



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720218/2019-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.367 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2023
Recorrente CITIBANK N.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PRECLUSÃO. RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Alegações trazidas pela recorrente somente em sede de recurso voluntário na 2ª Instância não podem ser conhecidas por preclusas

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2014

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, nos termos do artigo 1º, da MP nº 1.160/2023, negar provimento ao recurso voluntário e manter os lançamentos de IRPJ e CSLL, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Jandir José Dalle Lucca e Antonio Paulo Machado Gomes que davam provimento; ii) por unanimidade de votos, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário em relação a possível erro na aplicação da taxa SELIC; ii.ii) não conhecer do recurso voluntário, por preclusão, relativamente à postergação suscitada.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a), Luciano Bernart, Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir José Dalle Lucca, Antonio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Evandro Correa Dias, substituído pela Conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 9ª Turma da DRJ/CTA, sessão de 27 de junho de 2019 (fls. 783/806)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada (fls. 117/167) e manteve os lançamentos de IRPJ e de CSLL perpetrados pelo Fisco (ano-calendário/2014), conforme Autos de Infração (fls. 79/94 e 109/110), abaixo reproduzidos no que releva:

IRPJ

Auto de Infração			
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA			
LAVRATURA			
Unidade DEINF - SÃO PAULO	Número do Procedimento Fiscal 0816600.2018.00013		
Local de Lavratura São Paulo	Data 19/03/2019	Hora 10:28	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial CITIBANK N A	CNPJ 33.042.953/0001-71		
Logradouro AVENIDA PAULISTA	Número 1111	Complemento LOJA 1 SOBRELOJA	Telefone 3
Bairro BELA VISTA	Cidade/UF SÃO PAULO/SP	CEP 01311100	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO	Cod. Receita Darf 2917	Valor 27.154.400,00	
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2019)		Valor 11.567.774,40	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 20.365.800,00	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		59.087.974,40	
CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS			
INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS			
Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.			
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)	
31/12/2014	155.168.000,00	75,00	
Enquadramento Legal			
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:			
art. 3º da Lei nº 9.249/95.			
Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99			
Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.			

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

Auto de Infração			
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO			
LAVRATURA			
Unidade	DEINF - SÃO PAULO		Número do Procedimento Fiscal
Local de Lavratura	São Paulo		0816600.2018.00013
		Data	Hora
		19/03/2019	10:28
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	CITIBANK N A		CNPJ
Logradouro	Número	1111	33.042.953/0001-71
		Complemento	Telefone
		LOJA 1	3
		SOBRELOJA	
Bairro	Cidade/UF	CEP	
BELA VISTA	SÃO PAULO/SP	01311100	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO	Cod. Receita Dart	2973	Valor
			16.292.640,00
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2019)			Valor
			6.940.664,64
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor
			12.219.480,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor
			35.452.784,64
Valor por Extensão			
TRINTA E CINCO MILHÕES, QUATROCENTOS E CINQUENTA E DOIS MIL, SETECENTOS E OITENTA E QUATRO REAIS E SESENTA E QUATRO CENTAVOS			
CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS			
INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO DEDUTÍVEIS			
Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.			
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)	
31/12/2014	155.168.000,00	75,00	
Enquadramento Legal			
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:			
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90			
Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95			
Art. 2º da Lei nº 9.249/95.			
Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96			
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08.			
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.			

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Conforme TVF (fls. 95/108), bem sintetizado pela decisão de 1º Piso, estes foram os apontamentos do Fisco:

1. Trata-se de autos de infração de e-fls. 79 a 85 e 86 a 92, contemplando, respectivamente, constituição de crédito tributário de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos referentes à apuração realizada para o ano-calendário de 2014.
2. Na forma de Termo de Verificação de e-fls. 95 a 108 e anexos, decorreram os lançamentos de constatação, pela autoridade lançadora, de dedução indevida realizada pelo contribuinte, no referido ano-calendário de 2014, a título de pagamentos de Juros sobre Capital Próprio (JCP), que se referiam a períodos pretéritos (mais

especificamente, referentes aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013), no valor de R\$ 155.168.000,00, consoante quadro enviado pelo contribuinte em resposta à intimação, anexado às e-fls. 41/42.

3. Após breve digressão sobre o iter da ação fiscal (e-fls. 96/97), passa a autoridade fiscal a fundamentar a autuação realizada, podendo a acusação fiscal ser assim compreendida, em breve síntese:

3.1) Cita o autuante a base legal do instituto em questão (JCP), para, com suporte em doutrina de Luís Eduardo Schoueri, concluir que os JCPs possuem duas características essenciais: a) visam à remuneração dos sócios; e b) se equiparam à despesa de juros. Entende que, apesar de visarem a remuneração do capital dos sócios, não se pode olvidar que a legislação tributária conferiu aos JCPs uma natureza jurídica diferente daquela dada aos dividendos. Enquanto os dividendos pagos ou creditados pela sociedade não são dedutíveis dos lucros tributáveis e, por isso, não se submetem à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), os JCPs estão submetidos ao IRRF quando do seu pagamento, em vista da sua dedutibilidade da apuração do resultado do exercício. Tem-se, portanto, que esta espécie de remuneração do capital investido pelos sócios não se confunde com o patrimônio da entidade. Dessa forma, os valores pagos a título de JCPs devem, necessariamente, transitar pelo resultado do exercício, assumindo a natureza de despesa, não se admitindo que sejam incorridos em momento posterior ao encerramento do exercício. Cita decisão do STJ onde se reconheceu a incidência de PIS/COFINS sobre os JCPs, por se tratar de receita financeira;

3.2) Passa a discorrer sobre a legislação societária, concluindo que, uma vez estabelecida a natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio como despesa, esta deve ser registrada pelo regime de competência, não tendo a Instrução Normativa no. 11, de 1996, em nada inovado quanto a este reconhecimento. Cita então o art. 9º. da Resolução CFC no. 750, de 1993, para sustentar que como os JCPs são uma despesa da entidade, gerada pela remuneração aos sócios em razão da utilização do capital por eles empregado na sociedade, sua apropriação no resultado deve se dar no mesmo exercício em que ocorreu a utilização do capital dos sócios. A pretensão de incorrer despesa em exercício posterior estaria em flagrante desrespeito ao regime de competência, pois a despesa não estaria mais correlacionada ao capital que foi empregado naquele exercício, mas sim ao capital disponibilizado no exercício em curso;

3.3) Ou seja, entende que a lei societária estabeleceu como limite temporal para o reconhecimento das despesas o exercício social definido no art. 175 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. As exceções a esta regra estão previstas no art. 186, §1º, da mesma lei, quais sejam, em casos de mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior. Conclui, assim, que a despesa de JCPs tem que ser apropriada no mesmo exercício em que são apropriadas as receitas geradas pelo capital disponibilizado;

3.4) Segue, afirmando que, se em determinado exercício social já encerrado não foram pagos ou creditados JCPs, conclui-se que não incorreu a correspondente despesa financeira. Neste contexto, a deliberação, em exercício posterior, de pagamento de JCPs relativos a exercícios já encerrados não confere à entidade o direito de constituir, no exercício em curso, despesas de exercícios anteriores, posto que não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no §1º do art. 186 da Lei das S.A;

3.5) Ademais, a deliberação em assembleia acerca da distribuição de JCPs relativos a exercícios já findos vai de encontro às normas legais então vigentes, uma vez que somente após a deliberação homologatória em assembleia dos acionistas as contas do exercício passam a ter existência jurídica. Uma vez aprovadas, tornam-se atos jurídicos perfeitos e acabados, só cabendo serem retificadas nos casos de erro, dolo ou simulação. Ou seja, após aprovação as demonstrações financeiras em assembleia, sem deliberação acerca da distribuição de JCPs, inexistente despesa de JCPs correspondente ao período base. Nesse contexto, não pode assembleia de exercícios posteriores prever a distribuição de JCPs de exercícios já findos, cuja aprovação das demonstrações contábeis em assembleia já tenha ocorrido. Cita jurisprudência de Edmar de Oliveira Andrade Filho que suporta tal entendimento;

3.6) Conclui, assim, que, uma vez que os JCPs possuem a natureza jurídica de despesa, o seu reconhecimento deve respeitar o princípio da competência, e, portanto, ser registrado no mesmo exercício social em que foram auferidas as receitas decorrentes da aplicação do capital dos sócios. Se a despesa não incorreu no exercício correspondente, seja pelo não pagamento/creditamento aos sócios do direito de receber JCPs, seja pela falta de deliberação em assembleia, a despesa sequer existiu, e, portanto, não há que se falar em dedutibilidade do Lucro Real.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte interpôs impugnação (fls. 117/167), complementada por anexos (fls. 194 a 779) onde, depois de fazer breve histórico dos lançamentos e da acusação fiscal, aduziu:

- não ser possível extrair do texto da Lei n.º 9.249, de 1995, instituidora dos JCPs, tampouco das INs SRF n.º 11, de 1996 e n.º 41, de 1998, ou mesmo da Lei n.º 6.404, de 1976, ou do Código Civil, qualquer vedação legal à dedução de JCPs retroativos;
- consistirem os JCPs em forma de remuneração dos acionistas, aproximando-se da figura dos dividendos, cujo pagamento retroativo é autorizado;
- os JCPs foram criados com o fim de estimular a capitalização das empresas e desincentivar a realização de empréstimos dos acionistas às empresas (o que descapitaliza as companhias), de modo que não faz sentido, sob ponto de vista da finalidade da Lei n.º 9.249, de 1995, comparar JCPs a empréstimo;
- ainda, que o pagamento de JCPs retroativo em nada prejudica o intuito da Lei n.º 9.249, de 1995 e não causa qualquer prejuízo à arrecadação;
- independentemente da natureza jurídica dos JCPs e do regime aplicável (caixa x competência), fato é que a impugnante não está obrigada a fazer nada se não há previsão legal, inexistindo na legislação tributária, societária ou civil qualquer vedação - explícita ou implícita, direta ou indireta - ao pagamento, em um dado ano-calendário, de juros que deixaram de ser distribuídos em exercícios anteriores. Igualmente, não há qualquer previsão de perda do direito ao pagamento (e à dedução) dos JCPs em razão do decurso do tempo;

□ na estimativa dos juros calculados em relação ao IRPJ e a CSLL lançados, o auditor fiscal aplicou a taxa de 42,60% para atualização do lançamento período de 2014, quando o correto seria ter aplicado a taxa SELIC acumulada a partir de abril de 2015 ou seja, 39,79%, uma vez que o prazo para pagamento do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano calendário findo em 31 de dezembro de 2014, venceu no dia 31 de março de 2015. Já a taxa utilizada pela Fiscalização refere-se à taxa de juros Selic acumulada mensalmente desde janeiro de 2015;

□ conforme documentação anexa à impugnação: a) apurou os JCPs aplicando a TJLP sobre suas contas do patrimônio líquido, compostas por Capital Social e Reserva de Lucros, contas contábeis tiradas de suas Demonstrações Financeiras dos exercícios findos ao longo dos anos 2011, 2012 e 2013; b) respeitou o limite de dedutibilidade dos JCPs em 50% de seu lucro líquido apurado nos exercícios findos em 2011, 2012 e 2013 a partir dos saldos contábeis constantes de suas Demonstrações Financeiras e das DIPJ's referentes aos exercícios findos no período de 2011 a 2013 e c) apurou lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL no ano-calendário de 2014 em montante superior aos JCPs calculados e pagos, tal como demonstrado na ECF da qual dispõe o Fisco. Assim, entende ter cumprido todos os requisitos de dedutibilidade;

□ ainda que haja limites quantitativos à sua dedutibilidade, com seu valor ficando adstrito a um dos seguintes montantes: i) 50% do lucro líquido do período em que for realizado o pagamento/crédito; ou ii) 50% dos lucros acumulados e das reservas de lucros de períodos anteriores (art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995), a lei não estabelece qualquer limite temporal para o exercício, pela empresa, do direito de determinar a distribuição de JCP, nem condiciona a dedutibilidade dos JCPs à declaração ou distribuição, por parte da empresa, em um determinado período. De outra sorte, a Lei determina que os JCPs serão dedutíveis, no momento em que forem distribuídos;

□ ser a finalidade da Lei nº 9.249, de 1995, evitar a realização de empréstimos, que levavam à descapitalização das empresas (e à redução direta de resultados tributáveis pelo fisco, na mesma extensão dos empréstimos tomados), premiando aqueles que investissem nos seus negócios com capital próprio. Compreende que tanto os JCPs quanto os dividendos são formas de distribuição de lucros, regidas, do ponto de vista societário, pelas mesmas regras gerais limitadoras ou autorizativas da distribuição de lucros, embora com tratamentos tributários distintos. Entende que essa condição é confirmada pelo § 7º., do artigo 9º, da Lei nº 9.249, de 1995, que admite a imputação dos JCPs ao valor dos dividendos previstos no artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976, pelo ICPC 08 e, ainda, pelo decidido pelo STJ no âmbito do REsp no. 1.200.492, citado pela Fiscalização, uma vez que embora tenham tratamentos tributários diferentes, estão sujeitos às mesmas normas societárias inerentes à distribuição de lucros;

□ que o art. 202, § 4º, da Lei nº 6.404, de 1976, ressalta que, mesmo sendo o dividendo mandatório, a legislação traz clara exceção à obrigatoriedade de seu pagamento quando a situação financeira da companhia não permitir tal tipo de dispêndio (§ 4º, do art. 202). Se o pagamento do dividendo obrigatório for prejudicial à saúde financeira da companhia, deve-se reter os dividendos, dando prioridade aos interesses da empresa. A lógica é clara: a empresa pode deixar de distribuir os lucros aos acionistas para não prejudicar sua situação financeira, mas o recebimento desses valores não deixa de ser um direito do acionista, que pode vir a auferi-los em caso de melhora da situação financeira da companhia. E essa lógica é, obviamente, aplicável não só a dividendos, mas também ao JCP e a todas as eventuais formas de

remuneração de capital. Ao menos enquanto a legislação não estabelecer regra expressa em sentido contrário. Ou seja, se a empresa deixa de pagar juros sobre o capital próprio em um determinado período, em virtude de opção negocial discutida pelos sócios, mas não deliberada pela distribuição, não há perecimento do direito dos acionistas. Tal como na situação dos dividendos obrigatórios, os JCPs podem vir a ser distribuídos caso a situação financeira da empresa venha a permitir;

□ que, com efeito, e sob a ótica fiscal, se a norma tributária não determina expressamente que a falta de deliberação de pagamento de JCP em um dado exercício impedirá que a sua dedução ocorra em exercícios futuros, não há porque o intérprete presumir tal proibição e concluir pela sua ineditabilidade (se atendidos os demais critérios previstos na norma tributária, por certo). Além disso, uma tal interpretação seria ainda incorreta porque, ao invés de estimular a conduta do acionista que opta por manter a empresa capitalizada em momento no qual julga mais adequado garantir os negócios e a própria continuidade da geração de lucros - enquanto poderia desde logo auferir lucros do investimento do seu capital, maximizados ainda pela sua dedutibilidade fiscal - acaba por punir esse previdente acionista com o decreto preclusivo da ineditabilidade fiscal presumida;

□ Assim, também os JCPs podem ser computados com base na aplicação da taxa TJLP sobre as contas do patrimônio líquido de vários anos-calendário e podem não ser neles mesmos distribuídos. Os JCPs podem ser acumulados e distribuídos no futuro. Ao contrário do que pretendeu a fiscalização, nem a lei societária e nem a lei tributária vedam essa faculdade, antes pelo contrário, pois é prerrogativa da empresa o acúmulo de lucros para investimento no objeto social. O importante, pela legislação fiscal, é que, no ano em que ocorrer a deliberação pela distribuição de JCP, haja lucros, do ano ou acumulados, equivalentes a pelo menos o dobro dos JCPs a serem distribuídos. Cita jurisprudência administrativa oriunda do CARF e Acórdão oriundo do Tribunal Regional Federal da 3ª. Região que sustentariam tal posicionamento;

□ consistirem os JCPs em remuneração aos acionistas, não se enquadrando no conceito de despesa. Ressalta que a equiparação, para fins tributários dos JCPs a um pagamento de juros só é possível em decorrência da previsão normativa e traduz apenas uma opção de nomenclatura, sem que disso se possam extrair comparações impertinentes e impróprias. Esse regime fiscal tem, na verdade, a natureza de uma ficção legal, concebido apenas para atender à finalidade específica de incentivar a capitalização das empresas, passando longe da natureza de encargo financeiro. Ressalta que os juros decorrem de obrigação contratual, sendo devidos com o passar do tempo, enquanto que os JCPs, por outro lado, não são uma obrigação da empresa com data conhecida, fixada com base em seu contrato social. Os JCPs também não são devidos, e não podem ser pagos, se a empresa não possuir lucros ou lucros acumulados. O instrumento jurídico que cria o direito dos acionistas aos JCPs é a ata de reunião de sócios ou assembleia que delibera sobre seu pagamento. Esse é o momento, ou a competência, em que a obrigação da empresa de pagar os JCPs fica constituída, em que a respectiva despesa deve ser registrada e, nos termos da lei, torna-se dedutível. Ou seja, a distribuição de JCP é uma prerrogativa, de uma faculdade legal, que a empresa tem de deliberar sobre seu pagamento. Não há, na lei ou em contrato, um termo previsto para o pagamento ou um termo ou data limite previstos para a deliberação de JCP. Se a lei traz uma faculdade e não determina um prazo limite para o exercício dessa faculdade, tem-se que inexistente tal prazo;

□ os JCPs somente passam a existir a partir do momento em que os sócios ou acionistas definem sua aprovação e seu pagamento. Antes desse átimo, não há que se

falar em JCPs, mas apenas em meros resultados positivos que podem ser aplicados tanto na manutenção e desenvolvimento da empresa ou pagos aos sócios como remuneração de seu investimento. Ao contrário do que pretendeu aduzir a autoridade fiscal, a lei societária não exige que as empresas distribuam seus lucros ao final de cada exercício financeiro, com exceção do dividendo mínimo obrigatório estatutário - exceção à regra com previsão expressa. – bem como de dividendos intermediários;

□ emergir do exposto, a conclusão de que a deliberação é condição de existência dos JCPs, marcando o nascimento i) da obrigação da empresa à sua distribuição e ii) do direito do acionista ao recebimento. Repete-se, sem a deliberação, não há que se falar em existência dos JCPs, nem perspectiva de existência, porque sua distribuição é opcional, condicionada à prudente e autônoma discricção da empresa. Essa conclusão tem importância nevrálgica ao debate em questão. Sendo a deliberação tanto condição de existência como átimo de nascimento dos JCPs, então o período de competência dessa forma de remuneração é, justamente, aquele em que for definido o seu pagamento. Afinal, nesse momento é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas, estabelecendo-se os respectivos valores e pertinentes condições. E assim o é também porque o art. 9º, caput da Lei n.º 9.249, de 1995, elegeu o pagamento e o creditamento como eventos relevantes para a incidência da norma tributária do JCP. Essas circunstâncias - sobrevindas após a deliberação em assembleia, evidentemente - consistem no nascimento do direito à dedutibilidade dos JCPs pagos e à obrigação tributária do sócio que o recebe. Por isso, conforme a Lei n.º 9.249, de 1995, os JCPs pertencem ao período em que o seu pagamento ou creditamento ocorrer. Em termos mais elaborados, o tratamento fiscal e reflexos societários dos JCPs devem observar a data da efetiva deliberação e pagamento dos juros sobre o capital próprio, pois somente nesse momento pode-se afirmar sua existência, valor e condições;

□ inexistência de limitação temporal para o pagamento dos JCPs, seja pelo § 1º. do art. 9º, da Lei n.º 9.249, de 1995, seja pela legislação civil ou societária, não havendo que se falar em renúncia ao seu direito, até porque uma limitação dessa estirpe nem faria sentido, considerando que não é a mera existência de resultado positivo no exercício que faz nascer os JCPs, mas sim a deliberação de sua distribuição em assembleia, com o respectivo pagamento ou creditamento. Nesta perspectiva, cabe destacar outro aspecto dos JCPs ainda não mencionado: os JCPs consistem em “benefício fiscal”, tendo em vista que a remuneração dos acionistas é deduzida na apuração do lucro real. Essa dedutibilidade é uma hipótese excepcional e submetida à reserva legal, tanto em sentido formal como material, de modo que sua aplicação deve estar adstrita aos termos da Lei n.º 9.249, de 1995. Em outras palavras, por se tratar de um benefício fiscal, a lei concessiva é que determina como se dará a sua fruição, até porque o art. 111 do CTN prescreve que a interpretação desse tipo de legislação deve ser realizada de modo literal. Isso significa que a extração do significado da norma não pode nem ampliar e nem reduzir o texto legal;

□ em verdade, há autorização legal para o aproveitamento dos JCPs relativamente a períodos anteriores, uma vez que o § 1º, do art. 9º, da Lei n.º 9.249, de 1995, prescreveu que o limite quantitativo aplicável aos JCPs pode ser tanto de 50% do lucro líquido do exercício, como de 50% dos lucros acumulados ou reservas de lucros, que reportam, justamente, aos anos anteriores. Ora, fossem os JCPs vinculados em seu cálculo exclusivamente ao presente período-base, a lei teria limitado o seu valor apenas a 50% do lucro líquido deste período, vedando a aplicação aos lucros relacionados a exercícios pretéritos (acumulados). E mais. Como visto, os JCPs têm natureza similar à distribuição de lucros a acionistas, permitindo-se a imputação dos

JCPs ao valor dos dividendos, na forma do § 1º, do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 1995. Isso significa que os JCPs poderão ser pagos no lugar dos dividendos obrigatórios previstos no art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, destinando, inclusive, 50% dos valores registrados em reservas de lucros ou lucros acumulados de exercícios anteriores. Ora, inevitável concluir que o legislador não apenas não coibiu o pagamento de JCPs relativos a períodos anteriores, mas expressamente autorizou - se é que não estimulou - esse procedimento nos parágrafos do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 1995, ao regular a utilização de reservas de lucros ou lucros acumulados de períodos anteriores para cálculo e fonte de recursos. Cita julgado do TRF da 3ª. Região neste sentido;

□ como a deliberação social ocorreu em 18/12/2014, este é o momento do creditamento em conta de passivo e dedução da respectiva despesa, sendo que não poderia tê-lo feito antes, uma vez que, naquele tempo, não poderia antecipar se, futuramente, disporia de lucro líquido ou lucros acumulados em montantes suficientes para se utilizar da opção fiscal de deduzir, na apuração do Lucro Real e da CSLL, o valor a ser pago aos sócios a título de JCP;

□ que, com fulcro no arts. 251 e 299 do RIR/99, combinado com os arts. 177, 186 e 187, da Lei nº 6.404, de 1976, devem ser consideradas despesas incorridas aquelas que se caracterizam como obrigação contratual, passivo exigível, que sejam perfeitamente caracterizadas e qualificadas no ano base de apuração e cuja exigibilidade não esteja condicionada a eventos futuros, suspensivos do direito de quem recebe e da obrigação da empresa de pagar. Até a deliberação dos JCPs, não se conhece a obrigação da empresa, logo, a despesa de JCPs não resta incorrida. Os lucros acumulados em um determinado ano-calendário podem ser consumidos integralmente por prejuízos no ano seguinte e pode ser que os JCPs nem venham a ser declarados. Dessa sorte, para que a obrigação de pagar os JCPs exista, e a despesa correspondente seja incorrida, devem ocorrer dois eventos futuros e incertos: i) a efetiva verificação de lucros e lucros acumulados suficientes para o creditamento dos JCPs, bem como ii) a deliberação de assembleia de sócios. Até que essas condições ocorram, não nasce o direito do acionista ou sócio aos JCPs e nem a obrigação da empresa de pagá-los. Por isso, a competência para a dedução da despesa de JCP coincide exatamente com o momento da deliberação dos sócios pela distribuição dos JCPs, em que a obrigação, além de ter valor conhecido, deixa de submeter-se a condições suspensivas. Se a despesa não foi incorrida em exercícios anteriores, ela simplesmente não compete a esses exercícios. A despesa não deve ser escriturada e nem deduzida em um exercício ao qual não compete. Isso decorre da própria aplicação do regime de competência relativo à Lei nº 6.404, de 1976 e interpretado pela legislação tributária. Não há qualquer contrariedade entre esse entendimento, adotado pela impugnante e o princípio da competência para dedução de despesas;

□ a base adotada para o cálculo dos JCPs - ou seja, a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido - consiste em um elemento quantitativo dos juros, mas o momento de sua verificação não tem qualquer relevância para a determinação do período de competência dos JCPs. Ou seja, não é porque a base de cálculo dos JCPs é a conta de patrimônio líquido de um determinado exercício que os JCPs somente poderão ser pagos e deduzidos nesse exercício;

□ ser forçoso concluir que o período de competência aplicável ao pagamento dos JCPs é o da efetiva deliberação e não do período a que se refere a base de cálculo dessa remuneração. E, volta-se a frisar: admitir que o período de competência dos JCPs seria o período de apuração das contas de patrimônio líquido independentemente da deliberação sobre este pagamento resultaria na absurda situação de se considerar

uma despesa incerta - que talvez nunca seja materializada - como uma despesa incorrida. Também por isso, não há que se falar em inobservância do regime de competência;

□ que a sujeição dos JCPs ao regime de competência não é unânime. É que, conforme art. 9º da Lei nº 9.249, a dedutibilidade dos JCPs depende da deliberação de seu efetivo pagamento ou creditamento aos acionistas. Justamente neste ponto é possível falar que a Lei nº 9.249 adotou o regime de caixa e um regime de competência para estabelecer o momento em que os JCPs se tornam dedutíveis à empresa e tributáveis aos sócios. E que caso a remuneração ocorra mediante creditamento, há submissão ao regime de competência. Mas, havendo pagamento, figura típica do regime de caixa, pode ser adotado esse regime. Ou seja, a acusação fiscal de ofensa ao regime de competência para fundamentar o lançamento ora contestado perde ainda mais fundamento;

□ conforme Interpretação Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis ICPC 08 (R1) e Pronunciamentos CPC 09, 24 e 39, os JCPs devem ter tratamento contábil análogo aos dividendos, não podendo ser reconhecidos como despesa e, para que haja a transferência do valor dos dividendos obrigatórios e dos JCPs, da conta de lucros acumulados, para a conta de obrigação (passivo) deve haver pelo menos: i) a previsão estatutária ou legal de pagamento de dividendos mínimos obrigatórios e ii) a decisão da administração sobre sua distribuição e proposta aos acionistas. Os JCPs, sempre que imputados aos dividendos mínimos obrigatórios, terão o mesmo tratamento contábil. No caso da impugnante, a obrigação de pagar os dividendos, ou os JCPs só fica constituída mesmo, contabilmente, no momento em que a assembleia deliberar por tal distribuição. Antes disso, não está autorizado a impugnante a registrar contabilmente os JCPs a crédito de conta de passivo e portanto não pode efetuar o débito à conta de destinação de lucros que para fins tributários se traduz em débito no resultado. Por essa razão, não se aplicam a essa “despesa” os conceitos de competência contábil para registro de despesa e sim, unicamente, a legislação tributária;

□ a Lei nº 9.249, de 1995, que cria a “despesa” de JCP, é autoexplicativa ao informar o momento em que a “despesa” de JCP deve ser registrada e deduzida, qual seja, o momento em que a distribuição de JCP é deliberada pela sociedade, quando ocorre o creditamento aos sócios. Ocasionalmente, esse momento coincide com o momento em que os JCPs tornam-se obrigação líquida, certa e conhecida e por isso coincide com o momento em que devem ser registrados como obrigação contábil da empresa, por competência. Ou seja, a impugnante não poderia fazer os JCPs transitarem em sua contabilidade nos exercícios de 2011, 2012 e 2013 como despesa, ainda que assim quisesse, razão pela qual as alegações da autoridade fiscal devem ser afastadas;

□ não ser correto dizer que o pagamento ou o crédito de JCP a sócios e acionistas deve observar o princípio da autonomia dos exercícios financeiros. De fato, referido princípio de natureza tributária diz respeito apenas à apuração de tributos pelos contribuintes e, por tal motivo, não possui o condão de limitar temporalmente deliberações de cunho financeiro e/ou econômico das empresas. Nesse sentido, cumpre ressaltar que a impugnante apurou corretamente os tributos devidos para cada um dos anos-calendário de 2011, 2012, 2013 e 2014, tendo apurado fatos geradores e bases de cálculo de forma independente nos respectivos exercícios (do que nem mesmo o fisco discorda), razão pela qual não há que se falar em descumprimento do princípio da autonomia dos exercícios financeiros neste caso;

□ apoiarem-se as autoridades fiscais em supostas premissas contábeis e fiscais inexistentes para restringir o exercício de direito conferido por lei à impugnante. Seguindo a lógica do entendimento das autoridades fiscais autuantes, a impugnante só deveria deduzir os JCPs se tivesse feito a respectiva declaração no mesmo ano-calendário relativo à apuração. Somente nessa hipótese teria havido, simultaneamente, a apuração dos JCPs, pela aplicação da TJLP sobre o patrimônio líquido da impugnante, no mesmo ano-calendário em que teria ocorrido o crédito aos sócios, ou seja, em que a obrigação teria sido constituída. Por outro lado, o pagamento de dividendos intermediários ou intercalares, societariamente, consiste em exceção à regra. Para fins de JCP, as autoridades fiscais esperam, descabidamente, que essa seja a regra, não a exceção. Se a impugnante apurasse o lucro e os JCPs em um ano e os distribuisse nos anos seguintes, já não coincidiriam o período de apuração e de creditamento e, na lógica a comento, não estariam presentes as condições para dedução dos JCPs;

□ por outro lado, tais condicionantes da dedutibilidade dos JCPs não constam, em qualquer momento, da Lei n.º 9.249, de 1995, ou da lei societária. E somente a lei poderia estabelecer condições para fruição do benefício fiscal de deduzir os JCPs. Não foi por falta de condições que a lei não o fez, pois dispôs sobre várias condições para o pagamento e dedução de JCP, quanto à forma de cálculo, aos limites quantitativos para dedutibilidade, e inclusive ao momento em que ocorreria a dedução dos JCPs. Se a lei quisesse condicionar a dedução dos JCPs ao pagamento ou creditamento no mesmo ano de apuração, o teria feito, mas não o fez. Não cabe, portanto, à autoridade fiscal federal fazê-lo, o que não se pode admitir, razão pela qual o lançamento fiscal ora combatido deve ser cancelado;

□ ter havido erro na aplicação na taxa SELIC; subsidiariamente solicita que, na hipótese de não se julgar o lançamento indevido, ao menos deve ser cancelado o crédito lançado a maior, decorrente da aplicação incorreta da taxa SELIC na estimativa dos juros de mora.

DA DECISÃO RECORRIDA

Subindo os autos à apreciação da DRJ/CTA, a 9ª Turma Julgadora, por unanimidade, negou provimento à peça recursal, mantendo o lançamento (Ac. DRJ – fls. 783/806).

Pela pertinência e melhor compreensão do tema em discussão, reproduz-se o voto condutor do acórdão naquilo que é mais relevante (eventuais destaques são do original):

“6. Cinge-se a questão à possibilidade de dedução, no ano-calendário de 2014, de juros sobre o capital próprio (JCPs) referentes aos anos calendário de 2011, 2012 e 2013, assim distribuídos em 18/12/2014, consoante resposta de e-fls. 41 e 42 e deliberação de e-fl. 32.

7. Acerca do tema, estabeleçam, à época da ocorrência do fato gerador sub judice, o art. 9º da Lei n.º 9.249, de 1995, os arts. 29 a 31 da Instrução Normativa n.º 11, de 1996 e os arts. 1º a 4º da Instrução Normativa n.º. 41, de 1998, estes dois últimos atos normativos vigentes e vinculantes a este Colegiado, por força do disposto no art. 7º, V, da Portaria MF n.º. 341, de 12 de julho de 2011, verbis:

(...)

8. *Do teor dos dispositivos acima, ressalte-se, uma vez mais, todos vinculantes a este Colegiado, de se concluir que:*

a) *Independentemente do posicionamento doutrinário comumente esposado, no sentido de se tratarem os JCPs de “distribuição de lucros sui generis”, a natureza jurídica conferida pela legislação tributária aos valores pagos a título de juros sobre capital próprio, na empresa que os distribuiu, é de despesa financeira, sujeita ao regime de competência;*

b) *Trata-se, para fins tributários, assim, de despesa, cuja dedutibilidade se analisa a cada momento de apuração do Lucro Real, ou seja, a cada encerramento de período de apuração para empresas optantes por este regime de tributação, tais como a impugnante;*

c) *Ainda que estabeleçam os referidos normativos que se está a tratar, em sede de JCPs, de despesas financeiras, em nada isto obsta a que se reconheça que os JCPs são despesas, ainda que financeiras, de natureza diferente quando comparadas com juros convencionais, tanto no que diz respeito à ocorrência temporal como a sua origem, a saber: (a) ocorrência instantânea e não contínua e (b) ocorrência por força de eventual deliberação em assembleia e não por origem contratual. Ou seja, de se entender que se tratam de despesas de diferentes espécies, mas notadamente de mesmo gênero (financeiras), sendo tal similitude quanto ao gênero suficiente para o deslinde do litígio, em meu entendimento.*

9. *De tais constatações, acrescendo-se aqui, ainda, o fato do limite para dedutibilidade ser calculado com base no saldo de contas patrimoniais também a cada encerramento de período de apuração (no caso em questão, no encerramento de cada ano-calendário), entendo que a correta interpretação a ser adotada deva ser no sentido de que os juros sobre capital próprio se tratam de rubrica de despesa que pode, opcionalmente, ser incorrida pela empresa somente até o encerramento do respectivo período de apuração, em linha com o entendimento da autoridade autuante. Diz-se somente por ser impossível que se possa cogitar de apropriação, em período posterior, de despesa que, conforme momento de apuração do Lucro Real e cálculo do limite acima, não tenha restado, por opção, incorrida naquele período anterior, sob pena de violação ao regime de competência, expressamente a ser obedecido na forma de normativos acima e, ao considerar, também, o teor dos arts. 175, 176, 177, 186 e 187 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, verbis:*

(...)

10. *Verifica-se que, na forma do legalmente estabelecido, as únicas hipóteses em que seria de se admitir a apropriação de despesa referente à exercício social (período de apuração) anterior já encerrado seriam a mudança de critério contábil ou a retificação de erro imputável àquele exercício anterior e que não possa ser atribuído a fato subsequente (no caso em questão, referente aos exercícios de 2011, 2012 e 2013), enquanto que, na referida deliberação de e-fl. 32 sub judice, o que se tencionou foi realizar a distribuição de JCPs para períodos de apuração (exercícios sociais) já anteriormente encerrados, sem que esteja configurada qualquer das duas hipóteses citadas. Vedada, assim, a dedução de despesa a título de remuneração de JCP para valores que se refiram a anos-calendários pretéritos, uma vez vedado o*

registro, em exercício posterior, de despesa referente a exercício anterior, sob pena de violação ao mandatário regime de competência.

11. Integralmente de acordo com tal entendimento, de se citar a Instrução Normativa RFB n.º 1.515, de 24 de novembro de 2014, em seu art. 28, §§ 2º e 4º, cujo teor restou integralmente mantido pelo art. 75, §§ 2º e 4º, da IN RFB n.º 1.700, de 14 de março de 2017, esta última que revogou a referida IN RFB n.º 1.515, de 2014, e que permanece atualmente vigente (ambas também vinculantes a este Colegiado) e, ainda, a Solução de Consulta Cosit n.º 329, de 27 de novembro de 2014, também de obediência obrigatória por parte deste órgão julgador, consoante estabelecido pelo art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Ressalte-se que todos estes atos foram editados antes da deliberação ocorrida em 18/12/2014, de e-fl. 32.

(...)

12. Entendo, em verdade, que, em situações como a presente, em optando a empresa por não distribuir Juros sobre Capital Próprio até o encerramento de determinado período de apuração (exercício social) e caso venha a tentar fazê-lo por força de deliberação em período posterior, o que se está a distribuir, quanto a estes períodos, pretéritos e objeto de posterior deliberação, são valores que já migraram para seu Patrimônio Líquido sob a rubrica de Lucros Acumulados, restando não legalmente amparada, assim, qualquer dedutibilidade. Como já aqui abordado, cogitar de se tratar os valores assim distribuídos como despesas referentes a anos anteriores violaria o regime de competência demandado pelas legislações societária e tributária.

13. Ou seja, mais especificamente no caso em questão, não tendo havido deliberação quanto à distribuição de JCPs nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, não há, como já anteriormente esposado, que se falar em possibilidade de despesa de JCPs referente aos respectivos anos-calendário a ser incorrida pela contribuinte quando da deliberação em 18/12/2014 (e-fl. 32), ato que deve, sob uma ótica societária e tributária, ser interpretado como: a) Distribuição de JCPs referente ao ano-calendário de 2014, no valor de R\$ 80,832 milhões e b) Distribuição de lucros acumulados referente aos períodos de 2011 a 2013, no valor de R\$ 155,168 milhões, incabível assim que se cogite de dedutibilidade quanto a esta última parcela com fulcro no art. 9º da Lei n.º 9.249, de 1995, restando escorreito o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

14. Em linha com tal entendimento reproduz-se lições de Hiromi Higuchi e Edmar de Andrade Filho:

(...)

15. Note-se que não se está a questionar que: a) À companhia compete exclusivamente deliberar sobre a distribuição de lucros ou juros sobre capital próprio a seus acionistas; b) A deliberação assemblear é condição de existência para os JCPs e nem que c) O registro, pelo regime de competência, dos fatos contábeis referentes à deliberação de e-fl. 32 realmente só devesse ter ocorrido em 12/2014, mas, sim, a se rejeitar a possibilidade de que tal deliberação e posterior registro pudessem fazer surgir uma despesa não incorrida (eventualmente passível de dedução) referente a períodos de apuração (exercícios sociais) já anteriormente encerrados, sob pena de violação ao regime de competência. A propósito, ressalte-se que, no caso de registro de distribuição de lucros acumulados (como aqui se defende ter ocorrido para a parcela de R\$ 155,168 milhões sub judice sobre a qual se deliberou em 2014), não há

que se falar, no período de apuração da deliberação, em despesa incorrida (visto que para esta parcela, aqui sub judice, o débito deve ocorrer diretamente em rubrica de patrimônio líquido da empresa, a contrapartida do respectivo passivo a ser quitado).

16. Ainda, agora quanto à argumentação da contribuinte do limite de dedutibilidade poder ser calculado em função das rubricas de Lucros Acumulados e Reservas de Lucros, além da mera possibilidade de cômputo através de lucros existentes no período, entendo que tal cálculo em nada infirma a tese aqui adotada, na medida em que o que se busca, através do referido cálculo, é tão somente atribuir um limite passível de dedução, decorrente de lucros distribuíveis mantidos pela sociedade durante o período de apuração e utilizados de forma a financiar suas operações, sem que isso, todavia, tenha o condão de possibilitar o aproveitamento, em período futuro, de despesa não incorrida em períodos anteriores, por opção da própria empresa. Em situações como a presente, repita-se, o que se configura, em meu entender, para períodos pretéritos, é a distribuição de lucros acumulados, cujo único impacto contábil-tributário no que tange a JCPs é reduzir o patrimônio líquido inicial a partir do qual se atingirá novo saldo contábil a ser utilizado, ao final do período de apuração posterior, para novo cálculo quanto aos limites de dedutibilidade.

17. Tampouco se está a tratar de renúncia a direito, na forma argumentada pela impugnante, conforme muito propriamente esclarecido pelo Conselheiro Rafael Vidal Araújo no âmbito do Acórdão CARF nº 9101-02.689, prolatado na sessão de 16 de março de 2017, cujo excerto do voto vencedor a seguir se adota aqui como razão de decidir adicional, apenas cabendo a ressalva que entende este Relator que o tipo de direito albergado pela deliberação relacionada a período pretérito decorre da distribuição de Lucros Acumulados, verbis:

(...)

18. Por fim, como restrição adicional à tese defendida pela contribuinte, entendo que, sob uma ótica teleológica, é pouco razoável que se possa interpretar que o instituto dos JCPs pudesse ser usado de forma retroativa, uma vez que, acedendo-se a tal tese, passar-se-ia a validar hipótese de remuneração a sócios que não contribuíram com capital próprio no respectivo período de apuração, de forma totalmente contrária à finalidade-núcleo do instituto (qual seja, pagamento de remuneração aos sócios, titulares do capital próprio mantido à disposição da empresa durante o correspondente período de apuração), conforme muito bem explanado pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo em seu voto condutor no âmbito do Acórdão CARF no. 9101-003.065, de 13 de setembro de 2017, aqui também adotado como razão adicional a sustentar o posicionamento de manutenção da autuação, verbis:

(...)

19. Assim, quanto ao mérito da autuação, voto por mantê-la na forma que realizada.

20. Finalmente, quanto ao argumento de erro na aplicação na taxa Selic, também não assiste razão à impugnante. Aqui, de se notar que, ainda que o vencimento da quota única de ajuste anual referente ao IRPJ e à CSLL, para o ano-calendário de 2014, realmente tenha se dado em 31/03/2015, restam incidentes juros Selic sobre o montante devido a partir de 01/02/2015, conforme disposto pelo art 6º, §§1º, I, e 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, verbis:

(...)

21. Destarte, também de se reconhecer a improcedência da impugnação quanto a este argumento subsidiário.

CONCLUSÃO.

22. Diante do exposto, voto por negar procedência à impugnação”.

O acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Com fulcro na legislação tributária e societária vigente e, ainda, na correta prática contábil, os valores pagos a títulos de juros sobre o capital próprio (JCP) tem, para a fonte pagadora, a natureza de despesas financeiras, não se podendo admitir a dedução de JCPs distribuídos retroativamente, ou seja, que se refiram a períodos de apuração pretéritos e para os quais não se incorreu originalmente em tais despesas, sob pena de ofensa ao regime de competência.

Desta forma, a dedução só deve ser admitida quando se tiver incorrido em tal despesa dentro do respectivo período de apuração, distribuindo-se, assim, valores de JCPs aos então participantes de seu quadro societário, a quem cabe a remuneração eventualmente deliberada (decorrente da disponibilização de capital próprio à empresa durante aquele período).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 02/07/2019 (fls. 811), a recorrente acostou recurso voluntário (fls. 814/872), rebatendo o quanto firmado pela DRJ e, no mais, basicamente repisando o arguido na impugnação, com alguns acréscimos pontuais, especificamente suscitando, alternativamente, a aplicação do instituto da postergação.

Na sequência, finalizou requerendo (RV – fls. 871/872):

4 - DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, com o consequente reconhecimento da improcedência dos lançamentos consubstanciados no Auto de Infração objeto do presente processo, determinando-se o cancelamento e baixa da exigência fiscal.

Caso esse não seja o entendimento desse Colendo Tribunal, o que não se espera, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário para que ao menos sejam analisados e considerados os valores de IRPJ e CSLL recolhidos antecipadamente nos anos de 2011, 2012 e 2013 pela Recorrente, consoante art. 6.º, § 5.º do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 02/07/2019 – fls. 811 – protocolização do RV em 31/07/2019 – fls. 812), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 873/897) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares.

Passo ao mérito.

BREVE RESUMO DOS FATOS

Discute-se nestes autos a possibilidade de a recorrente deduzir das bases impositivas de IRPJ e de CSLL no ano-calendário/2014, valores relativos a pagamento feitos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) apurados sobre Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial) levantadas nos períodos findos em 2011, 2012 e 2013.

Em resumo, o chamado pagamento de JCP de períodos pretéritos, situação fática recorrentemente presente neste Tribunal Administrativo Tributário Federal, inclusive neste Colegiado.

No caso concreto e em apertadíssima síntese, a Fiscalização acusou (TVF – fls. 95/108) que a redução empreendida pela recorrente nas bases impositivas do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2014 não poderia ser chancelada, posto que dizendo respeito a JCP dos períodos já finalizados (pretéritos) de 2011, 2012 e 2013, ferindo, dentre outros, o regime de competência, base da apuração do Lucro Líquido (contábil) e, conseqüentemente, do Lucro Real (fiscal).

Literalmente, nos excertos abaixo, extraídos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 104/105), o resumo da acusação do Fisco:

Se em determinado exercício social já encerrado não foram pagos ou creditados JCPs, conclui-se que não incorreu a correspondente despesa financeira. Neste contexto, a deliberação, em exercício posterior, de pagamento de JCPs relativos a exercícios já encerrados, não confere à entidade o direito de constituir, no exercício em curso, despesas de exercícios anteriores, posto que não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no §1º do art. 186 da Lei das S.A..

Por todo o exposto, pode-se concluir que uma vez que os JCPs possuem a natureza jurídica de despesa, o seu reconhecimento deve respeitar o princípio da competência, e, portanto, ser registrado no mesmo exercício social em que foram auferidas as receitas decorrentes da aplicação do capital dos sócios. Se a despesa não incorreu no exercício correspondente, seja pelo não pagamento/creditamento aos sócios do direito de receber JCPs, seja pela falta de deliberação em assembleia, a despesa sequer existiu, e, portanto, não há que se falar em dedutibilidade do Lucro Real.

De seu turno, em prolixa e muito bem fundamentada peça recursal (fls. 814/872), a recorrente (também em apertadíssima síntese) aponta não se estar diante de “despesas” na acepção que a legislação tributária lhe empresta, mas de uma forma de remuneração do investimento realizado pelos sócios ou acionistas.

No seu literal dizer (RV – fls. 838):

Como visto, os JCPs consistem em remuneração do investimento do acionista na empresa, **semelhante à figura dos dividendos**. Essa é uma premissa fundamental ao enfrentamento da questão posta, porque permite compreender a distinção entre JCP e os conceitos de *despesa, juros e empréstimo*.

Entretanto, logo a seguir, acaba por reconhecer se estar diante de uma “despesa”, ainda que nascida por força da deliberação assemblear (RV – fls. 840):

Com a deliberação dos JCPs, a obrigação da empresa de pagá-los não apenas se torna conhecida como também líquida e certa. Nasce, então, a obrigação de pagar/creditar e, em contrapartida, o direito de deduzir a despesa, desde que limitada à TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido dos exercícios a que se referem os JCPs, limitados ainda a 50% dos lucros acumulados ou do lucro do exercício do pagamento.

Para, na sequência, voltar ao tema e explicitar que no momento em que a Assembleia decidir pelo creditamento ou pagamento dos JCP, ainda que posteriormente ao encerramento do exercício, aí sim a despesa afloraria e não haveria o que se falar em ofensa ao regime de competência, posto que só neste instante a obrigação surgiria.

Literalmente no RV (fls. 842):

Do exposto emerge a conclusão de que **a deliberação é condição de existência dos JCPs**, marcando o nascimento (i) da obrigação da empresa à sua distribuição e (ii) do direito do acionista ao recebimento. Repete-se, **sem a deliberação, não há que se falar em existência dos JCPs, nem perspectiva de existência, porque sua distribuição é opcional, condicionada à prudente e autônoma discricção da empresa.**

Essa conclusão tem importância nevrálgica ao debate em questão. Sendo a deliberação tanto *condição de existência* como *átimo de nascimento* dos JCPs, **então o período de competência¹¹ dessa forma de remuneração é, justamente, aquele em que for definido o seu pagamento.** Afinal, nesse momento é gerada uma obrigação para a empresa e um direito creditório aos sócios e acionistas, estabelecendo-se os respectivos valores e pertinentes condições.

Em outra senda, a decisão *a quo* (fls. 795), acompanhando a acusação fiscal no sentido de que os JCP são essencialmente despesas e, por isso, submetidas ao regime de competência, ponderou:

8. Do teor dos dispositivos acima, ressalte-se, uma vez mais, todos vinculantes a este Colegiado, de se concluir que:

a) Independentemente do posicionamento doutrinário comumente esposado, no sentido de se tratarem os JCPs de “distribuição de lucros *sui generis*”, **a natureza jurídica conferida pela legislação tributária aos valores pagos a título de juros sobre capital próprio, na empresa que os distribui, é de despesa financeira, sujeita ao regime de competência;**

Postos os fatos, ao voto.

MÉRITO

DEDUÇÃO DE VALORES DISTRIBUÍDOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP) REFERENTES A ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES

O tema discutido neste processo, dedução, para fins fiscais, de juros a título de remuneração do capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores, tem frequentado assiduamente os julgamentos deste Tribunal Administrativo desde quando ainda na sua formação como Conselho de Contribuintes.

Nas primeiras decisões e até aproximadamente há uma década, a jurisprudência administrativa tendia a dar provimento à tese dos contribuintes, ou seja, validava a possibilidade de se deduzir, a título de despesas com Juros sobre o Capital Próprio, montantes pagos em períodos posteriores àqueles em que deveria/poderia ter ocorrido a sua apuração.

Posteriormente, as decisões das diversas Turmas Ordinárias das Câmaras da 1ª Seção e depois as da Câmara Superior mudaram substancialmente de rumo, perfilando entendimento de que o regime de competência deve ser obrigatoriamente observado pelos interessados em deduzir, das bases impositivas do IRPJ e da CSLL, a despesa de JCP.

Finalmente, especialmente após a mudança no PAF procedida pela Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E, invertendo o critério de desempate nos julgamentos, determinando que nesta hipótese, a refrega seria resolvida “*favoravelmente ao contribuinte*”, as decisões retornaram ao provimento dos recursos dos autuados pela RFB.

Nessa linha, não desconheço estas alternâncias de entendimento do Tribunal, inclusive na sua Câmara Superior de Recursos Fiscais e até em casos levados ao judiciário.

Todavia, também não posso deixar de destacar que embora de altíssima qualidade os votos proferidos e os acórdãos formalizados, assim como as decisões do judiciário sobre a matéria, o tema ainda permanece restrito às partes envolvidas, não estando incluído em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 62, do RICARF, ou seja, não me encontro a elas vinculado, de modo que cada Conselheiro tem livre arbítrio para formar sua convicção, e externar seu posicionamento, evidentemente de acordo com as normas que regem o procedimento de julgamento.

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 imponíveis do IRPJ e da CSLL com o nascimento da Lei n.º 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 die, 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. [\(Redação dada pela Lei n.º 9.430, de 1996\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

§ 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~~ [\(Revogado pela Lei n.º 9.430, de 1996\)](#)

§ 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 n.º 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 em 2014, tendo como base os valores do seu PL de 2011 a 2013.
2. Sequencialmente, deduziu tais valores das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL de 2014.
3. 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, no caso, 2011, 2012 e 2013.
4. 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, ou seja, “o regime de competência” não seria 2011 ou 2012 ou 2013, mas, sim, 2014, quando o evento assemblear se consumou.

5. Adicionalmente apontou que os JCP têm muito mais característica de “dividendos” do que de despesa.
6. A DRJ que fez o julgamento em primeira instância homologou o entendimento do Fisco.

Para fixação, reproduz-se parcialmente o auto de infração de IRPJ (o de CSLL tem a mesma conformação):

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS		
INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS		
Despesas não necessárias apuradas conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2014	155.168.000,00	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2014 e 31/12/2014:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99		
Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.		

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-lo, 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 2014, JCP calculados sobre o patrimônio líquido dos anos de 2011, 2012 e 2013, ou seja, fez

lançamentos contábeis e alterou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2014 lançando mão de valores apurados sobre fatos e bases (PL) com origem em anos pretéritos.

Com isso, como apontou o Fisco e ratificou a decisão *a quo* (no que foram contrapostos pela recorrente), as bases impositivas dos dois tributos foram afetadas em 2014 por montantes que tiveram mensuração, origem e nascimento nos anos de 2011 a 2013.

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 2014, 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 2014, tendo como base os anos de 2011 a 2013, são dedutíveis em 2014?
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).

Como igualmente alertado pela recorrente, 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]²; eles já estariam, por definição, incluídos entre os [dividendos] obrigatórios*”.

² § 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.

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 n.º 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 n.º 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 alli* em *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 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, Higuchi [e outros] defendem tese exatamente igual à alinhavada pelo Fisco, e vão 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*” (op. cit. pg. 131).

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).

No judiciário, embora não falem 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 APRECIÇÃO.

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 11/1996³; no segundo, assunto tratado na Resolução CFC nº 1.398, de 22 de junho de 2012, artigos 10 e 11⁴, todos reproduzidos no rodapé.

³ Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a § 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

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.

⁴ 10. Os juros sobre o capital próprio (JCP) são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei nº 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

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 n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), isso porque, conforme disposto no artigo 1.º da IN SRF n.º 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 n.º 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 imputado.

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)** dá possibilidade de as pessoas jurídicas regrem e alimentarem seu ativo circulante sem se escorar em instituições bancárias com evidentes 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 n.º 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

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

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 ocorra, de modo que a conclusão que aflora é que os JCP são **frutos (rendimentos)** decorrentes da condição de ser sócio ou acionista.

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 descaixe 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”, posto 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 participam reduzindo o 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..

Portanto, pelo que expus, não posso deixar de enxergar os JCP como autêntica e clássica despesa financeira, participante ativa (reduzidoramente) da apuração do lucro.

Sendo assim, resta ver, **para fins fiscais**, se seria uma despesa dedutível das bases impositivas 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*”⁵. (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 – segunda variável (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*

⁵ Ricardo Mariz de Oliveira – Fundamentos do Imposto de Renda – São Paulo – Ed. Quartier Latin – 2008 – pg. 691

próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Nesse ponto, indubitavelmente 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 esvaír.

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 homogeneamente 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 n.º 750/93, com redação da n.º 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 artigo 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 n.º 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 n.º. 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 praticas e procedimentos de acordo com sua necessidade*”⁶, 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*

⁶ GOUVEIA, Nelson. Contabilidade Básica. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993. – com destaques acrescidos.

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.

Simplex 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 (negrito acrescido):

“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*”⁷ 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*”⁸ 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*

⁷ FIPECAFI/Arthur Andersen – Normas e Práticas Contábeis no Brasil – Atlas SP – 1990 – Pg. 51

⁸ MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 114-5.

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 obrigatório haver consistência, nada devendo ser excluído e tudo 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. Cujas exteriorizações se fazem 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 n.º 750/93 e alterações);
4. Parametrizada em um determinado período temporal, denominado exercício social (artigo 175, da Lei n.º 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 n.º 1.598/1977).

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

Feitas estas reflexões, volto ao caso concreto.

Como visto nos autos, a acusação fiscal refere-se a glosa das despesas de JCP nas bases impositivas de IRPJ e CSLL decorrente de dedução realizada pela contribuinte no ano-calendário de 2014, dizendo respeito a períodos pretéritos (mais especificamente, referentes aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013), no valor de R\$ 155.168.000,00, consoante quadro enviado pelo contribuinte em resposta à intimação fiscal (fls. 41/42).

Para a recorrente esta dedução seria permitida porque não vedada expressamente pelo artigo 9º, da Lei n.º 9.249/1995. Para o Fisco, houve quebra do regime de competência e a dedução não poderia ser aceita.

Pois bem, embora reconheça os fortes argumentos da defesa, penso que a razão, por tudo o que atrás se discorreu a respeito dos preceitos e princípios contábeis, está com o Fisco.

Antes quero ratificar o que já disse alhures neste voto que não desconheço as diversas nuances e facetas que envolvem o tema, com decisões favoráveis aos contribuintes e à Fazenda Federal, inclusive as últimas decisões exaradas pelas Turmas Ordinárias e Câmara Superior de Recursos Fiscais, lastreadas na mudança ocorrida no PAF e procedida pela Lei n.º 13.988/2020, que acresceu à Lei n.º 10.522/2002 o artigo 19-E, invertendo o critério de desempate nos julgamentos, determinando que nesta hipótese, a refrega seria resolvida “*favoravelmente ao contribuinte*”.

Porém, filio-me à corrente que entende que os princípios contábeis são inquebrantáveis e não podem ser mitigados ao sabor do entendimento de cada operador da área, sob pena de desvirtuamento completo da própria contabilidade. Sobre isso já escrevi longamente atrás.

De fato, como bem retratado no Acórdão n.º 1201-00.348, de 11 de novembro de 2012, Relator designado Conselheiro Marcelo Cuba Netto, “os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem”.

Na escorreita lição de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240/242):

“A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas.

Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamentos de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

(...)

Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.

Tanto a Lei n.º. 9.249/95, quanto a Lei n.º. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei n.º. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei n.º. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo.

(...)

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa n.º. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do

Decreto-lei n.º 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis n.ºs. 9.249/95 e 9.430/96”.

De fato, como salientado, JCP não têm caráter de compulsoriedade, antes trata-se de uma faculdade que a PJ pode ou não assumir (*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*), de forma que a não utilização desta prerrogativa, *in tempore opportuno*, leva à inexistência de uma despesa incorrida ou paga, em contrapartida a um passivo ou disponibilidade.

Dizendo mais claramente, a pessoa jurídica poderá calcular e pagar (ou creditar) no final do exercício social x1 os JCP que entender deva apurar. Esta despesa, por expressa previsão do artigo 9º transcrito, será dedutível das bases do IRPJ e da CSLL.

Não usando desta faculdade no momento x1, mesmo que venha decidir fazê-lo no exercício x2, não poderá deduzir tal despesa, por ferir de morte o regime de competência imposto pelas normas contábeis, societárias, comerciais e fiscais, conforme exaustivamente visto atrás.

Nas palavras da Conselheira Edeli Pereira Bessa, hoje na Câmara Superior, na prolação do voto no Ac. 1101-001.186, sessão de 23 de setembro de 2014, da qual participei, tendo acompanhado a Relatora, destaco:

“Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: **os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil.**

O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o *status* de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76.

Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76.

Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente". (destaques acrescidos)

No mesmo teor, o Acórdão nº 9101-002.797, sessão de 05/05/2017, da Câmara Superior, voto vencedor do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
- IRPJ Ano-calendário: 2007**

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 formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.*

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 JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.*

Com os seguintes e relevantes excertos, em tudo aqui igualmente aplicáveis (os destaques em negrito foram todos acrescentados):

“A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

(...)

Desta imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção à aplicação do regime de competência, conclui-se que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social, já mencionado há pouco. Assim, regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste. Em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis) A concretização do regime de competência para as despesas consiste no seu reconhecimento no momento em que incorridas, não estando relacionado a recebimentos ou pagamentos.

(...)

Daí então se conclui que o incorrimento das despesas deve se dar no exercício do auferimento das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício, que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido do período.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior ou de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCPs só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, de lucro).

Portanto, a eventual realização de assembléia que determine pagamento de JCPs não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembléia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social; seja o deliberado em assembléia, seja o decidido pela administração, no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento das despesas se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionistas na sociedade (período durante qual a empresa usufrui do capital), ou, ainda, no exercício em que há correlação com as receitas correspondentes, é elementar ver que a data de assembleia geral que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCPs de um exercício, relativamente ao capital disponibilizado naquele período, e não efetuar pagamento algum (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência. Dessa forma, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei n.º 9.249/1995.

Passo então à resposta da seguinte questão: as despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, deixando de ir ao respectivo resultado, podem ser incorridas em períodos posteriores? Ou, ainda: a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado)?

Como visto anteriormente, as despesas de JCPs, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente daquele durante o qual o capital a ela vinculado esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

A lei societária delimita temporalmente o direito de fazer incorrer despesas: o exercício social definido no art. 175 da Lei das S.A.. Não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, "b" da Lei n.º 6.404/1976), assim como não há, por observância do regime de competência, direito de postergação de despesas para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá sofrido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros também por força do disposto no art. 186, §1º, da Lei n.º 6.404/1976:

(...)

*Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.*

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais se considerarmos que a norma em debate é aplicável aos mais diferentes setores da economia.

Tal fato representa mais um problema para a tese de que “despesas” que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 1996 a 2006 (se tivessem efetivamente existido naquela época) podem ser computadas como tal no ano-calendário de 2007.

O art. 9º da Lei nº 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

(...)

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do caput do citado art. 29 [da IN SRF nº 11/96], em razão da presença desta expressão [“observado o regime de competência”] em sua redação. A legalidade da inclusão da expressão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

É fato que não é a citada expressão que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino na análise do art. 177 da Lei das S.A., o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com poucas e expressas exceções para a legislação fiscal (entre as quais os JCP não se encontram).

As exceções não podem ser presumidas e a regra geral não tem que ser expressamente repetida em todos os dispositivos específicos. Assim, não há qualquer ilegalidade no caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996”.

Postos estes argumentos, destaco que em nada me sensibilizam as arguições da recorrente de que “a Lei não estabelece limite temporal para o exercício, pela empresa, do direito de determinar a distribuição de JCP, nem condiciona a dedutibilidade dos JCPs à declaração ou distribuição, por parte da empresa, em um determinado período”. (RV – fls. 828).

Argumento, aliás, já suscitado na peça impugnatória de 1ª Instância (fls. 122):

Mas, independentemente da natureza jurídica dos JCPs e do regime aplicável (caixa x competência), fato é que a Impugnante não está obrigada a fazer nada se não há previsão legal.

Isso porque os fundamentos e argumentos articulados abaixo demonstram, sem sombra de dúvidas, inexistir na legislação tributária, societária ou civil qualquer vedação – explícita ou implícita, direta ou indireta - ao pagamento, em um dado ano-calendário, de juros que deixaram de ser distribuídos em exercícios anteriores. Igualmente, não há qualquer previsão de perda do direito ao pagamento (e à dedução) dos JCPs em razão do decurso do tempo.

Certo que ela (e nenhuma pessoa jurídica ou física do país) está obrigada a fazer o que a lei não impõe. Indo mais longe, é clássico o brocardo, “os particulares podem fazer tudo que a lei não proíbe. O Estado só pode fazer o que a lei determina”.

Porém – e aí o grande equívoco – contrariamente ao pensar da recorrente, **há** norma cogente e de obrigatoria 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 exprimir, não seria preciso o artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995 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 seria absurdo.

O que deve ser destaque 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.

Embora não comuns no cotidiano, existem situações excepcionando a regra geral, como no caso das variações monetárias ativas e passivas, trazidas pelo artigo 30, da MP nº 2.158/2001- 35, com alterações da Lei nº 12.249/2010:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#) [\(Vide Decreto nº 8.451, de 2015\)](#)

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

Ou seja, a EXCEÇÃO deve ser exposta ao mundo jurídico, Não a regra, consolidada na legislação e de pleno conhecimento e aplicação pela sociedade, usuários e interessados.

Outro exemplo em que a Lei excepciona o regime de competência refere-se às empresas que adotarem o regime do Lucro Presumido, podendo apurar os tributos pelo regime de caixa (MP nº 2.158/2001):

*Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente **poderão adotar o regime de caixa**, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*

Dispositivo regulamentado pela IN (SRF) nº 104/98 e mantido nas subsequentes que trataram da matéria, inclusive na recentíssima IN RFB nº 2.121/2022:

Do Regime de Caixa

*Art. 53. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, e conseqüentemente submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **poderão adotar o regime de caixa** para fins da incidência das referidas contribuições, desde que adotem o mesmo critério em relação ao IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ([Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001](#), art. 20).*

Repita-se, o que deve ser explicitado é a exceção.

No mais e como fecho do meu pensamento, lanço mão das bem assentadas palavras da Conselheira Viviane Vidal Wagner por ocasião do julgamento de processo que culminou no Acórdão n.º 9101-004.253, sessão de 09/07/2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em tudo aqui aplicável e com as quais concordo e adoto subsidiariamente como razões de decidir:

“A discussão que subsiste no presente feito cinge-se à dedutibilidade de despesas relativas a juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário em que se dá seu pagamento aos sócios da pessoa jurídica.

A divergência jurisprudencial arguida pelo recorrente diz respeito à interpretação do art. 9º, caput e §1º, da Lei n.º 9.249/1995. Transcrevo o dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos debatidos (antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 12.973/2014):

(...)

A respeito da controvérsia posta, o CARF tem numerosos julgados, alguns favoráveis à tese defendida pelo recorrente, outros contrários a ela. Filio-me ao grupo de Conselheiros que entendem não ser possível a dedução de despesas com juros sobre capital próprio relativos a anos anteriores, pelos motivos que passo a expor.

Não se discute que a razão da existência dos juros sobre capital próprio é remunerar os sócios que empenham seus recursos próprios na empreitada a que se propõe a pessoa jurídica criada. Trata-se de um incentivo idealizado pelo legislador para estimular o empreendedorismo, igualando, aos olhos do investidor, as vantagens que ele poderia alcançar aplicando seus recursos em uma empresa própria àquelas que poderiam ser obtidas por meio da concessão de empréstimos a terceiros.

Daí a precisão da denominação “juros”, associados, segundo o senso comum, à existência de empréstimos ou financiamentos. No caso dos juros sobre capital próprio, o que se remunera é o capital dos sócios, “emprestado” à pessoa jurídica para que esta tenha condições de perseguir as finalidades previstas em seu ato constitutivo. E a “dívida” da empresa para com os sócios fica contabilizada em seu patrimônio líquido, não por acaso localizada na coluna do passivo.

Se a pessoa jurídica contrai uma dívida perante terceiros, os índices de remuneração (taxa de juros) cobrados sobre o valor emprestado são fixados, via de regra, em um contrato particular celebrado entre as partes. Se as despesas associadas ao pagamento dos juros forem consideradas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora e forem tidas como usuais e normais para o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, elas serão dedutíveis do lucro real (art. 311 do Decreto n.º 9.508/2018 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018).

Já o “empréstimo” contraído junto aos sócios segue regras diferentes. A taxa de remuneração do valor emprestado é fixada em lei: Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), nos termos do art. 9º da Lei n.º 9.249/1995, proporcionalmente à quantidade de dias em que o capital dos sócios esteve à disposição da empresa. Os limites de dedutibilidade dos juros são fixados pelo mesmo dispositivo legal, conforme abordaremos mais adiante.

Pois bem. Sendo a finalidade essencial dos juros sobre capital próprio a remuneração dos sócios da empresa, por conta do "empréstimo" dos valores integralizados no capital social, é lógico concluir que tais juros não integram o patrimônio da pessoa jurídica, devendo ser reconhecidos como integrantes do seu resultado do exercício (conta de despesa). Tal fato é consequência do que foi até aqui exposto, mas também do respeito ao princípio da entidade, um dos princípios fundamentais da Contabilidade.

Tal princípio está intrinsecamente ligado à ideia de autonomia patrimonial, no sentido de que o patrimônio da entidade não se confunde com o patrimônio de seus sócios. Assim, o incorrimento dos juros sobre capital próprio não pode se dar na integração do patrimônio da sociedade (devedora do "empréstimo"), mas no cálculo do seu resultado, como uma despesa associada à remuneração dos sócios (credores do "empréstimo"). Dito de outra forma, os juros sobre capital próprio devem ser reconhecidos como despesa associada a um exercício, e não incorrerem sobre o patrimônio já formado da sociedade.

Tal tratamento está de acordo com o adotado para todos os demais tipos de juros: são sempre despesas para o devedor. Além disso, o fato de os juros sobre capital próprio constituírem receitas para seus recebedores (e serem assim tributados) também corrobora a conclusão de que o pagamento de tais juros configuram despesas redutoras do resultado do exercício.

Do ponto de vista societário, as despesas associadas aos juros sobre capital próprio recebem o mesmo tratamento dispensado às despesas em geral.

Nos termos do art. 187 da Lei n.º 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, as despesas devem ser discriminadas na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) e computadas, como redutoras, na determinação do resultado do exercício.

Isso significa dizer que as despesas, enquanto contas de resultado, são encerradas no momento da apuração do resultado do exercício da pessoa jurídica, tendo as respectivas contas o saldo zerado.

Ao contrário das contas patrimoniais, as contas de resultado têm sua existência restrita a um exercício social. Elas iniciam o exercício com saldo zerado, vão sofrendo acréscimos e decréscimos ao longo do ano, para serem novamente zeradas ao final do exercício, no momento da apuração do resultado. Dito de outra forma, as despesas (entre elas a associada aos juros sobre capital próprio) não transportam seus saldos de um exercício para o seguinte.

Tal abordagem está em harmonia com outra determinação contida na Lei n.º 6.404/1976: a observância do regime de competência. Assim dispõe o art. 177 daquela lei:

(...)

O dispositivo determina que as mutações patrimoniais da pessoa jurídica devem ser registradas segundo o regime de competência. Trata-se de uma regra geral, naturalmente aplicável também às despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio.

O regime de competência se liga intrinsecamente ao conceito de exercício social. Tanto é assim que muitas vezes se utiliza vulgarmente a expressão “competência ano X”, tecnicamente inadequada, para designar um período de competência associado a determinado exercício social. Isso ocorre porque o conceito de regime de competência não pode ser dissociado do exercício social: aquele é sempre função deste.

Mas, mais do que esta ligação umbilical com o exercício social, o que caracteriza o regime de competência? A resposta pode ser encontrada na Resolução CFC n.º 750/1993:

(...)

A primeira característica fundamental do regime de competência é trazida pelo caput do art. 9º da Resolução: receitas e despesas devem ser reconhecidas no exercício social em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Já a segunda característica relevante aparece tanto no caput quanto no § 2º do dispositivo: as receitas e as despesas que se correlacionarem devem ser reconhecidas simultaneamente.

Aplicando tais regras ao contexto dos juros sobre capital próprio, conclui-se que as despesas relacionadas a tais juros devem obrigatoriamente ser confrontadas com as receitas auferidas no período durante o qual o capital pertencente aos sócios permaneceu à disposição da pessoa jurídica.

Sob tal lógica, revela-se totalmente despropositada a pretensão do contribuinte de relacionar as despesas de juros sobre capital próprio pagas (ou incorridas) em um ano-calendário (2009) às receitas auferidas ao longo dos cinco anos anteriores (2004 a 2008). Só há sentido em se correlacionar estas despesas com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, porque foi neste período que o capital dos sócios possibilitou a geração de tais ganhos.

Assim, resta claro que não é a decisão pelo pagamento de juros sobre capital próprio, tomada por deliberação dos acionistas em assembleia, que tem o condão de determinar qual o período de incorrimento das despesas correspondentes.

Primeiro, pelo que acabamos de expor: ocorreria um descompasso entre o reconhecimento de despesas e receitas correlacionadas. Além disso, haveria

inobservância do regime de competência, que refuta expressamente que o pagamento determine o reconhecimento contábil de qualquer despesa (o art. 9º declara: “independentemente de recebimento ou pagamento”).

Tudo o que foi dito não significa, frise-se, que não seja possível fazer incorrer despesas com juros sobre capital próprio em determinado exercício, relacionadas ao uso do capital dos acionistas no mesmo período, sem a realização de pagamento. Isso pode ocorrer mediante a constituição de obrigação de pagar tais juros aos sócios, registrada no passivo da companhia.

Tal prática respeita integralmente o regime de competência, uma vez que a formalização da dívida é contemporânea do incorrimento das despesas com juros sobre capital próprio, que, por sua vez, ocorre simultaneamente com o reconhecimento das receitas oriundas da exploração do capital “emprestado” pelos sócios.

As obrigações reconhecidas podem ser mantidas ao longo dos anos seguintes, uma vez que contabilizadas nos períodos devidos. Se houver, em exercício posterior, o pagamento de tais dívidas, não haverá confusão com as despesas de juros sobre capital próprio incorridas especificamente no ano da satisfação das obrigações.

Situação diferente é aquela pretendida pelo contribuinte, em que não houve o reconhecimento das despesas nos anos anteriores, mas se quer considerar o valor do patrimônio líquido daqueles períodos no cálculo do limite dedutível dos juros sobre capital próprio pagos em exercício posterior.

Julgo impossível tal pretensão.

Conforme visto, as despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio devem observar obrigatoriamente o regime de competência, sendo consideradas na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

As despesas com juros sobre capital próprio devem ser reconhecidas, por incorridas, no período durante o qual o capital dos sócios permanece à disposição da entidade. Se a despesa incorresse em período posterior a este, não mais estaria vinculada ao capital “emprestado” no exercício anterior, mas ao capital “emprestado” no ano em curso, o que afrontaria tanto o regime de competência quanto a regra do obrigatório confronto com as receitas correlacionadas.

O art. 186 da Lei nº 6.404/1976 traz, em seu § 1º, as únicas hipóteses em que uma despesa pode ser considerada incorrida em exercício posterior àquele que seria o esperado: mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior:

*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:
(...)*

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes

(...)

Não se enquadrando o caso sob análise nos presentes autos em nenhuma das duas hipóteses, forçoso se concluir pela impossibilidade da prática pretendida pelo contribuinte, de reconhecer, em determinado exercício, para fins de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores.

O procedimento adotado pelo contribuinte traz, de toda forma, um problema adicional: prejudica quem era sócio da empresa nos anos de 2004 a 2008 e deixou de ser em 2009 e beneficia, de forma indevida, quem está na situação oposta (não era sócio entre 2004 e 2008 e tornou-se em 2009).

Isso porque os ex-sócios “emprestaram” seu capital para a empresa e saíram do quadro societário sem receber os devidos juros, que foram indevidamente pagos aos novos sócios. Tal “injustiça” somente não se verificaria em empresas cuja estrutura societária se mantivesse exatamente a mesma ao longo dos anos, o que é bastante improvável.

(...)

O contribuinte pretendeu “criar”, em 2009, despesas relacionadas a juros de exercícios anteriores, correspondentes à remuneração do capital dos sócios disponibilizado à pessoa jurídica naqueles anos anteriores e correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Como se viu, tal procedimento não é possível, por afrontar o princípio da competência e a própria lógica contábil”.

Concluindo, não tendo a recorrente apurado e previsto o creditamento/pagamento de JCP em 2011, significa que, naquele período temporal, este valor não foi segregado 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 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 2011, 2012 e 2013, não há, como já anteriormente esposado, que se falar em possibilidade de despesa de JCPs referente aos respectivos anos-calendário ser incorrida pela contribuinte quando da deliberação em 18/12/2014 (fls. 32), ato que deve, sob uma ótica societária e tributária, ser interpretado como: **i)** distribuição de JCPs referente ao ano-calendário

de 2014, no valor de R\$ 80,832 milhões, e, **ii) distribuição de lucros acumulados e não pagamento de JCP** referente aos períodos de 2011 a 2013, no valor de R\$ 155,168 milhões.

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.

QUANTO AO ERRO NA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Bate-se a recorrente contra os juros apontados nos autos de infração de IRPJ e de CSLL (fls. 79/94 e 109/110) e calculados até 03/2019, pela taxa SELIC, ao percentual acumulado de 42,60%:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2917	Valor 27.154.400,00
JUROS DE MORA (Calculados até 03/2019)		Valor 11.567.774,40
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 20.365.800,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 59.087.974,40
Valor por Estenso CINQUENTA E NOVE MILHÕES, OITENTA E SETE MIL, NOVECENTOS E SETENTA E QUATRO REAIS E QUARENTA CENTAVOS		

CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA							
Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
2014	31/03/2015	27.154.400,00	75,00	20.365.800,00	42,60	11.567.774,40	59.087.974,40
Total		27.154.400,00		20.365.800,00		11.567.774,40	59.087.974,40

Sustenta a interessada (RV – fls. 869/871):

2.3 - ERRO NA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Com relação ao argumento subsidiário sobre erro na aplicação da taxa Selic, a i. DRJ/CTA manteve o índice aplicado pela d. Fiscalização, limitando-se ao argumento de que "ainda que o vencimento da quota única de ajuste anual referente ao IRPJ e à CSLL, para o ano-calendário de 2014, realmente tenha se dado em 31/03/2015, restam incidentes juros Selic sobre o montante devido a partir de 01/02/2015, conforme disposto pelo art. 6º §§ 1º, I, e 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996". (fls. 23 do Acórdão recorrido).

Além de descabido, tal posicionamento se revela totalmente contraditório. Vejamos:

Como já aduzido na Impugnação, o d. auditor fiscal aplicou o percentual de **42,60%** para atualização do lançamento do IRPJ e da CSLL, correspondente à taxa de juros Selic acumulada mensalmente desde **janeiro de 2015**. É o que se observa nos excertos dos demonstrativos de "Multa e Juros de Mora" constantes dos autos de infração e na tabela disponibilizada pela Receita Federal do Brasil:

No entanto, conforme registrado pelo próprio auto de infração, o **prazo para pagamento do IRPJ e da CSLL** referente ao ano calendário findo em 31 de dezembro de 2014 ocorreu no dia 31 de **março de 2015**. Assim, a estimativa dos juros de mora deveria ter considerado a taxa SELIC acumulada a partir de abril de 2015 (**39,79%**).

Ora, não seria razoável aplicar a taxa Selic acumulada desde fevereiro/2015, sendo que o vencimento do IRPJ e da CSLL relativo ao ano de 2014 se deu apenas em março/2015. Isto é, em fevereiro/2015 não havia qualquer mora por parte da Recorrente.

Esse equívoco implicou no indevido lançamento de juros de mora no montante de R\$ 1.220.861,82, conforme demonstrativo abaixo:

A decisão recorrida afastou os argumentos expostos na impugnação, assentando que os cálculos obedeceram estritamente o previsto no artigo 6º, da Lei nº 9.430/1996.

Prescreve referido dispositivo:

Art.6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (grifei)

II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74.(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifei)

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do §1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Feito o relato factual, passa-se ao caso concreto.

Início pela reprodução da tabela com as taxas SELIC no período objeto dos fatos:

TABELA SELIC

<u>Mês/Ano</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>2017</u>	<u>2018</u>	<u>2019</u>
jan		1,06	1,09	0,58	0,54
fev	0,82	1	0,87	0,47	0,49
mar	1,04	1,16	1,05	0,53	
abr	0,95	1,06	0,79	0,52	
mai	0,99	1,11	0,93	0,52	
jun	1,07	1,16	0,81	0,52	
jul	1,18	1,11	0,8	0,54	
ago	1,11	1,22	0,8	0,57	
set	1,11	1,11	0,64	0,47	
out	1,11	1,05	0,64	0,54	
nov	1,06	1,04	0,57	0,49	
dez	1,16	1,12	0,54	0,49	
<u>TOTAIS</u>	<u>11,6</u>	<u>13,2</u>	<u>9,53</u>	<u>6,24</u>	<u>1,03</u>

FORMA DE CÁLCULO CONFORME ARTIGO 6º DA LEI Nº 9.430/1996

1. Data do Fato Gerador cf. auto de infração	31/12/2014
2. Data do vencimento anotado no auto de infração	31/03/2015
3. Data final dos juros calculados conforme auto de infração	Mês 03/2019
4. Forma de Cálculo dos Juros conforme artigo 6º acima reproduzido	
4.1. Vencimento – último dia útil de março do ano seguinte	31/03/2015
4.2. Acréscimos:	
4.2.1 – SELIC de 01/02/2015 até último dia útil do mês anterior ao vencimento previsto no auto de infração (março/2019)	28/02/2019
4.2.2.- 1% no mês do vencimento previsto no auto de infração (março/2019)	Março/2019

CALCULANDO

SELIC ACUMULADA DE 01/02/2015 A 28/02/2019:

$$11,6\% + 13,2\% + 9,53\% + 6,24\% + 1,03\% = \underline{41,6\%}$$

(+) 1% no mês do vencimento constante do auto de infração (março/2019)

$$\underline{= 42,6\%}$$

Exatamente o que foi assumido pela Autoridade Fiscal quando da consecução dos lançamentos:

MINISTÉRIO DA ECONOMIA Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil		INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL PROCESSO: 16327-720.218/2019-50					
SUJEITO PASSIVO		DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA					
CNPJ 33.042.953/0001-71 Nome Empresarial CITIBANK N A							
CÁLCULO DA MULTA E JUROS DE MORA							
Período de Apuração	Vencimento	Imposto	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros	Total
2014	31/03/2015	27.154.400,00	75,00	20.365.800,00	42,60	11.567.774,40	59.087.974,40
Total		27.154.400,00		20.365.800,00		11.567.774,40	59.087.974,40

Improcedente, pois, o reclamo da recorrente.

DA EVENTUAL POSTERGAÇÃO

Em sua peça recursal de segundo grau (e apenas nela), a contribuinte suscitou a possibilidade de ter ocorrido o fenômeno da postergação (RV – fls. 863/868), resumido no seu pedido final (ibidem - fls. 872):

Caso esse não seja o entendimento desse Colendo Tribunal, o que não se espera, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário para que ao menos sejam analisados e considerados os valores de IRPJ e CSLL recolhidos antecipadamente nos anos de 2011, 2012 e 2013 pela Recorrente, consoante art. 6.º, § 5.º do Decreto-Lei n.º 1.598/1977.

Sem maiores digressões ou análises, não conheço desta parte do recurso voluntário por trazer matéria nova em debate, não suscitada quando da apresentação da impugnação, arcando a interessada com os preceitos do artigo 17, do PAF (reproduzidos no artigo 58, do Decreto nº 7.574/2011):

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

A respeito, extrai-se da preciosa lição de Gilson Wessler Michels expressa em sua didática obra “PAF- Processo Administrativo Fiscal”, (1ª reimpressão -11/2018 – Cenofisco – SP – pg. 156), na qual analisa minuciosamente todas as diversas nuances presentes na “litigância tributária no contencioso administrativo” e cujo conceito, acerca da preclusão, aqui adoto.

Para o autor⁹, há que se distinguir preclusão, perempção, decadência e prescrição, sendo que nesse rol de institutos jurídicos, “**preclusão**” representaria “a perda da prerrogativa de direito processual, em razão da inércia do agente”.

⁹ O autor, auditor-fiscal da Receita Federal, foi Delegado da Delegacia da RFB de Julgamento em Florianópolis/SC, atuou em julgamentos na esfera do contencioso administrativo-fiscal e é professor de Direito Tributário e de Processo Tributário em cursos de graduação e pós-graduação na Faculdade Cesusc, Universidade Federal de Santa Catarina)

Em outro dizer, “a perda da faculdade de praticar ato processual”.

Na sequência, depois de ressaltar não ser apenas a inércia que traz a preclusão, alude aos seus quatro tipos, a saber: a temporal, a lógica, a consumativa e a *pro judicato*.

Definindo a primeira, que é o que interessa aos autos presentes, da forma seguinte:

“Preclusão temporal: *é aquela que decorre da perda do prazo previsto para contestar o ato administrativo. (...), restando a matéria não impugnada fora dos limites do litígio e, portanto, em relação a ela operando-se a preclusão do direito do sujeito passivo de rediscuti-la no processo”* (destacado).

Nesse tom:

PAF - PRECLUSÃO - *A matéria não contestada de forma expressa na peça vestibular, argüida pela recorrente somente na peça recursal, não deve prosperar, considerando-se definitivamente consolidada na esfera administrativa, em homenagem aos princípios da preclusão e do duplo grau de jurisdição, que norteiam o processo administrativo fiscal. Recurso negado. (1º Conselho de Contribuintes / 5ª Câmara / ACÓRDÃO n.º105-13.952 de 05/11/2002, publicado no DOU de 07/07/2003).*

Em suma, a mais singela leitura da impugnação acostada em 1ª Instância aponta para a inexistência de qualquer manifestação, mínima que fosse, acerca de possível postergação.

Assim, indubitavelmente, a peça recursal está **preclusa**, não devendo ser conhecida nesta parte.

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá no de CSLL aqui igualmente apreciado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de, **i)** não conhecer da matéria preclusa – postergação - por não apresentação de contestação inicial junto ao órgão julgador de 1º Grau; **ii)** no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de IRPJ e de CSLL, inclusive o cálculo de juros presente nos autos de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone