



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.730588/2018-31
ACÓRDÃO	1202-001.659 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TK ELEVADORES BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

IRPJ E CSLL. REGIME DE APURAÇÃO TRIMESTRAL DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE TRIMESTRES ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo lucro real trimestral implica no cumprimento de obrigações tributárias dentro do período escolhido, levando em conta a data em que os fatos geradores e as despesas de fato ocorreram. Na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de Juros Sobre o Capital Próprio tendo como base apuração de lucro real e levantamento de patrimônio líquido de períodos de apuração anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, inclusive do mesmo ano calendário, sob pena de ferir o regime de competência.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. DÉBITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO COM EVENTUAL CRÉDITO POR RECOLHIMENTO INDEVIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão, mediante a entrega de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, negar provimento ao recurso voluntário: i) por voto de qualidade em relação à dedução das despesas com juros sobre capital próprio (JCP) no ano-calendário de 2013. Vencidos os Conselheiros André Luís Ulrich Pinto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votaram por cancelar essa exigência, e: ii) por maioria de votos em relação à dedução das despesas com juros sobre capital próprio (JCP) no ano-calendário de 2014. Vencida a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiróz que votou por cancelar também essa exigência.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por TK ELEVADORES BRASIL LTDA visando reformar o acórdão nº14-95.854, prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto, que considerou improcedente a impugnação. O julgado restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2013, 31/12/2014

IRPJ E CSLL. REGIME DE APURAÇÃO TRIMESTRAL DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE TRIMESTRES ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo lucro real trimestral implica no cumprimento de obrigações tributárias dentro do período escolhido, levando em conta a data em que os fatos geradores e as despesas de fato ocorreram. Na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de Juros Sobre o Capital Próprio tendo como base apuração de lucro real e levantamento de patrimônio líquido de períodos de apuração anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como

despesa, inclusive do mesmo ano calendário, sob pena de ferir o regime de competência.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. DÉBITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO COM EVENTUAL CRÉDITO POR RECOLHIMENTO INDEVIDO. IMPOSSIBILIDADE.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão, mediante a entrega de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O processo foi formalizado para exigir, de ofício, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em função da constatação, por parte da autoridade fiscal, que teria havido excesso na distribuição de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) nos anos-calendário 2013 e 2014.

Por economia processual e por retratar com fidedignidade os fatos processuais ocorridos até a data da sua prolação, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o em seguida com os eventos ocorridos posteriormente:

Relatório

Conforme descrito no Relatório de Ação Fiscal (fls. 3468 a 3472), parte integrante do auto de infração lavrado em 29/10/2018 (fls. 3473 a 3492), o contribuinte acima identificado foi fiscalizado em relação ao IRPJ e CSLL, em decorrência de procedimento de revisão de DIPJ quanto à dedução de despesas a título de Juros Sobre o Capital Próprio pagos de abril de 2013 a dezembro de 2014.

Relata a Autoridade Fiscal que a fiscalizada é optante pela forma de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com base no lucro real trimestral, em relação aos anos-calendário 2013 e 2014. Afirma que o contribuinte apropriou despesas a título de Juros sobre o Capital Próprio, nos valores de R\$ 18.000.000,00 referente ao 4º trimestre de 2013 e de R\$ 23.000.000,00 quanto ao 4º Trimestre/2014, conforme fichas das DIPJ transmitidas.

Alega que, em análise dos demonstrativos de cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio realizados pelo contribuinte, “nenhum valor a título de Excesso de JCP pago ou creditado foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real, base para o IRPJ e CSLL” e que “constata-se que este aplicou a variação da TJLP durante todo o período de 2013 e 2014, quando deveria ser por trimestre, haja vista a sua opção pela tributação do IRPJ e CSLL pelo lucro real trimestral”.

Tais valores contrastariam com a taxa determinada pela legislação, que seria de 0,0137% pro rata dia para o 4º trimestre do ano-calendário 2013 e para o 4º trimestre do ano-calendário 2014, aplicada sobre o somatório dos saldos diários das contas do Patrimônio Líquido. Com isso, o valor do Juros Sobre o Capital Próprio passíveis de dedução seriam de R\$ 4.147.996,32 e R\$ 2.569.257,09, respectivamente.

Em consequência das constatações acima, o excesso na dedução a título de Juros Sobre o Capital Próprio apurado pela Autoridade Fiscal foi adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL para a tributação, juntamente com multa de ofício de 75% e juros de mora, constituindo crédito tributário no valor total de R\$ 25.560.561,30.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 3497 a 3519) e juntou documentos (fls. 3520 a 3653).

Alega a impugnante que a fiscalização considerou, na base de cálculo dos Juros Sobre Capital Próprio, as contas contábeis de Realização de Reserva de Reavaliação, Ganho/Perda Benef. Ex-Func. IRCS Diferidos e Ganho/Perda Benefícios Ex-Funcionários, em desrespeito ao rol taxativo previsto nos incisos do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. Além disso, por serem meros ajustes patrimoniais, a Fiscalização também deveria ter desconsiderado as contas contábeis relativas aos instrumentos derivativos - Instrum. Derivativos TM (Cart. Export) e Instrum. Derivativos TM (Cart. Import).

Alega também que não se pode ignorar o resultado dos três primeiros trimestres do ano-calendário para calcular a limitação de dedução dessa despesa com Juros Sobre Capital Próprio, conforme Parecer Técnico elaborado pela renomada Ernst & Young a pedido da Impugnante. Para a impugnante, “o não cumprimento das formalidades essenciais e intrínsecas aos atos de lançamento, tais como a liquidez e certeza do montante exigido, como ocorreu no presente caso, os torna nulos, gerando a obrigação à Autoridade Julgadora de cancelá-los de ofício”.

Alternativamente, requer a conversão do julgamento em diligência para que se verifique o erro na base de cálculo ora defendido.

No mérito, após discorrer sobre a legislação aplicável, defende que os Juros Sobre Capital Próprio deliberados e distribuídos aos acionistas se referem a todo o período de 2013 e 2014, e por isso calculados com base no resultado do ano todo, e não somente nos trimestres apontados.

Para a impugnante, não há imposição legal do momento em que tais juros devem ser pagos ou deduzidos durante o próprio ano de apuração (limite temporal). Os administradores poderiam deliberar o pagamento destes juros no final do ano-calendário respectivo, pois o direito não se extingue pelo simples fato de essas pessoas não terem exercido esta vontade trimestralmente, já que a lei não impõe esse limite. Alega ainda que a utilização da variação anual da TJLP, ao invés da

trimestral, não alterou o valor dedutível, não gerando quaisquer prejuízos ao Fisco.

Defende que, mesmo se considerarmos que os Juros Sobre Capital Próprio deduzidos excederam o limite legal (seja pela utilização do período anual, seja pela utilização da variação da TJLP anual), não haveria qualquer dano ao Erário se dividíssemos o valor deduzido pela Impugnante em dezembro/2013, R\$ 18.000.000,00, e em dezembro/2014, R\$ 23.000.000,00, pelos quatro trimestres correspondentes a cada ano, conforme Parecer Técnico TR-600/2019.

A impugnante alega que a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução somente constituiria fundamento para lançamento de imposto ou diferença de imposto se dela resultasse postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, conforme art. 273 do RIR/99 e que, de acordo com as planilhas colacionadas, não ocorreu.

Para a impugnante, caso mantida a autuação, “os juros devem ser considerados apenas como dividendos obrigatórios e, como tal, não sofrem a incidência do IR/Fonte - que deve ser compensado/restituído à Impugnante”. Requer, caso mantida a autuação, que os valores recolhidos sejam compensados com o montante cobrado nos autos de infração, nos termos do artigo 73 e seguintes da Lei nº 9.430/1996.

É o relatório, em síntese.

Inobstante a argumentação da defesa, a DRJ houve por bem considerar a impugnação improcedente e manteve integralmente a autuação fiscal.

A Interessada foi cientificada do acórdão de impugnação em 01/07/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 3.684) e apresentou em 31/07/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 3.686) o recurso voluntário de fls. 3.687 a 3.716.

Por meio do apelo, a Recorrente basicamente reitera os fundamentos apresentados na impugnação e pede, ao final:

IV — PEDIDOS

Ante o exposto, a Recorrente requer a este E. Conselho Administrativo o recebimento, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, de modo a determinar a reforma do acórdão recorrido e declarar a nulidade dos autos de infração de IRPJ e de CSLL em razão da ausência de liquidez e certeza da autuação fiscal, pelo erro quanto à eleição da base de cálculo do lançamento.

Na remota hipótese desta C. Turma Ordinária não decretar, de plano, a nulidade do lançamento fiscal ora em análise, deve reformar a decisão e cancelar a autuação com base nos argumentos de mérito, visto que (i) não há óbice legal à dedutibilidade do JCP, referente a todo o ano de 2013 e 2014, ao final do

respectivo ano (pois dentro do período de apuração), nem, tampouco, quanto à utilização da variação anual/trimestral da TJLP, e, do mesmo modo, (II) a dedução do JCP pela Recorrente, ao final dos períodos, não resultou prejuízo ao Fisco/tributos a recolher, em observância ao artigo 273 do RIR/99 (art. 285 do RIR/2018).

Por fim, de forma subsidiária, na remota hipótese deste E. CARF entender pela manutenção dos autos de infração (o que se admite apenas a título de argumentação), o IR/Fonte recolhido pela Recorrente quando da distribuição do JCP lhe deve ser devolvido, seja por meio da compensação com os tributos cobrados no presente processo (nos termos do art. 163 do Código Tributário Nacional), seja por meio da restituição dos valores à Recorrente.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2 – PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega a Recorrente que os autos de infração padeceriam de vícios suficientes para que fossem considerados nulos.

Segundo seu racional, a autoridade fiscal teria incorrido em erro na apuração da base de cálculo do lançamento, o que implicaria em descumprimento das previsões contidas no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

O suposto erro teria sido cometido ao considerar para apuração do correto valor dos JCP contas contábeis não elencadas no § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995. Em assim procedendo, a autoridade fiscal incorreu em erro que provocaria a nulidade dos autos de infração, no entender da Recorrente.

Informa ainda a Recorrente que teria efetuado a opção prevista no art. 119, § 1º da Lei nº 12.973/2014, de modo que as alterações introduzidas no § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 teriam eficácia, em relação à Recorrente, a partir de 01/01/2014.

Prossegue afirmando que a autoridade fiscal se equivocou ao considerar, para fins de cálculo dos JCP, a variação da taxa de juros de longo prazo (TJLP) trimestral, e não a anual, como deveria ter sido utilizada.

A DRJ não acatou a preliminar alegada valendo-se dos seguintes fundamentos:

As preliminares de erros na base de cálculo apontados pela impugnante não devem prosperar.

Em primeiro lugar, as contas contábeis de Realização de Reserva de Reavaliação, Ganho/Perda Benef. Ex-Func. IRCS Diferidos e Ganho/Perda Benefícios Ex-Funcionários, e as contas contábeis relativas aos instrumentos derivativos - Instrum. Derivativos TM (Cart. Export) e Instrum. Derivativos TM (Cart. Import), foram indicadas pela própria contribuinte quando da apresentação da “Demonstração dos Cálculos a Distribuir de JSCP dos anos 2013 e 2014” (fls. 5 a 10), após intimação fiscal (fls. 2 a 4).

Ao calcular os valores dos Juros Sobre Capital Próprio para o 4º trimestre de 2013 e 4º trimestre de 2014, desta vez utilizando-se da taxa pro rata dia aplicada sobre os saldos diários das contas do Patrimônio Líquido, tal como determina o caput do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que será visto abaixo quando da discussão do mérito da demanda), a Autoridade Fiscal reproduziu exatamente a tabela encaminhada pela contribuinte (fls. 3426 a 3449).

Em segundo lugar, não houve desrespeito ao rol taxativo previsto nos incisos do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. Isso porque o dispositivo apontado não estava em vigor quando ocorreu o fato gerador, sendo portanto inaplicável para o caso em análise, conforme abaixo:

“Art. 9º A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 9º § 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

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.”(...)

Art. 75. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014.

§ 1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o caput.

(...)

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º, 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70; e II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117.

§ 2º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 96, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 76 a 92; e

II - as revogações previstas nos incisos VII e IX do caput do art. 117.”(grifos não constam do original)Como se verifica do caput do art. 119, o art. 9º da mesma lei, onde são apontadas as únicas contas do patrimônio líquido que serão consideradas no cálculo dos Juros Sobre o Capital Próprio, só entrou em vigor em 1º de janeiro de 2015, data posterior ao fato gerador aqui gravado (4º trimestre de 2013 e 4º trimestre de 2014).

A exceção à entrada em vigor em 2015 estaria contida no parágrafo 1º do art. 119, mas somente caso o contribuinte optasse expressamente e de modo irretratável pela sua aplicação a partir de 1º de janeiro de 2014, opção esta não noticiada no relatório fiscal ou na impugnação, considerando-se por não ocorrida.

Não há, portanto, necessidade da realização de diligência, já que a base de cálculo foi corretamente indicada. Passemos à análise do mérito.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida, mas apenas reforçar seus argumentos.

As autuações, como visto, abrangeram os anos de 2013 e 2014. Ainda que se admitisse, apenas para argumentar, que a Contribuinte teria formalizado a opção dos efeitos legais da Lei nº 12.973/2014 a partir de 01/01/2014, tal opção não teria o condão de alcançar o ano-calendário 2013, objeto da exigência fiscal.

Ademais, não há como reconhecer o erro no valor da TJLP utilizado pela autoridade fiscal sem que se examine o mérito da contenda. Se se confirmar que os JCP deveriam ser apurados trimestralmente, tem razão o fisco e não há que se falar em erro do cálculo efetuado.

Por fim, eventual equívoco na base de cálculo dos valores exigidos não é causa de nulidade dos autos de infração, como reiteradamente tem decidido este CARF. Se se comprovar que os valores apurados estão incorretos, cabe às autoridades julgadoras redefinir as bases de cálculo e os valores devidos de tributos.

O recente acórdão nº 1101-001.389, de 11/09/2024, cuja decisão foi unânime, ilustra o entendimento acima afirmado:

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

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INOCORRÊNCIA. Eventuais erros ou inconsistências na apuração do crédito tributário não ensejam a nulidade do auto de infração quando não há prejuízo ao direito de defesa do contribuinte. Tais irregularidades devem ser analisadas e, se for o caso, sanadas na apreciação do mérito.

[...]

Ademais, o PAF, em seus arts. 59 e 60, elenca os casos de nulidade e de irregularidades sanáveis:

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 conseqüência.

§ 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)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso dos autos, as alegações da Recorrente não se enquadram nas hipóteses previstas no art. 59 supra transcrito. Caso se comprove eventual irregularidade quando da análise do mérito da contenda, estas serão sanadas pelo Colegiado.

Diante do exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

3 – MÉRITO

Quanto ao mérito da discussão, a Recorrente reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Em síntese, alega que não há na Lei nº 9.249/1995 nenhum dispositivo que restrinja no tempo o pagamento de JCP. Afirma que de acordo com as previsões contidas na Lei e no PAF, as únicas condições para deduzir os JCP como despesas são as seguintes:

- a) efetivo pagamento ou crédito dos juros aos titulares, sócios ou acionistas da pessoa jurídica pagadora, 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 o montante a ser pago ou creditado;
- b) limitação do montante a ser pago ao resultado da aplicação da TJLP pro rata dia sobre o valor do patrimônio líquido; e
- c) retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IR/Fonte"), sobre os valores pagos ou creditados.

Informa que os pagamentos efetuados a título de JCP podem deduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e devem ser escrituradas como despesas financeiras.

Noticia que pagou em 2013 e 2014 os JCP calculados com base no resultado do ano, ainda que tenha apurado o IRPJ e a CSLL trimestralmente, já que não há na Lei nenhum limite temporal para o pagamento dos JCP aos sócios ou acionistas da pessoa jurídica.

Contesta o lançamento fiscal e a decisão recorrida e defende que o fator econômico que determina a competência do exercício não é o da apuração da base de cálculo dos JCP, mas sim do seu efetivo pagamento, motivo pelo qual não descumpriu o mandamento contido no princípio da competência.

Combate ainda a decisão fiscal que computou a variação da TJLP trimestralmente, quando no caso em apreço deveria ser anual, já que os JCP foram pagos anualmente.

Minha posição sobre a matéria é de conhecimento deste Colegiado e restou formalizada no acórdão nº 1202-001.340, de 16/07/2024, que apreciou questão bastante similar à ora em julgamento.

Com a devida vênia aos que pensam diversamente, entendo que a pretensão de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio exige cumprimento de requisitos indispensáveis, conforme o exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo 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 reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como 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 esdarecimento 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.

Cumprе 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

formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo 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,

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciar esse fato.

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.

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, conduo 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 subsequentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei 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 indicá-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 condui 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 FIPECAFI², em seu Manual³:

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

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

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

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

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

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

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

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

³ 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.

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 conduziu 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 algum⁴ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de 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 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.

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas⁵ 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/dívidas⁶ 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. Esse segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

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 estaria pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

⁶ Ou juros a pagar.

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 conduir 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 permite¹⁰ 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.

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)*

Como se não fossem suficientes os argumentos acima, em relação ao ano-calendário 2014 a Contribuinte sequer apresentou a deliberação da direção da empresa quanto ao pagamento dos JCP.. Veja-se o documento colacionado aos autos, deliberado em 07/2014 (fl. 3.646):

Senhores Acionistas:

Reunida para tratar de assuntos do interesse da Companhia, a Diretoria da **THYSSENKRUPP ELEVADORES S.A.** deliberou por maioria dos membros e totalidade dos presentes, submeter à apreciação do Conselho de Administração a presente proposta:

(a) a distribuição de dividendos aos acionistas, proporcionalmente à participação de cada um deles no capital social. Ao acionista majoritário ThyssenKrupp Elevadores S.L., no montante total de R\$ 88.000.000,00 (Oitenta e oito milhões de reais), sendo o montante de R\$ 45.067.000,00 (Quarenta e cinco milhões e sessenta e sete reais), provenientes de parte dos lucros do exercício do período de 1º de janeiro de 2014 a 31 de março de 2014, constantes do balanço intermediário levantado em 31 de março de 2014 e o montante de R\$ 42.933.000,00 (Quarenta e dois milhões e novecentos e trinta e três reais) provenientes de parte dos lucros do exercício do período de 1º de abril de 2014 a 30 de junho de 2014, constantes do balanço intermediário levantado em 30 de junho de 2014; Aos acionistas minoritários será disponibilizado o valor das suas respectivas cotas partes, conforme registros contábeis próprios.

[...]

Se não há deliberação da diretoria quanto ao pagamento dos JCP, sequer a parcela admitida pelo fisco relativo ao quarto trimestre de 2014 deveria ter sido admitido.

Bem verdade que à decisão administrativa não cabe inovar os motivos do lançamento, mas a não apresentação da deliberação da diretoria da pessoa jurídica fulmina o argumento da Recorrente dirigido a combater a falta de previsão legal quanto ao tempo da decisão da empresa. Veja-se as passagens do recurso voluntário que invocam este argumento:

Não existe, de acordo com as próprias premissas estabelecidas pela Delegacia de Julgamento, óbice na legislação vigente ao pagamento ou ao crédito do JCP a qualquer momento durante o ano, desde que atendidos os limites e condições legais aplicáveis à época da deliberação. Ao contrário do entendimento consignado na decisão recorrida⁷, está daro que a legislação só prevê duas limitações à dedutibilidade dos JCP, uma em função da TJLP e outra em função dos lucros disponíveis.

Repita-se: não há qualquer impedimento legal à dedutibilidade dos juros deliberados, registrados, pagos ou creditados em trimestres "posteriores", dentro de um mesmo ano, um mesmo período base.

Também é inconteste que a Lei no 9.249/1995 esgotou as condições para a dedutibilidade dos JCP e, não tendo incluído entre elas qualquer prazo para a deliberação, crédito ou pagamento durante o ano, deixou a critério e conveniência do contribuinte fixar a periodicidade de pagamento dos juros.

[...]

Logo, considerando que o direito à dedutibilidade dos JCP, de acordo com da Lei no 9.249/1995, está condicionado apenas à existência de lucros e em função da TJLP, sem qualquer limitação no que diz respeito ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento no ano, não poderia a Autoridade Fiscal impedir/limitar o exercício desse direito, sob pena de evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade — o que a Recorrente requer seja expressamente reconhecido por esse CARF por meio da reforma do acórdão recorrido, cancelando-se os autos de infração de IRPJ/CSLL lavrados.

Portanto, em relação ao ano-calendário de 2014, além das razões e fundamentos antes apresentados, macula o procedimento da Contribuinte a ausência de deliberação de pagamento dos JCP, motivo pelo qual não há admitir sua dedutibilidade.

Por estes motivos, não há como acolher a pretensão da Recorrente, impondo-se a manutenção da autuação fiscal e da decisão recorrida.

3.1 – Da alegada inexistência de prejuízo ao fisco

Subsidiariamente, alega a Recorrente que caso de considere que houve excesso de dedução de JCP, a autuação fiscal deveria ser cancelada já que não teria havido prejuízo ao fisco nos termos preconizados no art. 273 do RIR/1999.

Afirma ainda a Recorrente que não postergou o pagamento de nenhum tributo/contribuição, tampouco reduziu indevidamente o lucro em algum período de apuração.

Prossegue afirmando que de acordo com laudo apresentado, se a autoridade fiscal tivesse apurado os JCP nos 4 trimestres de cada ano auditado, a diferença entre os valores apurados pelo fisco e pela pessoa jurídica seriam mínimos.

Argumenta ainda que a Recorrente recolheu tributos a maior nos períodos fiscalizados, conforme atesta planilha elaborada pela consultora contratada.

Sem razão a Recorrente.

A argumentação parte de premissa falsa, qual seja, que existiam JCP a serem deduzidos nos trimestres anteriores ao quarto trimestre de cada ano. Entretanto, os JCP não existiam, já que para existirem os pagamentos a título de JCP há de se comprovar prévia deliberação dos órgãos competentes da pessoa jurídica, o que veio a ocorrer posteriormente:

dezembro de 2013; Aos acionistas minoritários será disponibilizado o valor das suas respectivas cotas partes, conforme registros contábeis próprios.

c) declarar, para tanto, que as contas do patrimônio líquido não apresentaram variações negativas decorrentes de ajustes de exercícios anteriores ou de outros motivos supervenientes, durante o período-base de pagamento dos juros, não tendo provocado decréscimo no valor-base de cálculo ou no limite de dedutibilidade em função dos lucros acumulados.

É esta a Proposta que a Diretoria tem a submeter à apreciação dos Senhores Membros do Conselho de Administração, para deliberação na forma do artigo 30 do Estatuto Social.

Guaíba/RS, 10 de Janeiro de 2014.

Em relação ao pagamento do ano-calendário 2014, não foi localizada nos autos a deliberação societária pelo seu pagamento.

Esta matéria, diversamente da questão de mérito acima enfrentada, encontra-se pacificada em decisão unânime no âmbito da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme voto vencido (vencedor nesta matéria) de lavra do ilustre Conselheiro Jandir José Dalle Lucca no acórdão nº 9101-007.069, de 11/07/2024, assim redigido:

31. Pois bem, o artigo 273 do RIR/99, vigente à época dos fatos, ostentava a seguinte redação:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

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

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

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

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência

(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

32. Bem se vê, pois, que para a configuração da postergação, tratada pelo inciso I do indigitado artigo 273, é necessário que o contribuinte tenha, espontaneamente, pagado a parcela do tributo postergado em período-base posterior, conforme se depreende dos itens 6.1 a 6.3 do Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, litteris:

(...)6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

(...)

33. Dessarte, para a configuração da postergação, seria imperioso o deslocamento da tributação para período posterior, com demonstração de pagamento espontâneo realizado pelo contribuinte. A sistemática da postergação exige que se identifique o valor do tributo supostamente pago em período de apuração futuro em relação ao qual seria devido, para ser cotejado com o valor efetivamente apurado no período originário. Esse não é o caso dos autos, em que os JCP foram deduzidos em período posterior à apuração do respectivo lucro real, o que poderia implicar numa hipotética tributação a maior em período anterior.

34. Em não se caracterizando a postergação de que cuida o inciso I, impende avaliar se a situação dos autos se assemelha à previsão do inciso II do referido artigo 273, que trata da “redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração”, de modo a incidir na regra insculpida em seu § 1º, segundo o qual a “diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro

período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247”.

35.A seu turno, o §2º do artigo 247 do RIR/99 assim estabelecia:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

(...)§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

(...)

36.Contudo, também não se vislumbra a aplicação da regra do inciso II ao caso sub examine. Isso, porque nos anos-calendário anteriores (2006 a 2010), os JCP sequer existiam, visto que deliberação sobre o seu pagamento ocorreu apenas no ano de 2011, conforme reconhece o item 5 do Recurso Especial do Contribuinte, litteris:

5. Os autos de infração foram lavrados em razão da glosa de despesas incorridas nos pagamentos efetuados a título de juros sobre o capital próprio aos sócios da Recorrente, no valor total de R\$ 37.828.187,93, os quais foram deliberados em 22/03/2011 (fls. 127/129) e calculados sobre as contas do patrimônio líquido dos anos-calendário de 2006 a 2010, tendo em vista a acusação fiscal, basicamente, de não observância do regime de competência.

37.Em outras palavras, como bem entendeu o Acórdão recorrido, não há como se admitir a dedução nos anos de 2006 a 2010 de valores que até então não correspondiam a qualquer obrigação presente ou futura da empresa, não se lhes aplicando as disposições do artigo 273 do RIR/99 que, ao fim e ao cabo, não guardam relação com a matéria em discussão.

38.Como consequência, não há como prover o apelo no ponto combatido.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão da Recorrente de inexistência de prejuízo ao fisco pela dedução indevida de JCP relativos a períodos distintos daqueles em que se efetuaram os pagamentos.

3.2 - Da compensação/devolução dos valores recolhidos a título de IRRF

Defende a Recorrente que caso seus argumentos anteriores não sejam acolhidos, os valores retidos e recolhidos a título de IRRF sejam a ela devolvidos ou compensados, sob pena de enriquecimento ilícito da administração federal.

Argumenta que no caso da improcedência da sua argumentação, os valores pagos a título de JCP devem ser considerados como pagamentos de dividendos obrigatórios e, como tais, não se sujeitariam à incidência de imposto sobre a renda.

O pleito foi indeferido pela DRJ sob o fundamento principal de não constar nos autos pedido de restituição/ressarcimento/compensação dos valores pleiteados pela ora Recorrente, que se defende da fundamentação alegando que o seu direito surgiria apenas quando da decisão definitiva do presente processo.

Não há como acolher a pretensão da Recorrente.

Não há como superar a falta do pedido de ressarcimento/restituição/compensação, mormente quando se trata de IRRF, já que a análise do direito creditório carece de documentos adicionais relacionados na IN RFB nº 1300/2012, vigente à época dos fatos, que era expressa ao consignar que a retenção de valor retido indevidamente dependia da prévia devolução do valor retido ao beneficiário do pagamento:

Art. 8º O sujeito passivo que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica, efetuou o recolhimento do valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior, poderá pleitear sua restituição na forma do § 1º ou do § 2º do art. 3º ressalvadas as retenções das contribuições previdenciárias de que trata o art. 18.

§ 1º A devolução a que se refere o caput deverá ser acompanhada:

I - do estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior;

II - da retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas à RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais referida retenção tenha sido informada;

III - da retificação, pelo beneficiário do pagamento ou crédito, das declarações já apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo.

O dispositivo da IN nada mais faz do que regular a previsão também expressa do CTN, cujo art. 166 está assim redigido:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por êste expressamente autorizado a recebê-la.

Por estes fundamentos, não há como acolher a pretensão subsidiária da Recorrente.

4 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira