



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721557/2023-36
ACÓRDÃO	1201-007.181 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEROY MERLIN COMPANHIA BRASILEIRA DE BRICOLAGEM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

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

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

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

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.

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 mantém seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde

que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020

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

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

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

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.

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

Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah, Renato Rodrigues Gomes e Isabelle Resende Alves Rocha. O Conselheiro Lucas Issa Halah manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Sala de Sessões, em 24 de junho de 2025.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Jose Eduardo Genero Serra – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ailton Neves da Silva (substituto integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Jose Eduardo Genero Serra (Presidente).

RELATÓRIO

Da Autuação e da Impugnação

Trata o presente de Recurso Voluntário, às fls. 574/621, apresentado em face do acórdão nº 103-013.813, exarado pela 5ª Turma da DRJ/03, em 19 de junho de 2024, às fls. 550/557, que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela LEROY MERLIN COMPANHIA BRASILEIRA DE BRICOLAGEM (doravante denominada LEROY MERLIN), às fls. 252/289, contra Autos de Infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de São José do Rio Preto – DRF/ São José do Rio Preto - SP, às fls. 230/240, através dos quais foram constituídos os tributos abaixo relacionados, no montante R\$ 169.422.000,00 (cento e sessenta e nove milhões e quatrocentos e vinte e dois mil reais), aí incluídos principal, multa por lançamento de ofício e juros moratórios, apurados em conformidade com o regime tributário do Lucro Real Anual, referente ao ano-calendário de 2020:

Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	R\$ 62.500.000,00
Juros de Mora (calculados até 08/2023)	R\$ 15.200.000,00
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 46.875.000,00
Valor do Crédito Tributário	R\$ 124.575.000,00
Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL	R\$ 22.500.000,00
Juros de Mora (calculados até 08/2023)	R\$ 5.472.000,00
Multa Proporcional (passível de redução)	R\$ 16.875.000,00
Valor do Crédito Tributário	R\$ 44.847.000,00

DOCUMENTO VALIDADO

Por bem descrever os fatos que desembocaram no presente processo, reproduzo os termos do relatório da decisão da DRJ de origem, complementando-o ao final:

Trata o presente processo de Impugnação apresentada em face dos Autos de Infração de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica- IRPJ e de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, referentes ao ano-calendário de 2020, lavrados em decorrência de valores deduzidos a título de despesas com Juros Sobre Capital Próprio – JCP no valor de R\$ 250.000.000,00, por não atenderem ao regime de competência.

Conforme o relatório fiscal, a fiscalizada, na ECF ano-calendário de 2020, registrou no registro L300, na conta referencial n.º 3.01.01.09.01.04 (-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio, R\$ 250.000.000,00.

Ao analisar a planilha de cálculo do Juros Sobre Capital Próprio apresentada pelo contribuinte, entretanto, constatou que os valores deduzidos eram referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017.

Daí concluiu que tal dedução era indevida e deveria ter sido adicionada na apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não observara o regime de competência.

Cita a Solução de Consulta Cosit nº 329/2014, decisão do CARF e legislação vigente para lastrear os lançamentos.

Cientificado da decisão em 17/08/2023, o contribuinte apresentou sua defesa em 14/09/2023.

Aduziu que a exclusão realizada a título de JCP está em total consonância com a legislação de regência, não existindo qualquer óbice para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL na forma em que realizada, trazendo as alegações dispostas a seguir.

De início, dispôs acerca das condições e limites previstos na legislação tributária para a dedução do JCP, asseverando que a Impugnante cumpriu todos os requisitos exigidos no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 e reproduzidos no artigo 355 do RIR/2018 para a dedução dos JCP.

Dito isto, sustentou que, dentre tais condições e limites, o legislador não estabeleceu qualquer limite temporal para o cálculo, pagamento e dedução dos JCP, não impedindo que estes fossem calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores.

Portanto, ao pretender impor limite temporal não previsto na lei, a Autoridade Fiscal, extrapolou sua competência ao impor condição inexistente na Lei, e agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal.

A Impugnante sustentou também que agiu em efetiva observância ao regime de competência. Explicou que, embora os JCP distribuídos no ano-calendário de 2020 se referissem a períodos anteriores (anos-calendário de 2016 e 2017), sua

deliberação ocorrera após os anos-calendário nos quais se basearam seu cálculo. Logo, é inegável que somente podem ser considerados como despesas no período em que o seu pagamento ou crédito houver sido efetivamente deliberado, momento em que se consideram incorridas (atendidos os limites previstos em lei).

Desse modo, tendo em vista que no caso em análise a deliberação para o pagamento da despesa com JCP se verificou no próprio período em que deduzida a despesa, a alegação fiscal de violação ao princípio da competência está equivocada. Isso porque fato econômico que determina a competência do exercício não é o da apuração da base de cálculo da despesa (PL), mas, sim, o de sua deliberação, momento em que surge a despesa.

Ato contínuo sustentou que a simultaneidade da exigência do IRRF sobre os montantes pagos a título de JCP e da glosa de tais despesas, como se indedutíveis fossem, implica em indevida bitributação econômica do lucro.

Suscitou ainda inexistência de prejuízo ao fisco, uma vez que, sendo o JCP deduzido no ano-calendário de 2020 referente a períodos anteriores, a contabilização dessa despesa em momento posterior ao do suposto período base não acarretou postergação de pagamento de nenhum imposto/contribuição, tampouco reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL em qualquer período de apuração. Assim, não gerou prejuízo à Fazenda Pública.

Por fim, defendeu que, caso reste inequívoca a presença da dúvida no caso em foco, esta DRJ reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência da multa de ofício aplicada nos presentes autos.

Diante do exposto, a Impugnante requer o conhecimento e o provimento da presente Impugnação para que se proceda ao cancelamento integral dos autos de infração, extinguindo-se, assim, a totalidade dos créditos tributários objeto do presente processo administrativo.

Subsidiariamente, a aplicação do art. 112 do CTN, em caso de dúvida, com o consequente cancelamento da multa de ofício.

Da Decisão Recorrida

Após apreciar os Autos de Infração, às fls. 230/240, o Termo de Constatação Fiscal e Descrição dos Fatos - TCF, às fls. 222/229, e a Impugnação apresentada pela Contribuinte, às fls. 252/289, a 5ª Turma da DRJ/03 exarou o Acórdão nº 103-013.813, em 19/06/2024, às fls. 550/557, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado. O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2020

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução de juros sobre o capital próprio é faculdade concedida pela lei, cujo exercício se sujeita regime de competência, não podendo o contribuinte exercê-la em anos posteriores.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução de juros sobre o capital próprio é faculdade concedida pela lei, cujo exercício se sujeita regime de competência, não podendo o contribuinte exercê-la em anos posteriores.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A LEROY MERLIN tomou ciência da sobredita decisão em 10/07/2024, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE perante a RFB, às fls. 570, e irresignada apresentou Recurso Voluntário, em 08/08/2024, às fls. 574/621, e, além da tempestividade, citando doutrina e jurisprudências administrativas e judiciais, advogou asseverando que as conclusões alcançadas pela Turma Julgadora no acórdão recorrido não merecem prosperar, razão pela qual requer a sua reforma integral, posto que a exclusão realizada pela Recorrente a título de Juros Sobre Capital Próprio - JCP encontra-se em consonância com a legislação de regência, não existindo qualquer óbice para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL na forma em que realizada.

