



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720817/2017-10
ACÓRDÃO	1202-001.488 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGILL PARTICIPAÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2015, 2016

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JCP em anos posteriores.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO DO RESULTADO DO PRÓPRIO PERÍODO.

A pessoa jurídica que apura o lucro real anual não poderá incluir, na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, o lucro apurado no encerramento do próprio período-base. O lucro apurado em um período-base passa a compor a base de cálculo a partir do ano-calendário seguinte se não for distribuído a qualquer título.

CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

O decidido quanto ao lançamento principal, no caso de imposto sobre a renda, aplica-se aos lançamentos decorrentes dos mesmos fatos e elementos de prova.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros André Luis Ulrich Pinto e Fellipe Honório Rodrigues da Costa que votaram por dar-lhe provimento.

Sala de Sessões, em 18 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Roney Sandro Freire Correa, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituto[a] integral), Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CARGILL PARTICIPAÇÕES LTDA visando reformar o acórdão nº 06-61.995, proferido em 26/03/2018 pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR, que considerou improcedente a impugnação. A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2015, 2016

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros

e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JCP em anos posteriores.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO. NÃO INCLUSÃO DO RESULTADO DO PRÓPRIO PERÍODO.

A pessoa jurídica que apura o lucro real anual não poderá incluir, na base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, o lucro apurado nº encerramento do próprio período-base. O lucro apurado em um período-base passa a compor a base de cálculo a partir do ano-calendário seguinte se não for distribuído a qualquer título.

CSLL. DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

O decidido quanto ao lançamento principal, no caso de imposto sobre a renda, aplica-se aos lançamentos decorrentes dos mesmos fatos e elementos de prova.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2015, 2016

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Trata-se, na essência, de exigência de ofício de IRPJ e de CSLL dos anos-calendário 2013, 2015 e 2016 com fundamento na constatação, pela autoridade lançadora, que a Contribuinte havia deduzido como despesas dos exercícios pagamentos de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) que englobavam resultados de exercícios anteriores, já encerrados.

Por bem reproduzir os eventos processuais até a data da sua prolação, e por economia processual, adoto o relatório da decisão recorrida, complementando-o em seguida com os fatos supervenientes:

Relatório

1. Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL apurados pelo Lucro Real, nos quais se verificou o seguinte:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	11.745.170,80
Juros de Mora	3.049.484,40
Multa Proporcional	<u>8.808.878,09</u>
Valor do Crédito Apurado	23.603.533,29

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Contribuição	4.246.947,80
Juros de Mora	1.103.604,13
Multa Proporcional	<u>3.185.210,84</u>
Valor do Crédito Apurado	8.535.762,77

Crédito tributário do processo em R\$ 32.139.296,06

2. A descrição das verificações efetuadas pela Fiscalização encontra-se nº Termo de Verificação Fiscal, juntado às folhas 024 a 030.

Do Procedimento Fiscal 3. A ação fiscal iniciou-se com a ciência da contribuinte, em 18/09/2017, do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 036 a 038) e teve como escopo a verificação de pagamentos efetuados pela mesma a título de juros sobre o capital próprio, de acordo com o quadro abaixo:

ANO	VALOR
2013	R\$. 26.443.400,00
2015	R\$. 61.710.000,00
2016	R\$. 29.947.500,00

4. Nesse sentido, a contribuinte foi intimada "... a apresentar a memória de cálculo do valor dos juros contabilizados como despesas no período de 2013 a 2016 e a esclarecer se houve adição dos excessos ao lucro real e à base de cálculo da CSLL".

5. Em resposta esclareceu que os referidos juros distribuídos no ano-base de 2013 se referiam aos incidentes sobre o patrimônio líquido nos anos de 2009, 2010, 2011(parcial) e 2013. No ano-base de 2015 foram distribuídos JCP incidentes sobre o patrimônio líquido relativos aos anos de 2011 (parcial), 2012, 2014 e 2015 e no ano de 2016 os juros se referiam ao próprio ano-base de 2016.

6. A empresa afirmou também "... que não houve adição de excesso de pagamento ao lucro real ou à base da CSLL, tendo em vista que não houve excesso aos limites legais de pagamento (50% de lucros dos exercícios ou 50% dos lucros acumulados)".

Da impossibilidade de distribuição dos juros sobre o capital próprio de períodos anteriores 7. O regime aplicável às despesas de juros sobre o capital próprio é o

de competência, por isso, a fiscalizada “... deveria em 2009 ter contabilizado a despesa daquele ano, mantendo-a junto ao passivo a pagar retendo e recolhendo o IRRF sobre essa despesa”, sendo que tal procedimento deveria ter sido efetuado nos anos posteriores. Com isso a contribuinte reduziria anualmente o patrimônio líquido aumentando o passivo com os juros a pagar.

8. Da forma como a empresa afirma ter feito pode-se dizer que a mesma “...

se utilizou do regime de caixa o que permitiria uma distribuição muito maior de juros sobre o capital próprio uma vez que não se reduziu à época própria o patrimônio líquido em função da despesa não contabilizada, portanto, inexistente, postergando de maneira indevida a retenção do IRRF”.

9. Desse modo, “... a não contabilização dos juros à época própria de acordo com o regime de competência interfere nos valores do patrimônio líquido permitindo uma maior distribuição de juros nos períodos posteriores, pois estar-se-ia pagando juros sobre os juros não distribuídos e se postergando o pagamento da (sic) imposto de renda na fonte do beneficiário”, sendo que “... não há previsão legal para a distribuição de juros de capital próprio de períodos anteriores não contabilizados à época própria”.

Análise do ano-base de 2013

10. No ano-base de 2013, a empresa registrou despesa com JCP no total de R\$ 26.443.400,00. Na DIPJ correspondente “... seu Patrimônio Líquido era em 31/12/2012 de R\$.280.422.824,96, valor que se manteve até 31/08/2013, quando houve aumento de capital e o patrimônio líquido passou para R\$. 327.342.824,96 que perdurou até 31/12/2013, conforme alterações contratuais extraídas da JUCESP”.

11. Assim, o cálculo de JCP deveria ser o seguinte:

2013			
PERÍODO	P.L.	TJLP	JUROS
JAN	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
FEV	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
MAR	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
ABR	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
MAI	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
JUN	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
JUL	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
AGO	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
SET	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
OUT	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
NOV	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
DEZ	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
TOTAL			14.804.325,50

12. Com isso, a Fiscalização constatou um excesso de distribuição de juros, que totalizam R\$ 11.639.074,50 (R\$ 26.443.400,00 – R\$ 14.804.325,50).

13. No cálculo apresentado pela contribuinte esta "... apresenta o patrimônio líquido no montante de R\$ 360.461.190,93 que não corresponde à realidade da época uma vez que este P.L. Só foi atingido em 2014".

Análise do ano-base de 2015

14. No ano-base de 2015, a contribuinte registrou despesa com JCP nº montante de R\$ 61.710.000,00. Já a ECF apresenta os seguintes valores de PL e juros calculados à TJLP da época:

2015			
PERÍODO	P.L.	TJLP	JUROS
JAN	418.443.020,42	,4583	1.917.724,36
FEV	418.443.020,42	,4583	1.917.724,36
MAR	418.443.020,42	,4583	1.917.724,36
ABR	418.443.020,42	,5000	2.092.215,10
MAI	418.443.020,42	,5000	2.092.215,10
JUN	418.443.020,42	,5000	2.092.215,10
JUL	418.443.020,42	,5417	2.266.705,84
AGO	418.443.020,42	,5417	2.266.705,84
SET	418.443.020,42	,5417	2.266.705,84
OUT	418.443.020,42	,5833	2.440.778,14
NOV	418.443.020,42	,5833	2.440.778,14
DEZ	418.443.020,42	,5833	2.440.778,14
TOTAL			26.152.270,33

15. Desta forma, constata-se um excesso de distribuição de juros no valor de R\$ 35.557.729,67 (R\$ 61.710.000,00 – R\$ 26.152.270,33).

16. O cálculo apresentado pela fiscalizada foi efetuado "... com base num PL fixo de R\$ 449.958.209,47 que não corresponde à realidade do ano uma vez que este P.L somente foi atingido no início de 2016, conforme alteração contratual registrada na JUCESP".

Análise do ano-base de 2016

17. No ano-base de 2016, a contribuinte registrou despesa com JCP no total de R\$ 29.947.500,00. Já a ECF apresenta os seguintes valores de PL e juros calculados à TJLP da época:

2016			
PERÍODO	P.L.	TJLP	JUROS
JAN	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
FEV	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
MAR	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
ABR	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
MAI	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
JUN	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
JUL	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
AGO	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
SET	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
OUT	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
NOV	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
DEZ	449.496.093,50	,6250	2.809.350,58
TOTAL			33.712.207,01

18. Neste ano não se verificou excesso de distribuição, pois, a empresa apresentou cálculo com base num PL fixo de R\$ 439.883.803,14.

Conclusão

19. A contribuinte efetuou distribuição de JCP "... nos anos de 2013 e 2015 acima do limite estabelecido pela legislação vigente com base na aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido do período".

20. Regularmente intimada, a empresa "... apresentou planilhas afirmando que havia pago juros relativos a anos anteriores, o que justificaria a distribuição a maior.

Estas planilhas não refletiram efetivamente o patrimônio líquido do contribuinte extraído das declarações apresentadas pelo contribuinte (DIPJ e ECF)".

21. Entretanto, não é possível a distribuição de juros sobre o capital próprio de anos anteriores que não foram contabilizados à época própria.

22. Mesmo que tal distribuição fosse admitida, "... os juros deveriam recalculados a fim de se estabelecer os efeitos deste cálculo no patrimônio líquido o que diminuiria os juros a serem pagos nos anos posteriores causando também um pagamento acima do permitido".

23. Apesar de a fiscalizada ter afirmado que pagou "... juros acumulados de períodos anteriores observamos que o que efetivamente aconteceu foi que o contribuinte recebeu juros sobre o capital próprio do Banco Cargill, deduziu as despesas de PIS e COFINS incidentes sobre essas receitas e as repassou ao seu controlador conforme quadro abaixo, sem se preocupar com o limite estabelecido na legislação vigente que limitava a distribuição à TJLP sobre o patrimônio líquido":

JCP RECEBIDOS	JCP PAGOS	DIFERENÇA	%
29.347.000,00	26.443.400,00	2.903.600,00	9,89
68.000.000,00	61.710.000,00	6.290.000,00	9,25
33.000.000,00	29.947.500,00	3.052.500,00	9,25

24. A diferença de 9,25%, mostrada acima, corresponde exatamente à COFINS de 7,60% e ao PIS de 1,65% incidentes sobre a receita de juros.

25. Diante do exposto, os valores excedentes de JCP "... contabilizados como despesas nos anos de 2013 e 2015 serão adicionados ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL".

Ciência e Impugnação

26. Em 02/10/2017, a contribuinte foi cientificada dos autos de infração (fls. 132 a 133) e, em 01/11/2017, apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 138 a 155.

Impugnação

27. A contribuinte inicia sua impugnação afirmando que sua defesa é tempestiva, fazendo um resumo dos fatos e trazendo os argumentos que seguem.

Do direito

28. A Lei nº 9.249/1995, em seu artigo 9º, trouxe a permissão expressa para que pudessem ser deduzidos do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL os chamados Juros sobre Capital Próprio, os limites para a dedução, explicitou os demais reflexos tributários e, inclusive, dispôs acerca da forma de tratamento contábil-societário dos mesmos.

29. Tais dispositivos trazem qualquer menção "... explícita sobre a possibilidade ou não de haver uma deliberação de pagamento ou crédito dos JCP calculados a partir dos saldos das contas patrimoniais de exercícios sociais pretéritos".

30. A norma proibitiva acerca do pagamento extemporâneo de JCP surgiu por meio de sucessivas Instruções Normativas: IN SRF nº 11 de 21/02/1996, IN RFB nº 1.515, de 24/11/2014 e IN RFB nº 1.700, de 14/03/2017.

31. Em tais normas infra-legais "... há determinação no sentido de que os JCP somente podem ser pagos ou creditados a sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, no ano-calendário da sua apuração".

32. Contudo, alega a empresa que "... esse entendimento não pode prevalecer tendo por base Instrução Normativa, pois a lei não estabelece nenhum momento específico para o pagamento dos JCP e, portanto, nada está estipulado no sentido de que a dedução de JCP deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa".

33. Nesse sentido, "... são ilegais quaisquer restrições ao conteúdo, sentido e alcance do artigo 9º da Lei 9.249/95 por normas infra-legais, pois, em direito público, como é de notório conhecimento, o que não é vedado, é permitido", ou seja, há permissão que o pagamento ou creditamento do JCP em período futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

34. Outro argumento não prescrito na legislação, utilizada pela Fiscalização, é o de "... que o fundamento do ato administrativo é a impossibilidade de dedução da

base de cálculo do IRPJ e da CSLL de valores relativos aos JCP apurados em exercícios anteriores ao pagamento, por suposta violação ao princípio da competência”.

35. Entretanto, “... só se pode cogitar da existência da despesa relativa aos JCP no momento em que o pagamento se torna obrigatório para a pessoa jurídica”.

36. A afirmação da Autoridade Fiscal sobre a “... apropriação retroativa da despesa não é de todo correta, pois não se revela adequado falar em aproveitamento de despesa de forma retroativa na circunstância em que, no período passado, ela sequer existia”.

37. Argumenta a empresa “... que o fato constitutivo da obrigação de pagamento de juros sobre capital próprio para a sociedade empresária ocorre no momento da deliberação dos sócios, por meio de ato societário formal registrado perante a Junta Comercial do Estado”.

38. Embora o pagamento de JCP “... inclua períodos anteriores ao correspondente à apropriação da despesa, é incontroverso que a constituição da obrigação se deu no mesmo período em que a despesa foi incorrida, sem qualquer violação ao princípio da competência”.

39. Ressalta a contribuinte “... que o pagamento de JCP consiste em uma faculdade da sociedade e não uma obrigação até o momento da deliberação dos sócios. Somente a partir desse momento que o pagamento ou creditamento dos JCP se constituem em obrigação correspondente a ser registrada pela empresa”. Ou seja, não basta o acionista ou sócio de sociedade empresária querer receber os JCP, a sociedade deve deliberar.

40. Assim, “... se sob a ótica do investidor até o momento da deliberação e constituição da obrigação se trata de mera expectativa de direito, sob o ângulo da parte adversa da relação jurídica adversa, ou seja, da empresa, não há obrigação e, portanto, despesa alguma deveria ter sido registrada no balanço patrimonial”.

41. Os juros sobre capital próprio “... não podem ser considerados despesas ordinárias com juros, pois se referem a uma destinação de resultado após apurado o lucro, por meio de deliberação formal, de forma que se trata de uma dedução legal criada para incentivar a capitalização das empresas”.

42. Por isso, a empresa entende que “... não assiste razão à assertiva de que o registro contábil da variação da taxa TJLP referente a períodos pretéritos deve ser contabilizada em cada ano, pois, nestes anos se não houve deliberação, não existe obrigação”.

43. Em relação “... ao argumento de que a ausência de deliberação societária configura uma renúncia à dedução dos JCP, tal entendimento também não merece amparo. Isso porque o exercício da atividade empresarial é livre, sendo plenamente possível que os sócios ou acionistas deliberem pelo pagamento dos juros em um exercício em que as condições sejam favoráveis para tanto”.

44. Em outras palavras, se em determinado exercício configura-se a impossibilidade do pagamento dos JCP, não há o que se falar em renúncia à dedução de despesa. Ou seja, se respeitado o momento de reconhecimento da despesa contábil, os Juros sobre o Capital Próprio podem ser pagos e deduzidos cumulativamente em relação a períodos pretéritos.

45. Traz respeitável jurisprudência do STJ sobre o tema.

46. À vista do exposto, a interessada "... considera que o princípio da competência para registro da despesa é cumprido no momento em que há a deliberação dos sócios ou acionistas sobre o pagamento ou crédito dos Juros sobre o Capital Próprio, ainda que o capital remunerado tome como base períodos pretéritos, desde que respeitados os limites previstos na lei na data da deliberação".

47. Destaca ainda que o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 estabeleceu os seguintes requisitos para pagamento e dedutibilidade:

- a) 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;
- b) Pagamento ou crédito dos JCP individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, calculados sobre as contas de patrimônio líquido;
- c) Limitação dos valores à variação, pro rata dia, da TJLP.

48. Ressalta também que no lançamento em questão não há quaisquer ressalvas quanto aos itens "a", "b" e "c" acima, sendo admitida a existência de lucro do exercício e/ou lucros acumulados compatíveis com os valores de Juros sobre o Capital próprio, patrimônio líquido, bem como a variação da TJLP utilizada.

49. Em resumo, a Fiscalização não fez nenhuma ressalva "... acerca do cálculo pertinente aos exercícios pretéritos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2014, que, em adição aos juros sobre capital próprio dos próprios anos base de 2013 e 2015, foram pagos acumuladamente em 2013 e 2015". A única ressalva da Fiscalização se refere ao cálculo do JCP do próprio ano base de 2013, 2015 e 2016, em nada se relacionando com a questão do pagamento acumulado relativo a períodos pretéritos.

50. Afirma ainda que os valores indicados pela Fiscalização utilizados como base para o cálculo de JCP não procedem:

a) Para o ano de 2013, a Autoridade Administrativa afirma que considerou o PL, conforme DIPJ/2014, no valor de R\$ 327.342.824,96. Ocorre que, conforme demonstrado abaixo, o referido valor é de R\$ 360.461.190,93.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO - OUTRAS CONTAS		
51. Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispos. Assembleia	81.240.859,72	118.325.735,69
52. (-) Prejuízos Acumulados	0,00	0,00
53. (-) Ações em Tesouraria	0,00	0,00
54. Outras	0,00	-28.443.406,00
55. TOTAL OUTRAS CONTAS	81.240.859,72	91.882.335,69
56. TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	280.422.820,96	360.386.946,93
57. TOTAL DO PASSIVO	280.422.820,96	360.386.946,93

Dessa forma, é incoerente a informação fiscal com o próprio documento que afirma ter utilizado para cálculo, devendo prevalecer o quanto foi declarado pela empresa, pois, não há nos autos qualquer fundamento para desconsiderar o PL de R\$ 360.461.190,93.

b) Para o ano de 2015, a Autoridade Administrativa afirma que considerou que o PL, conforme ECF 2016, no valor de R\$ 418.443.020,42. Ocorre que, conforme demonstrado abaixo, o referido valor é de R\$ 449.958.209,47.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	S	2	418.443.020,42	C	449.958.209,47
CAPITAL SOCIAL	S	3	1,00	C	321.032.355,24
CAPITAL REALIZADO - DE RES.	S	4	0,00	C	0,00
Capital Subscrito de Demitida...	A	5	0,00	D	0,00
(-) Capital a Integralizar de Co...	A	5	0,00	D	0,00

Dessa forma, é incoerente a informação fiscal com o próprio documento que afirma ter utilizado para cálculo, devendo prevalecer o quanto declarado pela contribuinte, pois, não há nos autos qualquer fundamento para desconsiderar o PL de R\$ 449.958.209,47.

c) Para o ano de 2016 a Autoridade Lançadora comete o mesmo equívoco, dizendo que considera o PL declarado pela impugnante, embora o documento o contradiga. Apesar de tal equívoco não ter impactado o cálculo do auto de infração, é importante mencioná-lo porque reforça o quão viciado se encontra o raciocínio da autoridade fiscal na identificação do PL do ano base.

Assim, a Fiscalização informa que a ECF 2017 indica o PL de R\$ 449.496.093,50. Porém, conforme abaixo, o PL declarado na ECF é de R\$ 440.466.565,19, o que não foi considerado pela autoridade lançadora.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	S	2	449.496.093,50	C	440.466.565,19
CAPITAL SOCIAL	S	3	321.032.355,24	C	440.131.834,47
CAPITAL REALIZADO - DE RES.	S	4	0,00	C	0,00
Capital Subscrito de Demitida...	A	5	0,00	D	0,00
(-) Capital a Integralizar de Dô...	A	5	0,00	D	0,00

51. Com base nas robustas provas ora demonstradas, "... devem prevalecer os patrimônios líquidos constantes das declarações da Impugnante e utilizados como base de cálculo dos JCP dos respectivos anos base de 2013 e 2015".

52. A Impugnante rechaça ainda a parte final "... do TVF, no sentido de que o que efetivamente ocorreu foi que o contribuinte recebeu JCP do Banco Cargill, deduziu PIS/COFINS e repassou ao seu controlador, sem se preocupar com o limite estabelecido na legislação vigente que limitava a distribuição à TJLP sobre o patrimônio líquido".

53. Conforme reconhecido pela Fiscalização, a empresa "... apresentou nº curso da fiscalização, planilha de apuração detalhada do JCP, ano a ano, 2009 a 2016, contendo o patrimônio líquido, a variação da TJLP, as travas de 50% sobre o lucro

do exercício e lucros acumulados, todas as informações absolutamente compatíveis com a afirmação de que pagou nos respectivos anos calendários de 2015 e 2016 JCP acumulada”.

54. O fato de que a impugnante é uma holding, “... que tem por receita justamente o recebimento de JCP de sua controlada Banco Cargill em nada inibe ou torna espúria a distribuição de JCP ao seu controlador. Aliás, esse fato é bastante normal e até mesmo natural em uma sociedade empresária, que tem por objetivo remunerar o acionista, que investiu o capital objetivando retorno financeiro”.

Do Pedido 55. Diante do exposto, requer o julgamento procedente da presente impugnação com o cancelamento integral dos lançamentos ora impugnados.

56. É o relatório

A Contribuinte foi cientificada do acórdão de impugnação em 10/07/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 206) e apresentou em 09/08/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 208) o recurso voluntário de fls. 208 a 228.

Por meio do apelo, a Recorrente basicamente reitera as razões apresentadas na peça impugnatória.

Posteriormente, em 21/10/2022 e 12/01/2023, a Recorrente apresenta petições para que estes autos sejam submetidos a sorteio e julgamento.

Em seguida, procedeu-se ao sorteio do feito, cabendo-me sua relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

MÉRITO

Trata-se, como antes afirmado, de recurso voluntário visando reformar a decisão proferida pela DRJ que convalidou as exigências de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos-calendário 2013 e 2015.

Segundo a autoridade autuante, a Contribuinte não adicionou às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os excessos distribuídos a título de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) nos períodos acima referidos.

Ainda segundo a autoridade fiscal, os excessos teriam decorridos de dois fatores cumulativos. O primeiro deles, a autuada teria, no ano-calendário 2013, incluído nos valores a pagar JCP de períodos anteriores (2009, 2010 e 2011, parcial). No ano-calendário 2015, teria incluído JCP dos anos 2011 (parcial), 2012 e 2014.

Além do cômputo de JCP de períodos anteriores, a Contribuinte teria, nos dois anos-calendário fiscalizados, superestimado a base de cálculo do JCP dos próprios exercícios.

Em apertada síntese, a ora Recorrente argumenta que a Lei nº 9.249/1995 não estabeleceu restrição temporal para o pagamento do JCP e que tais restrições não poderiam ter sido impostas por normas infralegais.

Sustenta ainda que o pagamento posterior de JCP em relação a exercícios passados não viola o princípio da competência posto que a obrigação de pagar ditos valores somente se configura com a deliberação do órgão competente e que, no caso dos autos, as deliberações ocorreram nos anos em que foram efetuados os pagamentos.

Alega ainda que a autoridade fiscal não fez nenhuma ressalva quanto ao cálculo vinculado aos exercícios anteriores e que para realizar os pagamentos de JCP respeitou as travas de lucros do exercício ou lucros acumulados de períodos anteriores.

Não assiste razão à Recorrente.

Quanto ao primeiro argumento da Recorrente, 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 reconhece-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.*

Cumprе 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 faltará 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 do 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

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.

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, 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

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.

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 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

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

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 reduzirem 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.

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

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

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/dívidas⁶ 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).

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

⁶ Ou juros a pagar.

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 subsequentes 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)*.

Estas as razões para manter a autuação fiscal quanto ao cômputo, em 2013, dos JCP dos exercícios de 2009, 2010 e 2011 (parcial), e em 2015, dos JCP dos exercícios de 2011 (parcial), 2012 e 2014.

Não assiste razão à Recorrente quando afirma que a autoridade fiscal não fez ressalvas ao pagamento nos anos auditados de JCP de períodos anteriores:

37. Em resumo, nenhuma ressalva da fiscalização acerca do cálculo pertinente aos exercícios pretéritos de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2014, que, em adição aos juros sobre capital próprio dos próprios anos base de 2013 e 2015, foram pagos acumuladamente em 2013 e 2015.

A autoridade fiscal foi expressa ao consignar que tais valores não poderiam ser aproveitados nos resultados dos exercícios auditados, conforme seguinte passagem do Termo de Verificação Fiscal (TVF, fls. 24 a 31, com destaques ora acrescidos):

DA IMPOSSIBILIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO DE PERÍODOS ANTERIORES

O regime aplicável às despesas de juros sobre o capital próprio é o de competência.

O contribuinte deveria em 2009 ter contabilizado a despesa daquele ano, mantendo-a junto ao passivo a pagar retendo e recolhendo o IRRF sobre essa despesa.

Mesmo procedimento deveria ter sido efetuado nos anos posteriores.

Ao fazer isso o contribuinte reduziria ano a ano o patrimônio líquido aumentando o passivo com os juros a pagar.

Da maneira como o contribuinte afirma que fez poderíamos dizer que ele se utilizou do regime de caixa o que permitiria uma distribuição muito maior de juros sobre o capital próprio uma vez que não se reduziu à época própria o patrimônio líquido em função da despesa não contabilizada, portanto, inexistente, postergando de maneira indevida a retenção do IRRF.

Portanto, a não contabilização dos juros à época própria de acordo com o regime de competência interfere nos valores do patrimônio líquido permitindo uma maior distribuição de juros nos períodos posteriores, pois estar-se-ia pagando juros sobre os juros não distribuídos e se postergando o pagamento da imposto de renda na fonte do beneficiário.

[...]

Desta forma não há previsão legal para a distribuição de juros de capital próprio de períodos anteriores não contabilizados à época própria.

Além da constatação de distribuição indevida de JCP de períodos anteriores, a autoridade fiscal constatou, ainda, que a Recorrente distribuiu valores dos períodos auditados em excesso ao que deveria ser distribuído.

Os excessos procedidos pela ora Recorrente decorreram da utilização, para o cálculo dos JCP, de valores incorretos do patrimônio líquido do período.

Afirma a autoridade autuante que para o ano-calendário 2013, o patrimônio líquido inicial seria de "...R\$ 280.422.824,96, valor que se manteve até 31/08/2013, quando houve aumento de capital e o patrimônio líquido passou para R\$. 327.342.824,96 que perdurou até 31/12/2013, conforme alterações contratuais extraídas da JUCESP".

Para a Recorrente, o valor correto seria R\$ 360.461.190,93. Para comprovar, apresenta extrato da DIPJ do período:

27.(-) Custos correspondentes às Receitas Diretas	0,00	0,00
28. Outras Contas	0,00	0,00
29. (-) Juros a Apropriar Relat. a Arrend. Mercantil Financeiro	0,00	0,00
30. (-) Juros a Apropriar Relativos a Ajustes a Valor Presente	0,00	0,00
31. (-) Outras Contas Retificadoras	0,00	0,00
32. TOTAL DO NÃO CIRCULANTE	2.503,34	17,94
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - CAPITAL SOCIAL		
33. Capital Subscrito de Domiciliados e Residentes no País	1,00	1,00
34. (-) Capital a Integralizar Domiciliados e Residentes no País	0,00	0,00
35. Capital Subscrito Domiciliados e Residentes no Exterior	199.181.964,24	268.578.854,24
36. (-) Capital a Integral. Domiciliados Residentes Exterior	0,00	0,00
37. TOTAL DO CAPITAL SOCIAL	199.181.965,24	268.578.855,24
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - RESERVAS		
38. Reservas de Capital	0,00	0,00
39. Reservas de Reavaliação	0,00	0,00
40. Reservas de Lucros	0,00	0,00
41. Reservas de Lucros - Doações e Subvenções p/ Investimentos	0,00	0,00
42. Reservas de Lucros - Prêmio na Emissão de Debêntures	0,00	0,00
43. Reserva p/ Aumento de Cap. (Lei n° 9.249/1995, art. 9°)	0,00	0,00
44. Outras Reservas	0,00	0,00
45. TOTAL DAS RESERVAS	0,00	0,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL		
46. Ajustes às Normas Internac. Contabilidade - Instr. Financ.	0,00	116.163,15
47. (-) Ajustes às Normas Internac. Contabilidade - Instr. Financ.	0,00	290.407,81
48. Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade	0,00	0,00
49. (-) Ajustes às Normas Internacionais de Contabilidade	0,00	0,00
50. TOTAL DOS AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	0,00	-174.244,66
PATRIMÔNIO LÍQUIDO - OUTRAS CONTAS		
51. Lucros Acum. e/ou Saldo à Dispos. Assembléia	81.240.859,72	118.325.735,69
52. (-) Prejuízos Acumulados	0,00	0,00
53. (-) Ações em Tesouraria	0,00	0,00
54. Outras	0,00	-26.443.400,00
55. TOTAL OUTRAS CONTAS	81.240.859,72	91.882.335,69
56. TOTAL PATRIMÔNIO LÍQUIDO	280.422.824,96	360.286.946,27
57. TOTAL DO PASSIVO	280.425.328,30	366.976.071,71

Veja-se que a Recorrente não contesta a afirmação fiscal segundo a qual documentos extraídos da JUCESP comprovariam que o patrimônio líquido até 31/12/2013 era de R\$ 327.342.824,96.

Visando se contrapor à conclusão do fisco, a Recorrente pretende demonstrar que o valor do patrimônio líquido em 31/12/2013 seria a correta base para o cálculo dos JCP.

Sem razão a Recorrente. Veja-se que somente uma alteração contratual foi realizada no curso do ano de 2013 para aumento do capital social:

1. 2. 3. 4. 5.

1. As partes resolveram aumentar o capital social, atualmente de R\$ 199.181.965,00 (cento e noventa e nove milhões, cento e oitenta e um mil, novecentos e sessenta e cinco reais) para R\$ 246.101.965,00 (duzentos e quarenta e seis milhões, cento e um mil, novecentos e sessenta e cinco reais), um aumento no valor de R\$ 46.920.000,00 (quarenta e seis milhões, novecentos e vinte mil reais), representado por 46.920.000 (quarenta e seis milhões, novecentos e vinte mil) novas quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) valor este totalmente subscrito, com anuência da sócia Cargill Agrícola S.A., pela sócia Cargill International Luxembourg 3 S.Àr.L, totalmente integralizado neste ato, em moeda corrente nacional.

Conforme se constata no TVF, a autoridade fiscal levou em conta tal alteração para o cálculo dos corretos JCP do período, conforme tabela abaixo, com alteração dos valores dedutíveis a partir do mês de setembro, após o aumento do capital social da Recorrente:

2013			
PERÍODO	P.L.	TJLP	JUROS
JAN	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
FEV	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
MAR	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
ABR	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
MAI	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
JUN	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
JUL	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
AGO	280.422.824,96	,4167	1.168.521,91
SET	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
OUT	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
NOV	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
DEZ	327.342.824,96	,4167	1.364.037,55
TOTAL			14.804.325,50

Ou seja, a autoridade fiscal parte de um PL inicial de R\$ 280.422.824,96, exatamente o mesmo valor constante na DIPJ acima copiada e integrante do recurso voluntário, e acrescenta, a partir do mês de setembro, o resultado do aumento de capital arquivado na JUCESP, alcançando a soma de R\$ 327.342.824,96.

Procedimento exatamente idêntico aconteceu em relação ao ano-calendário de 2015, com a diferença que neste ano não houve aumento do capital social no curso do exercício.

Veja-se que, neste caso, a Recorrente pretende justificar o valor por ela adotado apresentando a imagem do PL da ECF do ano-calendário 2016:

REGISTRO - L100
Registro L100 - Balanço Patrimonial Referencial

Código	Descrição	Tipo	Nível	Saldo Inicial	DHC	Saldo final	DHC
202.01.11.70	Subconta - Ajuste a Valor Justo ...	A	5	0,00	D	0,00	C
202.01.11.90	Subconta - Ajuste a Valor Justo - Ou...	A	5	0,00	D	0,00	C
202.01.21	RECEITAS DIFERIDAS	S	4	0,00	C	0,00	C
202.01.21.01	Receitas Diferidas	A	5	0,00	D	0,00	C
202.01.21.02	(-) Custos Correspondentes às...	A	5	0,00	D	0,00	D
202.01.21.03	Subvenção Governamental a A...	A	5	0,00	D	0,00	C
202.01.21.50	(-) Juros e Apropriações Decorrentes...	A	5	0,00	D	0,00	D
202.01.21.70	Subconta - Ajuste a Valor Justo - Ou...	A	5	0,00	D	0,00	C
202.01.21.90	Subconta - Ajuste a Valor Justo - Ou...	A	5	0,00	D	0,00	C
203	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	S	2	449.495.093,00	C	440.495.093,19	C
203.01	CAPITAL SOCIAL	S	3	321.932.355,24	C	446.131.844,47	C
203.01.01	CAPITAL REALIZADO - DE RES...	S	4	0,00	C	0,00	C
203.01.01.01	Capital Subcrito de Domiciliad...	A	5	0,00	D	0,00	C
203.01.01.21	(-) Capital a Integralizar de Do...	A	5	0,00	D	0,00	D
203.01.02	CAPITAL REALIZADO - DE NÃO...	S	4	321.932.355,24	C	446.131.844,47	C
203.01.02.01	Capital Subcrito de Domiciliad...	A	5	321.932.355,24	C	446.131.844,47	C
203.01.02.10	(-) Capital a Integralizar de Do...	A	5	0,00	D	0,00	D
203.01.10	GASTOS COM EMISSÕES DE T...	S	4	0,00	C	0,00	C

Resumo de Escrituração
Contribuinte: CARILL PARTICIPAÇÕES LTDA. CNPJ: 65.074.841/0001-99. SCP:
Data Inicial: 01/01/2016 Data Final: 31/12/2016
Identificação do Arquivo (Hash) com DV: Descritor: 3002 / 1
Arquivo: Versão do PVA: 3.0.4 Versão Java: 1.8.0_51 (32 bits) Versão Sistema Operacional: Windows 8.1 (64 bits)

A razão das diferenças entre os valores utilizados pelo fisco e os pretendidos pela Recorrente estão nos resultados de cada período. A Contribuinte assim se manifesta sobre o tema:

43. Relembre-se que o artigo 9º da Lei n. 9.249/95 especifica no parágrafo 8º as contas do patrimônio líquido que devem ser consideradas, não existindo qualquer obrigação de exclusão do lucro do exercício, que, evidentemente, se encontra incluído na conta de reserva de lucros

A pretensão da Recorrente para utilizar como base de cálculo dos JCP o valor do lucro auferido no exercício não encontra respaldo legal.

Rememore-se que os JCP foram instituídos para remunerar os sócios pela aplicação de capital na pessoa jurídica. No caso dos autos, a Recorrente apurou, nos anos-calendário sob exame, o lucro real anual.

Por esta sistemática, o valor do lucro do exercício somente é conhecido no dia 31/12 de cada ano. Obviamente, este lucro, apurado no último dia do ano, não foi “utilizado” pela empresa durante o ano em que se formou para que pudesse justificar a remuneração pelos JCP.

Ademais, o destino que será dado ao lucro não distribuído no período depende de aprovação dos órgãos societários competentes. Somente depois desta deliberação é que se pode aferir se os valores integrarão a base de cálculo dos JCP prevista no art. 9º, § 8º da Lei nº 9.249/1995.

Por estes fundamentos, também não se acolhe a pretensão da Recorrente para reformar o acórdão recorrido nesta matéria.

Por fim, registre-se que a Recorrente não contestou expressamente a aplicação do mérito do quanto decidido à CSLL. Neste passo, reproduzo, por concordar com elas, as conclusões do acórdão recorrido quanto à CSLL:

Da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

97. No que tange à CSLL, cabe registrar que a exigência fiscal apurada nº IRPJ ocasiona insuficiência na determinação da base de cálculo desta contribuição, o que ensejou a lavratura do respectivo auto de infração.

98. A exigência fiscal relativa a esta contribuição é mera decorrência dos fatos apurados no auto de infração do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Subsistindo a matéria fática que ensejou o lançamento matriz (IRPJ), igual sorte deve colher aquele auto de infração lavrado por mera decorrência, tendo em vista o nexo causal entre eles.

99. Pelo exposto, está correta também a apuração da CSLL resultante da glosa de despesa com pagamento da TJLP.

CONCLUSÕES

Por todo o exposto e pelo mais que dos autos consta, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira