



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720226/2019-04
ACÓRDÃO	1401-007.052 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIELO S.A. E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CIELO S.A. E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2015, 2016

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Os juros sobre o capital próprio (JCP) não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte dos próprios JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PAGAMENTO NO MESMO ANO CALENDÁRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE. A Recorrente reconheceu contabilmente provisões não dedutíveis de pagamentos de JCP nos referidos trimestres de apuração, fato não contestado diretamente pela autoridade fiscal. Por sua vez, realizada a deliberação em reunião ordinária ocorrida em agosto de 2016 a Recorrente procedeu ao pagamento e dedução das despesas no trimestre de deliberação, dentro do mesmo ano-calendário. O § 4º do art. 75 da IN 1.700/2017 limita a dedutibilidade do JCP dentro do próprio ano-calendário, razão pela qual o procedimento adotado pelo Recorrente encontra guarida na regulamentação da própria Receita Federal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N. 2.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa relativa ao JCP pago no 3º trimestre de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lisias e Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado).

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão proferido pela 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo contribuinte contra o Auto de Infração lavrado com o objetivo de constituir crédito tributário referente a IRPJ e CSLL referentes aos anos-calandário de 2015 e 2016, no valor histórico de R\$ 428.355.012,12.

Tendo tomado ciência acerca do lançamento, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1.472/1.513), o que fez com base nas seguintes alegações:

- a) **Preliminarmente**, alega a nulidade do lançamento, por entender que a conclusão da Fiscalização de que houve excesso de JCP no 4º trimestre de 2016, foi baseada em dois graves erros de premissa, posto que deixou de considerar que os JCP deliberados e excluídos no período se referiam a todo o 2º semestre de 2016, ou seja, ao 3º e 4º trimestres do ano, bem como que deixou de considerar a integralidade das reservas de lucros no cálculo do patrimônio líquido do período;
- b) Que a fiscalização não considerou corretamente o conteúdo da Ata de Reunião Ordinária do Conselho de Administração de 28/12/2016, não interpretando os Juros sobre Capital Próprio (JCP) do 3º trimestre como um "excesso" reconhecido no 4º trimestre, de modo que a falta de questionamento da Autoridade Fiscal sobre os JCP do 3º trimestre implica a falta de base para a acusação de violação ao regime de competência;
- c) Que além disso, a impugnante demonstra que o valor apurado para o 4º trimestre é significativamente menor do que o indicado pela Autoridade Fiscal, invalidando a suposta existência de excesso. Portanto, a falta de fundamento para a acusação de violação ao regime de competência e a ausência de questionamento sobre os JCP do 3º trimestre levam à necessidade de cancelamento desses JCP;
- d) Que o lançamento fiscal se baseou apenas no argumento de excesso, não havendo evidências de suposta dedução em violação ao regime de competência. A falta de questionamento e lançamento pela Autoridade Fiscal em relação aos JCP do 3º trimestre impede a manutenção da exigência desses valores. Assim, a revisão dos JCP referentes ao 3º trimestre de 2016 se torna imperativa, dado o desacordo entre os fatos apresentados e a interpretação fiscal;
- e) Que a autoridade fiscal deixou de considerar uma reserva de lucros específica no cálculo do suposto excesso de Juros sobre Capital Próprio (JCP), que se corretamente incluída, eliminaria qualquer excesso nas deliberações dos JCP, de modo que esse erro na verificação das infrações e na formulação do lançamento fiscal torna-o inerentemente viciado e, portanto, nulo;
- f) Que ademais, o trabalho fiscal contém erros materiais, como o cálculo incorreto do número de dias em determinados períodos, impactando os requisitos básicos do lançamento e resultando em uma preterição do direito de defesa da impugnante. Diante disso, a nulidade da autuação é indiscutível, conforme estabelecido pelo Decreto nº 70.235/72 e pela Lei nº 9.784/99, que garantem os princípios da ampla defesa e do contraditório na Administração Pública;

- g) **No mérito**, alega que a Autoridade Fiscal considerou indevidas as despesas reconhecidas pela Impugnante com o pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCP) nos anos de 2015, no 1º trimestre de 2016 e no 3º trimestre de 2016, alegando que seriam dispêndios relativos a exercícios anteriores e, portanto, não poderiam ser excluídos na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No entanto, a Impugnante argumenta que tais deliberações e pagamentos de JCP estão de acordo com a legislação tributária vigente, destacando que, desde a Lei nº 9.249/95, com as alterações posteriores, os pagamentos de JCP devem ser considerados despesas tributárias, sujeitas à dedutibilidade conforme as regras estabelecidas no artigo 347 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99);
- h) Que a dedutibilidade da despesa com o pagamento de Juros sobre Capital Próprio (JCP) na apuração do lucro real está sujeita a certos requisitos, notadamente deve haver o efetivo pagamento ou crédito dos juros aos titulares, sócios ou acionistas da pessoa jurídica pagadora, desde que haja lucros ou reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor a ser pago. Além disso, o montante a ser pago deve ser limitado à aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre o valor do patrimônio líquido, e é necessário reter e recolher o Imposto de Renda Retido na Fonte (IR/Fonte) sobre os valores pagos ou creditados;
- i) Que em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e a Lei nº 12.973/2014 estabelecem a dedutibilidade dos JCP na base de cálculo da CSLL;
- j) Que contrariamente à interpretação da Autoridade Fiscal, não há uma imposição temporal específica para a deliberação e registro do pagamento de JCP aos titulares, sócios ou acionistas das pessoas jurídicas, como evidenciado pela análise do artigo 347 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) e da referida Instrução Normativa;
- k) Que a obrigação contratual de pagar ou creditar Juros sobre Capital Próprio (JCP) em um determinado ano-calendário é uma decisão dos sócios ou administradores, e essa obrigação não se extingue pelo fato de não ser reconhecida no ano de referência. Não há, portanto, renúncia a qualquer direito por parte dos administradores da sociedade quando os JCP não são reconhecidos no ano-calendário. A legislação prevê apenas duas limitações à dedutibilidade dos JCP: uma em relação à Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e outra em relação aos lucros disponíveis. Não há nenhum impedimento legal para a dedução dos juros deliberados, registrados, pagos ou creditados em períodos posteriores ao período de referência do pagamento;
- l) Que a Autoridade Fiscal agiu de forma ilegal ao impor um limite temporal não previsto na lei para a dedutibilidade dos JCP, e que essa ação violaria o princípio constitucional da legalidade, refletido no Código Tributário

Nacional. No presente caso, a deliberação para o pagamento dos JCP ocorreu nos próprios períodos em que as despesas foram deduzidas, portanto, a alegação fiscal de que o pagamento dos JCP fere o princípio da competência é equivocada, pois o fator econômico que determina a competência do exercício é a deliberação para o pagamento, não a apuração da base de cálculo da despesa;

- m) Que o fato de a Impugnante só ter deliberado o pagamento e reconhecido as despesas com JCP referentes ao ano de 2014, ao ano de 2015 e ao 1º semestre de 2016 em momento posterior, qual seja, respectivamente, no ano-base de 2015, no 1º trimestre de 2016 e no 3º trimestre de 2016, confirma a absoluta observância do regime de competência e, por conseguinte, revela a total insubsistência do argumento suscitado na acusação fiscal;
- n) Que o fato de a Impugnante só ter deliberado o pagamento e reconhecido as despesas com JCP referentes ao ano de 2014, ao ano de 2015 e ao 1º semestre de 2016 em momento posterior, qual seja, respectivamente, no ano-base de 2015, no 1º trimestre de 2016 e no 3º trimestre de 2016, confirma a absoluta observância do regime de competência e, por conseguinte, revela a total insubsistência do argumento suscitado na acusação fiscal;
- o) Que a Autoridade Fiscal utiliza um breve excerto de um julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para fundamentar seu posicionamento, sugerindo que os Juros sobre Capital Próprio (JCP) devem ser distribuídos obrigatoriamente, mas que a leitura completa do acórdão mostra que ele contradiz essa interpretação fiscal, reconhecendo a possibilidade de o contribuinte reconhecer a despesa com JCP em um período diferente daquele a que se refere;
- p) Que a negativa do recurso da Fazenda Nacional confirmou a decisão em favor do contribuinte, reconhecendo a possibilidade de dedução dos JCP em períodos distintos. Assim, as exclusões realizadas pela Impugnante estão alinhadas com a legislação e jurisprudência aplicáveis, visto que não há previsão legal que impeça o pagamento de JCP referentes a exercícios anteriores, e a dedução dessas despesas respeita o regime de competência, sendo efetuadas no período em que o pagamento é reconhecido ou deliberado;
- q) Que a alegação de que a exigência fiscal poderia ser embasada na Instrução Normativa (IN) nº 11/96 não se sustenta, pois, essa norma extrapolou os limites estabelecidos na Lei nº 9.249/95, violando o princípio constitucional da legalidade. Além disso, no que diz respeito aos Juros sobre Capital Próprio (JCP) pagos nos 3º e 4º trimestres de 2016, a acusação fiscal carece de fundamento, uma vez que a deliberação dos JCP ocorreu no mesmo exercício social ao qual se referem, ou seja, no ano de 2016, de modo que o regime de competência foi observado mesmo sob a ótica equivocada adotada no lançamento fiscal;

- r) Que mesmo que se considere o "regime de competência dos exercícios", como mencionado na Instrução Normativa SRF nº 41/98, é evidente que as deliberações de pagamento dos JCP relativos ao 1º e 3º trimestres de 2016 ocorreram dentro do próprio exercício;
- s) Que a argumentação da Autoridade Fiscal revela uma confusão entre conceitos tributários e fiscais, ao tentar reduzir o exercício social, estabelecido pela norma societária/contábil, ao período de apuração trimestral definido pela norma tributária. De acordo com o artigo 175 da Lei das Sociedades por Ações, o exercício social tem a duração de um ano, e a data de término é definida no estatuto social da empresa, que, no caso da Impugnante, corresponde ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro, conforme o estatuto social vigente à época;
- t) Que mesmo que se admita como correto o entendimento fiscal de que os Juros sobre Capital Próprio (JCP) geram despesas dedutíveis pelo regime de competência apenas no período ao qual se referem, não há fundamentos para a manutenção dos autos de infração originados no presente processo administrativo, tendo em vista que a contabilização dos JCP em momento posterior ao suposto período base não resultou em postergação de pagamento de impostos ou contribuições, nem reduziu indevidamente o lucro real em qualquer período de apuração, não gerando, assim, prejuízo à Fazenda Pública.
- u) Que segundo o § 5º do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, a inobservância do regime de competência só resulta em prejuízo ao Fisco se houver postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro real.
- v) Por fim, sustenta que no caso em análise, a Impugnante sempre apurou resultados positivos nos períodos em que os JCP foram pagos, conforme comprovado pela Escrituração Contábil Fiscal (ECF) da empresa para os anos de 2014, 2015 e o 1º trimestre de 2016. Ao deixar de deduzir os valores referentes aos JCP do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos períodos mencionados, a empresa acabou recolhendo tributos a mais do que o devido, de modo que, mesmo que a Autoridade Fiscal tenha considerado a suposta postergação de despesas e glosado os dispêndios com os JCP pagos em anos anteriores, não há prejuízo ao Fisco que justifique a lavratura dos autos de infração em questão, razão pela qual se requer o cancelamento do lançamento fiscal.

Posteriormente, a 12ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, proferiu o Acórdão n.º 107-008.306 (fls. 1.692/1.721) abaixo ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

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

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido. Assim sendo, é vedada a dedução como despesa, na apuração da base de cálculo do IRPJ, desses juros calculados sobre o patrimônio líquido da empresa relativos a períodos anteriores.

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

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

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO.

A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, constitui fundamento para o lançamento de ofício quando dela resultar: postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao lançamento decorrente estende-se, no que couber, a decisão prolatada no lançamento principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA/ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Não cabe alegar nulidade por cerceamento do direito de defesa por falta ou erro

no enquadramento legal quando os fatos imputados são descritos no Termo de Verificação Fiscal com clareza suficiente para a compreensão da infração. Possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no lançamento não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

Impugnação procedente em parte.

Crédito Tributário Mantido em parte.

Inicialmente, a DRJ afastou as alegações de nulidade do lançamento, por entender que não ocorreu qualquer das situações arroladas no Decreto nº 70.235/72, e que no processo administrativo fiscal as hipóteses de nulidade são aquelas previstas nos artigos 59 e 60 do referido ato normativo.

Sustenta que no presente caso, o lançamento foi realizado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, servidor competente para efetuar o lançamento, e não houve preterição do direito de defesa, já que a impugnante teve ciência dos autos de infração e foi proporcionado tempo hábil para apresentar sua defesa. Além disso, o auto de infração contém a descrição dos fatos, a indicação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, conforme exigido.

Ademais, alega que possíveis irregularidades, incorreções e omissões no lançamento não resultarão em nulidade se não causarem prejuízo para o contribuinte, a menos que ele tenha dado causa a essas irregularidades, ou se elas não influenciarem na solução do litígio. No presente caso, não cabe alegar nulidade por cerceamento do direito de defesa sob a alegação de falta ou erro no enquadramento legal, pois o contribuinte se defende dos fatos imputados, desde que estes estejam claramente descritos no Termo de Verificação Fiscal para sua compreensão.

Arremata consignando que o Termo de Verificação Fiscal apresenta a descrição dos fatos de forma suficientemente clara para a impugnante compreender a infração alegada, e que a impugnação também demonstra uma perfeita compreensão dos fatos que ensejaram a autuação, o que contradiz a alegação de prejuízo na elaboração da defesa, não havendo motivo para acatar a

preliminar de nulidade suscitada neste ponto, pois todos os aspectos essenciais do lançamento foram respeitados, incluindo os princípios do contraditório e da ampla defesa.

No mérito, iniciou a análise sobre a questão da dedução dos juros sobre o capital próprio em períodos posteriores, entendeu não assistir razão à Impugnante. Isso porque, apesar de a Lei nº 9.249/95 não proibir expressamente o registro do pagamento de juros referentes a períodos anteriores, sua interpretação deve ser coerente com a adoção do regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas.

Salientou que a legislação tributária aborda a dedutibilidade de despesas e custos da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considerando o princípio consolidado de que esses gastos serão registrados conforme o regime de competência, bem como que essa abordagem está em consonância com o artigo 177 da Lei nº 6.404 de 15/12/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), que estabelece o regime de competência como critério fundamental para o reconhecimento das variações patrimoniais.

Que em conformidade com o artigo 247 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), qualquer exclusão do lucro líquido deve decorrer de fatos geradores considerados no respectivo período de apuração, e que o §1º desse mesmo artigo estabelece que o lucro líquido do exercício, para fins fiscais, deve ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, o que implica na obrigação de observar o regime de competência.

Em concordância com esses dispositivos legais, a Instrução Normativa SRF nº 11 de 21/02/1996 determina que, para efeito de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados a titulares, sócios ou acionistas, como remuneração do capital próprio, podem ser deduzidos, desde que observado o regime de competência, e que as instruções normativas emitidas pela Receita Federal do Brasil têm força de lei tributária, e a expressão "observado o regime de competência" contida na norma citada não representa uma inovação legislativa, mas sim uma interpretação da legislação vigente.

Na sequência, sustentou que a alegação da Impugnante de que seguiu o regime de competência não se sustenta, na medida em que não encontram respaldo nas suas demonstrações financeiras.

Sustenta que, no caso das companhias abertas como a Impugnante, o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deve ser o mesmo do dividendo obrigatório, por força da Deliberação CVM n. 683/12, que aprovou a Interpretação Técnica ICPC 08(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis

No caso da Impugnante, suas demonstrações financeiras revelam que, ao contrário do que afirma em sua impugnação, registrou contabilmente os juros sobre o capital próprio propostos por ocasião da elaboração dos respectivos balanços, e não no período posterior em que seu pagamento ou crédito foi deliberado pelo Conselho de Administração. Ademais, observou que a contabilização não foi efetuada em conta de despesa, mas a débito de reservas de lucros no patrimônio líquido e a crédito do passivo circulante.

Logo, embora a deliberação de juros sobre o capital próprio propostos tenha, de fato, ocorrido em momento posterior, sua contabilização ocorreu quando da elaboração dos balanços, razão pela qual a DRJ entendeu que a exclusão no LALUR e no LACS deveria obrigatoriamente ter sido efetuada nesta mesma ocasião, em atendimento ao regime de competência.

No tocante à glosa do montante de R\$ 173.932.091,12 efetuada no 4º trimestre de 2016, a DRJ julgou-a improcedente, tendo em vista a verificação de que a fiscalização não observou que parte dos juros deliberados no valor de R\$ 122.642.104,47 eram relativos ao 3º trimestre/16, e que desse modo a fundamentação legal da infração seria a exclusão no LALUR e no LACS com inobservância do regime de competência e não excesso de despesa, bem como porque não foi verificado excesso de despesa de juros sobre o capital próprio no 4º trimestre/16.

Com relação à alegação de que a autuação referente aos JCP pagos nos 3º e 4º trimestres de 2016 seria indevida, em razão da deliberação para o pagamento ter ocorrido dentro do mesmo exercício social, julgou-a improcedente.

Isso com base no entendimento de que a duração do exercício social não se confunde com o período de apuração do IRPJ e da CSLL.

Salienta que de acordo com os artigos 175 e 176 da Lei das Sociedades Anônimas, o exercício social tem duração de um ano, cuja data de término é estabelecida no estatuto da empresa. Por outro lado, a opção pela periodicidade de apuração do imposto de renda é determinada pelos artigos 220 e 221 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Para empresas que optam pela apuração trimestral, o resultado das atividades é calculado ao final de cada trimestre, não ao final do ano-calendário.

Nesse contexto, entendeu que a dedução dos JCP deve ser feita considerando o período trimestral de apuração do imposto. Isso significa que a decisão de deduzir os juros sobre capital próprio está vinculada ao lucro líquido e ao patrimônio líquido apurados em cada trimestre, conforme estabelecido pela legislação e instruções normativas pertinentes.

Por fim, deixou de apreciar as alegações que atacavam a constitucionalidade das normas, em razão da Súmula CARF n.º 2, e salientou que a exclusão efetuada pelo contribuinte no LALUR e no LACS não observando o regime de competência implica justamente na redução indevida do lucro real nos períodos autuados, o que não se pode admitir, em atenção ao disposto no art. 273 do RIR/99.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.731/1.792), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, sendo necessário evidenciar os seguintes argumentos:

- a) Alega que apesar de a DRJ ter afastado qualquer dúvida de que o artigo 90 da Lei n. 9.249/95 não prevê óbice quanto à dedutibilidade dos JCP pagos na

forma como praticada pela Recorrente, concluiu, contrario sensu, que a aplicação do referido dispositivo deveria se alinhar ao regime de competência, em total desconformidade com a legislação de regência;

- b) Que a alegação da DRJ no sentido de que a Recorrente teria contabilizado as despesas com JCP no próprio período a que se referem, quando da elaboração do balanço, revela flagrante inovação ao lançamento fiscal, e revela uma equivocada interpretação dos fatos, posto que os lançamentos efetuados no período se reverem a provisão efetuada em acordo com as normas, tanto que as Demonstrações Financeiras da Recorrente expressamente indicam tratar-se de "Juros sobre Capital Próprio Propostos", enquanto também retratam (uma linha acima) os Juros sobre Capital Próprio Pagos";
- c) Que a Receita Federal do Brasil possui orientação própria quanto ao reconhecimento da despesa com o pagamento dos JCP, nos termos da já citada IN n 11/96, que determina que os JCP, ainda que imputados aos dividendos obrigatórios, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras,
- d) Que há, na interpretação da DRJ, evidente confusão entre as orientações contábeis relativas ao reconhecimento de provisões e da destinação dos lucros das companhias (ou seja, atreladas à escrituração contábil das sociedades, conforme artigo 177 da Lei das S/A); e as regras fiscais para o reconhecimento de despesas, regida, no caso, pela Lei n. 9.249/95
- e) Que no presente caso, a despesa com o pagamento de JCP é uma despesa meramente tributária, não compondo o resultado contábil societário das pessoas jurídicas, e que nesta hipótese, deve-se observar que, para efeitos de dedutibilidade, o legislador não elegeu, como "fato gerador" da despesa com JCP, o momento da determinação da base de cálculo de despesa (PL), mas sim o do reconhecimento do crédito em favor dos sócios ou acionistas. Ou seja, a legislação fiscal vinculou a dedutibilidade da despesa com JCP ao momento em que os referidos juros são reconhecidos;
- f) Que a Recorrente, ao deliberar e aprovar o pagamento dos JCP ora questionados, reconheceu a referida despesa, por meio de registro na Parte A da LALUR, e que os recolhimentos de IR/Fonte, incidentes sobre os JCP em questão foram realizados pela Recorrente apenas quando da aprovação do pagamento/deliberação, ou seja, exatamente quando da exclusão das despesas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e não quando do registro contábil da mera provisão retratada pela DRJ, o que reforça o equívoco do acórdão recorrido.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso interposto pela contribuinte é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço. O responsável solidário não impugnou o lançamento.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

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

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

(...)

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

- I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e
- II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que grande parte das suas razões recursais já foram apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida, e cujos fundamentos concordo.

Assim, com exceção à glosa das despesas com pagamentos de JCP relativos ao 3º trimestre de 2016, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, tanto no que se refere ao Recurso Voluntário quanto pelo Recurso de Ofício, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, na parte que se aplica.

Em sede de preliminar a Recorrente persiste na alegação de nulidade do lançamento em razão de supostos erros na apuração do excesso de JCP no 4 trimestre de 2016.

Ora, as alegações de impugnação foram apreciadas e acatadas, e acarretou no seu provimento parcial para afastar parte das glosas, entre elas exatamente a relativa ao 4 trimestre de 2016. Como bem enfrentado pela decisão recorrida, eventual erro na quantificação do crédito não tem o condão de acarretar nulidade de todo o lançamento.

Nos termos do que dispõe o art. 59 do RPAF, são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou proferidos com preterição ao direito de defesa. Tais hipóteses não ocorreram e o contribuinte entendeu a acusação e se defendeu adequadamente, tanto que teve a impugnação parcialmente acatada.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

No mérito a discussão é bem conhecida deste Conselho e basicamente se resume à possibilidade ou não de deduzir as despesas com juros de JCP relativos a períodos anteriores. O debate é maduro e comporta a existência de duas correntes bem delineadas.

No que se refere à possibilidade de aproveitamento do JCP apurado em exercícios anteriores, sem respeitar o regime de competência, em que pese reconheça a existência de julgados que acatam a tese do contribuinte, bem como decisões não vinculantes de tribunais superiores no mesmo sentido, permaneço firme na minha convicção acerca da impossibilidade.

Isto porque, aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa dos juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP.

Sobre o tema, peço vênias para citar o Acórdão n. 1401-004.201 de Relatoria do Nobre colega Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, julgado em 11/02/2020, e que recebeu, na parte que interessa, a seguinte ementa:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;

A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de

lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência.

Ressalte-se que este Relator acompanhou o voto proferido no referido julgamento, e não tendo mudado meu entendimento até então, por consequência lógica adotarei a mesma posição, e peço vênias para citar o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no que interessa para o presente processo:

Todavia, penso que a decisão de primeira instância deve ser reformada, em atenção ao recurso de ofício, restabelecendo-se o lançamento de ofício conforme efetuado pela autoridade administrativa.

Explico.

Diferentemente da forma como foi tratada pela DRJ, a matéria sob exame não se subsume à hipótese de inobservância do regime de competência, mas de impossibilidade jurídica de destinação *a posteriori* dos lucros de 2012 para pagamento de Juros sobre Capital Próprio em 2013.

É o que se extrai da ementa do Acórdão nº 1101-000.904, de 12/06/2013, no qual a 1ª Turma da 1ª Câmara do CARF negou, por unanimidade, a dedutibilidade de JCP em situação similar, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados.

Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de

dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados. (grifei)

Do primoroso voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, destaco os seguintes trechos, cujas razões adoto neste voto:

Os julgados administrativos contrários à tese defendida pela recorrente fundamentam-se em doutrina que classifica o registro dos juros sobre capital próprio como opcional, de modo a limitar os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos.

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).

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a *distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio* (*Op. cit.*, p. 131). No mesmo sentido é a manifestação 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 Assembleia 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.

O art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.

Pois bem, o “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei.

Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em cash basis e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. **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 nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam

inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequências porque a observância – e a eventual inobservância – desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas.

O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. **Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora**

de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães bem sintetiza as conclusões extraídas deste texto, no voto condutor do Acórdão nº 130200.465:

Do referido texto, que acolho por inteiro, ressalto as seguintes conclusões:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;
7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;

9. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

A caracterização do registro de juros sobre o capital próprio como faculdade ou opção é aspecto que envolve, também, a definição de sua natureza. Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3o volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193), aborda a criação desta dedução em contexto que facilita a compreensão de sua natureza:

Os juros sobre o capital próprio devem ser inseridos em contexto mais amplo, tendo em vista que acompanharam a isenção de dividendos. Sob tal perspectiva, parece possível ver nos juros sobre capital próprio uma criativa solução do legislador brasileiro para enfrentar a prática da subcapitalização, ou thin capitalization.

Tal prática, que se mostrou corrente em países nos quais a distribuição de dividendos é tributada, consiste em os sócios de determinada sociedade, em vez de aportarem seus investimentos no capital social da referida sociedade, mantê-los como empréstimos. Revela-se vantajosa na medida em que as despesas da sociedade com o pagamento dos juros decorrentes de tais empréstimos são dedutíveis, ao passo que os dividendos distribuídos não.

Assim, em situações em que tanto os juros quanto os dividendos pagos aos sócios são tributados, é mais vantajoso para os sócios capitalizar suas empresas por meios de empréstimos do que por aportes no capital social, uma vez que o pagamento de juros, diferentemente dos dividendos, é despesa dedutível da sociedade.

Para evitar a prática da thin capitalization, países como os Estados Unidos da América estabeleceram alguns limites para a capitalização por meio de empréstimos dos sócios. Com efeito, a legislação desses países estabeleceram diversos métodos para se constatar se a subcapitalização estaria ocorrendo, a exemplo do limite máximo de empréstimos em relação ao valor do capital subscrito e integralizado; uma vez constatada a ocorrência da prática, autorizado ficaria o Fisco a tributar os juros excessivos como dividendos.

No Brasil, com o advento da Lei nº 9.249/1995 (produzindo efeitos para o exercício de 1996), os dividendos pagos pelas sociedades brasileiras aos seus sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou não no País, passaram a ser rendimentos não tributáveis. Conforme reconhecido pela própria Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda que acompanhou, à época, o Projeto de Lei nº 913/1995, tratou-se de medida de integração entre o imposto de renda da pessoa física e o imposto de renda da pessoa jurídica, com vistas a evitar a incidência do primeiro sobre recursos já tributados pelo último. O tema da integração da tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, ocupou, nas últimas décadas, estudos e debates nos Estados Unidos e na União Européia.

E dizer, pretendeu-se eliminar, com tal expediente, a dupla tributação econômica.

Conferir-se isenção aos dividendos recebidos pelos acionistas ou sócios é método tradicional para evitar-se a dupla incidência econômica do imposto, cuja adoção já foi considerada pelo Departamento do Tesouro norte-americano em estudo sobre os diversos "protótipos" de integração.

Daí encontrar-se nos juros sobre capital próprio expediente criativo para se evitar a thin capitalization. Em face da isenção dos dividendos recebidos então estabelecida e que passou a diferenciar o modelo brasileiro daquilo que se encontrava, via de regra, no direito comparado, a solução adotada seguiu caminho inverso à experiência internacional. Enquanto alhures se conferia aos juros a indedutibilidade própria de dividendos, o Brasil inovava, permitindo que se deduzissem os juros sobre o capital próprio, equiparando-os, portanto, ao tratamento tributário de juros propriamente ditos.

Os "juros sobre o capital próprio" têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo.

Assim, consoante a disciplina do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e reconhece o valor como uma despesa dedutível, abatendo-a de seu lucro tributável. Ao mesmo tempo, tais valores encontram-se sujeitos à retenção na fonte, no momento do pagamento ao acionista, à alíquota de 15%. **Desincentiva-se, pois, a capitalização das sociedades por meio de empréstimos, ou subcapitalização, já que ela não é necessária para se conseguir a dedutibilidade dos pagamentos aos sócios.** A este respeito, assinalou a

Exposição de Motivos que acompanhou o Projeto de Lei do qual derivou a Lei nº 9.249/1995:

"A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia."

[...] (negrejou-se)

Na seqüência, descrevendo o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, referido autor conclui que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume razoável toma-los como vero conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado. Daí que:

Afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9o da Lei nº 9.249/1995 a uma **remuneração do capital**.

O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta. Em tal contexto, **o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital**.

[...]

A natureza de remuneração do capital emprestada ao instituto constante do artigo 9o da Lei nº 9.249/1995 permite que se concretizem as exigências do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

[...]

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.**

[...]

Em síntese, por meio dos juros sobre capital próprio, assegura-se igual tratamento tributário à atividade empresarial, afastando-se a diferenciação por conta da origem de seu capital (próprio ou de terceiros).

Do ponto de vista do investidor, também, se concretiza a igualdade, naquilo que se equiparam ambas as situações. Se é verdadeira a premissa de que do lucro obtido na atividade empresarial, uma parte corresponde à remuneração do capital e outra, à atividade produtiva, então **não há razão para a remuneração do capital proveniente de aplicações financeiras ter tratamento diferente daquele mesmo capital investido na empresa**. Daí a tributação exclusiva na fonte. [...]

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. (negrejou-se)

Abordando a questão, expõe Alberto Xavier, em Natureza Jurídico-Tributária dos “Juros sobre Capital Próprio” face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais (in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 21, Junho de 1997, p. 7/11), que o “juro sobre capital próprio” outra coisa não é que um resultado distribuível da companhia sujeito a **regime fiscal especial**” e “**opcional**”. E acrescenta:

Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral.

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados

para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios.

Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital.

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de

cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro.

Como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto condutor do Acórdão nº 130200.465:

As disposições dos artigos 247 e 273 do RIR/99, não custa repisar, não guardam relação com a matéria submetida a exame, eis que não estamos diante nem de valores que competem a outro período de apuração nem de postergação de pagamento de imposto.

Despicienda, assim, a análise dos efeitos decorrentes da aplicação dos dispositivos acima mencionados.

No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante. (grifei)

Veja-se que as razões expostas no voto acima coadunam-se com a fundamentação utilizada pela fiscalização para a glosa das despesa de JCP. Reproduzo excertos do Termo de Verificação Fiscal:

21. O exame rigoroso da redação do **artigo art. 9º da Lei nº 9.249/95** evidencia que **todos os elementos são articulados logicamente**, pelo que é artificiosa qualquer interpretação que se refira, para fins de cálculo dos Juros sobre Capital Próprio, a períodos de apuração distintos daquele de seu pagamento ou crédito e dedução, para fins de apuração tributária.

22. Inexiste na Lei nº 9.249/95 qualquer referência a JCP acumulados e retroatividade, bem como respectiva forma de cálculo e definição de limites de valor e de decurso temporal, que deveriam acompanhar tais conceitos. A tentativa de interpretação nesse sentido afronta a lógica que articula os elementos da lei, conduzindo a um sem-número de contradições e dúvidas, que evidenciam sua inconsistência e corroboram o acerto da linha de interpretação exposta atrás.

[...]

25. O disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que prevê que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76) não implica que as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP se confundam. Claro está que a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, todavia cada um dos institutos é regido por legislação própria, consistindo em entidades com configurações jurídicas e efeitos distintos. Ressalte-se que o dividendo é remuneração obrigatória para as

sociedades anônimas, enquanto que os JCP foram criados pela legislação tributária como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real. E, ainda, que há previsão expressa quanto ao não pagamento dos dividendos obrigatórios em função da situação financeira da empresa, possibilitando o pagamento destes em momento posterior, conforme § 4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. No entanto, neste caso, conforme consta no diploma legal, deve este valor, em observância ao regime de competência, ser registrado como reserva especial.

26. Ou seja, enquanto a distribuição de dividendos tem obrigatoriedade prevista nos termos do art. 202 da Lei nº 6404/76, os JCP consistem em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade. O art. 9º da Lei nº 9.249/95 concede à pessoa jurídica a faculdade legal de remunerar o capital próprio nos termos que estabelece, cabendo à mesma decidir sobre o emprego da faculdade que lhe é colocada à disposição. Estar o direito posto à disposição não implica todavia autorização para que dele se usufrua a qualquer momento, inexistindo previsão legal para a dedução de alegados “JCP acumulados”, para fins de apuração do lucro real. Ao contrário dos dividendos obrigatórios, em que existe expressa previsão legal quanto ao não pagamento, no tocante aos JCP não há necessidade de restrição legal do gênero, na medida em que ninguém está compelido, por lei tributária ou comercial, a pagar juros desta natureza.

[...]

34. A aprovação das demonstrações implica verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que os embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e de resultado econômico. Cabe, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício - se existente.

Logo, uma vez não prevista a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio na ata da Assembléia que delibere acerca das demonstrações financeiras e destinação de lucros do exercício, inexistente de fato e de direito a despesa correspondente ao período-base.

35. Por outro lado, do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um **interesse público**. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um **ato jurídico perfeito** e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os

interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas. Neste cenário, permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não se aplica ao presente caso. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

[...]

38. Logo, podemos concluir que para haver **dedutibilidade** das despesas de JCP necessário se faz que tenha se materializado o fato gerador correspondente, ou seja, a **deliberação social tomada no devido tempo**, e que a empresa tenha observado as **condições previstas na lei 9.249/95**, ou seja, o pagamento ou creditamento (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer aos limites previstos na lei.

É oportuno destacar que, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa tratou a questão do regime de competência como uma razão a mais, como se pode verificar no seguinte trecho:

23. **Adicionalmente**, em se tratando de Sociedade Anônima, a necessidade de observância do regime de competência constante do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996 é expressamente prevista no Art. 177 da Lei nº 6.404/76. Lembrando que o lucro real é o lucro líquido com os ajustes previstos em lei, conforme art. 247 do RIR/99, e considerando o disposto no art. 248 do RIR/99, que prevê expressamente que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial, bem como o disposto no art. 251 do RIR/99, que dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conclui-se que o regime de competência deve ser obedecido na apuração do lucro real, o que deixaremos ainda mais claro adiante. (grifei)

No mesmo diapasão das razões que fundamentam o auto de infração e o acórdão acima mencionado, colaciono os seguintes julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE PERÍODOS ANTERIORES. INCIDÊNCIA. FACULDADE. EXERCÍCIO.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, haja vista que, em observância ao regime de competência, a despesa juros com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades. (Acórdão CARF nº 1201-000.857, de 10/09/2013) (grifei)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

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, 4Não 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. (Acórdão CARF nº 9101-002.697, de 16/03/2017) (grifei)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

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

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

As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão CARF nº 9101-004.396, de 11/09/2019). (grifei)

Em síntese, diante dos fundamentos expostos, chego à seguinte conclusão:

(i) Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;

(ii) A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;

(iii) Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP, calculado conforme exposto acima, caso o montante decorrente da aplicação da TJLP (do próprio período) supere 50% dos lucros do próprio período.

(iv) Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência.

Assim, neste tópico, voto por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário, restabelecendo o lançamento de ofício conforme efetuado pela autoridade administrativa.

Nesse mesmo sentido esta TO já se manifestou de forma unânime em processo de minha Relatoria:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP.

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

(Acórdão 1401-005.896 – Relator Daniel Ribeiro Silva – Sessão 16/09/2021)

No mesmo sentido é a posição da CSRF, proferida por voto de qualidade:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Os juros sobre o capital próprio (JCP) não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte dos próprios JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.

(Acórdão 9101-006.755 – Relator Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Sessão 03/10/2023)

Assim, repito, em que pese reconheça a existência de excelentes posições doutrinárias em sentido contrário, permaneço firme nas minhas convicções acerca da impossibilidade de dedução das despesas de juros fora

Necessário lembrar que, enquanto a distribuição de dividendos tem obrigatoriedade prevista nos termos do art. 202 da Lei nº 6404/76, os JCP consistem em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade. O art. 9º da Lei nº 9.249/95 concede à pessoa jurídica a faculdade legal de remunerar o capital próprio nos termos que estabelece, cabendo à mesma decidir sobre o emprego da faculdade que lhe é colocada à disposição.

Entretanto, isso não implica em autorização para que dele se usufrua a qualquer momento, inexistindo previsão legal para a dedução de alegados “JCP acumulados”, para fins de apuração do lucro real. Ao contrário dos dividendos obrigatórios, em que existe expressa previsão legal quanto ao não pagamento, no tocante aos JCP não há necessidade de restrição legal do gênero, na medida em que ninguém está compelido, por lei tributária ou comercial, a pagar juros desta natureza.

Por sua vez, a aprovação das demonstrações implica verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que os embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e de resultado econômico. Cabe, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício - se existente.

Assim, uma vez não prevista a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio na ata da Assembleia que delibere acerca das demonstrações financeiras e destinação de lucros do exercício, inexistente de fato e de direito a despesa correspondente ao período-base.

Do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um interesse público. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um ato jurídico perfeito e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas.

Permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

Assim, a conclusão que chego é a de que para haver dedutibilidade das despesas de JCP necessário se faz que tenha se materializado o fato gerador correspondente, ou seja, a deliberação social tomada no devido tempo, e que a empresa tenha observado as condições previstas na lei 9.249/95, ou seja, o pagamento ou creditamento (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer os limites previstos na lei.

Por sua vez, a defesa do contribuinte de que teria respeitado o regime de competência vez que a deliberação e o pagamento ocorreram no próprio trimestre de apuração também não merece guarida. Como já exposto, a contabilização deve se dar no próprio período de apuração do lucro. Veja que em exemplos trazidos pela Recorrente as deliberações sempre ocorreram em períodos posteriores. Deduzir as despesas no período de deliberação não significa, no caso concreto, o respeito ao regime de competência como já muito bem detalhado acima.

Desta forma, com base nas razões acima expostas oriento meu voto por negar provimento ao Recurso Voluntário relativamente as glosas com despesas de JCP pagas no ano-calendário de 2015 e 1º trimestre de 2016 (referente ao ano-calendário de 2015).

No que se refere ao JCP pago no 3º trimestre de 2016 (relativo ao 1º semestre de 2016) penso que a tese da Recorrente deve ser acolhida.

Cumprе ressaltar, inicialmente, que a Recorrente mudou a sua forma de apuração de lucro anual para trimestral a partir do exercício de 2016. Por sua vez, não bastasse a ilogicidade e dificuldade de operacionalização da realização de ao menos 4 assembleias deliberativas e se contabilizar a dedução do pagamento do JCP dentro do próprio trimestre, me parece que o art. 75 da IN n. 1.700/2017 c/c ao art. 175 da Lei das S.A. dão guarida à tese defendida pela Recorrente.

Veja que a Recorrente reconheceu contabilmente provisões não dedutíveis de pagamentos de JCP nos referidos trimestres de apuração, fato não contestado diretamente pela

autoridade fiscal. Não realizou a dedução, por sua vez, por inexistir, naquele momento, a obrigatoriedade do pagamento em razão da não deliberação em assembleia.

Por sua vez, realizada a deliberação em reunião ordinária ocorrida em agosto de 2016 a Recorrente procedeu ao pagamento e dedução das despesas, dentro do mesmo ano-calendário. Este ponto é importante vez que o § 4º do art. 75 da IN 1.700/2017 limita a dedutibilidade do JCP dentro do próprio ano-calendário, senão vejamos:

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

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

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

- I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;
- II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 161 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que se trata de caso fático distinto dos que foram anteriormente analisados por esta TO, que sempre trataram de apuração anual. Necessário ressaltar ainda que a IN 1.700/2017 não traz distinções quanto ao período de apuração, trazendo um único limitador relativo ao ano-calendário, fato que está alinhado com o art. 175 da Lei das S.A que indica a duração do exercício social da empresa.

Assim, neste ponto oriento meu voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa relativa aos JCP pagos no 3º trimestre de 2016.

Já no que se refere ao Recurso de Ofício também entendo que o mesmo deva ser improvido.

A DRJ de maneira adequada e com base nas alegações da impugnação refez o cálculo dos limites de dedutibilidade relativos ao 4º trimestre de 2016 bem como os fundamentos de exclusão e adequadamente chegou às seguintes conclusões:

Por conseguinte, é improcedente a glosa de R\$ 173.932.091,12 efetuada no 4º trimestre de 2016, pois:

- a) a fiscalização não observou que parte dos juros deliberados no valor de R\$ 122.642.104,47 eram relativos ao 3º trimestre/16; desse modo a fundamentação legal da infração seria a exclusão no LALUR e no LACS com inobservância do regime de competência e não excesso de despesa;
- b) não foi verificado excesso de despesa de juros sobre o capital próprio no 4º trimestre/16.

Em decorrência, devem ser excluídos os seguintes créditos tributários:

Receita	Tributo	Período	Vencimento	Valor Excluído
2917	IRPJ	TRIMESTRAL	31/01/2017	43.483.022,77
2973	CSLL	TRIMESTRAL	31/01/2017	15.653.888,20

De fato, como muito bem observado pela DRJ:

Como o Conselho de Administração deliberou o pagamento de R\$ 247.800.000,00, este valor correspondeu a 99,9826% do calculado na planilha acima.

Portanto, os juros deliberados são de R\$ 122.642.104,47 relativos ao 3º trimestre (R\$ 122.663.450,55 x 99,9826%) e R\$ 125.157.895,53 relativos ao 4º trimestre (R\$ 125.179.679,48 x 99,9826%).

A fiscalização considerou no cálculo do excesso de exclusão do 4º trimestre de 2016 o valor de R\$ 247.800.000,00 em vez de R\$ 125.157.895,53.

Neste caso, entendo que assiste razão à impugnante, pois a fundamentação para a glosa do valor de R\$ 122.642.104,47 deveria ser a exclusão no LALUR e no LACS sem a observância do regime de competência e não excesso de despesa.

Ademais, após o recálculo dos limites ficou claro que não houve excesso de dedutibilidade de juros no 4º trimestre de 2016.

Por essas razões e adotando os fundamentos da decisão recorrida nego provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto a eventuais alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade aplicável a Súmula CARF n. 02.

Assim, face a tudo o quanto exposto oriento meu voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

Desta feita, nos termos da faculdade garantida pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023), adoto parcialmente a decisão da DRJ como razões de decidir, acrescidas das razões aqui expostas, e voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa relativa ao JCP pago no 3º trimestre de 2016.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva