



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720404/2022-94
ACÓRDÃO	1202-001.340 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIELO S.A – INSTITUICAO DE PAGAMENTO
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

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 mantém seus saldos de um

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

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

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, Vencido o Conselheiro Relator e as Conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz e Miriam Costa Faccin que votaram por dar-lhe provimento. Designado o conselheiro Mauricio Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira - Redator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (suplente convocada), Roney Sandro Freire Correa, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Ana Cecilia Lustosa da Cruz, o conselheiro(a) Marcelo Jose Luz de Macedo, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Miriam Costa Faccin.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, transcrevo abaixo o relatório do acórdão nº 107-018.791 – 8ª turma/drj07, proferido quando do julgamento de impugnação, para a seguir complementá-lo com a descrição dos atos processuais praticados a partir daquela ocasião.

trata-se dos autos de infração de fls. 552-567, por meio dos quais são exigidos, para o 2º e 4º trimestres do ano-calendário 2017, R\$ 81.625.000,00 de imposto de renda pessoa jurídica (irpj) e R\$ 29.385.000,00 de contribuição social sobre o lucro líquido (csll), ambos acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

em síntese, a motivação para os lançamentos, apresentada no termo de verificação fiscal (tvf, fls. 541-551), foi a seguinte:

para o ano de 2017, a cielo s.a. apresentou, em 31/07/2018, a escrituração contábil fiscal (ecf) 4384a02d653c723b6b3cd31263a5079398d5e31c-0, transmitida nos termos da legislação aplicável ao sistema público de escrituração digital (sped) instituído pelo decreto nº 6.022/2007.

(...)

o contribuinte cielo s.a. excluiu os montantes abaixo das apurações do lucro real em 2017 a título de juros sobre o capital próprio, conforme consta no respectivo lalur – parte - a. destaca-se que a apuração em 2017 foi feita pelo lucro real trimestral.

2º Trimestre	Conta “199.01-Outras exclusões – Qualquer indicador de Relacionamento”	R\$ 325.300.000,00
4º Trimestre	Conta “198.03-Juros sobre Capital Próprio”	R\$ 318.200.000,00

(...)

(...) o contribuinte informou que a distribuição de juros sobre capital próprio referente ao 1º semestre de 2017 foi contabilizada na apuração do 2º trimestre de 2017, no valor de R\$ 325.300.000,00.

por fim, esclarece que a conta “199.01: (-) outras exclusões – qualquer indicador de relacionamento” no valor de R\$ 367.929.000,00, constante no lalur parte a do 2º trimestre de 2017 é composta pelos seguintes valores:

Conta Contábil	Descritivo	Valor
3202010021	Reversão de JCP	325.300.000,00
4601010001	Variação cambial – Perda	23.077.000,00
4601010002	Variação cambial – Ganho	19.552.000,00
	TOTAL	367.929.000,00

na ata de reunião do conselho de administração realizada em 23 de junho de 2017 foi deliberada a distribuição aos acionistas de juros a título de remuneração do capital próprio no valor de R\$ 325.300.000,00, referente ao primeiro semestre de 2017, com previsão de pagamento em 29 de setembro de 2017 (...)

em 13 de dezembro de 2017, foi deliberada a distribuição de R\$ 318.200.000,00 a título de juros sobre o capital próprio relativos ao 2º semestre de 2017, com previsão de pagamento em 29 de março de 2018, conforme reprodução da ata da reunião do conselho de administração (...)

(...)

da análise da documentação apresentada e dados da demonstração de resultado do exercício na ecf, observa-se que o valor total excluído a título de juros sobre o capital próprio no 2º trimestre, no valor de R\$ 325.300.000,00, engloba valores referentes a jcp do 1º e do 2º trimestres, nos valores R\$ 165.500.000,0 e R\$ 159.800.000,00 respectivamente.

(...)

além disso, no 4º trimestre de 2017, foi excluído a título de juros sobre capital próprio o valor total de R\$ 318.200.000,00, referente à despesa de jcp do 3º trimestre no valor de R\$ 161.000.000,00 e do 4º trimestre no valor de R\$ 157.200.000,00.

prossequindo na motivação dos lançamentos, a auditoria, após citar trechos da legislação que rege a matéria, manifesta os seguintes entendimentos:

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 nº 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, as despesas devem ser discriminadas na 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 a determinação quanto à observância do regime de competência contida no artigo 177, da lei nº 6.404/1976:

“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.”

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.

dessa forma, para efeito de apuração do lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido, além dos limites legais previstos a dedutibilidade dos juros remuneratórios, deve-se ainda atender ao regime de competência.

(...)

além disso, a instrução normativa in/srf n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996 estabelece que os juros sobre capital próprio poderão ser deduzidos na apuração do lucro real, desde que observado o regime de competência (...)

a instrução normativa srf nº 41/98, com o objetivo de elucidar a aplicabilidade do art. 9º da lei nº 9.249, de 1995, esclareceu considerar-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de crédito do sócio (...)

a auditoria cita solução de consulta da 6ª região fiscal; decisões do carf e do stj; e doutrina alinhadas com seu entendimento de que a dedução da despesa com jcp deve observar o regime de competência.

assim, por inobservância do regime de competência foram glosadas as exclusões abaixo:

Período de Apuração 2017	JCP excluído incorretamente	Infração
2º Trimestre	R\$ 165.500.000,00	Inobservância do regime de competência
4º Trimestre	R\$ 161.000.000,00	Inobservância do regime de competência

2 impugnação

a interessada foi intimada do lançamento em 11/07/2022 (fl. 572) e, em 05/08/2022 (fl. 579), interpôs impugnação (fls. 582 e segs.), acrescentando, em síntese, o que segue:

- as condições e limites previstos na legislação tributária para dedução dos jcp foram cumpridos:

10. desta feita, a despeito do entendimento aplicado na acusação fiscal, no sentido de que a dedutibilidade dos jcp estaria subordinada ao período a que se refere, isso é, somente se poderia deliberar, pagar e deduzir os juros referentes ao respectivo trimestre, tendo em vista que a impugnante apurou o lucro real trimestral, não se pode perder de vista que a dedução das despesas com jcp está vinculada, unicamente, aos requisitos descritos no artigo 9º da lei nº 9.249/1995 e reproduzidos no artigo 347 do rir/1999.

11. de fato, a impugnante cumpriu todos os requisitos exigidos pela legislação acima para dedução dos jcp no ano-calendário de 2017 (2º trimestre e 4º trimestre, contemplando, respectivamente, os jcp do 1º trimestre e 3º trimestre), uma vez que:

(i) deliberou, por meio de reuniões do conselho de administração realizadas em 23.6.2017 e 13.12.2017, a distribuição de jcp referentes ao 1º e 2º semestres, respectivamente (doc. 02);

(ii) calculou os jcp a serem pagos ou creditados com base no resultado da aplicação da tjlp pro rata dia sobre o montante do patrimônio líquido dos períodos (cf. planilha apresentada às fls. 8 e 9 dos autos); e

(iii) procedeu ao efetivo pagamento dos jcp deliberados aos seus acionistas no limite de 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros (cf. planilha apresentada às fls. 8 e 9 dos autos).

12. assim é que se verifica que, no decorrer do tvf, a autoridade fiscal sequer buscou negar o cumprimento dos referidos requisitos pela impugnante, limitando-se a defender a tese de que "é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre capital próprio de períodos anteriores, sob pena de infringir o regime contábil da competência" (fl. 11 do tvf).

(...)

14. ocorre que, conforme se passará a demonstrar, ao contrário do que foi consignado pela autoridade fiscal, o legislador não estabeleceu qualquer limite temporal para a deliberação, contabilização e pagamento dos jcp aos titulares, sócios ou acionistas das pessoas jurídicas. desta forma, não previu qualquer proibição para que os jcp sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores à deliberação e pagamento. além disso, as deliberações foram realizadas dentro do mesmo exercício, não havendo qualquer impacto fiscal negativo ao fisco.

- da ausência de limitação temporal:

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

21. ou seja, não é e nunca foi a vontade do legislador delimitar um marco temporal para a deliberação, pagamento e dedução dos jcp, o que vai ao encontro da própria redação final do referido dispositivo legal, que em momento algum traz qualquer linha acerca de suposta impossibilidade de se considerar períodos anteriores na deliberação e cálculo dos jcp a serem distribuídos aos titulares, sócios ou acionistas, da pessoa jurídica.

(...)

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

(...)

33. por isso, ao pretender impor limite temporal não previsto na lei, a autoridade fiscal agiu em evidente afronta ao princípio constitucional da legalidade, previsto no artigo 150, i, da constituição federal, refletido no artigo 97, i, do código tributário nacional ("ctn"), o que não pode ser admitido.

(...)

38. no presente caso, a autoridade fiscal não se limitou a interpretar o artigo 9º da lei 9.249/1995, mas, sim, extrapolou sua competência ao impor condição não prevista no dispositivo legal, razão pela qual a acusação não pode prosperar, com o consequente cancelamento integral dos autos de infração de irpj e csll ora debatidos.

- em apoio à alegação de ausência de limitação temporal, a interessada cita doutrina e decisões do carf. aduz que as decisões citadas pela auditoria não demonstram o posicionamento recente do carf, que, de fato, seria manifestamente contrário ao entendimento consignado no lançamento fiscal.

52. logo, considerando que (i) a impugnante cumpriu todos os requisitos e respeitou todas as limitações necessárias para a dedução dos jcp previstas na lei nº 9.249/1995, bem como que (ii) inexistente qualquer limitação no que diz respeito ao prazo para deliberação, crédito ou pagamento dos jcp, de rigor o cancelamento dos autos de infração por esta c. turma julgadora.

7 a autuação se mostraria ainda mais desarrazoada porque as deliberações foram tempestivas:

54. ou seja, no caso em apreço, sequer estamos diante do "jcp retroativo", uma vez que os montantes deliberados decorrem do mesmo exercício (ano-base 2017), respeitando até mesmo o critério de destinação dos lucros do período em ata de assembleia geral (...).

- da efetiva observância ao regime de competência. a interessada defende que a despesa relativa aos jcp não compete ao período de apuração do patrimônio líquido (utilizado como base de cálculo dos jcp), mas àquele em que se deliberou o pagamento dos jcp. dessa forma, as despesas com jcp calculadas sobre o patrimônio líquido do 1º e 3º trimestres competiriam respectivamente ao 2º e 4º trimestres, pois foi nestes períodos em que houve as deliberações acerca dos pagamentos dos jcp:

57. de fato, ainda que se admita que os jcp distribuídos pela impugnante refiram-se a trimestre anterior, i.e., sua deliberação ocorreu após o trimestre no qual se baseia o seu cálculo, é inegável que somente podem ser considerados como despesas no período em que o seu pagamento ou crédito houver sido efetivamente deliberado, momento em que se consideram incorridas (atendidos os limites previstos em lei, que, além de respeitados no presente caso, sequer foram questionados pela autoridade fiscal).

58. isto porque, a legislação fiscal vinculou a dedutibilidade da despesa referente à tjlp sobre o patrimônio líquido ao momento em que os referidos juros são reconhecidos. ou seja, para efeitos de dedutibilidade, o legislador não elegeu o momento de determinação da base de cálculo da despesa (patrimônio líquido), mas sim o do reconhecimento do crédito em favor dos sócios ou acionistas, nascendo, nesse momento, a competência para fins de dedutibilidade.

59. dessa forma, tendo em vista que no caso em análise a deliberação para o pagamento da despesa com jcp se verificou nos próprios períodos em que deduzidas as despesas, a alegação fiscal de que o pagamento dos jcp em questão fere o princípio da competência está equivocada. aqui, o fator econômico que determina a competência do exercício não é o da apuração da base de cálculo da despesa (pl), mas, sim, o de sua deliberação, momento em que surge a despesa.

60. nesses termos, considerando a incontestada inexistência de prazo legal para a deliberação do pagamento dos juros, o fato de a impugnante ter deliberado o pagamento e reconhecido as despesas com jcp referentes ao 1º trimestre de 2017 no 2º trimestre de 2017, bem como ao 3º trimestre de 2017 no 4º trimestre de 2017, confirma a absoluta observância do regime de competência e, por conseguinte, revela a total insubsistência do argumento suscitado na acusação fiscal.

(...)

66. ainda, conforme se infere do próprio tvf (fls. 543 a 545 dos autos), a dedução feita no 2º trimestre de 2017 teve a deliberação realizada em 23/06/2017 (referente ao primeiro semestre do ano), enquanto a dedução feita no 4º trimestre de 2017 teve a deliberação realizada em 13/12/2017 (referente ao segundo semestre do ano). verifica-se, portanto, que as etapas foram realizadas dentro do mesmo exercício.

(...)

70. este é, inclusive, o conceito de "regime de competência" manifestado pela própria receita federal do brasil, a teor do exposto no parecer normativo cst nº 58/1977, em que restou consignado que "regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa".

- o resp 1.086.752/pr, citado no tvf, seria de fato contrário à tese da auditoria:

76. note-se que a própria autoridade fiscal se vale de breve excerto do julgado acima para sustentar, supostamente, seu posicionamento. ocorre que, o trecho do julgado do e. stj reproduzido no tvf (destacado abaixo) retrata a mera diferenciação entre os jcp, compreendido como uma faculdade da pessoa jurídica, e os dividendos, cuja distribuição é obrigatória nos termos da lei nº 6.404/76 (lei das s.a.). veja-se:

(...)

77. de fato, da leitura integral do acórdão em questão se percebe que o decisum contraria a acusação fiscal, reconhecendo a possibilidade de que o contribuinte reconheça a despesa com os jcp em período diverso daquele a que se refere, motivo pelo qual nega provimento do recurso especial fazendário. confira-se:

"com efeito, a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento. (...)

- a interessada cita outras decisões judiciais (stj, trf3, trf5).

82. portanto, notório que as exclusões realizadas pela impugnante estão manifestamente em linha com a legislação e a jurisprudência aplicável ao caso, pois (i) não há previsão legal impedindo o pagamento de jcp referente a trimestres anteriores e (ii) a dedução de tais despesas respeita, plenamente, o regime de competência, uma vez que foram deduzidas no próprio período em que reconhecidas/deliberado o pagamento, em especial, no caso em questão, dentro do mesmo exercício social.

- a interpretação dada pela auditoria à in srf nº 11/1996 teria extrapolado os limites legais:

83. nem se alegue, por oportuno, que a presente exigência poderia ser embasada pela instrução normativa srf nº 11/1996, citada no tvf (fl. 547 dos autos).

84. isso porque, é certo que a interpretação conferida pela autoridade fiscal à referida instrução normativa srf nº 11/1996, no que se refere ao regime de competência, extrapola os limites previstos na lei nº 9.249/1995, ofendendo, desta forma, o princípio constitucional da legalidade positivado nos artigos 5º, inciso ii e 150, inciso i da constituição federal e 97 do código tributário nacional, motivo pelo qual não pode ser aceita como fundamento ao presente processo administrativo.

- as deliberações acerca do pagamento dos jcp ocorreram no exercício (ano-calendário) 2017 e se referem ao exercício (ano-calendário) 2017, logo não há que se falar em jcp calculado com base em períodos anteriores:

86. nesse sentido, ainda cumpre destacar que, mesmo que se adotasse a tese da autoridade fiscal de que os jcp não poderiam ser calculados com base em períodos anteriores, o que se alega apenas para argumentar, os presentes autos de infração deveriam ser cancelados. isto porque, as deliberações dos jcp pagos ocorreram no mesmo exercício a que eles se referem, i.e., o ano-calendário de 2017, fato taxativamente assumido pela autoridade fiscal no tvf (fls. 543 e 544 dos autos), que chega até a afirmar que a dedução deve ocorrer no "ano de competência" (...)

88. nesse contexto, verifica-se uma clara confusão de conceitos tributários e fiscais na argumentação desenvolvida pela autoridade fiscal, porquanto busca reduzir o exercício social, estabelecido conforme a norma societária/contábil, ao período de apuração trimestral, definido pela norma tributária.

89. consoante disposto no artigo 175 da lei nº 6.404/1976 ("lei das s.a."), o exercício social tem duração de um ano, sendo a data de término definida no estatuto social da companhia, o qual, no caso da impugnante, correspondia ao período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, conforme estatuto social vigente à época:

(...)

90. portanto, ainda que a opção ao lucro real adotada pela impugnante para o ano- calendário de 2017 corresponda à apuração trimestral, é certo que o exercício permanece aquele definido em seu estatuto social, ou seja, iniciando-se em 1º de janeiro de 2017 e encerrando-se em 31 de dezembro do mesmo ano.

(...)

97. nestes termos, tendo em vista que a contabilização dos jcp em questão ocorreu no próprio período-base correspondente, mesmo que prevalecesse o entendimento fiscal - o que se admite por argumento - foi respeitado o regime de

competência do exercício, na forma como defendida na acusação fiscal, motivo pelo qual é legítima a exclusão destes valores na apuração do irpj e csll.

- da deliberação e pagamento dos jcp e inexistência de preclusão ou renúncia.

102. (...) dos trechos acima colacionados, fica a impressão de que a autoridade fiscal defende a tese segundo a qual, ao deixar de ser exercida no seu "devido tempo" mediante a deliberação no período a que corresponde, a pessoa jurídica renuncia à faculdade de deliberar, pagar e deduzir jcp, configurando-se a preclusão de um direito em razão do seu não exercício.

(...)

105. assim como não há previsão legal que estabeleça um aspecto temporal para fins de dedutibilidade dos jcp, conforme já exposto pela impugnante, inexistente qualquer previsão no sentido de que a ausência de deliberação de pagamento ou creditamento dos jcp resultaria na perda do direito à dedução de tais valores do lucro real e da base de cálculo da csll. ou seja, novamente a arguição feita pela autoridade fiscal carece de fundamento jurídico que a sustente.

106. isto porque, conforme já demonstrado, em momento algum o legislador, especialmente no artigo 9º da lei nº 9.249/1995, determinou qualquer prazo para deliberação e pagamento (exercício da faculdade), não havendo que se falar, portanto, de qualquer preclusão em relação aos períodos anteriores, de modo que tal entendimento vai de encontro ao já mencionado princípio da legalidade.

(...)

112. por outro lado, conforme já mencionado, mesmo que a legislação tributária fixasse um limite temporal para que o contribuinte incorra em despesas com jcp, a dedução posterior ainda seria admitida, nos termos do disposto nos parágrafos 5º e 7º do artigo 6º do decreto-lei 1.598/1977, por não se tratar de postergação de pagamento de nenhum imposto/contribuição, nem tampouco redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

- demais argumentos.

116. embora os argumentos acima sejam suficientes para o cancelamento dos presentes autos de infração, cumpre expor brevemente razões adicionais para afastar a tese da autoridade fiscal acerca da impossibilidade da dedução de jcp tomando como referência o patrimônio líquido de períodos/trimestres anteriores.

- bitributação.

119. ocorre que, exigir o ir/fonte sobre os montantes pagos a título de jcp e, ao mesmo tempo, glosar tais despesas como se indedutíveis fossem, implica em indevida bitributação econômica do lucro.

120. nesse sentido, cumpre notar que a dedutibilidade dos jcp na apuração do irpj e da csll segue uma lógica de integração da tributação da pessoa jurídica de seus

sócios. ao contrário dos dividendos, como os jcp são tributados no nível do beneficiário, garante-se a sua dedutibilidade efetivamente para que não haja uma bitributação econômica do lucro.

(...)

123. por fim, é possível ainda dizer que o não reconhecimento da dedutibilidade dos jcp tem como efeito o desestímulo à capitalização das companhias, já que o capital próprio passa a regime jurídico mais gravoso do que o capital de terceiros, violando a neutralidade e o princípio da isonomia (...)

- inexistência de prejuízo ao fisco.

125. na remota hipótese de que se admita ser correto o entendimento fiscal no sentido de que os jcp geram despesas dedutíveis, pelo regime de competência, apenas no trimestre ao qual se referem, o que se alega tão somente a título argumentativo, também não podem prosperar os autos de infração originários do presente processo administrativo, uma vez que não houve qualquer prejuízo ao fisco para fundamentá-los.

(...)

127. logo, a contabilização dos jcp em momentos posteriores ao do suposto período base (como alega a autoridade fiscal), no caso em apreço, não acarretou postergação de pagamento de nenhum imposto/contribuição, nem tampouco reduziu indevidamente o lucro real em qualquer período de apuração, não gerando, assim, prejuízo à fazenda pública.

(...)

133. com efeito, ainda que prevaleça o entendimento fiscal, não houve qualquer prejuízo ao fisco, uma vez que a impugnante apurou resultado positivo no período a que se refere os jcp - 1º e 3º trimestres de 2017, conforme faz prova planilha ora apresentada (doc_comprobatorio.zip - "recomposição jcp") e a escrituração contábil fiscal (ecf) da impugnante relativa ao referido ano (doc. 03). (...)

(...)

134. pela análise da ecf, resta evidente que o prejudicado pela suposta dedução postergada dos jcp foi a própria impugnante e não o fisco.

135. isso porque, ao deixar de deduzir os valores referentes a jcp do lucro real e da base de cálculo da csll nos 1º e 3º trimestres de 2007, acabou por recolher tributos a maior do que aqueles que seriam devidos caso tivesse realizado a dedução nesses respectivos períodos.

- pede o cancelamento integral dos autos de infração impugnados.

Como se vê, trata-se de autos de infração lavrados para exigência de IRPJ e CSLL, diante da exclusão alegadamente indevida de despesas de juros sobre capital próprio - JCP nos períodos de apuração do 1º trimestre/2017 e 3º trimestre/2017.

Sobre a deliberação do pagamento do JCP, consta do TVF a menção de duas reuniões do conselho de administração da Recorrente: (i) reunião do conselho de administração realizada em 23 de junho de 2017, na qual foi deliberada a distribuição aos acionistas de juros a título de remuneração do capital próprio no valor de R\$ 325.300.000,00, referente ao primeiro semestre de 2017, com previsão de pagamento em 29 de setembro de 2017; e (ii) reunião do conselho de administração realizada em 13 de dezembro de 2017, na qual foi deliberada a distribuição de R\$ 318.200.000,00 a título de juros sobre o capital próprio relativos ao 2º semestre de 2017, com previsão de pagamento em 29 de março de 2018.

Após análise da documentação da Recorrente, a fiscalização constatou que o valor total excluído a título de juros sobre o capital próprio no 2º trimestre (R\$ 325.300.000,00) engloba valores referentes a JCP do 1º e do 2º trimestres, nos valores R\$ 165.500.000,0 e R\$ 159.800.000,00 respectivamente.

Verificou-se, ainda, que no 4º trimestre de 2017, foi excluído a título de juros sobre capital próprio o valor total de R\$ 318.200.000,00, referente à despesa de JCP do 3º trimestre no valor de R\$ 161.000.000,00 e do 4º trimestre no valor de R\$ 157.200.000,00.

Diante dessas constatações e considerando o regime de apuração pelo lucro real trimestral, entendeu os valores referentes ao 1º trimestre não poderia ser deduzido na apuração do 2º trimestre e, da mesma forma, os valores referentes ao 3º trimestre não poderiam ser deduzidos na apuração do 4º trimestre.

A Recorrente apresentou impugnação que foi julgada totalmente improcedente pela 8ª turma da delegacia de julgamento da receita federal do Brasil 07, que proferiu o acórdão nº 107-018.791, assim ementado:

Assunto: normas de administração tributária

ano-calendário: 2017 juros sobre o capital próprio. regime de competência.

As despesas com juros sobre o capital próprio devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência, ou seja, devem ser apropriadas ao período de apuração durante o qual o capital remunerado esteve investido na sociedade.

Em síntese, a DRJ entendeu por bem manter o entendimento já manifestado pela autoridade fiscal no termo de verificação fiscal, por considerar que os valores de JCP calculados com base no patrimônio líquido do 1º e 3º trimestres não poderiam ser deduzidos da apuração do 2º e 4º trimestres, respectivamente.

Assim, o acórdão *a quo* confirma o entendimento segundo o qual a recorrente desrespeitou o regime de competência ao deduzir no 2º e 4º trimestres de 2017 despesas apuradas com base no patrimônio líquido do 1º e 3º trimestres do mesmo ano.

O acórdão *a quo* também afastou as alegações de bitributação e inexistência de prejuízo ao fisco.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando, em síntese, que:

- (i) as condições e limites previstos na legislação tributária para a dedução dos JCP foram atendidos;
- (ii) a legislação tributária não estabelece qualquer limite temporal para o cálculo, pagamento e dedução dos JCP, não impedindo que estes sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores;
- (iii) o regime de competência foi devidamente observado pela recorrente;
- (iv) não existe preclusão ou renúncia do direito da Recorrente de deliberar e deduzir os JCP referentes ao 1º trimestre e ao 3º trimestre;
- (v) a glosa do JCP acarreta uma indevida bitributação, uma vez que houve pagamento de IRRF sobre os valores pagos a título de JCP; e
- (vi) inexistência de prejuízo ao Fisco.

Posteriormente, a Recorrente apresentou parecer emitido pelo Doutrinador Edmar Oliveira Andrade Filho, conhecido por seu posicionamento contrário ao aproveitamento do dito JCP retroativo, no qual o Autor do Parecer analisou o caso dos autos do presente processo e manifestou opinião favorável à pretensão da Recorrente, no sentido de que a prática adotada pela Recorrente não configura tentativa de dedução de Juros sobre o capital próprio retroativos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro André Luis Ulrich Pinto, Relator.

O recurso é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido. Dessa forma, passo à análise das razões recursais.

1 LEGALIDADE DA DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Como se descreveu linhas acima, consta do TVF que a deliberação sobre o pagamento do JCP ocorreu em duas ocasiões: (i) reunião do conselho de administração realizada em 23 de junho de 2017, na qual foi deliberada a distribuição aos acionistas de juros a título de remuneração do capital próprio no valor de R\$ 325.300.000,00, referente ao primeiro semestre de 2017, com previsão de pagamento em 29 de setembro de 2017; e (ii) reunião do conselho de administração realizada em 13 de dezembro de 2017, na qual foi deliberada a distribuição de R\$ 318.200.000,00 a título de juros sobre o capital próprio relativos ao 2º semestre de 2017, com previsão de pagamento em 29 de março de 2018.

Após análise da documentação da Recorrente, a fiscalização constatou que o valor total excluído a título de juros sobre o capital próprio no 2º trimestre (R\$ 325.300.000,00) engloba valores referentes a JCP do 1º e do 2º trimestres, nos valores R\$ 165.500.000,00 e R\$ 159.800.000,00 respectivamente.

Verificou-se, ainda, que no 4º trimestre de 2017, foi excluído a título de juros sobre capital próprio o valor total de R\$ 318.200.000,00, referente à despesa de JCP do 3º trimestre no valor de R\$ 161.000.000,00 e do 4º trimestre no valor de R\$ 157.200.000,00.

Diante dessas constatações e considerando o regime de apuração pelo lucro real trimestral, entendeu os valores referentes ao 1º trimestre não poderia ser deduzido na apuração do 2º trimestre e, da mesma forma, os valores referentes ao 3º trimestre não poderiam ser deduzidos na apuração do 4º trimestre.

A Recorrente defende que não há ilegalidade na conduta por ela adotada e que as autuações devem ser afastadas porque:

- (i) as condições e limites previstos na legislação tributária para a dedução dos JCP foram atendidos;
- (ii) a legislação tributária não estabelece qualquer limite temporal para o cálculo, pagamento e dedução dos JCP, não impedindo que estes sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores;
- (iii) o regime de competência foi devidamente observado pela recorrente; e
- (iv) não existe preclusão ou renúncia do direito da Recorrente de deliberar e deduzir os JCP referentes ao 1º trimestre e ao 3º trimestre;

A controvérsia reside, portanto, em uma dúvida interpretativa, qual seja: a Recorrente, na condição de pessoa jurídica sujeita à apuração pelo Lucro Real Trimestral, pode, dentro do mesmo ano-calendário, deliberar e deduzir despesas com o pagamento de JCP relativo a trimestre anterior? Ou seja, pode utilizar como base de cálculo do JCP patrimônio líquido de período de apuração (trimestre) anterior?

Dessa forma, não compõem a lide outras questões relativas à dedutibilidade dos JCP. De fato, não se questiona a observância dos limites de dedutibilidade relativos a:

- (i) cálculos dos valores dos juros apurados tendo em vista os limites estabelecidos em lei, resultantes da aplicação da taxa de juros sobre o saldo de um rol de contas contábeis;
- (ii) validade da forma de dedução, por via de exclusão na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; e
- (iii) registro individualizado em favor dos beneficiários nas datas dos Balanços levantados em 30 de junho e 31 de dezembro de 2017.

Consta do Termo de Verificação Fiscal que a Recorrente respondeu intimação Fiscal no curso do procedimento de fiscalização em 6 de agosto de 2021, apresentando cálculos dos juros sobre capital próprio em planilha juntada às fls. 9 (arquivo não paginável). De posse de tais cálculos, a Autoridade Fiscal não os contestou, fundamentando a glosa no monocórdico argumento da inobservância do regime de competência.

Entendo que assiste razão à Recorrente quando alega que não existe limitação temporal prevista em lei para o cálculo, pagamento e dedução dos JCP, não havendo impedimento para que estes sejam calculados com base no patrimônio líquido de períodos anteriores.

Nesse sentido, apesar de não existir precedente vinculante do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos, o debate no âmbito da 1ª Seção de Julgamento daquele Tribunal encontra-se pacificado, sendo que as duas Turmas que a compõem já manifestaram entendimento favorável aos contribuintes no sentido de que a legislação - notadamente o art. 9º, da Lei n. 9.429/95 - não impõe limitação temporal para a dedução de Juros sobre Capital Próprio - JCP referentes a exercícios anteriores.

Nesse sentido, veja-se a ementa dos acórdãos proferidos na ocasião do julgamento do RESP nº 1950577-SP e AgInt no Resp nº 1971537-SP

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO APURADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

(...)

4. A legislação - notadamente o art. 9º, da Lei n. 9.429/95 - não impõe limitação temporal para a dedução de Juros sobre Capital Próprio - JCP referentes a exercícios anteriores. Precedentes: REsp. n. 1.946.363 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.11.2022; AgInt no REsp. n. 1.978.515 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.08.2023; AgInt no REsp. n. 1.971.537 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 20.06.2023; REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão,

Primeira Turma, DJe de 11/3/2009; AgInt no REsp. n. 1.939.282 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.03.2023.

AgInt no Resp nº 1971537-SP

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica.

2. Agravo interno desprovido.

Além de entender não existir limite temporal para dedução de JCP relativa a períodos anteriores, entendo que tal procedimento não configura inobservância ao regime de competência, uma vez que o surgimento da obrigação do pagamento da JCP surge apenas com a deliberação e aprovação do pagamento.

No caso em questão, como já relatado, a Recorrente deliberou sobre o pagamento de JCP em duas ocasiões, na Reunião Extraordinária do Conselho de Administração realizada em 23 de junho de 2017 (ata juntada às fls. 331-332) e na Reunião Extraordinária do Conselho de Administração realizada em 13 de dezembro de 2017 (ata juntada às fls. 334-335), nas quais se deliberou pelo pagamento dos valores de R\$ 325.300.000,00 e R\$ 318.200.000,00, respectivamente.

Dessa forma, não há que se falar em inobservância do regime de competência, tendo em vista que a despesa foi deduzida no mesmo período em que o pagamento foi deliberado.

Nesse sentido, entendo ser aplicável o entendimento manifestado no acórdão nº 1401-000.902, de relatoria do Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, assim ementado.

Numero do processo: 16327.001631/2010-83

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito. Inclusive, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.

RENÚNCIA. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

Não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP. A renúncia de direitos deve ser interpretada de forma restrita, não devendo o silêncio do acionista ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Numero da decisão: 1401-000.902

Em síntese, não vejo vedação legal para dedução do dito JCP retroativo. Isso bastaria, no meu entender, para se dar provimento ao recurso voluntário. No entanto, considerando que o tema é polêmico e ainda não está pacificado no âmbito deste Conselho, passo à análise de outros argumentos trazidos pela Recorrente devido a uma peculiaridade apresentada pelo caso em exame: a deliberação e a dedução do JCP se deu no mesmo ano-calendário a que se referem os juros.

Dessa forma, ainda que se entenda pela legalidade das disposições da Instrução Normativa nº 1.700/2017 sobre o limite temporal para dedução dos JCP, a Recorrente teria agido de acordo com a legislação tributária, de acordo com o que dispõe o art. 75 da referida Instrução Normativa, que adota o período o ano-calendário como critério para verificação do momento adequado para dedução dos juros sobre capital próprio. Veja-se.

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.

(...)

§ 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.

(...)

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

Analisando o Termo de Verificação Fiscal, nota-se a omissão da Autoridade Fiscal quanto às disposições introduzidas pela referida Instrução Normativa nº 1.700/2017 - já vigente à época dos fatos - limitando-se a fundamentar a autuação em Instruções Normativas anteriores, notadamente a IN SRF nº 41/98 e IN SRF nº 11/96, que estabeleciam que a dedutibilidade do JCP deveria observar o regime de competência.

Ainda analisando a fundamentação do TVF, verifica-se que a Autoridade Fiscal adota a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho para concluir que “somente pode ser deduzida a despesa correspondente aos juros sobre capital próprio se houver decisão em assembleia no tempo devido” (fls. 550).

O ilustre Doutrinador, de fato, adota entendimento mais restritivo com relação ao período de dedução do JCP, como se vê de suas lições:

O art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 determinava que a dedutibilidade dos juros sobre capital seria feita de acordo com o regime de competência, como aliás, é regra geral aplicável a toda e qualquer despesa. A IN 1700/2017 não repete esse mandamento; em seu lugar, a regra do § 4º do art. 75 é clara ao dispor que: “A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá se efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o *caput* e o inciso I do § 2º. A norma, como se vê afirma que os limites só podem ser utilizados no período em que houver sido registrada a despesa. Como consequência, o contribuinte não pode, em períodos anteriores, recuperar “limites” para deduzir juros em outros períodos.

(...)

Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de

deliberação societárias (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 13 ed. São Paulo: ATLAS, 2018. p. 359-361)

Dessa forma, por ter sido citado no Termo de Verificação Fiscal e por ter suas lições frequentemente lembradas em decisões que contestam a tese dos ditos “JCP retroativos”, a Recorrente juntou aos autos um Parecer, no qual Edmar Oliveira Andrade Filho manifesta a sua opinião sobre a dedutibilidade dos JCP no caso em tela:

A CIELO não deduziu juros “retroativos” na medida em que fez a dedução nas datas dos balanços levantados em 30 de junho e 31 de dezembro de 2017, quando havia sido editado o ato societário necessário e suficiente para obrigá-la a creditar os juros sobre capital. **A tese que contesta a dedução dos denominados “juros retroativos” tem como argumento fundamental a impossibilidade de dedução, em anos calendários posteriores, de juros em limites superiores aos estabelecidos pela legislação tributária nos anos calendários em que houve a deliberação pelo pagamento.** Os valores contabilizados pela CIELO não foram contestados pela autoridade lançadora de modo que é correto considerar que não houve tentativa de “recuperação de dedutibilidade perdida”.

A CIELO não fez a dedução de juros “retroativos” no 2º e no 4º trimestre do ano de 2017, na medida em que considerou como dedutíveis os juros calculados nas datas dos balanços para fins de cumprimento das normas de direito societário (constantes da lei e do estatuto social) e dentro do ano-calendário. Portanto, **a CIELO observou, rigorosamente, o princípio da correspondência (*matching principle*) na medida em que a deliberação societária ocorreu no ano-calendário em que os juros foram contabilizados e deduzidos.** Portanto, **o procedimento adotado pela CIELO tem fundamento de validade na regra do § 10 do art. 75 da IN nº 1.700/17**, segundo o qual a dedução ocorre quando houver o crédito individualizado em favor de cada beneficiário no ano-calendário da sua apuração.

(...)

A CIELO não violou nenhuma norma sobre o momento adequado para dedução de juros sobre capital no ano-calendário de 2017 porquanto fez a dedução dentro dos limites temporais do ano-calendário e cumpriu o requisito de fazer o crédito aos beneficiários em caráter individual, como exige o caput do art. 9º da Lei nº 9.249/95. Além disso, observou todos os limites de dedutibilidade previstos em lei tendo em vista que os valores apurados não foram, em momento algum, contestados pela autoridade lançadora.

Ao dispor sobre o período de dedução dos juros sobre capital o texto do § 4º do art. 75 da IN nº 1.700/17 afirma – categoricamente – que a dedução só poderá ser feita no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º. Portanto, não tem razão a DRJ quando afirma que a dedução deveria ser feita nos períodos trimestrais: ao decidir desse modo, a autoridade

revisora voltou-se contra as regras editadas pela Receita Federal do Brasil contidas na IN nº 1.700/17 e, com isso, chancelou a omissão levada a cabo pela autoridade lançadora que ignorou o referido ato normativo quando justificou a autuação com base em legislação superada.

Por fim, não há regra alguma que estabeleça tratamento diferente para os contribuintes que pagam tributos com base em períodos trimestrais; ou seja, também eles devem deduzir as despesas no ano-calendário. Logo, a CIELO respeitou integralmente a regra aplicável.

Como se vê, ainda que se entende que existe um limite temporal para dedução do JCP, tal limite deve ser interpretado de acordo com a Instrução Normativa nº 1700/2017, que nem sequer foi citada pelo Termo de Verificação Fiscal.

A referida Instrução Normativa nº 1700/2017, apesar de não ter revogado expressamente as Instruções Normativas citadas pela Autoridade Fiscal (IN SRF nº 11/96 e IN SRF nº 41/95) deve sobre elas prevalecer, diante do critério cronológico de solução de antinomias.

Dessa forma, por mais essa razão, o recurso voluntário merece provimento.

2 ALEGADA BITRIBUTAÇÃO DECORRENTE DA GLOSA DE JCP

Como restei vencido no encaminhamento acima, passarei a analisar os argumentos subsidiários trazidos pela Recorrente.

A Recorrente alega que, caso seja mantida a glosa de JCP, sofrerá os efeitos da bitributação, uma vez que efetuou recolhimento de IRRF. Entendo que não assiste razão à Recorrente quanto a esse ponto.

Tratam-se de duas normas jurídicas distintas. A primeira, norma que introduz instituto de dedução de despesa para efeitos de apuração do lucro real, funcionando como norma tributária indutora de conduta apresentando o propósito de estimular a capitalização das pessoas jurídicas com capital próprio de seus sócios, evitando, assim, o endividamento de pessoas jurídicas, demonstrando a preocupação do legislador com a preservação e função social das empresas.

Outra norma diz respeito à tributação de rendimentos pagos aos sócios. Não se trata aqui de bitributação do mesmo fato gerador como alega a Recorrente. Ademais disso, é evidente que o encargo financeiro relativo ao IRRF não é suportado pela própria Recorrente, uma vez que a essência do instituto de retenção na fonte está relacionada à possibilidade da repercussão do encargo financeiro do responsável pela retenção e pagamento ao verdadeiro contribuinte, sujeito que manifesta capacidade contributiva objeto de tributação.

Desse modo, entendo que o acórdão *a quo* deve ser mantido nessa parte, por suas próprias razões.

Alega-se que “exigir o IR/Fonte sobre os montantes pagos a título de JCP e, ao mesmo tempo, glosar tais despesas como se indedutíveis fossem, implica em indevida bitributação econômica do lucro” (fl. 620).

Quanto à incidência do IRRF, é certo que não pode ser afastada, posto que expressamente prevista no art. 9º, § 2º, da Lei nº 9.249/1995 *in verbis*:

§ 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.

Por outro lado, a despesa com JCP não foi glosada por ser indedutível, mas por ter sido deduzida em desacordo com o regime de competência.

Sendo assim, a alegação de bitributação não tem fundamento.

Dessa forma, entendo que o recurso voluntário não provimento nessa parte.

3 INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO

Alega a Recorrente que, ainda que se considere que as despesas glosadas só poderiam ser deduzidas no 1º e 3º trimestres, a autuação não deve prosperar, pois não houve prejuízo ao Fisco. Para sustentar tal afirmação, a Recorrente invoca o art. 6º, § 5º, do Decreto Lei nº 1.598/1977 *in verbis*:

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

(...)

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

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

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

Dessa forma, no entender da Recorrente, só haveria prejuízo ao Fisco – ou seja, só haveria fundamento para o lançamento – se fosse constatada a postergação de receita ou a antecipação de despesa. O fato de a Recorrente ter apurado resultado positivo no 1º e 3º trimestres comprovaria que não houve prejuízo ao Fisco.

Defende que, na verdade, houve postergação de despesa, pois despesas do 1º e 3º trimestres foram reconhecidas no 2º e 4º trimestres respectivamente, de modo que a prejudicada foi a própria Recorrente, que recolheu naqueles trimestres tributos que só seriam devidos nestes.

Entendo que o argumento defendido pela Recorrente não merece prosperar, pois depende do reconhecimento de que o JCP era dedutível no 1º e 3º trimestres. No entanto, é importante lembrar que para dedução do JCP é imprescindível o ato de deliberação do pagamento, por meio do qual a pessoa jurídica se obriga a pagá-los e esse evento só ocorreu em Reunião Extraordinária do Conselho de Administração realizadas em 23 de junho de 2017 e 13 de dezembro de 2017.

Dessa forma, não há que se falar em despesa dedutível de JCP no 1º e 3º trimestres de 2017 e, conseqüentemente, não há como acolher a tese defendida pela Recorrente, uma vez que não se trata de inexatidão quanto ao período-base de escrituração de dedução, mas de despesa indedutível que somente preencheu os requisitos legais para dedutibilidade em período de apuração posterior.

Dessa forma, entendo que o recurso voluntário não merece provimento neste ponto.

Assinado Digitalmente

André Luis Ulrich Pinto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mauricio Novaes Ferreira, Redator designado.

Inobstante o robusto e bem fundamentado voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, após os debates, houve por bem negar, por maioria qualificada, provimento ao mérito do recurso voluntário, cabendo-me a tarefa de elaborar o voto vencedor do julgado.

A matéria é bastante conhecida no âmbito deste Conselho e ainda está longe de alcançar entendimento consensual. Com a devida vênia aos que pensam diversamente, entendo que a pretensão de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio exige cumprimento de requisitos indispensáveis, conforme o exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo a seguir transcrito a partir do Acórdão nº 9101-003.814:

O dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial sob exame é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o abaixo:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou

acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

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

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

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

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Entendo que não assiste razão à contribuinte, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPS.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecer-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o

Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com

ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros.

Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou “microentidades”, precisamente por que sempre lhes faltarão o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como “única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros”.

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica dos JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para

formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

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 a 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.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que,

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

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, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a

essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

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 tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes** a essas **receitas e rendimentos**.

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I

Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

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**.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

Dessa 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 própria ao regime de competência, daí então se conclui 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 (tratado no tópico anterior). 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.

Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...)

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 reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI², em seu Manual³:

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

³ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6a Edição, pgs. 64 e 65.

impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional.

Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que 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.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo

exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

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 com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP 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, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP 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 assembleia 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 na data da assembleia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da 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 da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG 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 JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (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 o 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; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se 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 no tópico anterior, as despesas de JCP, 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 ao do qual o capital vinculado a essa despesa 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.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 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.

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁴ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

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.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

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.

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2004 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 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.

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**⁵ e **pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas** e **não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, 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, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los.

Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas"⁶ de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Esse segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estaria pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

⁶ Ou juros a pagar.

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar** JCPs vinculadas a **despesas** de JCPs **incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas **inexistiam**, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem trata-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/ capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite¹⁰ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer

existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal .

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores. *(destaques do original)*

Por estes fundamentos, o Colegiado entendeu que não poderiam ser deduzidos no 2º trimestre de 2017 os JCP relativos ao 1º trimestre daquele ano, tampouco poderiam ser deduzidos no 4º trimestre, os valores do JCP relativos ao 3º trimestre do ano.

A Recorrente invoca, ainda, a aplicação literal do disposto no § 4º do art. 75 da IN RFB nº 1.700/2017, que ostenta a seguinte redação:

Seção I Dos Juros sobre o Capital Próprio

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:

[...]

§ 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.

[...]

O Ilustre Relator, ao abordar o tema, assim se posicionou:

Dessa forma, ainda que se entenda pela legalidade das disposições da Instrução Normativa nº 1.700/2017 sobre o limite temporal para dedução dos JCP, a Recorrente teria agido de acordo com a legislação tributária, de acordo com o que dispõe o art. 75 da referida Instrução Normativa, que adota o período o ano-calendário como critério para verificação do momento adequado para dedução dos juros sobre capital próprio. Veja-se.

[...]

Analisando o Termo de Verificação Fiscal, nota-se a omissão da Autoridade Fiscal quanto às disposições introduzidas pela referida Instrução Normativa nº 1.700/2017 - já vigente à época dos fatos - limitando-se a fundamentar a autuação em Instruções Normativas anteriores, notadamente a IN SRF nº 41/98 e

IN SRF nº 11/96, que estabeleciam que a dedutibilidade do JCP deveria observar o regime de competência.

Ainda analisando a fundamentação do TVF, verifica-se que a Autoridade Fiscal adota a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho para concluir que “somente pode ser deduzida a despesa correspondente aos juros sobre capital próprio se houver decisão em assembleia no tempo devido” (fls. 550).

O ilustre Doutrinador, de fato, adota entendimento mais restritivo com relação ao período de dedução do JCP, como se vê de suas lições:

O art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 determinava que a dedutibilidade dos juros sobre capital seria feita de acordo com o regime de competência, como aliás, é regra geral aplicável a toda e qualquer despesa. A IN 1700/2017 não repete esse mandamento; em seu lugar, a regra do § 4º do art. 75 é clara ao dispor que: “A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá se efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º. A norma, como se vê afirma que os limites só podem ser utilizados no período em que houver sido registrada a despesa. Como consequência, o contribuinte não pode, em períodos anteriores, recuperar “limites” para deduzir juros em outros períodos.

(...)

Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societárias (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 13 ed. São Paulo: ATLAS, 2018. p. 359-361)

Dessa forma, por ter sido citado no Termo de Verificação Fiscal e por ter suas lições frequentemente lembradas em decisões que contestam a tese dos ditos “JCP retroativos”, a Recorrente juntou aos autos um Parecer, no qual Edmar Oliveira Andrade Filho manifesta a sua opinião sobre a dedutibilidade dos JCP no caso em tela:

A CIELO não deduziu juros “retroativos” na medida em que fez a dedução nas datas dos balanços levantados em 30 de junho e 31 de dezembro de 2017, quando havia sido editado o ato societário necessário e suficiente para obrigá-la a creditar os juros sobre capital. A tese que contesta a dedução dos denominados “juros retroativos” tem como argumento fundamental a impossibilidade de dedução, em anos calendários posteriores, de juros em limites superiores aos estabelecidos pela legislação tributária nos anos calendários em que houve a deliberação pelo pagamento. Os valores contabilizados pela CIELO não foram contestados pela autoridade lançadora de modo que é correto considerar que não houve tentativa de “recuperação de dedutibilidade perdida”.

A CIELO não fez a dedução de juros “retroativos” no 2º e no 4º trimestre do ano de 2017, na medida em que considerou como dedutíveis os juros calculados nas datas dos balanços para fins de cumprimento das normas de direito societário (constantes da lei e do estatuto social) e dentro do ano-calendário. Portanto, a CIELO observou, rigorosamente, o princípio da correspondência (matching principle) na medida em que a deliberação societária ocorreu no ano-calendário em que os juros foram contabilizados e deduzidos. Portanto, o procedimento adotado pela CIELO tem fundamento de validade na regra do § 10 do art. 75 da IN nº 1.700/17, segundo o qual a dedução ocorre quando houver o crédito individualizado em favor de cada beneficiário no ano-calendário da sua apuração.

(...)

A CIELO não violou nenhuma norma sobre o momento adequado para dedução de juros sobre capital no ano-calendário de 2017 porquanto fez a dedução dentro dos limites temporais do ano-calendário e cumpriu o requisito de fazer o crédito aos beneficiários em caráter individual, como exige o caput do art. 9º da Lei nº 9.249/95. Além disso, observou todos os limites de dedutibilidade previstos em lei tendo em vista que os valores apurados não foram, em momento algum, contestados pela autoridade lançadora.

Ao dispor sobre o período de dedução dos juros sobre capital o texto do § 4º do art. 75 da IN nº 1.700/17 afirma – categoricamente – que a dedução só poderá ser feita no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º. Portanto, não tem razão a DRJ quando afirma que a dedução deveria ser feita nos períodos trimestrais: ao decidir desse modo, a autoridade revisora voltou-se contra as regras editadas pela Receita Federal do Brasil contidas na IN nº 1.700/17 e, com isso, chancelou a omissão levada a cabo pela autoridade lançadora que ignorou o referido ato normativo quando justificou a autuação com base em legislação superada.

Por fim, não há regra alguma que estabeleça tratamento diferente para os contribuintes que pagam tributos com base em períodos trimestrais; ou seja, também eles devem deduzir as despesas no ano-calendário. Logo, a CIELO respeitou integralmente a regra aplicável.

Como se vê, ainda que se entende que existe um limite temporal para dedução do JCP, tal limite deve ser interpretado de acordo com a Instrução Normativa nº 1700/2017, que nem sequer foi citada pelo Termo de Verificação Fiscal.

A referida Instrução Normativa nº 1700/2017, apesar de não ter revogado expressamente as Instruções Normativas citadas pela Autoridade Fiscal (IN SRF nº 11/96 e IN SRF nº 41/95) deve sobre elas prevalecer, diante do critério cronológico de solução de antinomias.

Dessa forma, por mais essa razão, o recurso voluntário merece provimento.

Penso que no caso de apuração do lucro real trimestral, que é o caso dos autos, não há razão alguma para modificar o entendimento quanto à necessária observância do regime de competência para fins de dedutibilidade dos JCP pagos.

O sujeito passivo, em regra, deve apurar o IRPJ e a CSLL trimestralmente, segundo estatui o art. 1º da Lei nº 9.430/1996:

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

Diante deste comando, e abstraindo-se a situação de opção pelo lucro real anual, facultada nos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/1996, a apuração do resultado tributável da pessoa jurídica sujeita ao lucro real trimestral encerra-se ao fim de cada trimestre do ano civil.

Assim sendo, ao final de cada trimestre civil encerram-se as contas de resultado da pessoa jurídica, fato que inviabiliza, à luz da norma impositiva do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, a transferência de despesa de competência de um exercício para outro:

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.**

Nem se diga que a previsão contida no precitado art. 75 da IN RFB nº 1.700 tem o condão de afastar a interpretação até aqui defendida. Relembre-se o texto da norma:

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:

[...]

§ 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.

O *caput* do dispositivo apresenta, de plano, a condicionante “para efeitos de apuração do lucro real...”. Ora, como dito e afirmado, o lucro real, no caso em tela, é apurado trimestralmente, donde se conclui que a interpretação resultante da norma regulamentadora é que para a apuração do lucro real trimestral, aplicam-se os regramentos que ela estabelece.

E mais, o inciso I do parágrafo 2º define como um dos critérios para definição dos montantes de juros passível de dedução o equivalente a 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesas. Ora, lucro líquido do exercício é o resultado auferido pela pessoa jurídica no período de apuração (RIR/1999, art. 248):

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

E, como antes afirmado e reafirmado, no presente caso o período de apuração é trimestral, razão pela qual as limitações dos regramentos normativos hão de ser aferidos por trimestre.

Não há como se admitir, no caso concreto, que os JCP do primeiro trimestre provoquem alterações no resultado do segundo trimestre do ano, tampouco que as despesas do terceiro influam no lucro do quarto trimestre do ano, sob pena de macular indelevelmente o princípio da competência, prestigiado nas normas supracitadas.

Como se não bastasse, adoto como fundamento complementar as razões muito bem postas na declaração de voto de lavra do Ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes encartada no recente acórdão nº 9101-006.757:

Os (JCP) possuem exatamente a mesma natureza. 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 do próprio 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.

Nesse passo, contudo, minha posição poderia ser contraditada com o argumento de que os JCP não se enquadrariam no conceito de opção fiscal, pois há diversidade de tributos incidentes. Afinal, os JCP mitigam a tributação do lucro da entidade para se submeter à incidência do imposto de renda na fonte. Essa troca entre o IRPJ e a CSLL pelo IRF, cujo contribuinte é diverso da própria entidade, não poderia ser considerada uma opção fiscal, pois difere dos exemplos que citei acima.

[...]

Se os JCP são calculados com base numa taxa de juros de um determinado ano aplicada sobre o valor do patrimônio líquido desse mesmo ano, por qual razão os JCP poderiam ser apropriados para reduzir a tributação de anos distintos? Se eles não foram deduzidos no período de apuração do seu percentual e da sua base de cálculo, é porque a pessoa jurídica assim escolheu ao considerar que a tributação pelo IRF seria maior que a incidente sobre o lucro da entidade.

Os JCP, reiteramos, não possuem a natureza de despesa. Não seguem o regime de juros devidos pelo uso de capital de terceiros, pois não são despesa e, portanto, diferentemente das despesas que podem ser apropriadas em períodos diversos, submetendo-se apenas às consequências jurídicas para o erro na aplicação do regime de competência, os JCP só podem ser adotados no período a que correspondem em razão da sua natureza jurídica de opção fiscal.

Por essas razões, houve por bem o Colegiado negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira