins de apuração do JCP deve ser o patrimônio líquido contábil: mesmo durante a vigência do RTT, quando a legislação estabelecia a obrigatoriedade de manutenção de uma escrituração específica para fins tributários, a legislação deixou claro que o cálculo de JCP deveria ser feito com base no patrimônio líquido contábil, nos termos do art. 73 da Lei 12.973/14.

154. Nesses termos, a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados por esta entidade e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização e pelo Acórdão Recorrido ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

155. Sendo assim, a Recorrente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO, com o consequente cancelamento dos Autos de Infração e arquivamento deste processo administrativo.

156. A Recorrente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal. 157. A Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral perante este E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

Após, os autos foram encaminhados ao CARF, para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Jeferson Teodorovicz**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele conheço.

O recorrente alega preliminarmente a nulidade do auto de infração, pois a Fiscalização deveria ter esclarecido, de forma explícita, clara e congruente, os motivos pelos quais entende que o cálculo do valor limite de JCP que poderia ter sido pago e deduzido pela Recorrente nesses períodos estaria incorreto e deveria ser desconsiderado.

Acresce que as Autoridades Fiscais se limitaram a tão somente juntar cálculo próprio acerca do suposto valor máximo que supostamente poderia ter sido pago e deduzido pela Recorrente a título de JCP, glosando a diferença entre a sua apuração e os cálculos da Recorrente.

Além disso, durante o procedimento de fiscalização, a Recorrente não foi intimada para se manifestar sobre os cálculos efetuados pelas Autoridades Fiscais ou acerca da suposta impossibilidade de apuração do valor limite para pagamento de JCP com base nos valores das contas patrimoniais da Recorrente constantes de sua escrituração contábil-societária e suas demonstrações financeiras (elaboradas de acordo com sua moeda funcional).

Assim, segundo sustenta a Recorrente, **esse tema não foi abordado na fiscalização e nem no TVF.**

Com o devido acatamento ao posicionamento defendido pela Recorrente, entendo que **não merece prosperar** a alegação de nulidade no caso concreto.

Compulsando o termo de verificação fiscal, verifica-se que a fiscalização recompôs o cálculo dos JCPs dedutíveis a partir das premissas jurídicas que entendeu aplicáveis, indicando a glosa da diferença.

Não há que se falar também em ofensa à ampla defesa e ao contraditório, pois diferentemente das hipóteses de arbitramento, a legislação de regência não exige a intimação dos contribuintes para esclarecer cálculos durante a fiscalização, fase pré-contenciosa. Isso porque o art. 59 do Decreto n. 70.235/72 dispõe que:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Contudo, o processo administrativo propriamente dito somente se inicia com a apresentação da Impugnação, nos termos do art. 14 do mesmo Decreto: A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

E mais, o art. 15 indica expressamente que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Assim, iniciado o processo administrativo, o contribuinte tem a possibilidade de apresentar sua impugnação e todos os documentos que entenda necessário para o convencimento dos julgadores administrativos.

Além disso, caso os documentos sejam considerados suficientes, a consequência é o cancelamento do auto de infração. Embora o ideal seja a ampla colaboração entre o fisco e o contribuinte durante a fase inquisitória, buscando a melhor solução para as questões fiscais, a ampla defesa somente se manifesta com o início do processo, ou seja, com a apresentação da impugnação.

Por tais motivos, **afasto a referida preliminar.**

Análise do mérito.

No **mérito**, a controvérsia diz respeito aos critérios que devem ser aplicados para cálculo do JCP em empresas que adotam a **moeda funcional** para apresentação de sua documentação contábil.

Nesse ponto, a Recorrente bem resume a controvérsia em sua petição:

92. Isso porque (A) enquanto a Recorrente calculou o montante de JCP que poderia ser pago por esta entidade nos períodos de 2018 e 2019 **com base no valor de suas contas patrimoniais registrado em sua escrituração contábil-societária e demons-trações financeiras (elaboradas em moeda funcional, de acordo com as normas contábeis e societárias aplicáveis); (B) a Fiscalização efetuou cálculo próprio com base em registros em simples registros em moeda nacional**, elaborados para fins de cumprimento de suas obrigações tributárias.

O acórdão recorrido manteve a autuação, sob fundamento de que, para fins tributários, deve prevalecer a informação reconhecida e mensurada **com base na moeda nacional**, como disposto no art. 62 da Lei n. 12.973/2014:

28. Somente com a publicação da Lei nº 12.973/2014, a moeda funcional passou a ter tratamento tributário próprio, conforme pode ser observado abaixo:

Art. 62. O contribuinte do imposto sobre a renda deverá, para fins tributários, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional.

§ 1º. Na hipótese de o contribuinte adotar, para fins societários, moeda diferente da moeda nacional no reconhecimento e na mensuração de que trata o caput, a diferença entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional deverá ser adicionada ou excluída na determinação do lucro real.

§ 2º. Os demais ajustes de adição, exclusão ou compensação prescritos ou autorizados pela legislação tributária para apuração da base de Direito Tributário Societário cálculo do imposto deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados nos termos do caput.

§ 3º. O disposto neste artigo aplica-se também à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º. A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá controles específicos no caso da ocorrência da hipótese prevista no § 1º.

(grifos nossos)

29. O exame do caput do artigo 62 da Lei 12.973 indica, claramente, que este traz uma lista taxativa, aplicável a “ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos”, elencando, assim, todos os itens que possuem uma relação direta com o cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), para fins tributários.

30. O disposto nos artigos 286 a 288 da Instrução Normativa nº 1.700/2017, por sua vez, repetem os artigos 155 a 157 da Instrução Normativa nº 1.515/2014, e dispõem exatamente nos mesmos termos do artigo 62 da Lei 12.973/2014, conforme se lê abaixo:

*Art. 286. A pessoa jurídica deverá, **para fins tributários**, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base **na moeda nacional**.*

*Art. 287. A pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, **moeda funcional diferente da moeda nacional** deverá **elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional, observado o disposto no art. 286**.*

§ 1º. A escrituração contábil de que trata o caput deverá conter todos os fatos contábeis do período de apuração, devendo ser elaborada em forma contábil e com a utilização do plano de contas da escrituração comercial.

§ 2º. Os lançamentos realizados na escrituração contábil de que trata o caput deverá, nos casos em que couber, manter correspondência com aqueles efetuados na escrituração comercial, inclusive no que se refere aos históricos.

§ 3º. A escrituração contábil de que trata o caput será transmitida ao Sped.

§ 4º. Na hipótese a que se refere o caput, o lucro líquido do exercício de que trata o § 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, para efeito da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser obtido com base na escrituração contábil de que trata o caput e deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976, ressalvado o disposto no art. 286 desta Instrução Normativa.

§ 5º Os ajustes de adição, exclusão ou compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária para a determinação do lucro real e do resultado ajustado deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados na moeda nacional, nos termos do art. 286, constantes na escrituração contábil de que trata o caput.

Art. 288. Salvo disposição em contrário a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tomará como base os valores registrados na escrituração de que trata o art. 287.

(grifos nossos)

31. Verifica-se, portanto, que a RFB permite a adoção de moeda funcional diferente da nacional para fins societários, porém, do ponto de vista tributário, os ajustes de adição, exclusão ou compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária para a determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados na moeda nacional, nos termos do art. 286, constantes na escrituração contábil de que trata o caput.

32. Assim, na prática, admite-se que a entidade possa adotar dois controles contábeis para fins de demonstrações financeiras, um na moeda nacional efetivado na escrituração da contabilidade, respeitando às determinações dispostas na legislação comercial e tributária e, outro na moeda funcional atentando-se às orientações do CPC nº 02, eis que, a entidade compartilha suas informações com os usuários internos e externos.

33. Destarte, ao buscar em sua ECD as informações acerca dos saldos das suas contas patrimoniais, para efetuar o cálculo do valor de JCP que poderia ser pago à contribuinte, e excluídos da apuração do lucro real, corretamente, a Autoridade Fiscal utilizou, o valor do saldo inicial dessas contas indicado em Reais (Valor dos Registros em Moeda Nacional), nos termos taxativos constantes do § 8º, artigo 9º da Lei 9.249/1995.

A recorrente defende ainda que, ao prever que o cálculo dos pagamentos e despesas dedutíveis de JCP deverá ser realizado com base no valor das contas patrimoniais da Recorrente – sem prever nenhum ajuste específico com relação ao valor dessas contas indicado na escrituração contábil-societária e nas demonstrações financeiras da Recorrente – a Lei 9.249/95:

- a) incorpora os conceitos contábeis e societários de “patrimônio líquido” à legislação tributária; e
- b) confirma que a apuração desses pagamentos deverá se basear nos valores das contas patrimoniais registrados na escrituração contábil-societária e nas demonstrações financeiras da entidade.

Acresce que, caso essa não fosse a intenção do legislador, a Lei 12.973/14, a qual foi editada em momento posterior à Lei 9.249/95 com o objetivo principal de adequar as normas tributárias às novas normas contábeis (dentre elas, o CPC 02), poderia ter alterado o art. 9º da Lei 9.249/95 para deixar claro que, para os fins de cálculo de JCP, deveriam ser considerados os valores das contas patrimoniais indicados em seus registros paralelos efetuados para fins tributários (em moeda nacional).

Defende ainda que o artigo 62 da Lei 12.973/14 e os artigos 286 e 287 da IN 1.700/17 não tem o condão de vedar que o cálculo do valor limite dos pagamentos de JCP pela Recorrente seja realizado com base no valor de suas contas patrimoniais constantes de sua escrituração contábil-societária e demonstrações financeiras (elaboradas de acordo com sua moeda funcional).

Alega também que, em nenhum momento, a Lei 12.973/13 prevê que: (i) os contribuintes devem manter demonstrações financeiras em moeda nacional (sem considerar os efeitos da conversão dos seus saldos contábeis em moeda funcional), muito menos possuir uma

apuração paralela e específica do seu patrimônio líquido em moeda nacional; ou (ii) o reconhecimento e a mensuração dos ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos, que servirão de suporte para a realização dos ajustes de adição, exclusão ou compensação previstos pela legislação tributária, não devem corresponder ao seu valor em moeda nacional **após a conversão dos saldos contábeis em moeda funcional**.

Além disso, segundo a Recorrente, o artigo 62 da Lei 12.973/14 e os artigos 286 e 287 da IN 1.700/17 correspondem a dispositivos genéricos que:

(i) não versam especificamente sobre o tratamento tributário que deve ser conferido a institutos contábeis/societários cujos conceitos são emprestados da legislação contábil-societária pelo legislador tributário; e

(ii) não determinam que o cálculo do montante que pode ser pago pela Recorrente a título de JCP deve ser realizado com base nos registros em moeda nacional de suas contas patrimoniais, que são preparados somente para fins de cumprimento de suas obrigações acessórias tributárias e apresentam valores distintos dos valores do patrimônio líquido dos contribuintes apontados em sua escrituração contábil-societária e nas suas demonstrações financeiras auditadas, elaboradas em moeda funcional conforme exigido pelas normas contábeis e societárias vigentes.

Portanto, da análise dos argumentos suscitados pela defesa, pode-se dizer que a questão de fundo diz respeito em saber **se o art. 9 da Lei 9.249/95 deve ou não ser interpretado a partir do que dispõe o art. 62 da Lei n. 12.973/2014**.

Art. 62. O contribuinte do imposto sobre a renda deverá, para fins tributários, **reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base na moeda nacional**. (Vigência)

§ 1º Na hipótese de o contribuinte adotar, **para fins societários**, moeda diferente da moeda nacional no reconhecimento e na mensuração de que trata o caput, a diferença entre os resultados apurados com base naquela moeda e na moeda nacional deverá ser adicionada ou excluída na determinação do lucro real.

§ 2º Os demais ajustes de adição, exclusão ou compensação prescritos ou autorizados pela legislação tributária para apuração da base de cálculo do imposto deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados nos termos do caput.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também à apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá controles específicos no caso da ocorrência da hipótese prevista no § 1º.

De pronto, verifica-se que o dispositivo se volta para a integralidade da tributação sobre a renda, bem como à CSL, ao PIS e ao COFINS.

Pondera-se ainda se tratar de norma posterior, portanto, alterando a legislação anterior.

Isso para dizer que, em minha leitura, **o art. 9 da Lei n. 9.249/95 deve ser interpretado de acordo com o disposto no referido artigo 62.**

Assim, a regra geral é apuração para fins tributários em moeda nacional, admitindo-se a apuração **para fins societários em moeda funcional**. Ademais, o § 4 acima é explícito ao dispor que “A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá controles específicos no caso da ocorrência da hipótese prevista no § 1º”.

Ao tratar da matéria a IN 1700 estabeleceu em seu art. 287 que a pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, moeda funcional diferente da moeda nacional deverá elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional, observado o disposto no art.286:

*Art. 286. A pessoa jurídica deverá, **para fins tributários**, reconhecer e mensurar os seus ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos, perdas e rendimentos com base **na moeda nacional**.*

*Art. 287. A pessoa jurídica que no período de apuração adotar, para fins societários, **moeda funcional diferente da moeda nacional deverá elaborar, para fins tributários, escrituração contábil com base na moeda nacional, observado o disposto no art. 286.***

§ 1º. A escrituração contábil de que trata o caput deverá conter todos os fatos contábeis do período de apuração, devendo ser elaborada em forma contábil e com a utilização do plano de contas da escrituração comercial.

§ 2º. Os lançamentos realizados na escrituração contábil de que trata o caput deverá, nos casos em que couber, manter correspondência com aqueles efetuados na escrituração comercial, inclusive no que se refere aos históricos.

§ 3º. A escrituração contábil de que trata o caput será transmitida ao Sped.

§ 4º. Na hipótese a que se refere o caput, o lucro líquido do exercício de que trata o § 1º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, para efeito da determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverá ser obtido com base na escrituração contábil de que trata o caput e deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976, ressalvado o disposto no art. 286 desta Instrução Normativa.

§ 5º Os ajustes de adição, exclusão ou compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária para a determinação do lucro real e do resultado ajustado deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados na moeda nacional, nos termos do art. 286, constantes na escrituração contábil de que trata o caput.

Art. 288. Salvo disposição em contrário a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tomará como base os valores registrados na escrituração de que trata o art. 287.

Não divergiu desse entendimento o acórdão recorrido:

31. Verifica-se, portanto, que a RFB permite a adoção de moeda funcional diferente da nacional para fins societários, porém, do ponto de vista tributário, os ajustes de adição, exclusão ou compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária para a determinação do lucro real e do resultado ajustado, deverão ser realizados com base nos valores reconhecidos e mensurados na moeda nacional, nos termos do art. 286, constantes na escrituração contábil de que trata o caput.

32. Assim, na prática, admite-se que a entidade possa adotar dois controles contábeis para fins de demonstrações financeiras, um na moeda nacional efetivado na escrituração da contabilidade, respeitando às determinações dispostas na legislação comercial e tributária e, outro na moeda funcional atentando-se às orientações do CPC nº 02, eis que, a entidade compartilha suas informações com os usuários internos e externos.

33. Destarte, ao buscar em sua ECD as informações acerca dos saldos das suas contas patrimoniais, para efetuar o cálculo do valor de JCP que poderia ser pago à contribuinte, e excluídos da apuração do lucro real, corretamente, a Autoridade Fiscal utilizou, o valor do saldo inicial dessas contas indicado em Reais (Valor dos Registros em Moeda Nacional), nos termos taxativos constantes do § 8º, artigo 9º da Lei 9.249/1995.

Assim, diante do previsto em lei, bem como na legislação de regência, **correta a decisão recorrida**, devendo ser mantida.

A mesma conclusão deve ser aplicável à CSL, haja vista que o art. 62 supra estendeu sua aplicação a referida contribuição.

Por fim, quanto ao pedido de juntada posterior de documentos, conquanto se admita a juntada posterior de documentos mesmo em etapa recursal, à luz do formalismo moderado e da verdade material, essa juntada de documentos na etapa recursal deve ser efetiva e apta a corroborar com o deslinde do caso.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do recurso voluntário para afastar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

ACÓRDÃO 1101-001.669 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11000.746344/2022-07

DOCUMENTO VALIDADO