



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720856/2018-90
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.471 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente AYMORÉ CRÉDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO E DEDUÇÃO. DELIBERAÇÃO PELO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA.

A dedução dos juros sobre o capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao regime de competência, podendo ser feita a redução tais valores da monta do lucro tributável após deliberação pelo seu pagamento ou creditamento, ainda que referentes a períodos anteriores.

O art. 9º da Lei nº 9.249/95, único dispositivo legal que rege a dedução de tal rubrica, apenas exige a apuração lucros pela entidade, 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, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento societário para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. Não há limitação dos períodos abrangidos pela deliberação da entidade, devidamente apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

Os normativos e atos infralegais não podem suprimir a amplitude de um regramento previsto pela legislação tributária, inaugurando limitações para a sua aplicação e observância, principalmente quando se trata de norma de apuração de base de cálculo de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com base na primeira matéria, considerando-se prejudicada a segunda matéria, vencidos os conselheiros

Mário Pereira de Pinho Filho, Mauricio Nogueira Righetti e Sheila Aires Cartaxo Gomes, que lhe negaram provimento. O conselheiro Carlos Henrique de Oliveira não votou em relação ao conhecimento, tendo em vista que o julgamento dessa questão foi concluído e teve seu resultado proclamado em sessão realizada em 27/09/2022. O processo havia saído em vista e o conselheiro Maurício havia votado na primeira matéria por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e-fls. (12.278/12.298) em face do V. Acórdão de nº 1401-004.201 (e-fls. 12.135/12.183) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, que julgou em sessão de 11 de fevereiro de 2020 o recurso voluntário do contribuinte e de ofício que discutia o lançamento sobre e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrentes de glosas de despesas e de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO DE DOCUMENTOS EXTEMPORÂNEOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se configura hipótese de nulidade da decisão de primeira instância em razão de cerceamento de defesa quando a DRJ deixa de conhecer de documentos juntados ao processo pela parte após o prazo de impugnação em desacordo com a norma geral de preclusão e respectivas exceções conforme disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

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

Ano-calendário: 2013

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

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

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

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

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

DESPESAS DECORRENTES DE AÇÕES JUDICIAIS. TRÂNSITO EM JULGADO. COMPROVAÇÃO.

Correta a glosa das despesas com ações judiciais quando a fiscalizada não logra comprovar a existência da ação judicial, seu desfecho ou o trânsito em julgado no ano-calendário fiscalizado.

VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM.

A pretensão da recorrente de anular o lançamento de glosa de despesas, quando ela própria conduziu a fiscalização a esta conclusão ao informar que se tratavam de despesas definitivas e não apresentar o trânsito em julgado das ações em ano-calendário posterior, mesmo tendo sido regularmente intimada para tanto, caracteriza venire contra factum proprium, que não encontra acolhimento no direito pátrio.

PERDAS COM FRAUDES. COMUNICAÇÃO DO FATO À AUTORIDADE POLICIAL. DEDUÇÃO IMEDIATA.

Somente pode ser deduzida de imediato a despesa decorrente de perdas com fraudes no caso de a contribuinte ter efetuado a competente comunicação do fato à autoridade policial.

RELAÇÃO CONTRATUAL BILATERAL. COMPROVAÇÃO. TELAS DE SISTEMAS INTERNOS SEM LASTRO EM DOCUMENTAÇÃO HÁBIL. IMPOSSIBILIDADE.

As impressões de telas de sistemas internos são documentos unilaterais que carecem de lastro em elementos hábeis para comprovar os valores, prestações, perdas e renegociações de contratos de financiamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013

IRRF SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA. IDENTIFICAÇÃO DO PAGAMENTO. NECESSIDADE.

Não se configura a hipótese de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa se a fiscalização não traz aos autos elementos que configurem a efetiva ocorrência do pagamento.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, afastar a preliminar de nulidade da decisão de piso, arguida no recurso voluntário; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar provimento parcial tão somente para considerar comprovado o montante de R\$ 10.793,23 relativo às despesas com ações judiciais. No que concerne ao recurso de ofício, por maioria de votos, dar provimento parcial ao mesmo apenas para restabelecer o lançamento decorrente da glosa de juros sobre capital próprio no montante de R\$ 70.200.000,00. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues, que negavam provimento ao recurso de ofício e davam provimento ao recurso voluntário em relação à infração de juros sobre capital próprio.

03 – O recurso é tempestivo e de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 12.431/12.435, foi dado seguimento à seguinte matéria: (a) (1) “possibilidade de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os juros sobre o capital próprio (JCP) apurados com base nos exercícios anteriores ao da sua distribuição”, e (b) “aplicação do art. 273 do RIR/1999, de modo a comprovar a antecipação de pagamento de tributos, em virtude da renúncia temporária à prerrogativa de deduzir os JCP nos próprios períodos em que foram gerados os lucros”, alegando em apertada síntese:

a) que o art. 9º da Lei 9.249/95 não prevê qualquer limite temporal para dedução dos JCPs;

b) que o recorrente comprovou o preenchimento de todos os requisitos legais, evidenciado em seus demonstrativos e documentos contábeis-fiscais e societários.

04 – A Fazenda Nacional intimada às e-fls. 12.436 em 04/11/2020 apresentou contrarrazões (e-fls. 12.437/12.450) em 19/11/2020 e alega em síntese o seguinte:

a) a ausência de previsão legal para pagamento de juros sobre capital próprio retroativo;

b) dever de observância ao regime de competência e respeito à previsão do art. 9º, caput e § 1º da Lei 9.249/95, legalidade do art. 29 da IN SRF 11/96;

05 – O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

06 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto o conheço. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas.

Mérito

07 – O contribuinte destacou 2 (duas) matérias sendo que pela análise da decisão da DRJ e a decisão do recurso voluntário e de ofício, entendo que a segunda matéria foi reportada como pedido sucessivo, e portanto, caso haja provimento ao recurso especial quanto a primeira matéria a segunda restaria prejudicada.

A) “Possibilidade de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL os juros sobre o capital próprio (JCP) apurados com base nos exercícios anteriores ao da sua distribuição”

08 - Quanto a essa matéria importante destacar parte do relatório do acórdão recorrido para contextualizar o assunto:

***Despesa de Juros sobre Capital Próprio (JCP):** a autoridade fiscal constatou que a contribuinte deduziu no ano-calendário 2013 juros sobre capital próprio referentes aos anos 2012 e 2013 e considerou que o montante relativo a 2012 seria indedutível para fins de apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. Em suas palavras:*

42. Por todo o exposto, conclui-se que inexistente fundamento legal para a dedução integral do valor declarado pelo contribuinte na Ficha 06B/Linha 55- “Juros sobre Capital Próprio” da DIPJ referente ao ano-calendário de 2013, qual seja, R\$ 122.400.000,00.

43. Dado que o valor de Juros sobre Capital Próprio- JCP calculado com utilização da TJLP e do PL ao longo do referido ano-calendário é de apenas R\$ 52.200.000,00, ocorreu dedução indevida no ano-calendário de 2013 no valor de R\$ 70.200.000,00, referente ao ano-calendário de 2012.

44. No que concerne à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, também estão caracterizados os ilícitos fiscais aqui referidos, face ao disposto no art. 28 da Lei nº 9430/96, sendo válida a fundamentação jurídica já apresentada:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

45. Esclarecidos os fundamentos jurídicos que evidenciam reduções indevidas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2013, cabe a formalização dos correspondentes lançamentos tributários nos autos de infração anexos, dos quais o presente termo de verificação é parte integrante. (grifos do original)

(...) omissis

Em resumo, a DRJ decidiu dar provimento parcial à impugnação quanto ao IRPJ e à CSLL e afastar integralmente o lançamento de IRRF. Também decidiu que os juros de mora somente deveriam incidir a partir de 01/04/2014:

Das conclusões

À vista de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER dos documentos de fls. 10880/11327, juntados extemporaneamente ao processo, e, no mérito, DAR PROVIMENTO à impugnação da Interessada, para:

a) JULGAR PROCEDENTE, EM PARTE, o lançamento do IRPJ, para REDUZIR o imposto de R\$ 31.805.516,81 para R\$ 14.378.564,27 (cf. demonstrativo anexo), MANTENDO a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% e DETERMINANDO que a incidência dos juros de mora sobre o referido imposto se dê a partir do mês de abril de 2014;

b) JULGAR PROCEDENTE, EM PARTE, o lançamento da CSLL, para REDUZIR o valor da contribuição de R\$ 19.083.310,09 para R\$ Processo 16327.720856/2018-90 Acórdão n.º 12-107.919 DRJ/RJ1 Fls. 43 43 8.612.738,57 (cf. demonstrativo anexo), MANTENDO a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% e DETERMINANDO que a incidência dos juros de mora sobre a referida contribuição se dê a partir do mês de abril de 2014;

c) JULGAR IMPROCEDENTE o lançamento relativo ao IRRF.

09 – Com efeito indico os fundamentos do voto do acórdão recorrido nessa parte, *verbis*:

“Conforme relatado, a contribuinte, no recurso voluntário, pugnou pela integral dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio pagos em 2013, mas relativos ao lucro e ao Patrimônio Líquido em 2012.

(...) omissis

Contudo, nesta matéria, é preciso apreciar também o recurso de ofício da autoridade julgadora de piso. Em síntese, a DRJ considerou que teria ocorrido um erro na aplicação do regime de competência, que resultou em antecipação do Imposto de Renda e da Contribuição Social. Entretanto, ao cotejar os montantes de tributos apurados a mais em 2012 com os pagos a menos em 2013, a DRJ encontrou uma diferença que seria indedutível. Reproduzo o trecho da decisão de piso que trata da matéria:

(...) omissis

Pois bem: — ao apropriar os Juros sobre Capital Próprio referentes ao ano de 2012 no período seguinte ao de sua competência, a Interessada reduziu o lucro real do ano-calendário de 2013 em R\$ 70.200.000,00. Conseqüentemente, apurou IRPJ e CSLL a menor:

(...) omissis

Por outro lado, ao deixar de apropriar as referidas despesas com Juros sobre Capital Próprio no período de sua competência, a Interessada majorou o lucro real do ano-calendário de 2012, precisamente, em R\$ 70.200.000,00. Por conta disso, acabou apurando IRPJ e CSLL a maior, conforme se verifica pelo exame das Fichas 12-B e 17 da DIPJ/2013 (cópia anexada ao processo):

(...) omissis

Como se pode perceber, os valores de IRPJ e CSLL apurados a menor no ano-calendário de 2013 foram parcialmente compensados com os valores de IRPJ e CSLL apurados a maior no ano de 2012.

(...) omissis

Diante de tais fatos, penso que a glosa das despesas deve ser mantida, em face da inobservância do regime de competência, cabendo abater, todavia, do lançamento, os valores que foram antecipados no ano-calendário anterior, quais sejam: — R\$ 17.426.952,54, a título de IRPJ; e R\$ 10.470.571,52, a título de CSLL. (grifei) (grifos do original)

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

(...) omissis

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

(...) omissis

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

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

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

25. O disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que prevê que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76) não implica que as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP se confundam. Claro está que a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, todavia cada um dos institutos é regido por legislação própria, consistindo em entidades com configurações jurídicas e efeitos distintos. Ressalte-se que o dividendo é remuneração obrigatória para as sociedades anônimas, enquanto que os JCP foram criados pela legislação tributária como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real. E, ainda, que há previsão expressa quanto ao não pagamento dos dividendos obrigatórios em função da situação financeira da empresa, possibilitando o pagamento destes em momento posterior, conforme § 4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. No entanto, neste caso, conforme consta no diploma legal, deve este valor, em observância ao regime de competência, ser registrado como reserva especial.

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

[...]

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

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

35. Por outro lado, do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um interesse público. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um ato jurídico perfeito e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas. Neste cenário, permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não se aplica ao presente caso. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

[...]

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

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

23. Adicionalmente, em se tratando de Sociedade Anônima, a necessidade de observância do regime de competência constante do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996 é expressamente prevista no Art. 177 da Lei nº 6.404/76. Lembrando que o lucro real é o lucro líquido com os ajustes previstos em lei, conforme art. 247 do RIR/99, e considerando o disposto no art. 248 do RIR/99, que prevê expressamente que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial, bem como o

disposto no art. 251 do RIR/99, que dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conclui-se que o regime de competência deve ser obedecido na apuração do lucro real, o que deixaremos ainda mais claro adiante. (grifei)

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

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

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

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

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

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

10 – Pela análise dos fundamentos do voto recorrido, entendo que o ponto nodal para a manutenção do lançamento foi a interpretação da legislação (Lei 9.249/95) quanto a aplicação do regime de competência de tais despesas.

11 – No caso em tela, respeitados a proficiência dos fundamentos da decisão recorrida, entendo e me convenço com interpretação diversa da exposta.

12 – Avaliando as razões recursais, bem como a discussão do assunto pela C. 1ª Turma da CSRF, de início, me filio à interpretação que entende que a Lei 9.294/95 não concluiu pela estrita necessidade do regime de competência das despesas com JCP e, portanto, e com mais acuidade me reporto e adoto como razões de decidir a do voto vencedor do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no Ac. 9101-005.757 j 03/09/2021, *verbis*:

“Tendo em vista as razões trazidas pelo I. Relator e constantes do v. Acórdão recorrido, temos que o cerne da questão é a legitimidade da submissão da dedução dos valores apropriados a título de juros sobre capital próprio ao regime de competência, ficando esta condicionada e limitada apenas ao patrimônio líquido de cada período de apuração fiscal – não podendo deliberação posterior pelo seu pagamento e creditamento aos titulares da Contribuinte abranger períodos anteriores.

(...) omissis

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples, demandando a observância da legalidade, dos limites jurídicos na delimitação das bases de cálculo dos tributos e da capacidade contributiva – e esse tema, data maxima venia, sempre demanda maior esforço hermenêutico para justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, por meio da Lei nº 9.249/95 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital social pelo valor contábil dos bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos e creditados aos seus titulares como juros sobre o capital próprio:

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.

Como se observa do único dispositivo de Lei, propriamente considerada, que versa sobre a dedutibilidade desses juros sobre o capital próprio no cômputo Lucro Real, não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência ou remeteu-se a qualquer outra norma que pudesse, ainda que indiretamente, indicar a obrigação de sua observância.

Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais pode se deliberar pelo pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, 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, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social por efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Se observadas tais hipóteses e assim devidamente determinado pela entidade, não resta elemento restritivo na norma aos períodos abarcados no seu cálculo e na deliberação pela remuneração, tornando-se, consequentemente, dedutíveis. Ora, e após devidamente apropriados ou incorridos, mais razão ainda assiste à sua devida redução na determinação da renda efetivamente tributável.

E nem se diga que a eficácia de tal norma é limitada a um regulamento, por meio de outros normativos. Claramente, no teor desse dispositivo já está bastante e plenamente concedido pelo Legislador o direito à dedução da monta

do Lucro Real de tais dispêndios remuneratórios dos titulares dos entes empresariais.

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova regra de apuração de base de cálculo, de textos infralegais com elementos inovadores e restritivos àquilo constante da Lei nº 9.249/95, como, por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 41/98.

E, desde então, por décadas, os pronunciamentos e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil⁵ seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação sublegal dessa prerrogativa fiscal do contribuinte, que delimita a monta do seu lucro tributável.

A tese fazendária transparece uma suposta preocupação pela busca de uma integração e generalização, exclusivamente do ponto de vista contábil, no tratamento geral desses eventos redutores do resultado fiscal.

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina⁶, existem aproximações e distanciamentos entre as normas fiscais e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a Lei pertinente expressamente determinar.

Havendo eventual conflito de regras e conceitos contábeis com normas e institutos jurídicos, para fins tributários, sempre prevalecerá aquilo previsto na legislação competente que regulamenta a incidência e os elementos da espécie fiscal.

Nesse sentido, a invocação da regra do 177 da Lei das S/A, que é regra geral, anterior, puramente contábil, que regula de maneira abrangente toda a escrituração das companhias – inclusive ressaltando no seu §2º a observância autônoma das disposições da lei tributária - também não se presta para restringir temporalmente a apuração e dedução dos juros sobre capital próprio, por meio da suposta legitimação desse critério extralegal, de observância do regime de competência. O mesmo ocorre com as interpretações, ainda que formalizadas, exaradas dentro do universo contábil.

Caso se entenda ser esta uma norma tributária inadequada e descabida, não cabe ao Poder Executivo promover o seu ajuste e a sua pretensa lapidação por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação, inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um direito). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem extrapolar as limitações do poder de tributar.

Por fim, registre-se que tais dispêndios estão fora da dinâmica operacional empresarial, que abrange a interação de receitas e despesas, de modo confrontativo, da entidade no desenvolvimento de suas atividades transacionais, sejam principais ou secundárias.

Tais valores pagos e creditados são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de emparelhamento

simétrico de receitas e despesas dentro do mesmo período competência, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de entradas – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, da observância de outro regramento da tributação, mais amplo. Numa eventual e hipotética revogação dessa norma – aí, sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa ordinária, determinando sua natureza e a consequente submissão a normas e regras diversas, mais abrangentes e gerais, para, assim, estabelecer as condições para a sua dedução das bases de cálculo dos tributos sobre a renda - sempre considerando os corolários da capacidade contributiva e a noção de renda líquida.

Mais valiosa que todas essas palavras deste Julgador é a posição do E. Superior Tribunal de Justiça, firmada ainda 2009, sobre o tema. Confirma-se o emento do Acórdão proferido no REsp 1086752/PR, pela C. Primeira Turma, de relatoria do Exmo. Min. Francisco Falcão, publicado em 11/03/2009:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II – 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.

III – Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V – Recurso especial improvido.

Para que não se especule ser tal entendimento antigo e superado, confirma-se, também, o recente Acórdão proferido pela C. Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de relatoria do Exmo. Des. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, publicado em 13/02/2020:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL – DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DESPROVIDAS.

1. A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. 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 ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.”

13 – Pelo exposto voto por dar provimento ao recurso do contribuinte, restando prejudicado a análise do 2º tema exposto no recurso especial.

Conclusão

14 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso