



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720087/2023-97
ACÓRDÃO	1201-007.149 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIELO S.A - INSTITUICAO DE PAGAMENTO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, sendo: (i) por unanimidade de votos, em manter os lançamentos tributários relativos ao 3º e 4º trimestres e (ii) pelo voto de qualidade, em manter os lançamentos tributários relativos ao 2º trimestre, vencidos os conselheiros Lucas Issa Halah, Renato Rodrigues Gomes e Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Assinado Digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

RELATÓRIO

CIELO S.A - INSTITUICAO DE PAGAMENTO, pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão nº 107-024.014 (fls. 4821) interpôs recurso voluntário (fls. 4870) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo como objetivo a reforma daquela decisão.

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ e CSLL, bem como juros de mora e multa de ofício (75%), no total de R\$ 212.714.252,63, relativos a fatos geradores ocorridos no ano 2018, conforme os autos de infração de fls. 4453.

O lançamento de IRPJ é devido ao excesso de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio (JCP). O lançamento foi realizado sobre o lucro real trimestral.

O lançamento de CSLL é decorrente dos mesmos fatos que deram ensejo ao lançamento de IRPJ.

A acusação fiscal está detalhada no Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 4399. Em síntese, a fiscalização constatou a dedução de despesas de JCP acima dos valores autorizados em lei no segundo trimestre de 2018 (R\$ 209.761.687,13), no terceiro trimestre de 2018 (R\$ 45.260.607,54) e no quarto trimestre de 2018 (R\$ 50.999.567,69).

O contribuinte apresentou impugnação ao lançamento tributário (fls. 4491), a qual foi considerada parcialmente procedente no acórdão recorrido (fls. 4821), quando foi recalculado o valor excedente de JCP em cada um dos três trimestres alcançados, para que fossem consideradas as variações da conta contábil Reserva Legal nos correspondentes períodos. Esse recálculo implicou a exoneração no valor de R\$ 381.371,49 relativa aos tributos e à correspondente multa de ofício.

O contribuinte apresentou, então, o recurso voluntário de fls. 4870, sintetizando a acusação fiscal nos seguintes termos:

(i) Acusação Fiscal 01: com relação às despesas com JCP incorridas no 2º, 3º e 4º trimestres de 2018, a Recorrente teria excedido o limite legal da variação à Taxa de Juros de Longo Prazo ("TJLP") verificadas nos períodos.

Com efeito, em relação à Acusação Fiscal 01, conforme demonstrado na Impugnação e mais à frente novamente abordado, a conclusão da Autoridade Fiscal acerca do suposto excesso de JCP deduzido se deu em razão da equivocada e não fundamentada desconsideração de determinados valores contidos na conta Reserva de Lucros do Patrimônio Líquido da Recorrente, bem como de erro de cálculo – esse último, devidamente reconhecido pela DRJ; e

(ii) Acusação Fiscal 02: ainda, com relação ao 2º trimestre de 2018, a Recorrente não teria observado o regime de competência, uma vez que teria deduzido, no referido trimestre, despesas com JCP calculados com base no patrimônio líquido do 1º trimestre de 2018.

Isso porque, embora a deliberação dos JCP em questão tenha ocorrido no próprio exercício em que reconhecidas as despesas, a acusação fiscal se pautou no entendimento de que a deliberação e a dedução deveriam ocorrer no período a que se referem os juros. Ou seja, os JCP não poderiam ser calculados com base no patrimônio líquido de períodos/trimestres anteriores àquele em que deliberados (fls. 5 a 16 do TVF).

Em seguida, apresenta os argumentos abaixo, conforme síntese trazida no mesmo recurso (fls. 4875):

8. No entanto, embora a C. Turma Julgadora tenha reconhecido parte dos erros de cálculo apontados pela Recorrente em sua impugnação, o acórdão recorrido deverá ser parcialmente reformado. Isso porque, conforme será demonstrado em sede de preliminar, o lançamento fiscal é nulo, uma vez que a Autoridade Fiscal incorreu em erro insanável na apuração do suposto excesso de JCP referente aos períodos ora analisados, o que deverá ser reconhecido por esse E. CARF.

9. Ainda que superada a questão preliminar, o que se alega a título de argumento, restará evidenciado, no mérito, que as deliberações e pagamentos dos JCP realizados pela Recorrente nos períodos acima mencionados estão de acordo com a legislação tributária, não existindo qualquer óbice para a sua dedutibilidade na apuração do IRPJ e da CSLL na forma em que realizada, uma vez que:

(iii) a Recorrente cumpriu todos os requisitos e respeitou todas as limitações necessárias para a dedução dos JCP previstas na Lei nº 9.249/1995, realizando a deliberação dos JCP dentro do ano de competência;

(iv) inexistente qualquer limitação no que diz respeito ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento dos JCP;

(v) a Recorrente jamais deixou de observar o regime de competência na dedução dos JCP deliberados e pagos;

(vi) não se pode falar em qualquer preclusão da faculdade ou direito da Recorrente de pagar e deduzir JCP baseados no patrimônio líquido de períodos anteriores - o que, inclusive, foi reconhecido pela própria C. Turma Julgadora.

(vii) a glosa dos JCP deduzidos pela Recorrente implicará em bitributação econômica; e

(viii) a dedução dos JCP pela Recorrente não resultou em qualquer prejuízo ao Fisco.

[itemização conforme o original]

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O interessado foi cientificado da decisão de primeira instância em 02/10/2023 (fls. 4866). O presente recurso voluntário foi apresentado no dia 31/10/2023 (fls. 4868). Assim, o recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A fiscalização constatou que o contribuinte deduziu na apuração do lucro real relativo aos 2º, 3º e 4º trimestres do ano 2018 despesas com JCP superiores aos valores “calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”, nos termos do *caput* do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, considerando cada período de apuração.

Saliente-se que não se trata de acusação de se ter extrapolado o limite máximo de 50% dos lucros, determinado pelo §1º do mesmo dispositivo legal. Também deve ser destacado que a fiscalização não acusou o contribuinte de ter adotado período de apuração distinto do previsto em lei, apesar de o recorrente mencionar a existência de tal acusação, denominando-a de “Acusação Fiscal 02”. Na verdade, essa é uma afirmação do contribuinte, de que adotou uma apuração semestral para o cálculo dos JCP deduzidos no 2º trimestre de 2018, o que ficou esvaziado pela determinação legal de se apurar os JCP dentro de cada período de apuração, sem adquirir contornos de uma acusação autônoma, conforme o seguinte excerto da acusação fiscal (fls. 4408):

28. Entendemos que a apuração do lucro real tem como ponto de partida o lucro apurado nos moldes das leis comerciais. Por seu turno, a legislação comercial, mediante o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15/12/76, adota como critério basilar para o reconhecimento das mutações patrimoniais o regime de competência, segundo o qual as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem. Com esse norte, elabora-se a Demonstração do Resultado do Exercício, nos termos do art. 187 dessa mesma Lei comercial.

29. Tal definição constitui premissa fundamental à análise da dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de JCP, cuja disciplina consta do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995:

[...]

48. Desse modo, elaboramos o demonstrativo abaixo, evidenciando a infração relacionada com o Excesso de JCP, em razão do limite legal imposto para dedução de juros sobre capital próprio, em cada período de apuração, nos termos do art. 9º, da Lei nº 9.249/95.

Tal entendimento foi corroborado pela decisão ora recorrida, a menos da necessidade de incluir, nas bases de cálculo das correspondentes apurações, os valores das alterações ocorridas na conta Reserva Legal, ocorridas durante cada período de apuração.

Contra essa decisão, o recorrente opõe os argumentos a seguir apresentados e apreciados.

1 ERRO NAS APURAÇÕES – NULIDADE

O recorrente afirma que o fato de a fiscalização não ter considerado as variações ocorridas na conta Reserva Legal, chegando a um valor aquém do permitido em lei, retirou a liquidez e certeza do lançamento tributário, dando ensejo à sua anulação, nos seguintes termos (fls. 4877):

15. Ocorre que, conforme já demonstrado na Impugnação, para que o lançamento seja considerado válido, devem ser cumpridos os requisitos de liquidez e certeza, sob pena de nulidade, em conformidade com o disposto no Código Tributário Nacional.

16. Isso porque, conforme a disciplina do artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN")⁴⁵, o ato administrativo de lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa, que, ao exercê-lo, deve identificar os requisitos essenciais para a constituição do crédito tributário, quais sejam: o fato gerador da obrigação tributária, a matéria tributável, o montante do tributo devido, o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível.

Esse argumento já havia sido trazido na impugnação aos lançamentos tributários e foi rebatido na decisão ora recorrida, conforme o seguinte excerto (fls. 4840):

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade, já que a acusação fiscal foi vazada em termos claros, permitindo à Interessada exercer plenamente o seu direito de defesa, como efetivamente o fez, apresentando diversas alegações, para contestar a forma como o excesso de juros foi apurado pela Auditoria.

Entendo que assiste razão à decisão recorrida. Os lançamentos tributários atacados são certos, na medida em que devidamente fundamentados, e são líquidos, na medida em que o valor do crédito tributário constituído está determinado de forma clara. Não é o fato de existir a necessidade de um ajuste desse valor, por não ter sido considerada uma parcela de uma das contas contábeis que são consultadas para fins de cálculo que a característica de liquidez é perdida. Caso contrário, nunca haveria provimento parcial de recurso no processo administrativo tributário, pois todos esses redundariam em nulidade do lançamento, o que seria um absurdo lógico e jurídico.

No mesmo viés de encontrar nulidade em razão da existência de necessidade de ajuste no cálculo do valor do crédito tributário lançado, o recorrente afirma que a fiscalização cometeu erros na apuração do JCP que poderia ser deduzido no primeiro trimestre de 2018. Contudo, esse argumento sequer possui congruência com o presente processo, pois não há lançamento tributário para esse período de apuração, o que leva à necessidade de afastar esse argumento.

Por fim, na mesma linha de raciocínio, o recorrente inquina de nulidade os lançamentos tributários em razão de a fiscalização não ter incluído no cálculo do patrimônio líquido de cada trimestre os valores dos lucros dos correspondentes trimestres anteriores, conforme o seguinte excerto (fls. 4896):

68. Por fim, a Recorrente demonstrou mais um equívoco nos cálculos realizados pela Autoridade Fiscal, referente ao limite de JCP passível de pagamento no 2º, 3º e 4º trimestres.

69. Isso porque, a Autoridade Fiscal, equivocadamente, não considerou no seu cálculo os lucros auferidos pela Recorrente no 1º, 2º e 3º trimestres de 2018 (R\$ 995.652.595,50, R\$ 645.986.338,22 e R\$ 740.779.247,56, respectivamente) nos saldos de Patrimônio Líquido dos trimestres subsequentes (2º, 3º e 4º trimestres de 2018), o que resultou em uma redução indevida do limite de JCP passível de pagamento pela Recorrente.

Esse argumento já havia sido apresentado e foi afastado, no mérito pela decisão recorrida. De toda forma, ainda que fosse necessário fazer tal ajuste no valor do crédito tributário lançado, essa necessidade não implicaria falta de liquidez e certeza do auto de infração combatido, conforme já exposto acima.

Portanto, afasto as alegadas nulidades, por falta de fundamento técnico-jurídico.

2 DEDUTIBILIDADE DOS VALORES CALCULADOS PELO CONTRIBUINTE

A fiscalização apurou o valor dos JCP que o contribuinte poderia deduzir na apuração do lucro real nos quatro trimestres de 2018, a partir do saldo das contas contábeis do patrimônio líquido, sobre o qual foi aplicando a TJLP, nos termos do *caput* do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. Ao fazer isso, constatou que o contribuinte havia deduzido JCP acima dos valores encontrados para o 2º, 3º e 4º trimestres, o que levou às glosas dos correspondentes valores excedentes, objetos do presente processo.

O referido dispositivo legal está a seguir reproduzido, conforme a redação então em vigor:

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

§ 4º - revogado

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

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

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

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

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 9º - revogado

§ 10 - revogado

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

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

Por sua vez, o recorrente combate essas glosas afirmando: (i) que cumpriu as condições e limites previstos para a dedução dos JCP por ele apurados; (ii) que não existe limite temporal para a deliberação de pagamento de JCP e (iii) que observou o regime de competência para a apuração dos JCP pagos.

Vamos abordar as matérias adotando a divisão proposta no recurso voluntário:

2.1 CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – 2º, 3º E 4º TRIMESTRES DE 2018 – ACUSAÇÃO 01

O recorrente defende que a fiscalização desconsiderou determinados valores contidos na conta Reserva de Lucros do Patrimônio Líquido da Recorrente, especificamente: (i) não inclusão do saldo da conta “Orçamento de Capital” no 1º trimestre de 2018; (ii) não inclusão do saldo da conta “Dividendos Adicionais Propostos” no 1º trimestre de 2018; e (iii) não inclusão dos lucros trimestrais nos saldos do patrimônio líquido dos trimestres subsequentes.

2.1.1 DA DENOMINADA CONTA “ORÇAMENTO DE CAPITAL”

O recorrente reclama de que o saldo da conta “Orçamento de Capital” deve ser considerado como reserva de lucros para fins do cálculo dos JCP, o que não teria sido considerado pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 4881):

28. Com efeito, conforme se extrai dos quadros constantes às fls. 20 a 23 do TVF (reprodução do cálculo realizado pela Autoridade Fiscal na planilha “Cálculo JCP - Var_PL_2078 v70.xlsx- juntada aos autos), a Autoridade Fiscal indica as seguintes contas para o seu cálculo: (i) capital social; (ii) reservas de capital; (iii) reservas de lucros e (iv) ações em tesouraria.

[...]

30. Ocorre que os valores descritos como reserva de lucros (item D do cálculo fiscal) não correspondem à totalidade das reservas registradas pela Recorrente no período, mas apenas às contas reserva legal e reserva de incentivos fiscais, conforme se verifica da aba “JCP sobre_R_Lucros” da planilha “Cálculo JCP - Var_PL_2078 v70.xlsx- apresentada pela Autoridade Fiscal e juntada na Impugnação (vide Doc_Comprobatorios.zip da Impugnação):

[...]

31. Como resultado, a Autoridade Fiscal deixou de considerar as demais contas de reserva de lucros, quais sejam, as contas de “Orçamento de Capital” e “Dividendos Adicionais Propostos”, que, igualmente, devem ser reconhecidas na composição da base de cálculo dos JCP.

O recorrente traz como evidência a Ata de Reunião Extraordinária do Conselho de Administração Realizada em 1º de Fevereiro de 2018 (fls. 4678), cuja Ordem do Dia, dentre outras, era “Deliberar acerca ... (2) da proposta de destinação do lucro líquido e distribuição de dividendos referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2017, bem como da proposta de orçamento

de capital da Companhia”. Quanto ao orçamento de capital, a proposta do Conselho de Administração foi (fls. 4679):

(2) Aprovar, conforme recomendação do Comitê de Finanças e opinião favorável do Conselho Fiscal, a proposta a ser submetida à Assembléia Geral de Acionistas da Companhia, para (a) destinação do lucro líquido da Companhia referente ao Exercício 2017, no importe de R\$ 3.854.807.225,07 (três bilhões, oitocentos e cinquenta e quatro milhões, oitocentos e sete mil, duzentos e vinte e cinco Reais e sete centavos); (b) distribuição de dividendos; (c) orçamento de capital para o exercício de 2018, nos seguintes termos:

[...]

(c) a destinação do importe de R\$ 3.341.627.752,13 (três bilhões, trezentos e quarenta e um milhões, seiscentos e vinte e sete mil, setecentos e cinquenta e dois Reais e treze centavos) ao orçamento de capital para o exercício social de 2018, a ser composto por (c.1) retenção e destinação de 26,2% do lucro líquido do Exercício 2017, após constituição da reserva legal, no montante de R\$ 957.730.505,00 (novecentos e cinquenta e sete milhões, setecentos e trinta mil, quinhentos e cinco Reais) e (c.2) valor remanescente retido no exercício de 2016, no importe R\$ 3.583.897.247,13 (três bilhões, quinhentos e oitenta e três milhões, oitocentos e noventa e sete mil, duzentos e quarenta e sete Reais e treze centavos), líquido de aumento de capital de R\$ 1.200.000.000,00 (um bilhão e duzentos milhões) ocorrido em 2017.

O orçamento de capital tem por finalidade (i) o fortalecimento do capital de giro da Companhia, conferindo maior robustez e estabilidade financeira, bem como investimento em cotas do Fundo de Investimento em Direitos Creditórios da Companhia, viabilizando assim o fomento das operações de aquisição de recebíveis de vendas ("ARV") e (ii) a recompra de ações de emissão da Companhia, nos termos e até o limite permitido pela Instrução CVM nº 567. As ações que venham eventualmente a ser adquiridas serão mantidas em tesouraria, para posterior alienação, cancelamento ou utilização nos futuros exercícios das opções de compra de ações outorgadas aos administradores e colaboradores, dentre outras finalidades. Do valor total de R\$ 3.341.627.752,13 (três bilhões, trezentos e quarenta e um milhões, seiscentos e vinte e sete mil, setecentos e cinquenta e dois Reais e treze centavos), destinado ao orçamento de capital, R\$ 1.000.000.000,00 (um bilhão de Reais) serão alocados para o aumento do capital social da Companhia, mediante capitalização de parcela da reserva de lucros, sem emissão de novas ações, de modo a torná-lo mais compatível com a realidade operacional da Companhia e com o segmento em que atua, bem como demonstrar ao seu novo regulador a solidez de seu capital. Caso aprovado, o capital social da Companhia será elevado para R\$ 5.700.000.000,00 (cinco bilhões e setecentos milhões de reais).

A decisão recorrida entendeu que o orçamento de capital era “constituído a partir do lucro líquido do próprio exercício”, o que não corresponde à verdade. A referida Ata da reunião

do Conselho de Administração deixa claro que o orçamento de capital em tela tinha origem no lucro líquido de 2017 e de valor remanescente de 2016.

Contudo, ainda assim, entendo que não assiste razão ao recorrente. Primeiramente porque não há evidência de que a Assembleia Geral aprovou a aventada proposta do Conselho de Administração e, mais importante ainda, não há evidência de que as destinações do orçamento de capital foram registradas nas contas do patrimônio líquido. O recorrente não traz qualquer registro contábil tendente a demonstrar a existência de valores no patrimônio líquido que teriam origem na eventual deliberação sobre o orçamento de capital pela Assembleia Geral.

Deve ser salientado que “orçamento de capital” não é uma conta contábil do patrimônio líquido, trata-se da denominação do valor de capital que a Assembleia Geral tem disponibilidade para deliberar sobre o seu destino. Quando muito, pode ter existido uma conta contábil de apuração no final do exercício de 2017, mas o registro na contabilidade em 2018 deve se dar conforme a deliberação da Assembleia Geral ou de outro órgão autorizado da companhia.

Por exemplo, veja-se que o texto explicativo contido na referida Ata afirma que uma parcela do orçamento de capital, um bilhão de Reais “serão alocados para o aumento do capital social da Companhia, mediante capitalização de parcela da reserva de lucros, sem emissão de novas ações”, ou seja, uma parte considerável do orçamento de capital foi possivelmente destinada ao capital social, que já compõe o cálculo dos JCP feito pela fiscalização. Esse mesmo texto ainda fala que o orçamento de capital pode ser utilizado para reforçar o capital de giro, para comprar cotas de fundos de investimento em direitos creditórios da companhia e, até mesmo, para a recompra de ações da companhia. Cada um desses possíveis destinos deve ser alocado em conta contábil própria, não necessariamente em conta contábil de reserva de lucros, como pretende o recorrente.

Com esse fundamento, afasto a alegação do recorrente.

2.1.2 DA CONTA “DIVIDENDOS ADICIONAIS PROPOSTOS”

O recorrente reclama de que o saldo da conta “Dividendos adicionais propostos” deve ser considerado como reserva de lucros para fins do cálculo dos JCP, o que não foi considerado pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 4887):

47. Mas não só. Da mesma forma, também na referida Ata de Reunião do Conselho de Administração, houve a aprovação da destinação de parcela do resultado/lucros do ano-calendário/exercício social de 2017 como distribuição de dividendos adicionais aos obrigatórios, passando a ser registrado como “Dividendos adicionais propostos” como rubrica de Reserva de Lucros e, portanto, pertencente ao Patrimônio Líquido da Recorrente, no montante de R\$ 1.058.784.633,29. Veja-se:

[...]

52. Contudo, a despeito do acima exposto, o cálculo fiscal limitou-se a considerar o valor registrado pela Recorrente em conta de reserva legal e reserva de incentivos fiscais, conforme acima indicado, de modo que incorreu em grave erro, que, caso evitado, nem sequer teria resultado em um suposto excesso de JCP.

53. No acórdão recorrido, entretanto, a Turma Julgadora manteve a não consideração dos Dividendos Adicionais Propostos na base de cálculo dos JCP, sob o argumento de que a Recorrente não teria indicado o dispositivo da Lei das S.A. que daria suporte à sua inclusão. Por fim, argumentou que, na composição das Reservas de Lucros, apenas a Reserva Legal e a Reserva de Incentivos Fiscais se enquadrariam entre aquelas listadas pela Lei das S.A. e, assim, poderiam ser consideradas para o cálculo dos JCP.

54. Ocorre que, diversamente do alegado pela Turma Julgadora, a Recorrente apresentou a fundamentação devida, suportando a sua contabilização com base na Interpretação Técnica ICPC (R1) – que, por sua vez, foi ratificada pela Resolução CVM nº 143/2022. Ainda, conforme acima já exposto, a Reserva de Lucros não é formada apenas pela Reserva Legal e pela Reserva de Incentivos Fiscais, mas também por outras rubricas, tais como aquelas previstas entre os artigos 193 e 197 da Lei das S.A.

A decisão recorrida assim se manifestou sobre esse questionamento do impugnante (fls. 4842):

Na verdade, não há na Lei das S/A, entre as reservas que compõem o gênero Reservas de Lucros, qualquer uma em que se possa enquadrar a conta “Dividendos Adicionais Propostos”. As reservas consideradas pela Auditoria na composição das Reservas de Lucros (Reserva Legal e Reserva de Incentivos Fiscais) são as únicas que se enquadram entre as reservas de lucros listadas pela Lei das S/A.

Sendo assim, por falta de previsão legal, a conta “Dividendos Adicionais Propostos” não deve compor as Reservas de Lucros.

Entendo que assiste razão à decisão recorrida, pois não há previsão normativa ou técnica que permita considerar dividendos a distribuir como reserva de lucros. A interpretação que o recorrente faz da Interpretação Técnica ICPC 08, quando esta recomenda manter em conta do patrimônio líquido o valor não distribuído de dividendos, não autoriza o entendimento de que essa manutenção tem natureza de reserva de lucros. É certo que o valor dos dividendos não distribuídos deve ficar registrado em conta do patrimônio líquido, mesmo assim não tem natureza de reserva, uma vez que já deliberada a sua destinação para remunerar os sócios.

2.1.3 DOS LUCROS TRIMESTRAIS DE TRIMESTRES ANTERIORES

O recorrente reclama de que os saldos das contas do patrimônio líquido de cada trimestre deveriam ser atualizados para considerar o lucro auferido no trimestre anterior, o que não foi considerado pela fiscalização, conforme o seguinte excerto (fls. 4896):

69. Isso porque, a Autoridade Fiscal, equivocadamente, não considerou no seu cálculo os lucros auferidos pela Recorrente no 1º, 2º e 3º trimestres de 2018 (R\$ 995.652.595,50, R\$ 645.986.338,22 e R\$ 740.779.247,56, respectivamente) nos saldos de Patrimônio Líquido dos trimestres subsequentes (2º, 3º e 4º trimestres de 2018), o que resultou em uma redução indevida do limite de JCP passível de pagamento pela Recorrente.

70. A C. Turma Julgadora, entretanto, entendeu que a possibilidade de se considerar os lucros de períodos anteriores na composição do patrimônio líquido dependeria da destinação que tive sido dada àqueles lucros, de modo que apenas os valores constantes das contas do Patrimônio Líquido indicadas no artigo 9º, § 8º da Lei nº 9.249/1995 poderiam ser consideradas nos cálculos do JCP.16 71. Ocorre que, considerando que a Recorrente apura o lucro real e a base de cálculo da CSLL no regime trimestral, é evidente que o montante do seu Patrimônio Líquido, contabilizado no 2º trimestre deve considerar os lucros auferidos no 1º trimestre, assim como o Patrimônio Líquido contabilizado nos 3º e 4º trimestres devem considerar os lucros auferidos nos 2º e 3º trimestres, respectivamente.

A decisão recorrida assim se manifestou sobre esse questionamento do impugnante (fls. 4843):

O raciocínio da Interessada está equivocado, pois a possibilidade de se considerar os lucros de períodos passados na composição do patrimônio líquido depende da destinação que tiver sido dada àqueles lucros. A questão é disciplinada pela Lei nº 9.249/1995 nos seguintes termos:

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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

(...)

§ 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)

Portanto, ao contrário do que a Interessada defende, o valor a considerar como patrimônio líquido corresponde à soma dos saldos das contas indicadas no art. 9º, § 8º, da Lei nº 9.249/ 1995, conforme apurado pela Auditoria.

Entendo que assiste razão à decisão recorrida, pois não é todo o lucro que pode compor a base de cálculo dos JCP, apenas as parcelas que são destinadas a determinadas contas do patrimônio líquido, o que depende de uma deliberação prévia em assembleia, nos termos da legislação pertinente, o que não ocorreu na espécie.

2.2 SALDOS DAS CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO 2º TRIMESTRE CUMULADOS COM OS SALDOS DESSAS CONTAS NO 1º TRIMESTRE DE 2018 – ACUSAÇÃO 02

O contribuinte afirma que fez a apuração dos JCP de forma semestral, no primeiro semestre, ou seja, ao calcular o valor dos JCP do 2º trimestre de 2018, acumulou esses saldos com os saldos dessas contas no 1º trimestre. Contudo, a fiscalização fez a apuração de ofício de forma trimestral e, por isso, os saldos das contas no 1º trimestre foram desconsiderados na apuração dos JCP do 2º trimestre.

O recorrente dedica um trecho da sua defesa de mérito para afirmar que não existe limite temporal para a deliberação, por parte da empresa, sobre o pagamento de JCP, conforme o seguinte excerto (fls. 4904):

87. Ocorre que, conforme se adiantou no início deste tópico e se passará a demonstrar em detalhes a seguir, ao contrário do que foi consignado pela Autoridade Fiscal no TVF e pela Turma Julgadora no acórdão recorrido, o legislador não estabeleceu qualquer limite temporal para a deliberação, contabilização e pagamento dos JCP aos titulares, sócios ou acionistas das pessoas jurídicas.

88. Desta forma, não previu o legislador qualquer proibição para que os JCP sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores à deliberação e pagamento. Além disso, no caso concreto, as deliberações foram realizadas dentro do mesmo exercício, não havendo qualquer impacto fiscal negativo ao Fisco. É o que se evidenciará nos tópicos seguintes.

Contudo, a extemporaneidade da deliberação da empresa para pagar os JCP não faz parte do fundamento dos presentes lançamentos tributários, o que implica dizer que esse argumento do recorrente não possui congruência com o presente processo.

É certo que a fiscalização afirmou (fls. 4409):

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.

Contudo, essa afirmação está no contexto de uma exposição conceitual e que não foi associada a qualquer fato apurado nos autos, ou seja, trata-se de afirmação *obter dictum*, a qual não fundamenta a exigência tributária, não sendo necessário apreciá-la.

Apesar disso, respondendo ao impugnante, a decisão recorrida apreciou essa afirmação, manifestando entendimento contrário ao exposto pela fiscalização, embora sem qualquer efeito sobre a exigência tributária. Tal fato foi reconhecido pelo recorrente, nos seguintes termos (fls. 4902):

85. A C. Turma Julgadora, ao analisar o TVF e a Impugnação apresentada pela Recorrente, entendeu por manter a Acusação Fiscal 02 com base na alegação de violação ao regime de competência. Entretanto, afastou as demais alegações realizadas pela Autoridade Fiscal, especificamente em relação à suposta preclusão ou renúncia da Recorrente ao direito de deliberar o pagamento dos JCP. Veja-se:

Portanto, a inserção dessa matéria na defesa é desnecessária e introduz um ruído que pode ser prejudicial ao entendimento das matérias que realmente devem ser abordadas e resolvidas no julgamento, pelo que deve ser desconsiderada.

O recorrente também defende a possibilidade de o cálculo de JCP a ser pago use como base o saldo das contas do patrimônio líquido levantados em períodos distintos do período de apuração do pagamento, conforme o seguinte excerto (fls. 4905):

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

[...]

98. Ora, corno demonstrado anteriormente, uma condição para que a despesa incorrida com o pagamento de JCP seja deduzida é, ou a existência de lucros, ou a existência de lucros acumulados e reservas de lucros.

99. Deste modo, não é possível sustentar que os lucros acumulados e reservas de lucros possam servir de base para o limite dos JCP e, ao mesmo tempo, alegar que, para calcular o valor a ser pago (e, posteriormente, deduzido) de JCP, não se pode tomar o Patrimônio Líquido de períodos anteriores, em que tais lucros acumulados e reservas de lucros foram formados. Evidentemente tal alegação não se sustenta, uma vez que, por óbvio, os lucros acumulados e reservas de lucros dizem respeito exatamente aos resultados de períodos anteriores.

Entendo que o recorrente não maneja corretamente o instituto jurídico dos JCP quando afirma que eles são originados nos lucros auferidos e nos lucros acumulados. Embora o parágrafo 1º do referido artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 condicione o pagamento dos JCP à existência de lucros apurados, lucros acumulados ou lucros reservados em determinada proporção do pagamento pretendido, isso não autoriza inferir que existe uma autorização tácita para que a base para o cálculo possa ser estendida para considerar o patrimônio líquido da empresa nas épocas em que tais lucros acumulados foram gerados. Trata-se de uma presunção sem fundamento legal e que viola a lógica do instituto jurídico, o qual está atrelado ao período de

apuração dos tributos que serão reduzidos em razão do pagamento de JCP, conforme será demonstrado a seguir.

Conforme apontado acima, a questão a ser julgada diz respeito, exclusivamente, à possibilidade de deduzir na apuração do IRPJ e da CSLL de determinado período de apuração o valor de JCP encontrado com base no saldo das contas do patrimônio líquido apurados em outros períodos de apuração.

Essa questão vem sendo debatida há muito tempo neste Tribunal Administrativo. No âmbito da 1ª Turma da CSRF, a questão tem sido resolvida no sentido da impossibilidade de dedução, mesmo em períodos em que a legalidade era evidenciada nos julgados, por exemplo, o recente Acórdão nº 9101-006.959, de 09/05/2024, o qual adotou a seguinte ementa:

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

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

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

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

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

5 - Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores,

despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Essa Turma de Julgamento já adotou entendimento diverso, permitindo a dedução glosada pela fiscalização, conforme o Acórdão nº 1201-006.211, de 19/10/2023, o qual adotou a seguinte ementa:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES.

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

Contudo, em julgamento mais recente, essa Turma de Julgamento alinhou-se ao apontado entendimento da 1ª Turma da CSRF, mantendo a glosa fiscal em situação fática equivalente à presente, conforme o Acórdão nº 1201-006.932, de 12/08/2024, o qual adotou a seguinte ementa:

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

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

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

Conforme exposto naquele acórdão, o instituto dos Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) não existe no Direito Civil nem no Direito Empresarial. Trata-se de um instituto criado e existente apenas no âmbito tributário. Assim, as regras que os regem são a Lei nº 9.249/1995, que o criou e que tem natureza exclusivamente tributária, pois “altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências”, bem como as normas da Administração Tributária.

O *caput* do artigo 9º cria o instituto jurídico e dá a sua natureza quando afirma: “a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real”. Assim, o que chamamos de JCP é uma autorização para o contribuinte reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É certo que essa redução possui algumas condições, que são:

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

Assim, para verificar o atendimento das condições legais da dedução na apuração do lucro real no ano calendário 2018, a fiscalização deve verificar o valor das contas patrimoniais no final desse exercício fiscal e aplicar a TJLP da data do encerramento, assim encontrando o valor que a lei autoriza a deduzir naquela apuração. Na espécie, a fiscalização fez isso e encontrou valores inferiores aos valores efetivamente pagos em relação a três períodos de apuração, em violação ao normativo legal.

Com isso, tais excessos de pagamento não podem ser considerados JCP, nos termos da lei, são de outra espécie de pagamento que não é dedutível na apuração do lucro real daqueles períodos de apuração.

Adicionalmente, a fiscalização deve comparar esse valor com os lucros apurados no final do exercício, para conferir o limite legal de dedução. Na espécie, os valores pagos atenderam a esse limite, razão pela qual os lançamentos tributários não possuem fundamentação relativa a esse limite.

Saliente-se que o lucro real está restrito a um período de apuração, não podendo ser contaminado por receitas ou despesas de outros períodos de apuração, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

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

Independentemente dos embates conceituais que podem ser travados, esse é o mecanismo de apuração do lucro real e essa é a forma legalmente prevista para realizar as deduções pretendidas pelo contribuinte.

O recorrente afirma que não existe previsão legal para a tributação dos juros pagos aos sócios da empresa, mas tal afirmação não corresponde à verdade, pois tal dedução está expressamente vedada em lei, nos termos do artigo 49 da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

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

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

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

O recorrente ainda prossegue a sua defesa tentando atrelar o período de apuração a ser considerado para o cálculo dos JCP ao exercício contábil em que se deu a deliberação da empresa para o pagamento dos JCP, conforme a seguinte transcrição (fls. 4919):

132. Em complemento ao exposto no tópico anterior, que já é suficiente para que seja afastada a integralidade da exigência fiscal também em relação à Acusação Fiscal 02 (específica para o 2º trimestre de 2018), fato é que os lançamentos contábeis e tributários realizados pela Recorrente foram totalmente legítimos e em conformidade com a legislação, com estrito respeito ao regime de competência, afastando o suposto fundamento da presente autuação. Explica-se.

133. De fato, ainda que se admita que os JCP distribuídos pela Recorrente no 2º trimestre de 2018 refiram-se a trimestre anterior, i.e., sua deliberação ocorreu após o trimestre no qual se baseia o seu cálculo, é inegável que somente podem ser considerados como despesas no período em que o seu pagamento ou crédito houver sido efetivamente deliberado, momento em que se consideram incorridas (atendidos os limites previstos em lei, respeitados no presente caso).

134. Isto porque, a legislação fiscal vinculou a dedutibilidade da despesa referente à TJLP sobre o Patrimônio Líquido ao momento em que os referidos juros são reconhecidos.

Ou seja, para efeitos de dedutibilidade, o legislador não elegeu o momento de determinação da base de cálculo da despesa (Patrimônio Líquido), mas sim o do

reconhecimento do crédito em favor dos sócios ou acionistas, nascendo, nesse momento, a competência para fins de dedutibilidade.

[...]

138. Logo, não há como se confundir o encerramento do ano (ou do trimestre no caso em análise) com o momento em que há o surgimento da despesa e a necessidade de seu reconhecimento - o que, da mesma forma, afasta qualquer acusação de violação ao regime de competência.

139. Reforça o exposto o fato de que, desde o advento do Decreto-lei nº 1.598/1977,35 não há que se falar em glosa de determinada despesa apenas porque ela não foi deduzida no período em que teria ocorrido. Ou seja, não existe, na legislação em vigor, a idéia de "independência de exercícios" como tenta fazer crer a Autoridade Fiscal.

140. Disso decorre que não há qualquer impedimento legal à dedutibilidade dos juros deliberados, registrados, pagos ou creditados em períodos posteriores àquele ao qual os JCP se referem.

Trata-se de mais uma ilação do recorrente sem qualquer amparo legal. Apesar do exercício contábil do contribuinte ser anual, o período de apuração dos tributos, na espécie, é trimestral e é sobre esse período trimestral que todo o esforço de determinar a base de cálculo dos tributos deve ser dirigido. É verdade que o IRPJ e a CSLL podem ser apurados em período anual, coincidindo com o exercício contábil, mas isso depende de expressa opção do contribuinte, nos termos dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

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

[...]

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

[...]

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

[...]

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

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

Não há dúvida de que o contribuinte não fez a opção pela apuração anual dos tributos, razão pela qual não se pode falar em exercício contábil (anual) como parâmetro para a apuração dos tributos, ou seja, para a verificação das receitas e das despesas que devem ser consideradas, inclusive a despesa com pagamento de JCP.

Com isso, entendo que as considerações trazidas pelo recorrente nessa quadra não afastam a necessidade dos presentes lançamentos tributários.

3 ARGUMENTOS SUBSIDIÁRIOS

O recorrente ainda apresenta razões adicionais para afastar a acusação fiscal.

Inicialmente, afirma que foram realizadas retenções do IRRF sobre os valores pagos a título de JCP e defende que, em razão de tal fato, a glosa da dedução das correspondentes deduções corresponderia a uma dupla tributação, conforme o seguinte excerto (fls. 4944):

227. Isto posto, o que se observa é que a pretensão fiscal acaba por resultar em indevida bitributação econômica ao glosar a dedução do pagamento de JCP, desvirtuando a própria finalidade do instituto, o que, obviamente, não poderá ser aceito por esse E. CARF, o qual deverá reformar parcialmente o acórdão recorrido para determinar o cancelamento dos autos de infração que originaram este processo.

Não assiste razão ao recorrente. Não há que se falar em dupla tributação sobre fatos geradores distintos de contribuintes distintos.

O pagamento realizado pela empresa atuada é renda da pessoa que recebeu o pagamento. Portanto, o contribuinte do IRRF é o beneficiário do pagamento e não o autor do pagamento, a empresa atuada, apesar de este último estar obrigada a reter o tributo no momento do pagamento, na qualidade de responsável tributário. A presente glosa de dedução em nada afeta essa relação jurídica tributária e não há exigência de ofício sobre esse fato gerador.

Por outro lado, os presentes lançamentos tributários tratam de exigir tributos da empresa atuada em razão do auferimento de lucros e outros rendimentos no curso do período de apuração. O contribuinte é a empresa atuada e o fato gerador é decorrente da sua atividade econômica. O contribuinte tentou reduzir o seu lucro tributável por meio de uma redução da base de cálculo em valor superior ao autorizado em lei. Tal excedente não tem natureza de JCP, ou seja,

é o contribuinte quem está desvirtuando o instituto dos JCP, ao forçar os limites da lei para além do pretendido pelo legislador.

O recorrente prossegue afirmando que os lançamentos tributários são indevidos em razão de o procedimento adotado pelo contribuinte não ter causado redução da sua tributação, conforme o seguinte excerto (fls. 4945):

232. Nesse sentido, vale repisar que a suposta inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução somente constituiria fundamento para lançamento de tributo ou diferença de exação, se dela resultasse, nos moldes do § 5º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77: "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".

233. Ou seja, a suposta inobservância do regime de competência - o que, no presente caso, sequer ocorreu - somente resulta em prejuízo ao Fisco caso haja reconhecimento tardio de receitas ou reconhecimento antecipado de despesas. A *contrario 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.

Também não assiste razão ao recorrente, pois os lançamentos tributários não têm como fundamento a aventada inexatidão quanto ao período de apuração. Mais uma vez, tal fato é um argumento de defesa que não possui congruência com o presente processo. Ademais, a tese do recorrente, ao buscar confundir a apuração realizada para o 1º e 2º trimestres, além de não afetar a as exigências para o 3º e 4º trimestres, equivale a uma compensação mútua entre as apurações daqueles períodos de apuração, ou seja, o recorrente apenas insiste em violar o procedimento legal de apuração do lucro real, no caso, trimestral.

Por fim, o recorrente defende que não deve ser exigida a multa isolada em caso de o resultado do presente julgamento não sobrevir de votação com unanimidade de votos, conforme o seguinte excerto (fls. 4950):

247. Por fim, caso venha-se a decidir pela manutenção do lançamento que deu origem a este processo, o que se alega ad argumentandum, e tal decisão não ocorra por unanimidade de votos, isto é, se dê por meio de julgamento em que haverá divergência de entendimentos entre os Julgadores, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

248. Ocorre que, a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida, conforme se afere do artigo 112 do CTN, segundo o qual "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida (...)" (g.n).

Mais uma vez, não assiste razão ao recorrente. A dúvida de que trata o referido artigo 112 do CTN consiste em uma intercorrência durante a atividade de interpretar a norma sancionadora e a interpretação da norma é da pessoa do julgador. Trata-se, portanto, de uma

condição subjetiva inerente à atividade judicante. Tal condição não pode ser confundida com a situação de uma votação não unânime em um órgão paritário de julgamento, em que os membros, de forma convicta, votam em sentidos opostos. Esta última é condição objetiva que não envolve uma interpretação jurídica, envolve apenas uma simples contagem de votos.

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

4 CONCLUSÃO

Diante das razões acima expostas, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque

Clique aqui para inserir o texto