Nessa toada, sustentou suas argumentações nos seguintes pedidos e causas de pedir meritórios a seguir sintetizados:

- a) **Do cumprimento das condições e limites previstos na legislação tributária para a dedução do JCP;**
- b) **Da ausência de limitação temporal prevista em lei e da necessidade do respeito ao princípio da legalidade;**
- c) **Da efetiva observância ao regime de competência pela Recorrente;**
- d) **Da indevida bitributação econômica decorrente da glosa de JCP;**

- e) **Ad argumentandum** – inexistência de prejuízo ao fisco que justifique o lançamento fiscal;
e
- f) **Da inaplicabilidade de multa em caso de dúvida.**

É o Relatório

VOTO

Conselheiro **Raimundo Pires de Santana Filho**, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

2 DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Inicialmente, cumpre esclarecer que os acórdãos das instâncias administrativas, bem como decisões judiciais e posicionamentos doutrinários, embora de inestimável valor como fonte de consulta, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar a argumentação dos litigantes, dado que não têm o condão de alterar determinações expressas na legislação.

Ademais, no que diz respeito às decisões judiciais, além de não se constituírem em normas complementares do direito tributário nos termos do art. 100, do CTN¹, devem ser respeitadas as limitações impostas pelo Decreto nº 2.346/1997, e as determinações contidas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002. Quanto às citações doutrinárias que a defendente traz lume em

¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

seu petitório, em diversos tópicos da peça recursal, ressalva-se que a doutrina não integra a legislação tributária, conforme define o art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN².

Também as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e mesmo pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, ainda que reiteradas sobre determinada questão, não se fazem oponíveis à autoridade administrativa de Julgamento, ressalvada a hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do art. 26 A, do Decreto nº 70.235/1972, incluído pela Lei 11.196/2005³. Veja-se também a conclusão do Parecer Normativo Cosit nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013, que se presta a bem elucidar o tema:

Diante do exposto, conclui-se que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

3 DO MÉRITO

3.1 DA DEDUÇÃO DE DESPESAS COM JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO – JCP – ATENDIMENTO AO REGIME DE COMPETÊNCIA

3.1.1 DA INTRODUÇÃO

² Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

³ Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Conforme restou cristalino por tudo relatado a autuação sob julgo está relacionada à possibilidade, ou não, de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL Juros sobre Capital Próprio - JCP de períodos anteriores em exercício posterior, ou seja, deduzir JCP referente aos anos-calendário de 2016 e 2017, no ano 2020.

O Agente Fiscal elaborou a acusação alicerçado na ideia de que se trata de conduta indevida, visto que afronta o regime de competência adotado pela Recorrente, de acordo com a legislação vigente, Solução de Consulta Cosit nº 329/14 e jurisprudência deste Tribunal. Partindo deste racional, adicionou os valores deduzidos a título de despesas com JCP, no valor de R\$ 250.000.000,00, à apuração da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL, do ano-calendário de 2020.

Indignada a LEROY MERLIN atravessou impugnação atacando a autuação supra com base nos seguintes argumentos:

- a) Foram cumpridos todos os requisitos e respeitou todas as limitações necessárias para a dedução dos JCP previstas na Lei nº 9.249/1995;
- b) inexistente qualquer limitação no que diz respeito ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento dos JCP;
- c) jamais deixou de observar o regime de competência na dedução dos JCP deliberados e pagos;
- d) a glosa dos JCP deduzidos implicará em bitributação econômica;
- e) a dedução dos JCP pela Recorrente não resultou em qualquer prejuízo ao Fisco; e
- f) Subsidiariamente, requereu a aplicação do art. 112, do CTN.

O Aresto combatido, lastreado por jurisprudência deste Tribunal e entendimento vinculante da RFB exarado na Solução de Consulta nº 329/14, manteve integralmente o lançamento de ofício contestado por entender (...) *que a deliberação sobre o pagamento de JCP ocorrida em período posterior ao que tal despesa tenha como referência de cálculo não tem o condão de deslocar a dedutibilidade desse JCP entre os exercícios, pois violaria o regime de competência*. A seguir sintetizamos as razões apresentadas pela combatida decisão de piso:

- a) **Não há nos autos qualquer contestação quanto à metodologia empregada pela Recorrente no cálculo do JCP, tampouco no tocante ao pagamento dessa despesa**, disciplinada no art. 9º, da Lei nº 9.249/95. Inclusive, registra que a Autoridade Fiscal confirmou o recolhimento do IRRF incidente sobre o JCP;
- b) Alerta que o supradito normativo **não precisaria prever (...) considerações acerca do momento do registro contábil do JCP, uma vez que tal exigência diz respeito ao regime de reconhecimento de receitas e despesas adotado pela companhia; (g.n.)**
- c) Assim, não prosperam as insurgências da Recorrente no que diz respeito à (...) **transgressão da norma vista acima, tampouco em inovação de requisito pela autoridade fiscal, visto que a glosa não tem como fundamento a ilegalidade do JCP calculado e pago**

ou creditado, mas, sim, sua contabilização para fins tributários - inobservância ao regime de competência -, tampouco que houve afronta ao princípio da legalidade; (g.n.)

- d) A respeito da alegação da Recorrente de que o **fato econômico que determina a competência do exercício** não é o da apuração da base de cálculo da despesa (PL), mas, sim, o de sua **deliberação**, portanto teria observado o regime de competência, assevera que tal percepção é questionável, dado que, se acatada, é passível de precarizar o critério de reconhecimento de receitas e despesas (regime de competência), pois ficaria a cargo do contribuinte a decisão do momento em a despesa iria incorrer. Ainda combatendo este argumento, aduz que (...) *pagamento de JCP até pode diferir. Entretanto, o reconhecimento contábil não, haja vista que a despesa deve ser confrontada com receitas próprias do período;*
- e) No que tange à suposta **ocorrência de bitributação**, argui que considerando a indedutibilidade das despesas em questão, o consequente lançamento de ofício representou (...) *a mera restauração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL indevidamente reduzidas, o que não implica em bitributação, uma vez que, corrigida a apuração dos tributos em 2020, pode o contribuinte efetuar as deduções nos períodos corretos;*
- f) Quanto ao argumento de que **a conduta não gera prejuízo ao Fisco**, não merece ser acolhido, pois (...) *a caracterização da dedução de JCP efetuada no ano-calendário de 2020 como indevida repercutiu no lucro líquido do período, o qual é utilizado para a determinação do lucro real. Desse modo, ao adicionar os valores indevidamente excluídos, constitui-se o crédito tributário que deixou de ser recolhido; e*
- g) Por fim, no caso vertente, afirma ser (...) **incabível a aplicação do princípio in dubio pro contribuinte, materializado no art. 112 do Código Tributário Nacional. (g.n.)**

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário em desfavor da Decisão de piso, repisando as alegações meritórias carreadas na fase impugnatória e complementando-as com argumentações e fundamentos doutrinários e jurisprudenciais em favor de fortalecê-los. Destes merecem destaque:

- a) **Do cumprimento das condições e limites previstos na legislação tributária para a dedução do JCP:**
- i. Entende que foram cumpridos todos os aspectos estabelecidos pela Lei nº 9.249/1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.430/1996 e pela Lei nº 12.973/2014, para dedução do JCP – inclusive reconhecido pela decisão combatida -: (i) **Deliberação, pelos órgãos internos competentes da companhia, do pagamento ou crédito dos juros aos titulares, sócios ou acionistas**, momento que entende como nascedouro da obrigação da pessoa jurídica (“aspecto societário”); (ii) **limitação do montante a ser pago** ao resultado da aplicação da TJLP *pro rata* dia sobre o valor das contas do patrimônio líquido (“aspecto quantitativo”); (iii) **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 (“aspecto contábil”); e (iv) **retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF**, sobre os valores pagos ou creditados; e

- ii. Alega que o legislador não previu qualquer proibição para que os JCP sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores à deliberação e pagamento, quer dizer, não trouxe qualquer limitação temporal.

b) Da ausência de limitação temporal prevista em lei e da necessidade do respeito ao princípio da legalidade:

- i. Reafirma que dentre tais condições e limites legais, (...) *o legislador não estabeleceu qualquer limite temporal para o cálculo, pagamento e dedução dos JCP, não impedindo que estes sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores;*
- ii. (...) *a própria Turma Julgadora reconheceu que a Lei nº 9.249/1995 não trouxe considerações acerca do momento do registro contábil do JCP;*
- iii. (...) *impor ao contribuinte um suposto limite temporal, tal como pretendeu a Autoridade Fiscal ao glosar as despesas com JCP dos anos-calendário de 2016 e 2017, vai de encontro à própria finalidade dos JCP;*
- iv. Considerando que uma das condições para que a despesa incorrida com o pagamento de JCP seja deduzida é, ou a existência de lucros, ou a existência de lucros acumulados e reservas de lucros, relacionados à resultados de períodos anteriores, portanto, não é possível sustentar que não se pode tomar o Patrimônio Líquido de períodos anteriores, em que tais lucros acumulados e reservas de lucros foram formados;
- v. (...) *Por isso, ao pretender impor limite temporal **não previsto na lei**, a Turma Julgadora convalidou o ato cometido pela Autoridade Fiscal em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal e refletido no artigo 97, I, do CTN, o que não pode ser admitido;*
- vi. (...) *a partir de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 (baseando-se, inclusive, na Deliberação CVM nº 207/1996 e no ICPC 08), verifica-se que o JCP não possui sequer natureza de despesa financeira, sob a ótica contábil, mas sim de distribuição de lucros acumulados. (...) Dessa forma, não se tratando de uma despesa, por mais esse motivo, não haveria o que se falar em observância ao regime de competência, sendo legítima a possibilidade de pagamento acumulado de juros sobre capital próprio de períodos anteriores; e*
- vii. Nessa linha (...) *mesmo que o contribuinte contabilize o JCP como despesa financeira (principalmente em razão das determinação da legislação tributária, especificamente das normas contidas na Instrução Normativa nº 11/1996 e nas determinações referentes às obrigações acessórias), não haveria como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime*

de competência e, contraditoriamente, não aplicar as normas contábeis que determinam que JCP não possui natureza de despesa, sob o risco de não se realizar uma interpretação sistemática.

c) Da efetiva observância ao regime de competência pela recorrente:

- i. (...) *embora os JCP distribuídos pela Recorrente no ano-calendário de 2020 refiram-se a períodos anteriores (anos-calendário de 2016 e 2017), i.e., sua deliberação ocorreu após os anos-calendário nos quais se baseiam o seu cálculo, é inegável que **somente podem ser considerados como despesas no período em que o seu pagamento ou crédito houver sido efetivamente deliberado**, momento em que se consideram incorridas;*
- ii. (...) *Ou seja, para efeitos de dedutibilidade, o legislador não elegeu o momento de determinação da base de cálculo da despesa (Patrimônio Líquido), mas sim o do reconhecimento do crédito em favor dos sócios ou acionistas, nascendo, nesse momento, a competência para fins de dedutibilidade;*
- iii. (...) *Dessa forma, tendo em vista que no caso em análise a deliberação para o pagamento da despesa com JCP se verificou no próprio período em que deduzida a despesa, a alegação fiscal de violação ao princípio da competência está equivocada; e*
- iv. (...) *embora não se tenha no voto do acórdão recorrido qualquer menção sobre a dedutibilidade do JCP ser uma faculdade, acompanhada de uma suposta preclusão ou renúncia caso não exercida em determinado período, vale observar que a menção feita em sua ementa é igualmente equivocada. (...) A citação feita na ementa do acórdão recorrido deixa a impressão de que a Turma Julgadora defende a tese segundo a qual, ao deixar de ser exercida no tempo em que considera devido (deliberação no período a que corresponde), o contribuinte renuncia à faculdade de deliberar, pagar e deduzir JCP, configurando-se uma espécie de preclusão em razão do seu não exercício. (...) Ocorre que, diferentemente do que parecer ter sido o entendimento adotado pela turma Julgadora, a deliberação pelo pagamento ou creditamento do JCP, em um determinado ano-calendário, bem como a sua dedutibilidade, são faculdades dos sócios ou administradores por esses delegados e não se extinguem pelo simples fato de não se ter exercido essa vontade no ano de referência, por ausência de previsão legal.*

d) Da indevida bitributação econômica decorrente da glosa de JCP:

- i. (...) *nota-se a completa irrazoabilidade na pretensão fiscal em não permitir a dedutibilidade dos JCP pagos pela Recorrente também por outra razão. Isso porque, ao mesmo tempo em que se considera indedutível o pagamento de JCP, nada se diz acerca do IR/Fonte retido e recolhido sobre os valores pagos ou creditados; e*
- ii. (...) *exigir o IR/Fonte sobre os montantes pagos a título de JCP e, ao mesmo tempo, glosar tais despesas como se indedutíveis fossem, implica em indevida **bitributação econômica do lucro**.*

e) **Ad argumentandum – inexistência de prejuízo ao fisco que justifique o lançamento fiscal:**

- i. O entendimento da acusação fiscal, corroborado pela decisão combatida, (...) *também se mostra equivocado uma vez que não houve qualquer prejuízo ao Fisco para fundamentá-los. (...) Isso porque, sendo o JCP deduzido no ano-calendário de 2020 referente a períodos anteriores, é evidente que a sua contabilização dos JCP, em momento posterior ao do suposto período base (como se alegou nestes autos), não acarretou postergação de pagamento de nenhum imposto/contribuição, nem tampouco reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL em qualquer período de apuração, não gerando, assim, prejuízo à Fazenda Pública;*
- ii. (...) *No presente caso, dentro da concepção fiscal, houve tão somente uma postergação de despesa. Isso é, as despesas que poderiam ter sido reconhecidas em 2016 e 2017 apenas foram reconhecidas em 2020. (...) Ou seja, nessa vertente, em 2016 e 2017 a Recorrente recolheu tributo a maior, o que somente foi equalizado em 2020 com a dedução realizada, procedimento este que se mostra extremamente benéfico ao Erário, que teve uma antecipação de caixa.*

3.1.2 DA GLOSA DA DESPESA COM PAGAMENTO DE JCP

Conforme visto, a questão a ser julgada diz respeito, exclusivamente, à possibilidade, ou não, de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de período de apuração posterior, o pagamento de JCP relacionados à exercícios anteriores, no caso vertente, deduzir o pagamento de JCP, no montante de R\$ 250.000.000,00, referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017, no ano 2020.

Trata-se de matéria há muito debatida neste Tribunal, notadamente no âmbito da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, cujas últimas resoluções – aqui já adianto com as quais pactuo - **são no sentido da impossibilidade de dedução**, mesmo em períodos em que a legalidade era evidenciada nos julgados, consoante podemos verificar pelo excerto de recente ementa, espelhada nos Acórdãos nsº: 9101-006.959 (sessão de 09/05/2024); 9101-007.069 (sessão de 11/07/2024); 9101-007.103 (sessão de 06/08/2024); e 9101-007.105 (sessão de 08/08/2024):

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

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

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

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

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

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

5 - Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Inclusive esta Turma de Julgamento, recentemente, alinhou-se ao predito entendimento da Câmara Alta, mantendo a glosa fiscal, em situação fática equivalente à presente, conforme o Acórdão nº 1201-006.932, sessão de 12/08/2024, o qual adotou a seguinte ementa:

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. LIMITES DO PERÍODO DE APURAÇÃO. VIOLAÇÃO. PROIBIÇÃO LEGAL.

Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social (artigo 49 da Lei nº 4.506/1964).

Excepcionalmente, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real do exercício, o pagamento em benefício de sócio que atenda às seguintes condições: que o pagamento seja calculado aplicando-se a TJLP sobre as contas do patrimônio líquido apurado no final do exercício e (ii) que o pagamento não exceda a metade dos lucros registrados no final do exercício.

Para melhor esclarecer o âmago da contenda, é mister salientar que os Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) consistem em instituto que não existe no Direito Civil nem no Direito Empresarial. Trata-se de um **conceito jurídico criado e presente apenas no âmbito tributário**. Assim, as regras que os regem encontra-se disciplinadas na Lei nº 9.249/1995⁴ - aqui considerada a vigente à época do fato gerador - **que o criou e conferiu sua natureza exclusivamente tributária**, pois foi editada com o fito de: *“altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências”*, bem como interpretadas nas normas infralegais publicadas pela Administração Tributária.

Nessa linha intelectual, extrai-se do *caput* do art. 9º, do aludido preceptivo, o nascedouro e a definição da natureza jurídica capital do multicitado instituto, ao preceituar: *“a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real”*. Ora, o que denominamos de JCP traduz-se em uma **concessão de autorização ao contribuinte para deduzir da base de**

⁴ 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.

§ 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;

§ 4º - revogado

§ 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 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.

§ 9º - revogado

§ 10 - revogado

§ 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.

cálculo do IRPJ e da CSLL, em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, consoante limites e condições que fixa.

As condições e limites que a versada despesa se submete para que se torne passível de dedução – quer dizer, suscetível ao confronto com as receitas que formam o lucro do período -, são:

- a) que haja um pagamento ou creditamento aos sócios (*caput*);
- b) que o pagamento seja calculado aplicando-se a TJLP sobre as contas do patrimônio líquido (*caput* e § 8º) e
- c) que o pagamento não exceda a metade dos lucros registrados (§ 1º).

Assim, para se torne dedutível na apuração do lucro real em determinado ano calendário, o Sujeito Passivo deve verificar o valor das contas patrimoniais no final desse exercício fiscal e aplicar a TJLP da data do encerramento, assim encontrando o valor que a lei autoriza a deduzir naquela apuração. Adicionalmente, deve comparar esse valor com os lucros apurados no final do exercício, para conferir o limite legal passível de dedução.

Em complemento, tais despesas devem ser apropriadas neste mesmo período, pois a distribuição do lucro apurado sem o provisionamento destes juros inviabiliza posterior deliberação, ainda que subsistam lucros acumulados para esta destinação. Por esta razão, circunscrever a limitação temporal para a deliberação e pagamento de JCP para fins de dedutibilidade das despesas incorridas ao período em que o patrimônio líquido esteve à disposição da sociedade já vincula a este mesmo período a observância do regime de competência para fins de dedutibilidade das despesas incorridas com o pagamento de JCP.

A suscitada **limitação temporal** à dedução justifica-se ao interpretarmos de forma sistemática o disposto no art. 9º, da Lei nº 9.249/95 e alterações, combinado com os arts. 1º a 3º, da Lei nº 9.430/1996, abaixo *in verbis*, visto que são nestes onde há previsão de **o lucro real está restrito a um período de apuração (trimestral ou anual)**, isto posto, não pode ser contaminado por receitas ou despesas de outros períodos de apuração:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais

concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

[...]

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (g.n.)

Ademais, considerando que a dedução das despesas com JCP se trata de uma autorização que a norma faculta ao Sujeito Passivo, não podemos olvidar que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo *princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência*. Trata-se de princípio consagrado pelo STJ - no RESP 168379/PR – que decidiu que, tratando-se do sistema de compensação de prejuízos fiscais, *a cada período de apuração do IRPJ corresponde um fato gerador, com base de cálculo própria e independente*.

Daí se infere que, para aquela Egrégia Corte, **não é admissível a transferência de valores pertinentes a um período de apuração de IRPJ, para outro**, a não ser mediante expressa autorização legal.

Em síntese, consoante os preditos fundamentos, normas e princípio, **cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.**

Nesse racional, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, a não ser mediante expressa autorização legal. O lucro tributável - lucro real - é aquele apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

Além disso, em razão do **regime de competência** ser o critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no art. 177, da Lei nº 6.404/76 (LSA)⁵ - e pelo qual devem ser registradas, na apuração

⁵ 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.**

do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, representa, para o plano contábil e fiscal, a tradução do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

Aliás, o fato de já existir no ordenamento jurídico a previsibilidade do sinalado regime, simboliza a razão do porquê o artigo 9º, da Lei 9.249/95, não impor o guerreado limite temporal ou, melhor dizendo, explicitar a subordinação dos JCP ao regime de competência.

Em suma, independentemente dos embates conceituais que podem ser travados, **esse é o mecanismo de apuração do lucro real e essa é a forma, sob prisma fiscal, legalmente prevista para realizar a dedução pretendida pelo contribuinte.**

Outrossim, infiro que o pagamento de JCP, que desborda o período de apuração para o seu cálculo e condição de admissibilidade, está fora do alcance do artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995 e, com isso, **trata-se de despesa cuja dedução está expressamente vedada em lei, nos termos do art. 49, da Lei nº 4.506/1964, verbis:**

Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. São admitidos juros de até 12% (doze por cento) ao ano sobre o capital, pagos pelas cooperativas de acordo com a legislação em vigor.

É certo que o art. 9º, da Lei nº 9.249/1995, é mais recente e trata de situação fática especial, devendo se sobrepor ao primeiro impedimento legal, **mas apenas na situação fática que aponta de forma expressa, ou seja, dentro dos limites impostos relativos aos valores apurados no período de apuração.**

Retomando a análise da presente contenda, na espécie, a Autoridade Fiscal constatou que o Sujeito Passivo **não apurou JCP relativos ao ano-calendário de 2020**, quer dizer, **restou inconteste** que o pagamento de JCP, no montante de R\$ 250.000.000,00, no apontado ano, se referiu aos JCP apurados em anos anteriores, ou seja, 2016 e 2017, em vista disso, **não passíveis de dedução na apuração do lucro real**, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com JCP.

Melhor dizendo, com base nos fundamentos expostos, depreende-se que a Recorrente, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almejou, em verdade, recuperar uma potencial despesa - visto que não deliberou sobre essa obrigação - não suportada em períodos anteriores. Ou seja, trata-se de decisão que não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a eventuais **despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores**, 2016 e 2017, não no período em que foram realizadas suas deduções (2020).

§ 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. (g.n.)

Insisto, a **observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos JCP incorridos no ano de sua contabilização.**

Com isso, as insurgências carreadas pela Recorrente não devem prosperar. Vejamos.

Quanto à alegação de que **todas as condições e limites previstos na legislação foram atendidos**, corroboro com o entendimento da decisão de piso de que, nos autos, (...) ***inexiste, como fundamento para a glosa, qualquer alegação que conteste à metodologia empregada pelo contribuinte no cálculo do JCP. Mesma sorte radica em favor do efetivo pagamento dessa despesa. Mister consignar, inclusive, que a autoridade atesta o recolhimento do IRRF incidente sobre o JCP.***

Em outras palavras, o Relatório Fiscal permite deduzir que os cálculos realizados pela LEROY MERLIN estão condizentes com as regras estabelecidas pelo legislador, bem como as demais condições e os limites foram atendidos, claro, levando-se em consideração os dados de 2016 e 2017, **estando a glosa questionada calcada, exclusivamente, em irregularidade na escrita fiscal (inobservância do regime de competência).**

Dessa maneira, por não fazer parte do litígio questionamentos pertinentes ao cálculo e ao pagamento dos JCP, **não prosperam as objeções da Recorrente no tocante à transgressão do preceito multicitado, muito menos que houve inovação de requisito pela Autoridade Fiscal**, dado que, repito, a glosa não tem como fundamento a ilegalidade dos JCP calculados e pagos ou creditados, mas, sim, sua **contabilização para fins tributários.**

Similarmente, **não assiste razão à parte quando alega afronta ao princípio da legalidade**, posto que o comentado direito legal de o contribuinte calcular e pagar o JCP permanece inabalado, em decorrência da glosa, reforço, ter sido fomentada pelo registro extemporâneo da correspondente despesa.

Relativamente à sublevação de que **inexiste limitação temporal prevista na legislação**, equivocou-se a Defesa mais uma vez, pois, segundo demonstramos, dimanada da exegese extraída da conjunção entre princípio, regras contábeis e fiscais, notadamente concernentes ao instituto JCP e ao mecanismo de apuração do lucro real.

No tocante à argumentação de que foi **observado o regime de competência**, por entender que o período em que se deu a **deliberação** pela empresa para pagamento do JCP configura o fato econômico que determina a competência do exercício contábil para sua efetivação, e não a apuração da base de cálculo da despesa (Patrimônio Líquido), considero que se trata de mais uma ilação da Recorrente sem qualquer amparo legal, pois, de acordo com o exaurido, a legislação tributária determina que a apuração do lucro real não pode ser inquinada por despesas pertencentes à períodos anteriores. Consequentemente, **não é a data de deliberação do pagamento do JCP que define o período contábil para dedução, mas o período de apuração a que se refere a despesa incorrida de JCP.**

Até concordamos que a legislação tributária admite a possibilidade de diferimento do pagamento de JCP, todavia, os reconhecimentos contábil e fiscal NÃO, pois a despesa DEVE ser confrontada com receitas próprias do período.

Ora, levando-se em conta que restou clarividente que estamos diante de uma autorização legal para que o contribuinte exerça uma faculdade, o fato de a empresa não deliberar em prol do pagamento ou do creditamento de JCP, relativos à determinado exercício social, evidencia a opção da pessoa jurídica, através de seus órgãos deliberativos, pela renúncia à faculdade que a norma lhe concedeu.

Além disso, em concordância com o exposto pelo Aresto atacado, acatar tal percepção (...) *deixaria nas mãos do contribuinte decidir o momento em que a despesa iria incorrer, vulnerando o critério de reconhecimento de receitas e despesas (regime de competência)*; ou, pior, em tese, abrir-se-ia precedente para distribuição de JCP a sócios/acionistas que sequer participavam do capital social da empresa no período a que se referiam tais juros. E nem se pretenda comparar tal situação com os lucros não distribuídos, uma vez que na aquisição de uma ação "cheia", já se conhece o lucro não distribuído e que o futuro acionista fará jus, ao contrário do JCP que, por não ser despesa incorrida, o adquirente jamais poderia contar com tais valores no momento de sua aquisição.

No que diz respeito à controvérsia de que reteve IRRF sobre os valores pagos a título de JCP, inclusive reconhecido pela Autoridade Autuante, e, em razão disso, a glosa da dedução das correspondentes deduções corresponderia a uma **dupla tributação**, denota outro equívoco da Defesa, na medida em que **não há que se falar em dupla tributação sobre fatos geradores distintos de contribuintes distintos**.

O pagamento realizado pela empresa autuada representa renda/receita para o destinatário – no caso o sócio estrangeiro Bricolage Investissement France -. Em consequência disso, **este, beneficiário do pagamento, é o contribuinte do IRRF**, e não o autor do pagamento, a LEROY MERLIN, apesar da legislação pertinente obrigar a este último reter o tributo no momento do pagamento, na qualidade de responsável tributário. A presente glosa de dedução em nada afeta essa relação jurídica tributária e não há exigência de ofício sobre esse fato gerador.

De outro giro, o presente lançamento tributário refere-se à exigência de tributos da empresa autuada em razão do auferimento de lucros e outros rendimentos no curso do período de apuração. O Contribuinte é a empresa autuada e o fato gerador é decorrente da sua atividade econômica. Na espécie, a Fiscalizada tentou diminuir o seu lucro tributável por meio de uma redução da base de cálculo deduzindo despesa de JCP relativos à períodos de apuração anteriores, o que se traduz em inobservância do regime contábil de competência e, por conseguinte, afronta a legislação tributária atinente.

Melhor dizendo, tratou-se de dispêndio indedutível, quer dizer, é a Recorrente quem está desvirtuando o instituto dos JCP, ao forçar os limites da lei para além do pretendido pelo legislador.

No que tange à alegação de que **inexistiu prejuízo à Fazenda Pública** que justificasse o lançamento de ofício contestado, pois (...) *sendo o JCP deduzido no ano-calendário de 2020 referente a períodos anteriores, é evidente que a sua contabilização dos JCP, em momento posterior ao do suposto período base (como se alegou nestes autos), não acarretou postergação de pagamento de nenhum imposto/contribuição, nem tampouco reduziu indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL em qualquer período de apuração, não gerando, assim, prejuízo à Fazenda Pública.*

Complementa, asseverando que no presente caso houve tão somente uma postergação de despesa, isto é, despesas que poderiam ter sido reconhecidas em 2016 e 2017, apenas foram reconhecidas em 2020, por conseguinte, recolheu tributo a maior nos períodos de apuração anteriores, equalizando esta conta no ano fiscalizado com a dedução realizada, favorecendo a Fazenda Pública com a antecipação de caixa.

Mais uma vez peço vênia para discordar da Interessada.

Primeiro, porque não estamos diante de situação de postergação de pagamento de imposto, tampouco redução indevida de lucro previstos no art. 6º, §§ 4º a 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77⁶. Vejamos.

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**.

Segundo, por também não se tratar de redução indevida de lucro real que, nos termos do § 6º, do art. 6º, do sinalado Decreto-Lei, possibilitaria o “*lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas,*

⁶ Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.
(...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

Isto porque nos anos-calendário anteriores (2016 e 2017), os JCP sequer existiam, visto que a deliberação sobre o seu pagamento ocorreu apenas no ano de 2020, conforme reconhecido pela Recorrente. Em outras palavras, não há como se admitir a dedução nos anos de 2016 a 2017 de valores que até então não correspondiam a qualquer obrigação presente ou futura da empresa.

De outro giro, porquanto extenuado nestes autos, considerada indedutível a despesa de JCP efetivada no ano-calendário de 2020, houve repercussão na apuração do lucro líquido do período, o qual é lastro para determinação do lucro real. Ou seja, o prejuízo é tão evidente que foi necessário a ação fiscal no sentido de adicionar os valores indevidamente excluídos e constituir de ofício o crédito tributário que deixou de ser recolhido. Nessa quadra, a suposta ausência de prejuízo ao Fisco não tem o condão de afetar a exigência dos Autos de Infração gerreados.

Por fim, apenas à título de argumentação, considerando que o fato gerador se refere ao ano-calendário de 2020, pontuo que o supradito entendimento é plenamente adequado à apuração da CSLL, cuja dedução de JCP da base de cálculo só foi permitida a partir do advento da Lei nº 12.973/2014, a qual acrescentou o atual § 11º, ao artigo 9º, da Lei nº 9.249/95.

3.1.3 DA MULTA DE OFÍCIO

Na espécie, foi imputada multa de ofício ordinária de 75% (setenta e cinco por cento) pela Autoridade Autuante, nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07⁷.

Nessa quadra, a Recorrente advoga que **não deve ser exigida a penalidade, caso mantida a decisão combatida e, por conseguinte, a autuação, se o resultado do presente julgamento não ocorrer por unanimidade de votos.**

Advoga que nesses casos, devido a divergência entre os julgadores, sobrevém dúvida sobre a ocorrência da infração, e, em vista disso, a exigência de valores à título de penalidades não se coaduna com a dúvida, nos termos do art. 112, do CTN⁸.

⁷ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Trata-se de mais um equívoco da Recorrente, todavia sem qualquer pretensão de inovar, peço vênia para colacionar excerto do Acórdão nº 1201-006.932, sessão de 12/08/2024, cujo relator do voto condutor, o Ilustre Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, trouxe uma lapidar abordagem sobre este argumento que humildemente adoto:

(...)

Mais uma vez, não assiste razão ao recorrente. A dúvida de que trata o referido artigo 112 do CTN consiste em uma intercorrência durante a atividade de interpretar a norma sancionadora e a interpretação da norma é da pessoa do julgador. Trata-se, portanto, de uma condição subjetiva inerente à atividade judicante. Tal condição não pode ser confundida com a situação de uma votação não unânime em um órgão paritário de julgamento, em que os membros, de forma convicta, votam em sentidos opostos. Esta última é condição objetiva que não envolve uma interpretação jurídica, envolve apenas uma simples contagem de votos.

O recorrente usa um argumento metonímico, que confunde as categorias jurídicas. Assim como não é possível “beber uma garrafa com água”, embora seja possível “beber a água de uma garrafa”, também não pode haver dúvida em uma votação não unânime, embora seja possível que algum dos votos seja conduzido para a exoneração da multa em razão da constatação de uma dúvida interpretativa do correspondente julgador.

(...)

Face ao exposto, deduzo não haver dúvida acerca da interpretação da norma aplicável ao caso, conforme vimos ratificada por recentes jurisprudências das Câmaras Baixa e Alta deste Tribunal. Logo, incabível a aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*, materializado no art. 112, do CTN.

4 DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Quanto ao Auto de Infração de CSLL, decorrente das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado,

⁸ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

mutatis mutandis, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

5 DA CONCLUSÃO

Diante das razões acima expostas, oriento meu voto no sentido de conhecer do RECURSO VOLUNTÁRIO e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah

6 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO SOBRE PERÍODOS ANTERIORES

Como se sabe, a matéria é bastante controversa tanto neste tribunal administrativo, como no próprio poder judiciário.

O cerne da questão é a legitimidade da contribuinte para promover a exclusão, para efeito de apuração do lucro real, dos valores das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, que não foram pagas ou creditadas nos anos correspondentes.

De um lado, como defende o voto condutor, considera-se que, apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no momento em que melhor lhe aprouver, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, correta a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.

De outro lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em

lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstará a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Após refletir acerca do assunto, tenho por filiar-me à segunda corrente.

Explico.

6.1 AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL E SEU RACIONAL

Os juros sobre o capital próprio foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/95. A regulação dos juros sobre o capital próprio vigente no período autuado se encontra basicamente no referido artigo e seus parágrafos, conforme segue:

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real; II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

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

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

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

I - capital social; II - reservas de capital; III - reservas de lucros; IV - ações em tesouraria; e V - prejuízos acumulados.

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

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

A partir da leitura do referido artigo, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando, dentre outros temas:

- (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito;
- (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário do JCP, a depender de seu regime de tributação;
- (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo do JCP;
- (iv) a aplicação da dedução também para a CSLL; e
- (v) a possibilidade de atribuição do JCP pago ou creditado ao dividendo mínimo obrigatório.

Todavia, a única limitação ao JCP calculado pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido), está nos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95. A lei também condiciona o creditamento dos JCP à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados

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

Além disso, a remuneração de capital dos sócios, por meio de JCP, é faculdade decorrente da liberdade do exercício da atividade econômica e apenas com o pagamento ou crédito aos sócios - após assembleia que delibere a esse respeito - surge a despesa correspondente a estes JCP.

A inexistência de norma tributária que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9º, acima colacionado. Assim, só quando os JCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa do dispositivo acima reproduzido.

Por outro lado, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo pagamento dos JCP, valendo frisar que não

existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria no período sob debate qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. O período de competência é, portanto, marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP.

Tem-se, ainda, que os juros sobre o capital próprio nasceram em decorrência da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras por meio da aplicação de uma taxa de remuneração que considera a inflação (TJLP) sobre as contas do patrimônio líquido (que representam de alguma forma, em valores nominais e históricos, o patrimônio da entidade), caso a entidade não possa deduzir JCP relativo a períodos anteriores, estará tributando como se lucro fosse uma parcela que representa a mera recomposição do poder de compra da moeda. O JCP mitiga tal efeito, ao permitir sua dedução ao longo dos anos.

Portanto, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores, sob risco de que a entidade esteja tributando pelo imposto de renda mera recomposição do poder de compra da moeda, uma vez que a tributação da renda trabalha com valores nominais desde a Lei n. 9.249/95.

Ademais, norma inserta nos dispositivos transcritos é de eficácia plena, e qualquer regulamentação deve se ater a seus limites, dentre os quais se encontra justamente a ausência de limite temporal, conforme a lição de Ramón Tomazela Santos, que a seguir transcrevo:

"a lei não contém qualquer limite temporal em relação ao pagamento ou crédito do JCP. Assim, se o legislador não restringiu a dedutibilidade das despesas relativas ao JCP calculado sobre períodos-base anteriores, tampouco cabe ao intérprete fazê-lo" e "ao tratar do período de competência, o artigo 29 da Instrução Normativa SRF n. 11/1996 apenas pretendeu esclarecer que a despesa correspondente ao pagamento ou crédito de JCP será considerada dedutível no momento em que efetivamente incorrida, tornando-se juridicamente devida de modo definitivo e incondicional, em linha com o disposto no Parecer Normativo CST n. 58/1977"⁹.

Esse entendimento, ainda que por força do art. 19-E, da Lei nº 10.520/2020, chegou a prevalecer em recentes julgados da 1ª Turma da CSRF e hoje é decidido por voto de qualidade, conforme se verifica nos Acórdãos nºs 9101-006.180, de 2021 e 9101-007.291, de 2025.

No judiciário, por sua vez, esse posicionamento encontra respaldo em entendimento manifestado pelo STJ desde 2009 (Resp 1086752/PR), com recente reafirmação

⁹ SANTOS, Ramon Tomazela. "Aspectos Controvertidos Atuais dos Juros sobre Capital Próprio (JCP): o Impacto das Mutações no Patrimônio Líquido, o Pagamento Acumulado e a sua Qualificação nos Acordos Internacionais de Bitributação". Revista Dialética de Direito Tributário 214/114.

pela 2ª Turma da corte superior, no julgamento dos REsp 1955120 e 1946363, realizado em 22 de novembro de 2022. Hodiernamente, o tema foi afetado à sistemática dos Recursos Repetitivos sob o nº 1.319¹⁰, que aguarda julgamento.

6.2 NÃO HÁ DIREITO SEM MEIOS FACTÍVEIS DE EXERCÊ-LO

A necessidade de se garantir a razoável viabilidade do exercício do direito garantido em lei também é causa para admitir-se a dedução de JCP sobre períodos anteriores.

Devemos ter em mente que restrição vislumbrada pela vertente oposta não só tornaria impraticável a dedução de JCP, já que exigiria da sociedade esforço hercúleo para apurar o resultado e deliberar pelo pagamento de JCP até o último dia do ano-calendário correspondente, antes mesmo do fechamento de suas demonstrações financeiras com prazo de apresentação fixado pela legislação sempre no ano seguinte, como também implicaria verdadeira violação ao regime de competência, já que a obrigação de pagamento de JCP e, portanto, o crédito jurídico para os beneficiários somente ocorre com a deliberação societária.

6.3 RENÚNCIA TÁCITA

Também não nos parece sustentar-se a tese de que a ausência de deliberação pela distribuição dos JCP no próprio ano a cuja apuração se refere implicaria renúncia à dedutibilidade.

Não há na Lei qualquer previsão nesse sentido, não se podendo falar em renúncia pelo não atendimento de prazo para exercício do direito não previsto em lei.

6.4 NATUREZA HÍBRIDA DOS JCP E SUAS CONSEQUÊNCIAS

A lei condiciona o pagamento ou crédito do JCP à existência de lucros, estabelecendo como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução do JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Essa condição, juntamente com a possibilidade de se imputar os JCP aos dividendos mínimos obrigatórios a que dizem respeito o art. 202 da Lei nº 6.404/76 confirma a natureza híbrida da remuneração, já que, assim como os dividendos, dependem da existência de lucros e

¹⁰ Processo(s): REsp 2162629/PR, REsp 2163735/RS, REsp 2161414/PR e REsp 2162248/RS. Questão submetida a julgamento: Possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento. Data da afetação: 31/03/2025.

remuneram o acionista não só pelo passar do tempo, como também pela lucratividade do empreendimento¹¹.

Assim, não há de causar espécie que, da mesma maneira que os dividendos podem ser distribuídos sobre lucros acumulados de períodos anteriores, a sócios que sequer integravam o quadro societário na época em que auferidos e mesmo em que deliberados, também os JCP podem ter seu pagamento deliberado *retroativamente*. Em ambas as situações, a deliberação é que cria a obrigação (exceção feita às sociedades obrigada à distribuição de dividendos mínimos) e determina o período competente para a respectiva dedução do resultado tributável.

6.5 AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO

Além do quanto exposto acima, não podemos nos olvidar da premissa base de toda autuação, o prejuízo ao Fisco.

Nesse ponto, devemos nos atentar para a redação do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º, a qual se coaduna com a corrente vislumbrada na Lei nº 9.249/95 sobre a dedutibilidade dos chamados JCP extemporâneos, pois esclarece importar ao Fisco a postergação de tributos, não sua antecipação.

“Art. 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.” Caso se pudesse falar em mera inexatidão teórica e abstrata quanto ao período base, portanto, também não seria sustentável a autuação, já que não há postergação e a “redução indevida” a que se refere a alínea “b” diz respeito àquela indevida por razões outras que não o mero desencaixe temporal que gere a antecipação de tributos.

Seria antissistêmica uma leitura que enxergasse na alínea “b” a exata antítese da alínea “a”, o importante é a demonstração do efetivo prejuízo ao Fisco, evidente no caso da

¹¹ CARSONI FERNANDES. Fabiana, Distribuição de juros sobre o capital próprio desproporcional à participação do sócio ou acionista no capital social. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 19, n. 112, p. 49-80, jul./ago. 2021. Disponível em: < <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2022/10/Art-12-2022.pdf> >.

postergação, mas que não ocorre em todos os casos de antecipação, como de fato não ocorreu no presente caso.

6.6 RESPEITO AO REGIME DE COMPETÊNCIA E OUTRAS CONSIDERAÇÕES CONTÁBEIS

A análise do argumento que busca defender a relação da vedação à dedução de JCP distribuídos retroativamente à necessidade de respeito ao regime de competência demanda segregação entre os regimes contábil e fiscal, já que o regime de competência é essencialmente contábil.

Sob esta ótica, assim como sob a ótica societária identificada nos atos normativos da CVM, o pagamento de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultados, com natureza de lucros, e não de despesa financeira, o que a desvincula do regime de competência assim como a ele não se vinculam os dividendos.

A legislação societária corriqueiramente invocada para defender o respeito ao regime de competência (notadamente o art. 177, §2º da Lei nº 6.404/76) é neste ponto insuficiente para endereçar o tratamento dos JCP, já que não se relaciona com as atividades operacionais da entidade de maneira tal a demandar seu emparelhamento com receitas correspondentes ao mesmo período de apuração. Não há receitas diretamente correspondentes às despesas com JCP que prestam-se a remunerar o capital investido e, diferentemente do que ocorre com as despesas financeiras que são incorridas mensalmente, os JCP não são de pagamento mandatório, razão pela qual não se incorre em despesas com JCP até a deliberação por seu pagamento.

Para abordar com precisão a interpretação que reputo mais consistente sob as óticas sistemática e teleológica, partindo das normas contábeis e societárias, que tratam do regime de competência; nada melhor do que transcrever excerto do voto proferido pelo professor, e Ex- Conselheiro, Alexandre Evaristo Pinto consignadas no acórdão nº 9101-006.267, proferido em sessão realizada em 11 de agosto de 2022, que desde já endosso.

“3. Há necessidade de observância do regime de competência?”

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

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

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

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei

e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **regime de competência. (grifo nosso)**

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

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

Nessa linha, o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96¹² previu que os juros sobre o capital próprio deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

Ao tratar dos limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o artigo 29, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 também menciona que esta dedutibilidade se dá como despesa financeira¹³.

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

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke assinalavam que a contabilização dos juros como despesas financeiras implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, visto que algumas empresas o contabilizam e outras não visto que eles são facultativos, além do que a comparabilidade fica ainda mais prejudicada com os limites existentes para o cálculo dos juros¹⁴.

Os referidos autores criticavam o ato infralegal da Receita Federal, atestando que se tratava de mais uma das interferências da legislação tributária na apuração do lucro contábil, fazendo com que este não representasse fielmente uma distribuição de resultado aos detentores dos instrumentos patrimoniais da entidade¹⁵.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e consequente diminuição do resultado do exercício, a Comissão de

¹² Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras”.

¹³ Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 29 (...) § 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou
b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores”.

¹⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413.

¹⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 207/96, que dispôs sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Assim, segundo a Deliberação CVM n. 207/96¹⁶, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

Todavia, considerando as disposições tributárias sobre o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, a própria Deliberação CVM n. 207/96¹⁷ menciona que a sua aplicação não implica alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

Nesse sentido, a referida norma prevê que na hipótese em que a companhia opte por contabilizar os juros sobre o capital próprio como despesa financeira para atender à legislação tributária, ela deverá proceder à reversão desses valores na contabilidade de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício não sofra os efeitos de tais juros¹⁸.

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

Cumprir notar que a referida reversão poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício, nos termos da Deliberação CVM n. 207/96¹⁹.

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

Ao comentar a antinomia entre o registro contábil dos juros como despesa financeira de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 11/96 e o registro contábil como diminuição dos Lucros Acumulados segundo a Deliberação CVM n. 207/96, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuam que o atendimento a ambos os reguladores somente se torna possível com a solução dada pela Deliberação CVM n. 207/96, pela qual há um estorno do lançamento contábil relativo ao registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira²⁰.

¹⁶ Deliberação CVM n. 207/96: “I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício”.

¹⁷ Deliberação CVM n. 207/96: “VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária”.

¹⁸ Deliberação CVM n. 207/96: “VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação”.

¹⁹ Deliberação CVM n. 207/96: “IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício”.

²⁰ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336.

A título exemplificativo, a aplicação do disposto na Deliberação CVM n. 207/96 se dava da seguinte forma com a reversão da despesa com os juros sobre o capital próprio na última linha da demonstração do resultado exercício, antes do saldo do lucro líquido:

(...)

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

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke mencionam que muitas companhias que contabilizavam os juros sobre o capital próprio no resultado, não o evidenciavam na Demonstração do Resultado do Exercício publicada (ainda que constasse no resultado do exercício apurado em seus balancetes), evidenciando-o apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido como uma distribuição do resultado²¹.

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

A ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente²².

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia²³.

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

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

Nesse diapasão, as despesas são definidas no item 4.69 do CPC 00 como reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, no entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio²⁴.

²¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

²² ICPC 08: “10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente”.

²³ ICPC 08: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

²⁴ CPC 00: “4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

Tal entendimento é reforçado ainda no item 4.70 do CPC 00 que estabelece que: “distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”²⁵.

No âmbito da legislação tributária, o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa²⁶.

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

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins pontuam que embora inicialmente classificados como despesa financeira segundo a legislação tributária, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio são na essência distribuições de lucros, o que já era de entendimento da CVM desde a Deliberação CVM n. 207/96 e permanece assim com a ICPC 08, de modo que a distribuição dos juros sobre o capital próprio deveria ser evidenciada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido²⁷.

Assim, os referidos autores assinalam que o procedimento contábil de registro dos juros sobre o capital próprio como despesa não pode ser mais seguido por nenhuma entidade a partir das normas contábeis vigentes, uma vez que o seu pagamento ou crédito configurar genuína distribuição de resultado e que o registro como despesa era totalmente de natureza fiscal²⁸.

Em que pese as normas contábeis vigentes sejam no sentido de que os juros sobre o capital próprio não devam ser registrados como despesas financeiras, cabe lembrar que o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 nunca foi revogado, o que ainda pode dar ensejo a tal contabilização na prática. Ao permitir a exclusão dos juros sobre o capital próprio não registrados como despesa, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 também parte do pressuposto de que os juros ainda podem ser registrados contabilmente como despesas.

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

Trata-se da conta contábil 3.01.01.09.01.04, denominada “(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio”, cuja orientação de preenchimento é a seguinte: “Contas que registram os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios

²⁵ CPC 00: “4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”.

²⁶ Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...)”

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

²⁷ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

²⁸ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), observando-se o regime de competência (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º)”.

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

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

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

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

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

A partir da leitura das fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há a possibilidade de adição do “Excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados” no código 20, onde será informado o montante dos juros remuneratórios que exceder o maior entre os seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7 DISPOSITIVO

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário admitindo a dedução dos juros sobre o capital próprio distribuídos extemporaneamente.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah