



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.722046/2023-31
ACÓRDÃO	1401-007.283 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HYPERA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2020

NULIDADE POR PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O lançamento atendeu aos preceitos legais e contém a descrição dos fatos, a fundamentação ou a motivação da infração e a capitulação legal, entre outros requisitos, que permitiram que o contribuinte exercesse o contraditório e o direito de defesa. Somente a ausência dessas formalidades implicaria a nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020

LANÇAMENTO REFLEXO. APLICAÇÃO DO RESULTADO.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 8 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, e Andressa Paula Senna Lisias, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado)

RELATÓRIO

Trata-se de processos autos de infração de IRPJ e CSLL relativos ao ano de 2020 no valor de R\$ 323.486.527,19, sendo que no ano calendário a Recorrente havia apurado prejuízo operacional de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL.

A fiscalização identificou a contabilização de despesas de juros sobre capital próprio (JCP), prevista no art. 9º da Lei nº 9.249/95, apropriados em 2020 em inobservância ao regime de

competência, tendo em vista que eram valores referentes aos anos de 2013 e 2014, com detalhes descritos no Termo de Verificação Fiscal (Fls. 483/492).

Logo no início da fiscalização, a Recorrente foi requisitada a apresentar demonstrativo com metodologia de cálculo dos juros creditados a título de remuneração do capital próprio no ano de 2020, no valor de R\$ 741.984.820,68, escriturado no registro M300 da ECF.

Em resposta à intimação, a Recorrente informa apresenta as planilhas requisitadas, sendo identificadas a distribuição do valor registrado na contabilidade em duas parcelas:

- 1) R\$ 418.498.293,49 – com base no PL de 2020, seguindo as regras do art. 9º da Lei nº 9.249/95.
- 2) R\$ 323.486.527,19 - calculado com base nas contas do PL dos anos-calendário de 2013 e 2014

A partir dessa informação a fiscalização considerou que houve descumprimento do regime de competência, conforme conclusão (Fl. 490):

INFRAÇÃO APURADA

Com base no acima exposto, concluímos pela lavratura, na presente data, de Auto de Infração, constituindo crédito tributário relativo ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, correspondentes ao ano-calendário 2020, tendo em vista não haver fundamentação legal para a dedução na apuração do lucro real do valor montante de R\$ 323.486.527,19, a título de JCP distribuídos calculados sobre as contas do patrimônio líquido de anos anteriores ao da competência, declarado como exclusão do lucro líquido nos registros M300 (Demonstração do Lucro Real – e-Lalur) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL – e-Lacs) da ECF referente ao ano-calendário 2020.

A impugnação foi apresentada no prazo legal, e por celeridade processual transcrevo abaixo o relato da autoridade de primeira instância:

Em sua Impugnação (fls. 506/554), a interessada contesta o entendimento da fiscalização para a glosa das despesas de JCP dos AC 2013 e 2014 apropriadas em 2020, sustentando que na legislação de regência não existiria qualquer óbice para a dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL na forma em que realizada, uma vez que:

- (i) a Impugnante cumpriu todos os requisitos e respeitou todas as limitações necessárias para a dedução dos JCP previstas na Lei nº 9.249/1995;
- (ii) inexistia qualquer limitação no que diz respeito ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento dos JCP;
- (iii) a Impugnante jamais deixou de observar o regime de competência na dedução dos JCP deliberados e pagos;
- (iv) de qualquer forma, considerando sua natureza de distribuição de lucros, sequer se deve aplicar o regime de competência aos JCP;

(v) não se pode falar em qualquer preclusão da faculdade ou direito da Impugnante de pagar e excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL JCP baseados no patrimônio líquido de períodos anteriores;

(vi) a glosa dos JCP excluídos do lucro real e da base de cálculo da CSLL pela Impugnante implicará em bitributação econômica; e

(vii) a exclusão do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos JCP pela Impugnante não resultou em qualquer prejuízo ao Fisco.

Após discorrer minudentemente sobre cada um dos tópicos acima citados, na parte referente ao pedido, a impugnante assim conclui:

II. DO PEDIDO

140. Diante do exposto, a Impugnante requer a esta C. Turma Julgadora 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.

141. Ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega ad *argumentandum*, requer-se, subsidiariamente, que haja a aplicação do artigo 112 do CTN em caso de dúvida, com o consequente cancelamento da multa de ofício.

A 4ª Turma da DRJ/03 considerou a impugnação totalmente improcedente, proferindo o Acórdão nº 103-013.394, ementado da seguinte forma:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

JCP. DEDUÇÃO. ASPECTO TEMPORAL. A dedução dos juros sobre capital próprio será efetuada no mesmo ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo vedada a dedução relativa a pagamentos referentes a períodos anteriores.

JCP. DELIBERAÇÃO. PRECLUSÃO. Considera-se renúncia ao direito de deliberar o pagamento de JCP a aprovação das demonstrações contábeis do respectivo ano-calendário sem a sua escrituração.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2020

PRESUSPOSTOS FÁTICOS E JURÍDICOS IDÊNTICOS. Aplica-se a decisão referente ao IRPJ para a CSLL, tendo em vista os pressupostos fáticos e jurídicos serem idênticos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Basicamente a DRJ, deixa consignado no voto que a despesa de JCP tem natureza financeira e o princípio da competência implica a sua dedução no mesmo ano-calendário a que se refere o capital cujos limites estão sendo objeto de pagamento e que se não houve o registro na contabilidade do ano da despesa, houve a renúncia ao direito de deduzir os JCP pagos.

Para o julgador, o parágrafo único do art. 30 da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996 continua vigente e confirma o entendimento de que JCP é uma despesa financeira.

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. **(Griffou-se)**

E ao final corrobora com o entendimento da fiscalização:

Assim, considerando a natureza jurídica de despesa financeira dos JCP, o princípio da competência a que se refere o art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, será respeitado se a dedução ocorrer no mesmo período a que se refere o capital social que gerou o seu pagamento.

Portanto, correto o entendimento fiscal no sentido de que os JCP geram despesas dedutíveis, pelo regime de competência, apenas no ano-calendário ao qual se referem, motivo pelo qual devem ser consideradas improcedentes as alegações da interessada pertinentes a tal questão. **(Griffou-se)**

Irresignada com o desfecho do julgamento, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (Fls.666/723), onde, com exceção da arguição de nulidade do acórdão recorrido em função de suposta ausência de apreciação dos argumentos de defesa e da inaplicabilidade de multa em caso de dúvida, a peça recursal repete os argumentos da impugnação pelas quais os Juros Sobre o Capital próprio distribuídos “extemporaneamente” seriam dedutíveis, pleiteando assim a reforma do Acórdão recorrido.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, relator

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade e preceitos do Decreto 70.235/72, motivo pelo qual dele conheço.

Nulidade – Ausência de apreciação dos argumentos de defesa

A Recorrente alega nulidade por cerceamento do direito de defesa, identificando argumentos trazidos na impugnação que no seu entendimento não foram examinados pela autoridade julgadora de primeira instância.

Acerca do tema, os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70235/72, tratam da nulidade

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não há dúvidas que todos os requisitos do art. 10 foram cumpridos, ademais o auto foi lavrado por autoridade competente e os fatos foram descritos com clareza e objetividade, o

que permitiu à Recorrente ter plena compreensão da infração que lhe foi imputada e apresentar o devido recurso, o qual foi conhecido e julgado.

Destaque-se que o julgador não precisa avaliar todas as questões trazidas pela autoridade tributária ou pela impugnante na medida em que já tenha elementos suficientes para proferir a decisão.

Para o argumento suscitado pela recorrente em relação ao § 1º do art. 489 do CPC/2015, adota-se o entendimento já manifestado pelo Poder Judiciário, confirmada por unanimidade por todos os Ministros da Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Declaração no Mandado de Segurança nº 21.315DF, cuja parte de interesse da ementa reproduz-se a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não corre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

[...]

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decism.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Logo não merece ser acolhido a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO – JCP – dedução em exercícios posteriores

O que se discute nos autos é a possibilidade de deduzir das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL no ano-calendário 2020, valores relativos a pagamento feitos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) apurados sobre Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial) levantadas nos períodos de 2013 e 2014.

Importante ressaltar que a fiscalização reconheceu os valores relativos ao próprio ano de 2020, glosando apenas os valores referentes ao chamado “**JCP Extemporâneo**”.

A decisão de 1º instância manteve a autuação fiscal, sendo seguida da interposição de Recurso Voluntário, onde, como já relatado repisa os argumentos da impugnação.

Tanto a impugnação, como o Recurso Voluntário, diga-se, peças bem articuladas, a Recorrente sustenta a correção de seu procedimento, discorre longamente acerca da dedutibilidade dos JCP, ainda que em exercícios posteriores aos respectivos anos-calendário, traz doutrina e jurisprudência e argui cerceamento de defesa pelo fato de a decisão recorrida não ter apreciado todas as suas razões (já superado), contudo a DRJ manteve integralmente os lançamentos.

A Recorrente se socorre de Acórdãos do CSRF que tiveram provimento em função da alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E, o qual inverteu a situação de julgamentos que terminem em empate, de modo que os Acórdãos: 9101-005.757, 9101-006.180, 9101-006.358, 9101-005.810 e 9101-005.815, citados na peça recursiva, terminaram com votação de empate e só foram favoráveis aos contribuintes em função da mudança legislativa supracitada.

Nem de longe pode-se a firmar que é um entendimento firmado no CSRF como quer a Recorrente em seus argumentos.

Apesar disso, sem desmerecer os excelentes votos, bem como decisões já proferidas no poder judiciário, entendo que hipóteses previstas no artigo 98, do RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), são claras e por isso não há nenhuma obrigação de vinculação desse julgador ao presente caso, ademais, o Conselheiro tem livre arbítrio para formar sua convicção e externar seu posicionamento, sendo cada caso decidido conforme a sua peculiaridade.

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido, tendo em vista que alinho meu entendimento de que o contribuinte não tem a liberdade de realizar deduções de JCL na competência que desejar, e por concordar com os fundamentos utilizados no Acórdão recorrido, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”) *in verbis*, o qual adoto como razão de decidir:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica: **(Griffos do original)**

DO MÉRITO

Antes de adentrar propriamente no mérito, cabe esclarecer que as Delegacias de Julgamento estão vinculadas à lei (art. 142, parágrafo único, do CTN), às normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei 8.112/1990), às Súmulas de jurisprudência publicadas pelo CARF (§ 13 do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 14.689/2023) e ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos (art. 7º da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011; art. 17 da Portaria MF nº 340, de 08 de outubro de 2020; art. 17 da Portaria MF nº 20, de 22 de fevereiro de 2023), não estando vinculadas às decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, atual CARF, e nem a decisões incidentais proferidas por Tribunais, salvo decisões do STF e do STJ (proferidas em recursos extraordinários com repercussão geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), vinculantes apenas após expressa manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos do disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

Portanto, a respeito das decisões administrativas e judiciais apontadas pela interessada, cabe esclarecer que estas se restringem aos casos julgados e às partes que figuram no processo administrativo ou judicial de que resultaram as decisões, ou seja, são incidentais, não sendo aplicáveis ao interessado.

Feito esse registro, passa-se ao mérito.

A dedução dos JCP possui regra-matriz no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995:

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros

acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

§ 3º **O imposto retido na fonte será considerado:**

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

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

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

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

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

§ 8º Para 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)

I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - reservas de capital; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - reservas de lucros; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - ações em tesouraria; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

V - prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014).

(Grifou-se)

No que concerne à dedução dos juros no mesmo período de sua apuração, a Instrução Normativa RFB 1.700, de 2017, **de observância obrigatória por esta turma julgadora, com destaque para o § 4º** do art. 75:

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:

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

§ 1º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo:

I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 161 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

§ 2º O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

- I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou
- II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I do § 2º, o lucro será aquele apurado após a dedução da CSLL e antes da dedução do IRPJ.

§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

§ 5º A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito à dedução dos juros de que trata este artigo.

§ 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.

§ 7º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 8º O imposto retido na fonte de que trata o § 7º:

I - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração ou poderá ser compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas;

II - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro arbitrado será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração; e

III - no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive isenta do IRPJ, será considerado definitivo.

§ 8º-A A incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre os juros não se aplica à parcela paga ou creditada a pessoa jurídica imune. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 8º-B No caso de retenção indevida da pessoa jurídica imune, o pedido de restituição ou de compensação do imposto somente poderá ser formulado pela própria entidade. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)

§ 9º 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 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de que trata o § 7º.

§ 10. Para efeitos do disposto no caput, considera-se creditado individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a destinação, na escrituração contábil da pessoa jurídica, for registrada em contrapartida a conta de passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, no ano-calendário da sua apuração.

(Grifou-se)

O fundamento adotado pela RFB está consubstanciado na Solução de Consulta Cosit nº 329, de 2014, também vinculante no âmbito da RFB, onde se insere esta Turma Julgadora:

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, **é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.**

(...)

28. Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.

29. Nessa situação, como visto, **o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir.** Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.

30. Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.

31. Significa que **se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real**, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

33. É verdade que inexistente vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. **Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei.** Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário

não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado. (grifou-se)

O entendimento da RFB é que a despesa de JCP tem natureza financeira. O princípio da competência implica a sua dedução no mesmo ano-calendário a que se refere o capital cujos limites estão sendo objeto de pagamento. Se as demonstrações contábeis tiverem sido publicadas sem a dedução da despesa, então houve renúncia ao direito de deduzir os JCP pagos.

Ademais, é incongruente a tese principal da Interessada, que defendeu uma interpretação literal do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, no sentido de que tal dispositivo não teria trazido *ipsis litteris* a obrigação de deduzir os JCP no mesmo período cujo capital implicou o pagamento, mas ao mesmo tempo desconsiderou a literalidade da denominação “juros” para o instituto, como se fosse mero detalhe.

Tal interpretação possui pouca razoabilidade, pois se o pagamento de JCP tivesse a mesma natureza jurídica da distribuição de dividendo, e não se tratasse de uma despesa financeira por parte da fonte pagadora, então não haveria motivo algum para a legislação permitir a sua dedução.

Ademais, o fato de a Deliberação CVM nº 207, de 1996, e a Interpretação CPC nº 8-R1 disporem que o tratamento contábil dos JCP deve seguir o do dividendo não significa que a natureza jurídica dos JCP também o seja, notadamente pela forte característica fiscal que o acompanha (dedução de IRPJ e incidência de IRRF, com consequência na apuração do IRPJ de quem o recebeu). **Não é possível interpretar a legislação tributária de acordo com atos interpretativos de órgãos com competência específica, inclusive de cunho contábil**

A propósito, o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, que trata das alíquotas das contribuições ao PIS e à Cofins sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas no regime não cumulativo, tanto considerou as receitas decorrentes de JCP recebidos como financeiras que dispôs sobre a alíquota a elas aplicável:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

(...)

(Grifou-se)

Assim, é razoável e está de acordo com a legislação tributária o entendimento histórico da RFB de que os JCP são despesas financeiras, como consta do parágrafo único do art. 30 da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, que continua vigente: “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”.

E em nada alterou o entendimento da RFB de que os JCP são despesas o disposto no § 6º do art. 75 da IN RFB nº 1.7000, de 2017 (“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”). O que a IN RFB nº 1.700, de 2017, dispôs é que caso as empresas tenham contabilizado os JCP como preconizado pela Deliberação CVM 207, de 1996, então a solução fiscal, em prol do princípio da praticabilidade tributária, é excluir essa despesa diretamente na Parte A do Lalur.

Mas de forma alguma significa que os JCP não seriam despesa financeira cuja dedução deve ocorrer no mesmo ano-calendário. Aliás, a IN RFB nº 1.700, de 2017, mencionou a Parte-A do Lalur para exclusão para fins do lucro real, e não a Parte-B, do que se depreende não ter previsão para dedução mediante exclusão em exercícios futuros.

Destarte, sendo despesa financeira, os JCP devem ser deduzidos no período de competência correspondente, que não tem como ser outro do que aquele cujo capital está sendo objeto do pagamento. A simetria dos períodos de dedução e do capital a ser pago foi um pressuposto inerente à norma.

E mais: o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, reforçou a tese de simetria na medida em que dispôs sobre uma das condicionantes para o pagamento dos JCP: existência de lucros **computados antes da dedução dos juros**. Se a norma não partisse do pressuposto de que a dedução deveria ser no mesmo período do pagamento, não seria necessário dispor que o cálculo do limite de pagamento pela existência de lucro seria verificado antes da dedução dos próprios juros.

Assim, considerando a natureza jurídica de despesa financeira dos JCP, o princípio da competência a que se refere o art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, será respeitado se a dedução ocorrer no mesmo período a que se refere o capital social que gerou o seu pagamento.

Portanto, correto o entendimento fiscal no sentido de que os JCP geram despesas dedutíveis, pelo regime de competência, apenas no ano-calendário ao qual se referem, motivo pelo qual devem ser consideradas improcedentes as alegações da interessada pertinentes a tal questão.

Por fim, cabe ainda enfrentar o argumento subsidiário da impugnante acerca da suposta inexistência de prejuízo ao fisco que justificasse o lançamento fiscal. Para a interessada, somente resulta em prejuízo ao Fisco caso haja reconhecimento tardio de receitas ou reconhecimento antecipado de despesas. A contrário sensu, a antecipação de uma receita ou o reconhecimento tardio de uma despesa não representa hipótese de postergação de tributo ou redução indevida do lucro real.

No caso concreto a Interessada considerou que o disposto nos §§ 4º a 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, deveria ser aplicado, tendo em vista que teria ocorrido mera postergação de despesa, sem prejuízo ao Fisco. Vejamos a redação dos dispositivos:

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 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.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão 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.

(Grifou-se)

Ocorre que o fundamento do lançamento não foi a mera inexatidão no período da dedução da despesa, mas sim que ao não ter sido feita a dedução no momento adequado (mesmo período a que se refere o capital que originou os JCP), teria havido renúncia ao pagamento de juros sobre capital próprio por parte do sujeito passivo aos seus respectivos acionistas.

Perceba-se a existência de duas questões correlacionadas, mas distintas: (i) a (im)possibilidade de dedução dos JCP em período distinto do capital que originou o seu pagamento, já superada; (ii) a renúncia ao direito de pagar/deduzir os JCP pela falta de exercício de tal faculdade legal.

Tal diferenciação é importante, pois no presente caso a primeira questão tem a consequência de impedir a dedução de despesas de 2013 e 2014 no ano-calendário de 2020, mas é a segunda que trata da renúncia ao pagamento dos juros sobre capital próprio por parte do sujeito passivo, o que impediria a ocorrência do próprio pagamento, sem possibilidade de aplicação dos §§ 5º e 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Essa segunda questão, por sua vez, encontra seu fundamento nos itens 31 a 33 da SC Cosit nº 329, de 2014, a seguir transcritos:

31. Significa que **se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa** para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de **dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno**, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. **Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.**

33. É verdade que inexistente vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. **Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros**, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. **Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado.**

(Grifou-se)

Como já destacado, esta turma julgadora está vinculada à SC em referência. De acordo com o que nela exposto, a ausência de deliberação na época própria sobre o pagamento de JCP leva à renúncia ao direito facultado pela lei. Assim, considerando que as demonstrações contábeis de 2013 e 2014 foram aprovadas

sem a decisão de pagamento de JCP, a deliberação posterior de pagamento de JCP de 2013 e 2014 em 2020, não tem o poder de tornar devidos os JCP não reconhecidos em exercício passado. Logo, correto o lançamento fiscal em questão, uma vez que a dedução de despesas de JCP de 2013 e 2014 em 2020 era indevida, não se configurando como mera inexatidão no período da dedução da despesa.

O tema em discussão ainda é controverso no colegiado.

De um lado os defensores de que a dedutibilidade do JCP só é possível se a deliberação por seu pagamento ocorrer no mesmo período de cujo resultado os juros são redutores, por exigência do regime de competência e do outro lado aqueles que entendem que a redação do art. 9º da Lei nº 9.249/95 e do artigo 6º, §5º do Decreto-lei nº 1.598/77 não determina uma vedação à dedução de JCP cuja deliberação tenha ocorrido após o término do ano-calendário de referência.

Em pesquisa a ferramenta de pesquisa de acórdãos e resoluções (Projeto VER), apenas no ano de 2024, vários processos foram decididos **por voto de qualidade**, como pode ser observado nos Acórdãos selecionados abaixo:

Numero do processo: 10920.722463/2016-73

Data da sessão: 13/05/2024

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. Para fins de apuração da base de cálculo do tributo, é vedada a dedução dos juros sobre o capital próprio (JCP) que utilize como referência contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores ao período em que são efetivamente reconhecidos como despesa. Tal prática contraria o princípio do regime de competência, que exige o reconhecimento das despesas no período em que são incorridas. A aprovação das demonstrações contábeis sem a deliberação expressa sobre o pagamento dos JCP no respectivo período implica a renúncia ao direito de deduzi-los como despesa.

Numero da decisão: 1101-001.303

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, em negar provimento ao recurso voluntário.

Nome do relator: DILJESSE DE MOURA PESSOA DE VASCONCELOS FILHO

Numero do processo: 19515.723092/2012-70

Data da sessão: 13/03/2024

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE. A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua

independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

Numero da decisão: 1402-006.821

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, negar provimento ao recurso voluntário.

Nome do relator: RICARDO PIZA DI GIOVANNI

Numero do processo: 11080.727488/2013-12

Data da sessão: 20/02/2024

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITES. BASE DE CÁLCULO A faculdade para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio (JCP) deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real e sua dedutibilidade, para fins fiscais, impõe seu cálculo ter como base as contas do Patrimônio Líquido previstas no artigo 9º, § 8º, da Lei nº 9.249/1995, com limitação à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e não incluir encargos de períodos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência que, no plano da contabilidade, caracteriza-se como regime de competência. Obedecidos tais parâmetros, a dedutibilidade se estampa. Caso contrário, não.

Número da decisão: 1402-006.717

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de Juros sobre o Capital Próprio

Nome do relator: PAULO MATEUS CICCONE

Numero do processo: 11080.726790/2014-34

Data da sessão: 10/06/2024

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITES. BASE DE CÁLCULO A faculdade para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio (JCP) deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real e sua dedutibilidade, para fins fiscais, impõe que cálculo tenha como base as contas do Patrimônio Líquido previstas no artigo 9º, § 8º, da Lei nº 9.249/1995, com limitação à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e não incluir encargos de períodos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência que, no plano da contabilidade, caracteriza-se como regime de competência. Obedecidos tais parâmetros, a dedutibilidade se estampa. Caso contrário, não.

Numero da decisão: 1402-006.943

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de Juros sobre o Capital Próprio referentes a períodos pretéritos;

Nome do relator: PAULO MATEUS CICCONE

Numero do processo: 16682.720931/2021-79

Data da sessão: 15/05/2024

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DESPESA FICTA. FACULDADE SUJEITA À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO DEVE SER REALIZADA NO ANO-CALENDÁRIO DA APURAÇÃO. PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO NÃO ESTÁ CONDICIONADA AO ENCAMINHAMENTO DA ECD E DA ECF DO EXERCÍCIO. LIMITE TEMPORAL INEXISTENTE DESPESA INCORRIDA SE NÃO MANIFESTADA A OPÇÃO. INEXATIDÃO DA ESCRITURAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. O JCP é uma faculdade conferida pela lei tributária ao contribuinte, que pode utilizá-la ou não, dependendo do atendimento de limites em relação ao lucro e Patrimônio Líquido do período de apuração. Por se tratar de uma opção facultada ao contribuinte, ela pode ser exercida ou não, cabendo ao FISCO apenas verificar se no caso de opção foram preenchidas as condições para usufruto do benefício, ou seja, a dedução do JCP da base de cálculo dos tributos. Se o contribuinte não manifestou oportunamente a opção de pagamento do JCP no ano-calendário de sua apuração, não há que se falar em despesa incorrida, e portanto incabível a atribuição de inexatidão quanto ao período-base de escrituração da dedução. a deliberação quanto ao pagamento de JCP poderia ter sido realizada no ano-calendário de sua apuração, não estando condicionada ao limite temporal para o encaminhamento da ECD e ECF. Eia que a deliberação quanto a destinação do lucro, seja por dividendos ou atribuição do valor do dividendo mínimo obrigatório ao JCP pode ser realizada por base em balanços levantados especificamente para esse fim, conforme consta no Estatuto Social da empresa.

Numero da decisão: 1302-007.115

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, em dar provimento parcial ao recurso ofício, para restabelecer a autuação referente à dedução de despesas de JCP relativas ao ano-calendário de 2017,

Nome do relator: WILSON KAZUMI NAKAYAMA

Numero do processo: 19515.721234/2013-45

Data da sessão: 20/02/2024

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA EM ANO-CALENDÁRIO POSTERIOR AO DO EMPREGO DO CAPITAL DOS SÓCIOS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. A faculdade concedida pela lei para pagamento dos juros sobre capital próprio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, encontrando-se, a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes, restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores, por força da necessária observância do regime de competência.

Numero da decisão: 1402-006.716

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, negar provimento ao recurso voluntário, Nome do relator: MAURICIO NOVAES FERREIRA

Numero do processo: 10980.723755/2014-57

Data da sessão: 10/04/2024

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. LIMITAÇÃO TEMPORAL. Os JCP são facultativos, tem natureza de dividendos, que são apurados em cada exercício, calculados com a aplicação da TJLP, pro rata dia, sobre as rubricas do Patrimônio Líquido, que evidentemente deve ser aquele verificado ao longo do exercício financeiro a que se refere. Os JCP são imputáveis aos dividendos obrigatórios, que devem ser pagos/creditados em cada exercício. Os JCP transitam pelo resultado, diminuindo o lucro, de modo que a legislação tributária a trata como uma despesa. E por ser resultado da incidência de juros, considera-se uma despesa financeira. Assim, por serem facultativos, imputáveis aos dividendos obrigatórios, por se tratar de uma despesa de natureza financeira (pagamento de juros), a dedutibilidade dos JCP é possível apenas no exercício em que for apurado o lucro, ou seja, não é possível sua dedução em exercícios posteriores.

Numero da decisão: 1302-007.086

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, **por voto de qualidade**, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao lançamento relativo à glosa do excesso de despesa de pagamento de JCP,

Nome do relator: WILSON KAZUMI NAKAYAMA

Os empates indicam que o assunto ainda carece de maiores aprofundamentos, sendo que o meu entendimento é pela corrente de que a dedutibilidade do JCP só é possível se a deliberação por seu pagamento ocorrer no mesmo período de cujo resultado os juros são redutores, e por consequência devem seguir regime de competência

Deve-se ressaltar que a Lei nº 9.249/95 não impede que o contribuinte distribua os juros sobre capital próprio em períodos diversos ou em até valores maiores que os limites legais, o que é restrito é o seu aproveitamento para dedução de IRPJ e CSLL.

A lógica por traz dos limites impostos pela legislação (*maior valor entre as opções de: a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros*) encontra-se em evitar que todo o lucro fosse distribuído, esvaziando a base de cálculo da tributação.

Quando um contribuinte decide deliberar em assembleia pelo pagamento de JCP de exercícios passados, como é o caso do presente processo, naturalmente já houve a decisão da destinação do lucro à época dos exercícios encerrados, não podendo ser modificada posteriormente como se não tivesse ocorrido.

A manifestação expressa e tempestiva da sociedade em assembleia para distribuição de JCP quando apurado o lucro no final do período é uma condição necessária para dedutibilidade do valor, configurando uma renúncia desse direito a não manifestação.

Em suma, **não é possível** trazer para o presente a dedução de juros calculados sobre contas do patrimônio líquido de exercícios passados.

Vale ressaltar que a fiscalização não questionou a natureza dos pagamentos feitos pela recorrente aos seus acionistas, enquanto juros sobre capital investido, o lançamento ocorreu em função do entendimento pela indedutibilidade dos valores.

A autoridade fiscal não pretendeu mudar a natureza dos pagamentos, atribuindo-lhes o caráter de dividendos, apenas afirmou que a dedutibilidade dos JCP deve obedecer à regra própria, dentre as quais o regime de competência.

Não há dúvidas de que as sociedades possuem liberdade para remunerar seus acionistas de todas as formas que não sejam vedadas em lei, sendo as principais a distribuição de dividendos e o pagamento de juros pelo capital investido.

Ocorre que a distribuição de dividendos que consiste na mera distribuição do resultado e o pagamento de JCP tem natureza de despesa financeira atribuída pela legislação, e dessa forma apresentam condições e requisitos que devem ser seguidos para sua dedutibilidade. A própria legislação faz a distinção entre os dois regimes jurídicos, no momento em que se tributa na fonte em 15% os juros sobre o capital próprio e aos dividendos confere total isenção.

Sobre o assunto em litígio no presente processo, peço vênica para citar o voto recentemente (sessão de junho/2024) proferido pelo Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, no Acórdão 1402-006.943, no qual, de forma clara e didática, apresenta ensinamentos que interessam para o presente processo

Dito isto, passo ao meu voto.

Início lembrando que a figura jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio, no cotidiano tributário-contábil conhecido por JCP, surgiu e teve permitida sua dedução das bases impositivas do IRPJ e da CSLL com o nascimento da Lei nº 9.249/1995, artigo 9º:

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;

§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 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: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) II - reservas de capital; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) III - reservas de lucros; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - ações em tesouraria; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) V - prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 9º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

§ 10. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Em resumo, o que se tem nos autos é a seguinte situação:

1. A recorrente calculou e creditou/pagou JCP de períodos pretéritos e sequencialmente, deduziu tais valores das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL.
2. Submetida a procedimento fiscal pela RFB, houve a glosa do valor deduzido, tendo a Autoridade Tributária perfilado entendimento de que estes valores seriam despesas e como tal deveriam observar o regime de competência.
3. De seu turno, a recorrente contesta o tratamento fiscal de considerar os JCP como despesa financeira e sujeita ao regime de competência, posto que no seu entender esta submissão só surge quando a Assembleia de acionistas deliberar pela sua aprovação de modo que “o regime de competência” se estamparia neste momento.
4. Adicionalmente apontou que os JCP têm muito mais característica de “dividendos” do que de despesa.
5. A DRJ que fez o julgamento em primeira instância homologou o entendimento do Fisco.

Pois bem, em face do que está acima estampado e o que consta nas peças de acusação, defesa, decisão de 1º Piso e documentos acostados, estes os temas nucleares presentes nos autos e que necessitam de análise e respostas:

- i) JCP seriam despesas ou dividendos?
- ii) Qual a implicação do regime de competência no caso concreto?

Sobre o primeiro tomo, indubitavelmente pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio é uma faculdade da pessoa jurídica, de modo que esta poderá ou não vir a exercê-la, conforme melhor lhe convier.

Essa faculdade encontra-se regulada pelas normas comerciais, societárias e fiscais que entre si interagem e entre si se completam.

Igualmente claro que a faculdade de pagar/creditar juros sobre o capital próprio poderá ser exercida ao longo dos anos em que o capital do titular, sócios ou acionistas permanecer no patrimônio líquido da pessoa jurídica, e que o valor dos JCP será calculado mediante a aplicação da taxa de juros (limitada à TJLP) sobre o patrimônio líquido do ano em que exercida a faculdade, observados os limites estabelecidos na norma acima transcrita.

Entretanto, no caso dos presentes autos, a contribuinte pagou/creditou em 2010, JCP calculados sobre o patrimônio líquido dos anos pretéritos de 2003 e seguintes, ou seja, fez lançamentos contábeis e alterou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2010 lançando mão de valores apurados sobre fatos e bases (PL) com origem em anos passados.

Com isso, como apontou o Fisco e ratificou a decisão a quo (no que foram contrapostos pela recorrente), as bases imponíveis dos dois tributos foram

afetadas em 2008, 2009 e 2010, por montantes que tiveram mensuração, origem e nascimento nos anos de 2003 a 2007.

Nesse contexto, surgiu uma dedutibilidade que o Fisco entendeu não permitida, por utilização de uma despesa em período futuro, tomando bases pretéritas, ferindo o regime de competência; de seu lado, a recorrente, em contraparte, posicionou como correto seu procedimento por entender que a obrigação de pagar só surgiu quando a Assembleia de acionistas aprovou tal evento, ocorrido apenas em 2008 e 2009, de modo que, antes disso, não havia o que se falar em despesa de JCP.

Então, cabe alinhar as seguintes perguntas e proposições, para fins de desenvolvimento do racional que aqui se adotará:

1. Os JCP pagos em 2010 tendo como base as DF e os PL dos anos de 2003 e seguintes são dedutíveis naquele ano (2010)?
2. A faculdade de pagar/creditar JCP poderá ser legalmente exercida em um determinado ano, mas incidir sobre o patrimônio líquido de anos anteriores?
3. Em caso positivo, em qual ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa havida com o pagamento/creditamento de JCP, ou, em outras palavras e no que interessa no âmbito tributário, quando será permitida sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL?

É do que passo a tratar.

Princípio pela posição da contribuinte no sentido de que os JCP têm muitíssimo mais característica de dividendos do que de despesa financeira. Nessa linha, seu entendimento é corroborado por substancial parcela da doutrina e da jurisprudência. Isso é vero.

Nesse sentido, além da copiosa reprodução de textos e decisões trazidas pela recorrente em suas peças recursais e outras manifestações nos autos, podem ser citados, exemplificativamente, Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil – Forense – SP – 2010 – pg. 500), Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues Souza (Revista Dialética – A figura dos JCP e as contribuições ao PIS e COFINS – 2009 – pg. 73 - nº 169 – out/2009), Luciano Amaro (Dialética – Pis/Cofins e JCP – pg. 97 – Ed 239 – ago/2015).

Também há posicionamento da CVM na mesma linha (Deliberação 683/2012).

Entretanto, como sói acontecer no mundo do Direito, há posições inversas, pugnano por reconhecer os JCP com despesa financeira.

Fábio Ulhôa Coelho (Dialética, 2000 – pg. 40), disserta “se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria a necessidade do dispositivo em questão [§ 7º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/1995]; eles já estariam, por definição, incluídos entre os [dividendos] obrigatórios”.

Na mesma senda, Edmar de Oliveira Andrade Filho: “caso o enunciado do § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 quisesse atribuir aos juros caráter de lucro ou dividendo, não seria necessária a exigência do dobro do valor, bastaria valor igual ou superior. Portanto, a exigência do dobro serve para reforçar o argumento de que a Lei jamais cogitou tal equiparação” (in Perfil Jurídico do Juro sobre Capital Próprio – MP Editora – 2006 – pg. 76).

Para Luís Eduardo Schoueri (Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade” - Controvérsias Jurídico-Contábeis -

Aproximações e Distanciamentos, 3º volume, Editora Dialética, São Paulo - 2012, pg.169/193), “os “juros sobre o capital próprio” têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo. Assim, consoante a disciplina do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e reconhece o valor como uma despesa dedutível, abatendo-a de seu lucro tributável” (destaque acrescido)

Seguindo, o autor se debruça sobre o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, concluindo que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume ser razoável tomá-los como conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado.

Nas palavras do catedrático, “afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a uma remuneração do capital. (...) É neste ponto que se revela, a partir de uma perspectiva essencialmente tributária, a relevância dos juros sobre o capital próprio. Tal instituto, ao permitir que as empresas que se valem de recursos de seus próprios sócios ou acionistas tomem a dedutibilidade dos valores pagos enquanto remuneração pelo referido capital, restabelece a igualdade destes em relação a contribuintes que, com igual capacidade econômica, façam uso de capital emprestado por terceiros. (...) Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse “emprestado” dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros”. (negritou-se).

Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi et ali em Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática (36ª ed., São Paulo, IRPublicações, 2011, p. 130), que “(...) a contabilização no período-base

correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).

Para fechar o raciocínio (pg. 131) defendendo tese exatamente igual à alinhada pelo Fisco, e ir mais longe ao afirmar, incisivamente que “Algumas empresas chegam ao exagero de efetuar os lançamentos contábeis de juros sobre o capital próprio, a título de ajustes de exercícios anteriores, após dois ou três anos da data de apuração dos resultados, seguida de retificação das declarações de rendimentos. Neste caso está provada a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio” (ibidem).

O Professor Roberto Quiroga Mosquera leciona que, do ponto de vista tributário, o embate doutrinário sobre a natureza jurídica do JCP (se dividendo, lucro distribuível ou juro) não é relevante, porque o legislador tributário fez uma opção ao atribuir-lhe o tratamento fiscal de juro, distanciando-o do regime tributário próprio dos dividendos (in “O regime jurídico-tributário das participações societárias – ganho de capital, juros sobre o capital próprio e dividendos - o direito tributário e o mercado financeiro e de capitais”. São Paulo: Dialética, 2009, p. 419-420).

Ricardo Mariz de Oliveira bem assenta acerca da natureza de juros dos JCP ao lembrar que, mediante sua implementação, i) a sociedade deixa de tomar empréstimos perante terceiros; ii) há a substituição dos dividendos que os sócios ou acionistas receberiam caso não tivesse havido a retenção de lucros pela sociedade, e, iii) a natureza jurídica de qualquer objeto é dada pelo regime jurídico que o direito lhe atribui, e assim também ocorre com os juros. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros de remuneração do capital próprio. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 15, 1998, p. 114).

O já citado Edmar de Oliveira Andrade Filho em artigo publicado e disponível na rede mundial de computadores (*) é incisivo em seu racional (todos os destaques não são do original):

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a matriz legal do §2º do art. 247 e do caput do art. 273, ambos do RIR/99, o lucro líquido do exercício (para fins fiscais) deverá ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, **o que leva à conclusão inexorável de que a observância do regime de competência é obrigatória.**

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, **o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial 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.** Trata-se de critério objetivo e obrigatório de “imputação temporal dos fatos tributários”, para adotar a expressão de Alberto Xavier (in *Distinção entre fornecimentos a*

curto e longo prazo, para efeitos do Imposto de Renda. Revista de Direito Tributário nº 23/24. S, 1983, p. 104)

O “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em “cash basis” e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o *pro rata tempore*. Exemplo desse último critério é, na lição de Alberto Xavier, o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, em relação ao regime de apropriação das receitas financeiras, que adotou o sistema de rateio (*averaging*) em lugar do regime de competência como é normalmente conhecido e aplicado.

Para observância estrita do regime de competência é necessária que a despesa, custos ou perda em geral esteja incorrida. Para fins fiscais, o conceito de ‘despesa incorrida’ consta do item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76.

Assim, devem ser consideradas despesas incorridas as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que perfeitamente caracterizadas e quantificadas no período-base. Em outras palavras, a condição para que uma despesa seja considerada incorrida é o recebimento ou uso de bens ou direitos em benefício da empresa.

Em face da eficácia atual do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não há dúvida deque a legislação tributária determina a obrigatória adoção do regime de competência para o registro de todas as mutações patrimoniais. As exceções são aquelas explicitadas na própria lei.

E mais incisivo ainda em suas conclusões sobre o tema:

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

a) **por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência.** A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado “juro sobre o capital social” se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;

(...)

d) **é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.**

(*) Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=bf/bf.php?s=1¶ms=F::exp%20ressao=Juros%20sobre%20o%20Capital%20Pr%20prio%20calculado%20sobre%20a%20Movimenta%20E7%20E3o%20do%20Patrim%20F4nio%20L%20EDquido>. Artigo – Federal – 2003/0534. Acesso em: 04 fev 2013.

No judiciário, embora não faltem decisões a favor da tese da recorrente, inúmeras outras assumem que os JCP são clássicas “despesas financeiras”, nada tendo a ver com a figura dos dividendos.

Veja-se (nenhum destaque é do original):

Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma - REsp 952566/SC Data - 18/12/2007

Rel. Ministro José Delgado

Ementa TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO QUE A PESSOA JURÍDICA INVESTE EM OUTRA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

1. Os juros recebidos de capital próprio investido pela sociedade empresarial em outra empresa constituem receitas financeiras.

2. **Juros de capital próprio investido não se confundem com dividendos.** Entidade com configurações jurídicas e efeitos não assemelhados. Regime jurídico diferenciado a eles praticado.

(...)

5. **Os juros sobre o capital próprio tem por finalidade remunerar o capital do investidor. São calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Os dividendos representam parcela do lucro distribuído pela empresa aos seus sócios. Entidades que, pelas suas próprias características, não se confundem a que recebem tratamento tributário diferenciado.**

Mais, igualmente com destaque acrescido (reproduzido naquilo que tem pertinência com a matéria aqui tratada):

REsp 921269/RS RECURSO ESPECIAL 2007/0019618-4 RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) **ÓRGÃO JULGADOR** T1 - PRIMEIRA TURMA
DATA DO JULGAMENTO 22/05/2007
DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJ 14/06/2007 p. 272 RDDT vol. 144 p. 119

EMENTA - MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. NATUREZA DE DIVIDENDOS. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN. OMISSÃO QUANTO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIACÃO.

I - Incabível a análise de omissão quanto à análise de dispositivo constitucional, em razão da falta de interesse da parte, eis que suficiente a oposição de embargos declaratórios para ensejar o prequestionamento na via do recurso extraordinário. Precedente: AgRg no Ag nº 799.362/RS, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ de 05/03/07.

II - Discute-se, nos presentes autos, a incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS dos juros sobre capital próprio (JCP), com base no Decreto nº 5.164/2004, o qual reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, excluindo as receitas decorrentes dos JCP e de operações de hedge.

III - Os juros sobre capital próprio não possuem natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira.

Resumindo, há duas correntes e ambas com fortes premissas e sólidos argumentos e que podem muito bem ser vistas e resumidas no confronto entre as normatizações fiscal e contábil, no primeiro caso, pela leitura dos artigos 29 e seu § 1º e 30, § único, da Instrução Normativa SRF nº 11/19964; no segundo, assunto tratado na Resolução CFC nº 1.398, de 22 de junho de 2012, artigos 10 e 115, todos reproduzidos no rodapé.

Conceitualmente, a regra citada no caput do artigo 30 da referida Instrução Normativa, vale, inclusive, para os casos em que os juros sejam imputados ao valor do dividendo obrigatório de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), isso porque, conforme disposto no artigo 1º da IN SRF nº 41/1998 considera-se creditado, de forma individualizada, o valor dos juros sobre o capital próprio quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida à conta ou subconta, de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio, acionista ou do titular da empresa.

De lado oposto, os termos da Resolução CFC nº 1398/2012 conduzem ao entendimento de que os juros sobre o capital próprio figuram como distribuição de riqueza (lucro) e não como despesa. As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de Juros sobre o Capital Próprio, independentemente de serem registradas no passivo (Juros sobre o Capital Próprio a Pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

Pois bem, trazidas a diversas facetas que nutrem a discussão e arrebatam as partes envolvidas na refrega, passo ao meu entendimento sobre a matéria, não sem antes reconhecer a inexistência de consenso sobre o tema e a qualidade dos argumentos daqueles que pensam de forma diversa.

Então, nesse enfileirar de ideias, comungo com aqueles que entendem i) se estar diante de autêntica despesa financeira, ii) que remunera o capital e, iii) e que dá possibilidade de as pessoas jurídicas regerem e alimentarem seu ativo circulante sem se escorar em instituições bancárias com evidente sobrepeso nos encargos contratados.

Foi essa a intenção do legislador e que pode ser nitidamente vista nas textuais palavras da Exposição de Motivos que antecipou a Lei nº 9.249/1995, “A permissão da dedução de juros pagos aos acionistas, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimento, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia”.

Portanto, contextualizando, a remuneração do capital investido pelo sócio/acionista/titular do empreendimento possui clara característica de juros, não se confundindo com os dividendos, até porque estes, via de regra, devem obrigatoriamente ser creditados/pagos e aqueles resultam de uma opção da pessoa jurídica que recebeu o aporte financeiro.

Nesse universo social, óbvio que mediante os juros é que há a remuneração do investimento realizado na sociedade pelos detentores de seu capital, observado o tempo em que o mesmo ficou empregado em favor da companhia.

Trata-se de uma taxa de retorno ou de remuneração do capital investido pelas pessoas físicas ou jurídicas e que segue a lógica econômica e de mercado: se tais recursos fossem aplicados em qualquer outro investimento, gerariam rentabilidade. Tanto isso é verdade que os beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas, devem oferecer os rendimentos à tributação, seja de forma exclusiva, seja no contexto das suas declarações de ajustes.

Sumariando, os JCP representam uma forma de remuneração de sócios ou acionistas, visando atrair e reter os recursos que sustentam a operação. Seu pagamento, nessas condições, fomenta a atração de capital pelos detentores do

empreendimento, em contraposição à tomada de recursos no mercado, via de regra de caráter muito mais oneroso. Isso é elementar sob a visão econômica.

Contudo, o aumento da capitalização, ou mesmo o aumento dos lucros mantidos pela pessoa jurídica em reservas, embora motivem a distribuição de JCP, desde que cumpridas as determinações do art. 9º da Lei n. 9249/1995, não impõem que ela (distribuição) ocorra obrigatoriamente. Ao revés, os JCP geram frutos (rendimentos), nascidos justamente da colocação a favor da companhia, de recursos de que dispõem os sócios/acionistas e que, se aplicados sob qualquer outro meio de investimento ou qualquer instituição ou entidade, gerariam igualmente rendimentos, mesmo que em valores e percentuais diferentes, mas sempre tendo a mesma origem jurídica.

Nesse caminhar, não representam um direito essencial ou obrigatório ao sócio ou acionista, mas, sim, remuneração do capital aportado, cujo pagamento ou crédito ocorrem, quando autorizados e nos respectivos períodos a que se referirem.

Ou seja, juros, sob qualquer ótica, fiscal ou econômica.

Então, sendo juros, são espécies de Despesas Financeiras (gênero) atraindo a conceituação dada por Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira (in Dicionário de Termos de Contabilidade, Atlas, SP, 1999, pg. 120, com colaboração de Valmor Slomski), verbis:

DESPESAS FINANCEIRAS. Remunerações aos capitais de terceiros tais como: **juros pagos ou incorridos**, comissões bancárias, correção monetária prefixada sobre empréstimos, descontos concedidos, juros de mora pagos etc. Devem ser compensadas com as Receitas Financeiras (conforme disposição legal), isto é, essas receitas são deduzidas daquelas despesas. (negritou-se)

Que se completa, integra e interage com a definição dos autores a respeito de juros sobre capital (ibidem – pg. 197):

JUROS SOBRE CAPITAL. Significa o valor referente ao rendimento sobre uma aplicação de capital.

Resumindo, os JCP são despesas financeiras típicas e clássicas e que inquestionavelmente participam da formação do resultado da companhia, posto que, todos os dispêndios incorridos (ainda que sem o desencaixe financeiro) que não tenham como fim a aquisição de bens e direitos ou a liquidação de passivos e que estampem “decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais” são “despesas” na lídima acepção do termo (Resolução CFC nº 1.374, de 08 de dezembro de 2011, item 4.25, “b”).

Com isso, participando os JCP da “formação do resultado”, por se tratar de DESPESA, fica mais explícita a sua diferença conceitual com dividendos, já que estes, abstraindo outras disfunções evidentes de tratamento entre ambos os institutos, são calculados basicamente sobre o lucro, lucro esse já formado com a depuração das despesas com pagamento ou crédito de JCP.

Ou seja, bases e conceitos totalmente diversos, um nascendo do lucro, outro tendo como base contas do PL. E, em ambos os casos, os JCP deles participando de forma redutora do lucro no momento da apuração do resultado período.

Em outras palavras, para se chegar ao “lucro”, já houve antes o expurgo da despesa financeira surgida com o crédito/pagamento dos JCP.

Mais a mais, não se olvide, dividendos só nascem se houver lucro.

Contrariamente, JCP podem nascer mesmo com prejuízo, desde que existam contas patrimoniais

(PL) positivas que permitam seu cálculo (“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” – Lei nº 9.249/1995, art. 9º).

Nas palavras de Fabio Ulhôa Coelho:

Em primeiro lugar, a existência de norma legal autorizativa do seu cômputo, no montante correspondente aos dividendos obrigatórios (o art. 9º, § 7º da Lei nº 9.249/95), a indicar que **o legislador atribui aos juros natureza diversa da de dividendos. Claro, pois, se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria necessidade do dispositivo em questão; eles já estariam, por definição, incluídos entre os obrigatórios. Aliás, somente se pode imputar a determinada categoria contábil o que é estranho a ela.**(destacou-se)

Pensamento em consonância com o expresso pelo Ministro Herman Benjamin, do STJ: “os juros sobre o capital próprio correspondem a remuneração de capital – e não a lucro ou dividendo”. (AgRg no Ag nº 1.330.134/SP. Segunda Turma. DJe 03/02/2011).

Portanto, pelo que expus, não posso deixar de enxergar os JCP como sendo autênticas e clássicas despesas financeiras, participantes ativa e redutoramente da apuração do lucro.

Sendo assim, resta ver, para fins fiscais, se seria uma despesa dedutível das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, isso porque, “todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescer a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas” 7. (sublinhado por este Relator)

Nesse alinhamento, fica claro que nem toda despesa – embora conceitual e doutrinariamente seja um item redutor do ganho, por isso, gasto – será “dedutível” das exações federais que têm por base o lucro, simplesmente porque assim o legislador decidiu.

Chega-se então às três vertentes a serem analisadas:

- a) Os encargos de JCP (juros – despesa financeira) seriam “normais, usuais e necessários” (artigo 299 – RIR/1999, então vigente) o que permitiria sua dedução das bases dos tributos apurados com base no lucro (IRPJ/CSLL)?;
- b) Caso contrário, ainda assim haveria autorização legislativa para se efetuar a dedução intentada?; e,
- c) Em ambas as hipóteses, haveria compulsória sujeição ao regime de competência?.

Pois bem, a primeira variável deixa de ter relevância a partir do momento em que há norma cogente em plena vigência (Lei nº 9.249/1995, artigo 9º) - que permite que as despesas havidas pela pessoa jurídica com juros (JCP) possam ser deduzidas da apuração do Lucro Real, silenciando quanto aos requisitos do artigo 299, do RIR/1999.

Veja-se:

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.

Nesse ponto, indubitoso que a despesa surgida com o creditamento ou pagamento dos Juros sobre o Capital Próprio, independentemente da observância e atendimento das regras do artigo 299 do RIR/1999, seria DEDUTÍVEL das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, em face de expressa permissão do artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995.

Porém, há uma terceira via a ser considerada e ela é imperativa.

Trata-se do “regime de competência”, princípio basilar da contabilidade enquanto ciência e que representa verdadeira “cláusula pétrea” que, caso não observada, levará a que todos os conceitos e parâmetros solidamente estruturados por anos e anos de que as receitas e despesas devem ser registradas no período ao qual pertencem, ainda que não tenham sido recebidas ou pagas, acabem por se esvair.

Sobre esse princípio e seu reflexo no caso tratado passo a discorrer.

DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE - DA COMPETÊNCIA

Classicamente conceituado na normatização do Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução CFC nº 1.282, de 28/05/2010:

Artigo 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Na doutrina de Iudícibus, Marion e Elias Pereira (op. cit., pg. 266), a contabilidade é estruturada a partir de [e sobre] “princípios fundamentais” que assim se definem:

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE. Essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o Patrimônio das Entidades. São Princípios Fundamentais da Contabilidade, conforme o Conselho Federal de Contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

Assim, a quebra deste princípio científico fulmina qualquer mensuração ou comparação que se possa tentar obter a partir da escrituração, posto que sujeita [esta] a manuseio disperso e sem regramento, ferindo a própria ciência contábil e tirando a credibilidade dos dados e demonstrações apuradas a partir dela.

Em claro exprimir, as informações, análises, estudos e projeções feitas de uma companhia a partir da sua escrituração e resumidas em suas demonstrações financeiras só têm sentido se os dados, números, registros e documentos que os suportem, forem consistentes e obedientes aos citados princípios, dentre eles, mas não apenas ele, o de “competência”.

Se leviana ou involuntariamente forem ignorados referidos postulados, o que será estampado pelas demonstrações financeiras não merecerá fé, muito a contrário, poderá induzir a erro todos os que manusearam tais peças e livros contábeis, com nefastas consequências.

Mais ainda, poderá significar perigoso caminho para desvirtuamento dos dados e manchar indelevelmente a fidedignidade das referidas demonstrações, levando a resultados desfigurados e sem a profundidade e consistência exigidas. Exemplos disso, no mundo todo, inclusive em épocas recentes e até em grandes corporações com contas auditadas, não faltam e atestam fortemente como demonstrações contábeis levantadas sem as devidas observâncias a cláusulas rígidas, podem levar a consequências prejudiciais à companhia e nocivas a todos os que com ela se relacionem.

Em síntese, princípios são regramentos rígidos que, se observados como devem ser, permitem a legitimidade e credibilidade dos registros e demonstrações e são fortes instrumentos de gestão e controle.

Contextualização fortemente retratada no pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho, “Imposto de Renda das Empresas” – 10ª Ed. Atlas – SP – 2013 - pgs. 104/105:

“Sob o prisma teleológico, as normas que impõem a observância desse princípio **visam a dar efetividade ao princípio contábil da integridade das demonstrações financeiras** e, ao mesmo tempo, atender ao postulado econômico da realização da riqueza para fins e repartição entre os sócios ou acionistas e para pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro.

O princípio da realização da riqueza exige que os registros contábeis reflitam mutações patrimoniais e que possam ser consideradas certas, isto é, cuja existência é incontroversa, e que sejam, também, objetivamente determinadas.

(...)

O regime de competência está baseado na ideia da tempestividade o registro das cifras que modificam a estrutura, sob o aspecto qualitativo ou quantitativo, do patrimônio social de uma entidade.

Ao estabelecer critérios objetivos acerca do reconhecimento das mutações patrimoniais a lei societária pretende impedir a geração de resultados contábeis sem consistência econômica e a distribuição de lucros fictícios que implicam a erosão do capital empresarial que é uma garantia dos credores”. (gn)

Concluindo, o que se espera é que a contabilidade, pelo uso de regras e normas consistentes e alinhadas ao longo do tempo, reflita a real posição do patrimônio das aziendas, não ficando ao sabor de decisões pessoais, individuais ou de gestores, em prejuízo da sua fidedignidade.

Dentro deste cenário, o regime de competência com certeza é o mais importante alicerce a ser considerado, tanto que a ele o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) dedicou inúmeras referências em seus PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS, como, por exemplo, no CPC 00, quando transportou para o cotidiano das empresas, entidades, órgãos públicos e profissionais, o conceito que há anos está enraizado nas atividades contábeis, assim dispondo (destacou-se):

Pressupostos Básicos

Regime de Competência

22. A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas que é destacada nos itens 95 e 96.

Na sequência e complementarmente:

95. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. **Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência)**, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Há mais, porém e são relevantes inserções nos CPC e que podem ser vistas na coletânea de Pronunciamentos Técnicos Contábeis de 2012, que incluiu do CPC 00 ao CPC 46, onde se observa a incisiva exigência de que o regime de competência seja obrigatoriamente adotado e observado, valendo destacar algumas destas normatizações, sem embargos da importância das demais (todos os destaques foram acrescidos):

CPC 00:

Item 10. **O regime de competência retrata com propriedade** os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, independentemente dos recebimentos e pagamentos. Fornece melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período; e é útil para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos.

Item 4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. **Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência)**, envolve o

reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

CPC 02:

Item 19. As contas da demonstração do resultado poderão ser convertidas pela taxa cambial média do período, mas no caso de receitas ou despesas não homoganeamente distribuídas ou no de câmbio com oscilações significativas terá que a conversão ser com **base na data da competência de tais receitas e despesas**.

CPC 09:

Item 9. Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título **pelo regime de competência** e incluídos na demonstração do resultado do período.

Item 11. Existem, todavia, diferenças temporais entre os modelos contábil e econômico no cálculo do valor adicionado. A ciência econômica, para cálculo do PIB, baseia-se na produção, **enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização da receita, isto é, baseia-se no regime contábil de competência.**

CPC 13:

Item 35. No caso de serviços (normalmente dos administradores e certos grupos de empregados), **como a apropriação desse custo precisa ser por competência**, despesas passam a ser reconhecidas durante o recebimento de tais serviços. Isso implica em, na data da outorga da opção, seu valor justo ser calculado com base nas condições existentes nessa data, e distribuído como despesa ao longo do tempo.

CPC 21:

Item B12. **Os tributos sobre o lucro de período intermediário são contabilizados por competência** usando a alíquota que deve ser aplicável ao lucro total anual esperado, ou seja, a alíquota média efetiva anual estimada é aplicada ao lucro antes dos tributos no período intermediário.

CPC 26:

Item 9. **O regime de competência**, o respeito à relevância e à materialidade das informações, a não compensação de valores que não possam legal ou contratualmente ser compensados, a adoção consistente dos mesmos critérios ao longo do tempo e o seguimento a todos os demais preceitos estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro **devem sempre estar presentes nas demonstrações que devem ser apresentadas pelo menos anualmente.**

Item 27. **A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.**

CPC 30:

Item 13. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da contraposição das despesas às receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens, podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não possam ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.

Item 19. **Os royalties devem ser reconhecidos por regime de competência, de acordo com a essência do contrato.**

CPC 38:

Item 11. Para as operações com derivativos realizadas com finalidade de hedge, existe uma contabilidade especial (hedge accounting). **Essa contabilização tem como objetivo aplicar o regime de competência** para essas operações de forma que as variações no valor justo do instrumento de hedge (derivativo) e do item objeto de hedge (uma dívida, por exemplo) sejam reconhecidas no resultado do exercício concomitantemente.

Cenário que se completa com os ditames impostos pelo princípio da continuidade, que no dizer do artigo 5º, da Resolução CFC nº 750/93, com redação da nº 1.282/2010, “pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância”, não se devendo olvidar que na redação original constava o § 2º no mencionado artículo exprimindo a integração

deste princípio com o de competência, o que demonstra a interação de ambos, verbis:

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Contexto que se resume, materializa e impositivamente se exprime no § 1º, do artigo 1º, e no artigo 2º, da referida Resolução CFC nº 750/93, que normatiza toda ciência contábil e define sua aplicação no Brasil (negrito):

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

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

(...)

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Com isso se quer dizer simplesmente e sem necessidade de maiores digressões que a contabilidade, enquanto ciência é regida por princípios de observância obrigatória, dentre estes, o regime de competência, representando “regras e normas através das quais conceitos fundamentais são traduzidos de maneira mais específica e objetiva. Assim sendo os princípios servem como normas de aplicação da ciência contábil e caso não existissem seria possível e provável que cada entidade adotasse normas práticas e procedimentos de acordo com sua necessidade” o que, em primeiro momento desvirtuaria qualquer possibilidade de comparação e, no futuro, poderia levar a informações distorcidas e irreais.

No pensamento de José Carlos Marion “os princípios surgiram através da necessidade de se padronizar a forma pela qual se prepara e interpreta os relatórios contábeis, pois se cada contador adotasse critérios próprios para se elaborar os relatórios contábeis, os usuários da contabilidade não teriam condições de fazer uma interpretação correta das informações geradas”. (Normas e Práticas Contábeis 2ª Ed. Atlas – SP – 2012) – (destacou-se)

Portanto, a adoção compulsória dos princípios e postulados contábeis é medida imprescindível para confiabilidade dos registros e possibilidade de que as informações possam ser aferidas e comparadas.

Simples assim.

Amalgamando todo este cenário, a legislação societária absorveu estas normatizações e as trouxe para dentro dela (destaques acrescidos):

Lei nº 6.404/1976

(Escrituração)

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

(…)

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(…)

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício **em obediência ao regime de competência**, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Nas palavras de Nilton Latorraca, na clássica obra “Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas”, 12ª Ed. Atlas – SP – 1990 – pgs. 136/137 (destaques acrescidos)

“A Lei nº 6.404 introduziu normas de direito comercial sobre princípios de contabilidade a serem adotados para efeito de elaborar as demonstrações financeiras que servirão de base à prestação de contas da administração e ao pagamento de dividendos. **São normas contábeis e, portanto, normas técnicas**, mas nem por isso perdem seu caráter de normas jurídicas. **NÃO SÃO SIMPLES CONSELHOS**

NEM MERAS RECOMENDAÇÕES (...), SÃO PRECEITOS QUE SE IMPÕEM ÀS COMPANHIAS EM RAZÃO DE UM INTERESSE GERAL. A companhia não pode, por exemplo, decidir registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de caixa, em desobediência ao artigo 177 da Lei nº 6.404, que impõe o regime de competência. Tal decisão seria ilegal (...). **As normas contábeis da Lei nº 6.404 são, portanto, normas imperativas”.**

Para concluir:

“A observância de métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, critério conhecido internacionalmente como *concept of consistency*, visa evitar que os resultados do exercício sejam distorcidos em virtude da simples mudança de critério contábil. A uniformidade na adoção de métodos ou critérios contábeis torna viável e proveitosa a comparação das demonstrações financeiras da empresa de dois ou mais exercícios sociais (...). Do contrário, o montante do lucro poderia ser modificado mediante simples mudança de critério de avaliação dos elementos patrimoniais” (ibidem – pg. 141).

Assim, em apertadíssima síntese pode-se afirmar, sem receio de erro, que “os princípios são o núcleo central da doutrina contábil” e dão as grandes respostas que as Leis societárias e tributárias exigem e terceiros esperam.

Desse modo, quebrados ou inobservados quaisquer dos princípios que dão suporte e autenticidade aos registros contábeis, a contabilidade, como ciência,

“que tem por finalidade a orientação e o controle dos atos e feitos de uma administração econômica” é ANIQUILADA e não serve para mais nada.

Em outras e curtas palavras, que seja uma contabilidade dotada de veracidade e consistência, caso contrário não terá valor algum, por não atender às normas, preceitos, princípios e postulados contábeis, não atender à legislação societária (art. 177, da Lei nº 6.404/1976) e sequer atender aos dizeres do artigo 1.179, do Código Civil, “O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”.

Não será uma contabilidade, será um arremedo de escrituração

Seria quase uma volta aos primórdios da contabilidade e ao “Tractatus XI Particularis de Computú et Scripturis” escrito pelo Frei Luca Pacioli, onde apresenta os livros iniciais exigidos do comerciante, dentre eles, o Borrador ou Costaneira “no qual, diariamente e em cada momento, o comerciante deve escrever claramente tudo o que ocorre em seus negócios, quer sejam os fatos de pequena ou grande monta, anotando cada coisa que vende ou compra (como também outros negócios), nada excluindo, com identificação minuciosa de quando e onde as coisas acontecem, à semelhança do inventário ao qual já me referi, além de cuidar para que ninguém o possa contestar”. (Antonio Lopes de Sá – in Luca Pacioli – Um Mestre do Renascimento - Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC – DF – 2004 – pg. 74).

Importante notar que, mesmo em uma escrita rudimentar, com uso do “borrador”, já se nota a obrigatoriedade da consistência, nada devendo ser excluído e tudo tendo que ser registrado com identificação minuciosa e detalhada dos eventos e fatos contábeis e econômicos.

Em resumo, contabilidade é ciência e como tal tem postulados, regramentos e princípios que exigem observância a quem dela se utilizar.

Então, consolidada esta plataforma estrutural, o legislador tributário, fincado nos pilares científicos da ciência contábil (que remontam há séculos) e nas determinações legais societárias e comerciais, nela se escorou para compor a teia de leis que rege vários tributos e, no que interessa e mais especificamente no caso aqui em pauta, os que têm por base o lucro, posto que este surge exatamente como corolário de toda uma sistematização escritural que tem como centro a contabilidade, pressupondo sua formatação dentro das regras que a definem.

Foi com esse escopo que surgiu o Decreto-lei nº 1.598/1977, que interligou a legislação comercial à tributária:

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

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Por sua vez, complementando tal dispositivo, o artigo 7º:

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Pois bem, sinopse final:

1. A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (Ibracon);
2. Cuja exteriorização se faz mediante registros em partidas dobradas, método descrito inicialmente por Luca Pacioli no livro Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità em 1494;
3. Norteada e regida por princípios de observância obrigatória (da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da competência e da prudência – Resolução CFC nº 750/93 e alterações);
4. Parametrizada em um determinado período temporal, denominado exercício social (artigo 175, da Lei nº 6.404/1976);
5. Obtendo-se o resultado = Lucro Líquido (artigo 191, ibidem);
6. E depois o Lucro Real (preceito fiscal inserido no artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598/1977).

Nessa formatação e dentro destes rígidos perímetros, terá foros de autenticidade. Caso contrário, não.

(...)

Dentro deste contexto, embora me pareça absolutamente óbvio, importante lembrar o clássico brocardo, “os particulares podem fazer tudo que a lei não proíbe. O Estado só pode fazer o que a lei determina”.

Porém – e aí repousa o grande equívoco da recorrente -, contrariamente ao seu exprimir, há norma cogente e de obrigatória observância em relação à dedutibilidade dos JCP dentro do intervalo temporal em que poderiam ter sido calculados, apurados e pagos ou creditados.

São os artigos 177 da Lei das S/A e 6º e 7º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 que imprimem o compulsório atendimento aos princípios contábeis, especificamente, o do regime de competência.

Em outro linguajar, não seria preciso (e, francamente, nem teria lógica em um mundo dinâmico como o que vivemos), que o artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995

tivesse que dizer, expressa e literalmente, que a dedutibilidade ali relatada estaria sujeita às normas do regime de competência previstas nos dispositivos acima elencados.

ISSO É ÓBVIO, e não precisa ser ratificado, caso contrário TODAS as situações que envolvessem despesas deveriam ter este destaque, o que beira o absurdo.

O que deve ser destacado nos textos legais é aquilo que a legislação excepcionar da norma geral, por exemplo, que a despesa nela prevista poderá, alternativamente, ser registrada pelo regime de competência ou de caixa.

(...)

Concluindo, não tendo a recorrente apurado e previsto o creditamento/pagamento de JCP em no ano de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, 2008, 2009, significa que, naqueles períodos temporais, tais valores não foram segregados do resultado (lembre-se que os JCP participam, redutoramente, da apuração do lucro no exercício), de forma que passou – indissociavelmente – a compor o Patrimônio Líquido da companhia, sob a rubrica de Lucros Acumulados.

É esse o explícito pensamento de Edmar Oliveira de Andrade Filho, quando assenta que, “Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros”.

E fechar o raciocínio assentando que, por princípio lógico e jurídico, “não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.” (Imposto de Renda das Empresas. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 276 – negritos acrescidos).

Nesse escopo, não tendo havido deliberação quanto à distribuição de JCPs nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, não há como se falar em possibilidade de despesa de JCPs referente aos respectivos anos-calendário ser incorrida pela contribuinte quando da deliberação futura, em 2008, 2009, 2010, ato que tem, sob as óticas societária e tributária, a clara conotação de distribuição de lucros acumulados e não pagamento de JCP.

Sobre esta parcela, por tudo o que se relatou, incabível cogitar de dedutibilidade, restando escorreito o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

Outro precedente muito interessante, pode ser encontrado no Acórdão nº 1401-005.896 (sessão de 16/09/2021), onde o Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva, cita outro acórdão da turma (1401-004.201) de relatoria do Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, julgado em 11/02/2020.

Os dois votos acima são didáticos e perfeitamente aplicável ao presente caso concreto.

Conclusão

Assim, acertada a decisão de piso, razão pela qual nos termos dos fundamentos do presente voto, bem como de acordo com a faculdade garantida pelo § 12º, inciso I do art. 114 do RICARF, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza