



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16327.721203/2020-42</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 1402-007.491 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 21 de outubro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A.                     |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2015

**JCP. DEDUTIBILIDADE. LIMITE DE VALORES. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Há duas regras limitadoras de valores para a dedução de JCP, que devem ser observadas simultaneamente. A primeira, decorrente da própria metodologia de cálculo do JPC, limita o valor àquele resultante da incidência da variação, *pro rata*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre contas específicas do patrimônio líquido legalmente relacionadas. A segunda advém de uma limitação expressa, que veda a dedução acima da metade do maior valor entre o lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros e o somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros, nos termos do artigo 9º, *caput* e § 1º, da Lei nº 9.249/1995, c/c artigo 29, *caput*, § 3º, alíneas “a” e “b”, da IN SRF nº 11/1996, e artigo 28, *caput* e § 2º, da IN RFB nº 1.515/2014.

Ademais disso, o regime de competência é elemento chave para 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 destas quando incorridas, não se relacionando com os recebimentos ou pagamentos, ou seja, são independentes, conforme depreende-se da leitura do artigo 29, *caput*, da IN SRF nº 11/1996, artigo 4º da IN SRF nº 41/1998, artigo 177, *caput*, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), c/c artigo 9º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750/1993.

**ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.**

A escrituração contábil faz prova contra a contribuinte a que pertence, e, em seu favor, quando, formulados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios, conforme determinam o artigo

226 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002) c/c artigo 923 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99).

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2015

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos, vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que dava provimento e que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

*(documento assinado digitalmente)*

**Alessandro Bruno Macêdo Pinto** - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ07) que decidiu manter os Autos de Infração para exigências de IRPJ e CSLL, em decorrência da infração denominada de “*excesso de Juros Sobre Capital Próprio (JCP)*”, vez que não teria sido adicionado ao Lucro Líquido, para a determinação do Lucro Real, de valores indedutíveis de juros pagos ou

creditados a título de remuneração do capital próprio, acrescidos de multa de ofício no patamar de 75% e juros de mora, no valor total de R\$ 40.127.879,93, referentes ao ano-calendário 2015.

2. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF Fl. 319

MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
PROCESSO: 16327-721.203/2020-42

**Auto de Infração**  
**IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**

| LAVRATURA          |                   | Número do Procedimento Fiscal |                  |
|--------------------|-------------------|-------------------------------|------------------|
| Unidade            | DEINF - SÃO PAULO | 0816600.2019.00099            |                  |
| Local de Lavratura | São Paulo         | Data                          | 16/09/2020 10:38 |

| SUJEITO PASSIVO  |                                  |             |                                          |
|------------------|----------------------------------|-------------|------------------------------------------|
| Nome Empresarial | BRADESCO VIDA E PREVIDENCIA S.A. | CNPJ        | 51.990.695/0001-37                       |
| Logradouro       | AVENIDA ALPHAVILLE 779           | Número      | 779                                      |
|                  |                                  | Complemento | 10 ANDAR LADO B<br>SALA 1.002 -<br>PARTE |
| Bairro           | EMPRESARIAL 18 DO FORTE          | Cidade/UF   | BARUERI/SP                               |
|                  |                                  | CEP         | 06472900                                 |

| DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$ |                   |                                                                                                     |
|--------------------------------------------|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IMPOSTO                                    | Cód. Receita Darf | Valor                                                                                               |
|                                            | 2917              | 11.297.890,05                                                                                       |
| JUROS DE MORA (Calculados até 09/2020)     |                   | 4.156.493,74                                                                                        |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)   |                   | 8.473.417,53                                                                                        |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                |                   | 23.927.801,32                                                                                       |
| Valor por Extensão                         |                   | VINTE E TRÊS MILHÕES, NOVECENTOS E VINTE E SETE MIL, OITOCENTOS E UM REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS |

SP EM MUDANÇA P/ DENAC SAO PAULO DEINF Fl. 325

MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
PROCESSO: 16327-721.203/2020-42

**Auto de Infração**  
**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

| LAVRATURA          |                   | Número do Procedimento Fiscal |                  |
|--------------------|-------------------|-------------------------------|------------------|
| Unidade            | DEINF - SÃO PAULO | 0816600.2019.00099            |                  |
| Local de Lavratura | São Paulo         | Data                          | 16/09/2020 10:38 |

| SUJEITO PASSIVO  |                                  |             |                                          |
|------------------|----------------------------------|-------------|------------------------------------------|
| Nome Empresarial | BRADESCO VIDA E PREVIDENCIA S.A. | CNPJ        | 51.990.695/0001-37                       |
| Logradouro       | AVENIDA ALPHAVILLE 779           | Número      | 779                                      |
|                  |                                  | Complemento | 10 ANDAR LADO B<br>SALA 1.002 -<br>PARTE |
| Bairro           | EMPRESARIAL 18 DO FORTE          | Cidade/UF   | BARUERI/SP                               |
|                  |                                  | CEP         | 06472900                                 |

| DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$ |                   |                                                                                 |
|--------------------------------------------|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| CONTRIBUIÇÃO                               | Cód. Receita Darf | Valor                                                                           |
|                                            | 2973              | 7.649.123,48                                                                    |
| JUROS DE MORA (Calculados até 09/2020)     |                   | 2.814.112,52                                                                    |
| MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)   |                   | 5.736.842,61                                                                    |
| VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO                |                   | 16.200.078,61                                                                   |
| Valor por Extensão                         |                   | DEZESSEIS MILHÕES E DUZENTOS MIL, SETENTA E OITO REAIS E SESSENTA E UM CENTAVOS |

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **Relatório**

Trata o presente processo de autos de infração (fls. 319 e ss), através dos quais foram consubstanciadas exigências de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), respectivamente, nos valores de R\$ 11.297.890,05 e R\$ 7.649.123,48.

Ao valor principal do crédito tributário lançado, referente ao ano-calendário 2015, somam-se multa de ofício de 75% e juros de mora, calculados com emprego da taxa Selic.

**No período, a interessada foi tributada pelo lucro real anual.**

A infração foi descrita, no auto de infração de IRPJ, como: "*EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO*". Em termos equivalentes, foi consignada no auto de infração de CSLL.

Do que consta do termo de verificação fiscal (fls. 330 e ss), destaca-se o seguinte:

13. A Pessoa Jurídica Bradesco Vida e Previdência S.A., deliberou em Assembleia Geral Extraordinária realizada no dia 18 de dezembro de 2015 o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio à Bradesco Seguros S.A., sua única acionista, do valor de R\$ 298.000.000,00 (duzentos e noventa e oito milhões de reais), descontado o valor de Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 15%.

(...)

14. Tal proposição foi aprovada em Assembleia Geral Extraordinária, do dia 31 de março de 2016.

(...)

15. O registro contábil do crédito dos Juros sobre o Capital Próprio a Bradesco Seguros S.A, no valor de R\$ 253.300.000,00 (duzentos e cinquenta e três milhões e trezentos mil reais) ocorreu em 18 de dezembro de 2015, conforme pode ser observado no Razão Contábil da Conta 21114-0 – Dividendos, bonificações e Juros sobre o Capital Próprio, à fl. 313.

(...)

17. Na apuração do resultado do exercício a contribuinte declarou, a despesa de Juros sobre o Capital Próprio, código contábil 3.01.01.01.04.23, no montante de R\$ 298.000.000,00 (duzentos e noventa e oito milhões de reais), conforme pode ser observado em sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF), registro L300 – Demonstração do Resultado Líquido do Período.

(...)

18. Não há registro na ECF – L300 – Apuração do Imposto de Renda (e-Lalur) e Apuração da Contribuição Social (e-Lacs), parte "A" de adição de valor relativo a despesa de JCP, o que indica que o valor total registrado nessa conta foi considerado como parcela dedutível da Base de Cálculo dos tributos, pela contribuinte. Assim, resta-nos, verificar a assertividade do procedimento adotado.

19. Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1/2019, a contribuinte demonstrou a forma como foi calculada a despesa de Juros sobre o Capital Próprio, vejamos:

BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A.CÁLCULO DO LIMITE DEDUTÍVEL DA TJLP - ANO CALENDÁRIO 2015

| MÊS                             | ANO   | TJLP MENSAL   | TJLP ACUMULADA        |
|---------------------------------|-------|---------------|-----------------------|
| PATRIMÔNIO LÍQUIDO - 31/12/2014 |       |               | 4.784.061.037,07      |
| TJLP JAN                        | 5,50% | 21.392.880,56 | 21.392.880,56         |
| TJLP FEV                        | 5,50% | 21.488.543,08 | 42.881.423,64         |
| TJLP MAR                        | 5,50% | 21.584.633,37 | 64.466.057,01         |
| TJLP ABR                        | 6,00% | 23.600.450,80 | 88.066.507,81         |
| TJLP MAI                        | 6,00% | 23.715.327,19 | 111.781.835,00        |
| TJLP JUN                        | 6,00% | 23.830.762,74 | 135.612.597,74        |
| TJLP JUL                        | 6,50% | 25.885.818,61 | 161.498.416,34        |
| TJLP AGO                        | 6,50% | 26.022.021,87 | 187.520.438,22        |
| TJLP SET                        | 6,50% | 26.158.941,80 | 213.679.380,01        |
| TJLP OUT                        | 7,00% | 28.257.950,93 | 241.937.330,94        |
| TJLP NOV                        | 7,00% | 28.417.725,49 | 270.355.056,43        |
| TJLP DEZ                        | 7,00% | 28.578.403,44 | 298.933.459,87        |
| <b>TOTAL</b>                    |       |               | <b>298.933.459,87</b> |

20. Analisando a planilha da contribuinte verificamos que na apuração do limite estabelecido pela legislação, aplicou-se a TJLP mensal ao saldo do Patrimônio Líquido do início do período, sem considerar as mutações ocorridas, no decorrer do ano e o fator diário da Taxa de Juros.

21. Diante desses fatos, a contribuinte foi instada a apresentar o cálculo da despesa de JCP, nos termos da disposição contida o art. 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja, considerando a variação diária da TJLP, aplicada sobre contas específicas do Patrimônio Líquido. Em resposta, foi encaminhado planilha em que se reproduz os mesmos dados anteriormente apresentados, com a ressalva de que os valores não haviam sido calculados nos termos em que solicitados na intimação. Na ocasião, não foi apresentada nenhuma justificativa escusável, para o não atendimento ao fisco. Ressalte-se que, consta da intimação fiscal, fls.29/32, um modelo de cálculo a ser seguido.

(...)

24. Com base nos documentos societários apresentados no curso da ação fiscal observamos a existência de proposição e aprovação de modificações nas contas do Patrimônio Líquido, conforme segue:

**1) Capital Social** - A Assembleia Geral Extraordinária realizada em 26 de março de 2015 aprovou aumento de capital de 475.152.694,36 elevando-o de R\$ 1.924.847.305,65 para R\$ 2.400.000.000,00, sem emissão de ações, mediante a capitalização de parte do saldo das contas "Reserva de Lucros - Reserva Legal" - R\$ 288.699.269,03 e "Reserva de Lucros - Reserva Estatutária" - R\$ 186.453.425,32, de acordo com o disposto no Parágrafo Primeiro do Artigo 169 da Lei no 6.404/76. Como o capital social foi aumentado com valores das Reservas de Lucro, tal fato não alterou o Patrimônio Líquido Ajustado da contribuinte.

(...)

**2) Reservas estatutária e JCP** - Ata sumária da 92ª Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 18/12/2015, deliberou o pagamento a Bradesco Seguros S.A, única acionista, dividendos no valor de R\$ 3.002.000.000,00, sendo R\$ 2.242.760.306,10, proveniente da Reserva de Lucros - Reserva estatutária e R\$ 749.239.693,90 por conta do resultado do exercício de 2015. Deliberou também, pelo pagamento dos Juros Sobre o Capital Próprio no valor de R\$ 298.000.000,00, por conta do Resultado do exercício de 2015, pelo valor líquido de R\$ 253.300.000,00, já deduzidos o Imposto de Renda Retido na Fonte à alíquota de 15%.

(…)

**3) Aprovação da Destinação dos Lucros Líquidos e JCP** - A 96ª Assembleia Geral Extraordinária e 36ª Assembleia Geral ordinária, realizadas cumulativamente em 31/03/2016, aprovaram a destinação do Lucro Líquido apurado em 31/12/2015 no valor de R\$ 3.319.077.669,30 da seguinte forma: R\$ 165.953.883,47 para Reserva de Lucros – Reserva Legal; R\$ 765.884.091,93, para Reserva de Lucros – Reserva Estatutária e R\$ 2.387.239.693,90 para distribuição aos acionistas, sendo R\$ 2.089.239.693,90 para pagamento de dividendos, dos quais R\$ 749.239.693,90, conforme declarados na AGEx de 18/12/2015; R\$ 1.340.000.000,00, que deveriam ter sido pagos até 30/12/2016 e R\$ 298.000.000,00, para pagamento de JCP, declarados na AGEx de 18/12/2015.

(…)

25. As deliberações das Assembleias foram refletidas na contabilidade, provocando mutações qualitativas e quantitativas no Patrimônio Líquido, conforme pode ser observado nos dados agregados do SPED Contábil e nos registros do Razão Contábil das contas patrimoniais e de resultado, à fl.313.

26. Levando-se em consideração as Taxas de Juros a Longo Prazo, definidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e publicadas pelo Banco Central do Brasil (Bacen) para os quatro trimestres de 2015 e as alterações das contas do Patrimônio Líquido ao longo do ano, foi possível elaborar memória de cálculo da Despesa de Juros Sobre o Capital Próprio. Para tanto, consideramos as mutações patrimoniais, conforme registro contábil, nos termos das disposições contidas no art. 176 e 177 da Lei nº 6.404/76. Consideramos também, que a remuneração do capital próprio teve como data inicial o dia 01/01/2015 e data final o dia 18/12/2015 (período em que o capital dos sócios esteve à disposição da sociedade). E em relação ao ajuste diário da taxa de juros, utilizamos a proporcionalidade, própria dos cálculos dos juros simples (TJLP anual/365 dias).

|                                                     | 1º período       | 2º período       | 3º período       | 4º período       | 5º período       | 6º período       |
|-----------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| (1) data inicial                                    | 01.01.2015       | 01.04.2015       | 30.04.2015       | 01.07.2015       | 30.09.2015       | 01.12.2015       |
| (2) data final                                      | 31.03.2015       | 29.04.2015       | 30.06.2015       | 29.09.2015       | 30.11.2015       | 18.12.2015       |
| (3) número de dias: (2) - (1) + 1                   | 90               | 29               | 62               | 91               | 62               | 18               |
| (4) TJLP                                            | 5,5000%          | 6,0000%          | 6,0000%          | 6,5000%          | 7,0000%          | 7,0000%          |
| (5) TJLP (ao dia): (4) / 365                        | 0,0151%          | 0,0164%          | 0,0164%          | 0,0178%          | 0,0192%          | 0,0192%          |
| (6) TJLP (no período): (3) x (5)                    | 1,3562%          | 0,4767%          | 1,0192%          | 1,6209%          | 1,1890%          | 0,3452%          |
| 2.03.01 (7) capital social                          | 1.924.847.305,65 | 1.924.847.305,65 | 2.400.000.000,00 | 2.400.000.000,00 | 2.400.000.000,00 | 2.400.000.000,00 |
| 2.03.02.01 (8) Reservas de Capital                  | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |
| 2.03.02.03 (9) Reservas Estatutárias 2014           | 2.252.760.306,10 | 2.252.760.306,10 | 2.252.760.306,10 | 2.252.760.306,10 | 0,00             | 0,00             |
| 2.03.02.03 (10) Reservas Estatutárias 2013          | 186.453.425,32   | 186.453.425,32   | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |
| 2.03.02.03 (11) Reserva Legal                       | 420.000.000,00   | 420.000.000,00   | 131.300.730,97   | 131.300.730,97   | 131.300.730,97   | 131.300.730,97   |
| 2.03.03.02 (12) LUCROS ACUMULADOS                   | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |
| (14) (-) Ações em Tesouraria                        | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |
| (15)PI Ajustado:                                    | 4.784.061.037,07 | 4.784.061.037,07 | 4.784.061.037,07 | 4.784.061.037,07 | 2.531.300.730,97 | 2.531.300.730,97 |
| (6) LIMITE JCP: (6) x (15)                          | 64.879.731,87    | 22.806.298,78    | 48.738.101,53    | 77.528.002,83    | 30.098.205,95    | 8.738.188,82     |
| LIMITE JCP TOTAL:                                   |                  |                  |                  |                  |                  | 252.808.439,79   |
| 3.01.01.01.01.04.23 - DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL: |                  |                  |                  |                  |                  | 298.000.000,00   |
| EXCESSO JCP:                                        |                  |                  |                  |                  |                  | 45.191.560,21    |

Observações:

- 1) No cálculo da despesa dedutível de JCP foram consideradas as datas da alteração no PL provocadas pelo registro na contabilidade, conforme dispõe o art. 176 e 177 da Lei 6.404/64
- 2) A data final da remuneração do capital foi 18/12/2015, momento em que foi registrado o compromisso de pagamento dos Juros à acionista Bradesco Seguro S.A., conforme dados do Razão Contábil da Companhia.
- 3) As taxas de Juros aplicadas são as definidas pela CVM e publicadas pelo Banco Central, por meio das Resoluções nº 4.394, de 19/12/2014, 4.404, de 26/03/2015, 4.420, de 25/06/2015, 4.437, de 24/09/2015.
- 4) A TJLP diária foi obtida pelo método da proporcionalidade de taxas, utilizada para cálculo dos juros simples, conforme orientação constante do Manual de Fiscalização - RPP, Seção 5.2.1 (despesa), exemplo da nota "d"

27. Do cálculo é possível observar que o valor informado pela contribuinte na ordem de R\$ 298.000.000,00 (duzentos e noventa e oito milhões de reais) é maior do que o limite dedutível da Base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, permitido pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que seria de R\$ 252.808.439,79 (duzentos e cinquenta e dois milhões, oitocentos e oito mil, quatrocentos e trinta e nove reais e setenta e nove centavos), o que resulta em um excesso de despesa dedutível de JCP no valor de R\$ 45.191.560,21 (quarenta e cinco milhões, cento e noventa e um mil, quinhentos e sessenta reais e vinte e um centavos).

(…)



29. Passaremos agora ao segundo cálculo a que faz referência a legislação:  
Total dos juros limitado ao maior valor entre.

- A metade do lucro líquido do período de apuração antes da dedução dos juros e do IRPJ e após a CSLL; ou
- A metade da soma dos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de períodos anteriores.

(...)

32. O resultado dos cálculos revelam que o montante dos juros não poderia exceder o valor de R\$ 2.494.654.356,20 (dois bilhões, quatrocentos e noventa e quatro milhões, seiscentos e cinquenta e quatro mil, trezentos e cinquenta e seis reais e vinte centavos) - maior valor apurado entre os dois.

33. Desta forma, a contribuinte estava autorizada a deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro a despesa de Juros sobre o Capital Próprio no montante de R\$ 252.808.439,79 (duzentos e cinquenta e dois milhões, oitocentos e oito mil, quatrocentos e trinta e nove reais e setenta e nove centavos) e não R\$ 298.000.000,00 (duzentos e noventa milhões de reais), conforme registrou em sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

(...)

41. No presente procedimento fiscal observou-se que a contribuinte procedeu ao registro contábil das mutações ocorridas nas contas do Patrimônio Líquido, conforme deliberação em Assembleias Estatutárias, registrou também a despesa de Juros sobre o Capital Próprio, assumindo a obrigação pelo seu pagamento, contudo em relação ao cálculo do valor dedutível, não seguiu ao estabelecido pela legislação, no que concerne a aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo *pro rata* dia (TJLP) aplicada sobre o Patrimônio Líquido ajustado, considerando as mutações patrimoniais ocorridas desde o início do período ao dia do pagamento/creditamento, conforme registro em sua contabilidade societária. Esse procedimento, provocou redução do valor devido a título de Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

42. Não é demais lembrar que o entendimento aqui esposado tem seus efeitos estendidos à CSLL, tendo em vista a previsão em vários dispositivos, como o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

(...)

| Apuração do Imposto de Renda a Pagar                            | Dados SPED              | Dados RFB               |
|-----------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Lucro Líquido antes do IRPJ                                     | 5.202.262.014,28        | 5.202.262.014,28        |
| (+) Adições                                                     |                         |                         |
| 3.01.01.01.04.23 - Despesa de Juros Sobre o Capital Próprio     |                         | 45.191.560,21           |
| (-) Exclusões                                                   |                         |                         |
| = Lucro Real antes da compensação de prejuízos                  | 5.202.262.014,28        | 5.247.453.574,49=       |
| (-) Compensação de Prejuízos                                    |                         |                         |
| = Lucro Real                                                    | 5.202.262.014,28        | 5.247.453.574,49        |
| IRPJ alíquota de 15%                                            | 780.339.302,14          | 787.118.036,17          |
| IRPJ adicional 10% (rendimento> 240.000,00)                     | 520.202.201,43          | 524.721.357,45          |
| <b>IRPJ devido</b>                                              | <b>1.300.540.503,57</b> | <b>1.311.839.393,62</b> |
| (-) Deduções                                                    | 1.131.001.628,81        | 1.131.001.628,81        |
| (=) IRPJ a pagar                                                | 169.539.874,76          | 180.837.764,81          |
| <b>Diferença de Imposto de Renda a Pagar apurada pelo Fisco</b> |                         | <b>11.297.890,05</b>    |

(...)

| Apuração da Contribuição Social a Pagar                            | Dados SPED            | Dados RFB             |
|--------------------------------------------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| Lucro Líquido antes da CSLL                                        | 5.202.262.014,28      | 5.202.262.014,28      |
| (+) Adições                                                        |                       |                       |
| 3.01.01.01.01.04.23 - Despesa de Juros Sobre o Capital Próprio     |                       | 45.191.560,21         |
| (-) Exclusões                                                      |                       |                       |
| = Lucro Real antes da compensação da Base Negativa                 | 5.202.262.014,28      | 5.247.453.574,49      |
| (-) Compensação da Base Negativa                                   |                       |                       |
| = Base de Cálculo da CSLL                                          | 5.202.262.014,28      | 5.247.453.574,49      |
| BC CSLL 31/08/2015 (0,6148)                                        | 3.198.185.859,92      | 3.226.134.457,60      |
| BC CSLL 01/09/2015 a 31/12/2015 (0,3852)                           | 2.004.076.154,36      | 2.021.319.116,89      |
| CSLL proporcional a 15%                                            | 479.727.878,99        | 483.920.168,64        |
| CSLL proporcional a 20%                                            | 400.815.230,87        | 404.263.823,38        |
| <b>CSLL Devida</b>                                                 | <b>880.534.868,54</b> | <b>888.183.992,02</b> |
| (-) Deduções                                                       | 582.174.643,59        | 582.174.643,59        |
| (=) CSLL a Pagar                                                   | 298.368.466,27        | 306.009.348,43        |
| <b>Diferença de Contribuição Social a Pagar apurada pelo Fisco</b> |                       | <b>7.649.123,48</b>   |

(...)

47. É oportuno salientar, que os valores apurados na ECF pela contribuinte, a título de IRPJ e da Contribuição Social foram declarados na Declaração de Débitos e Créditos dos Tributos Federais – DCTF e pagos, conforme cópias dos extratos da declaração e do DARF acostados aos autos, fls.314/316.

Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência em 18/09/2020 (fls. 361), a interessada interpôs, no dia 19 do mês seguinte (fls. 370), a impugnação de fls. 372 e ss, pela qual, em síntese, alegou:

- que “há vício material que macula todo o lançamento (...), pois a Autoridade Fiscal considerou de maneira incorreta o momento da ocorrência de distribuição de reserva estatutária, o que afetou o cálculo do JCP de acordo com a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido”;
- que “ainda que a Impugnante tenha cometido erros no momento de cálculo dos JCP, ela observou os limites de dedutibilidade previstos no artigo 9º, § 1º da Lei nº 9.430/1995, sendo admissível a dedutibilidade integral dos JCP pagos”;
- que “há vício material decorrente da incorreta proporcionalização para fins de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2015, tendo em vista as diferentes alíquotas vigentes no período”.

Das razões de fato e de direito expostas pela defesa, sobressai o seguinte:

7. Ocorre que a Autoridade Fiscal incorreu em vício material no momento de determinação da matéria tributável, pois considerou equivocadamente o momento de distribuição das reservas estatutárias de 2014 como dividendos, o que implica a nulidade dos autos de infração por vício material decorrente da afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

8. Com efeito, a planilha acima transcrita delimita o “4º período” de apuração do limite de dedutibilidade de JCP como ocorrido entre 01.07.2015 e 29.09.2015, sendo a distribuição da reserva estatutária de 2014 o evento qualificado como marco temporal final do período. Veja-se:



| CÁLCULO DO JCP LEVANDO EM CONSIDERAÇÃO A MUTAÇÃO DO PATRIMÔNIO |                  |                  |                  |                  |                  |                  |  |
|----------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|--|
|                                                                | 1º período       | 2º período       | 3º período       | 4º período       | 5º período       | 6º período       |  |
| (1) data inicial                                               | 01.01.2015       | 01.04.2015       | 30.04.2015       | 01.07.2015       | 30.09.2015       | 01.12.2015       |  |
| (2) data final                                                 | 31.03.2015       | 29.04.2015       | 30.06.2015       | 29.09.2015       | 30.11.2015       | 18.12.2015       |  |
| (3) número de dias: (2) - (1) + 1                              | 90               | 29               | 62               | 91               | 62               | 18               |  |
| (4) TJLP                                                       | 5,5000%          | 6,0000%          | 6,0000%          | 6,5000%          | 7,0000%          | 7,0000%          |  |
| (5) TJLP (ao dia): (4) / 365                                   | 0,0151%          | 0,0164%          | 0,0164%          | 0,0178%          | 0,0192%          | 0,0192%          |  |
| (6) TJLP (ao período): (5) x (3)                               | 1,3522%          | 0,4767%          | 1,0122%          | 1,6206%          | 1,1805%          | 0,3442%          |  |
| 2.03.01 (7) capital social                                     | 1.924.847.395,65 | 1.924.847.395,65 | 2.460.090.690,00 | 2.460.090.690,00 | 2.460.090.690,00 | 2.496.690.969,00 |  |
| 2.03.02.01 (8) Reserva de Capital                              | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |  |
| 2.03.02.03 (9) Reserva Estatutária 2014                        | 2.252.760.306,10 | 2.252.760.306,10 | 2.252.760.306,10 | 2.252.760.306,10 | 0,00             | 0,00             |  |
| 2.03.02.03 (10) Reserva Estatutária 2013                       | 186.453.425,32   | 186.453.425,32   | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |  |
| 2.03.02.03 (11) Reserva Legal                                  | 420.000.000,00   | 420.000.000,00   | 131.396.730,97   | 131.396.730,97   | 131.396.730,97   | 131.396.730,97   |  |
| 2.03.03.02 (12) LUCROS ACUMULADOS                              | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |  |
| (13) (+) Aportes em Tesouraria                                 | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             | 0,00             |  |
| (15) PL Apurado                                                | 4.784.061.637,07 | 4.784.061.637,07 | 4.784.061.637,07 | 4.784.061.637,07 | 2.531.806.730,97 | 2.531.806.730,97 |  |
| (6) LIMITE JCP: (5) x (15)                                     | 64.879.721,87    | 22.806.208,78    | 46.758.191,53    | 77.528.032,83    | 30.098.205,95    | 8.738.188,82     |  |
| LIMITE JCP TOTAL                                               |                  |                  |                  |                  | 252.808.439,70   |                  |  |
| 8.01.01.01.01.04.24 - DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL             |                  |                  |                  |                  | 298.000.000,00   |                  |  |
| EXCESSO JCP                                                    |                  |                  |                  |                  | 45.191.560,21    |                  |  |

9. Vê-se que a mudança do 4º para o 5º período teve como causa a suposta distribuição das reservas estatutárias de 2014, no valor de R\$ 2.252.760.306,10. Nota-se que, entre 01.07.2015 e 28.09.2015 (4º período), a Autoridade Fiscal considerou referidas reservas para fins de aplicação da TJLP e cálculo do JCP. Contudo, para o 5º período, iniciado em 30.09.2015 e findo em 30.11.2015, a Autoridade Fiscal excluiu tais reservas por entender que elas teriam sido distribuídas ao cabo do período anterior.

10. A Autoridade Fiscal chegou à conclusão de que referidas reservas teriam sido distribuídas, pois, de acordo com o razão da conta 241527-0 – Reserva Estatutária 2014, o saldo da reserva teria sido baixado em 30.09.2015:

(...)

11. Na verdade, a distribuição dos dividendos ocorreu somente em 27.11.2015, conforme nota-se pelo razão da conta contábil 21114-0 (DIVIDENDOS, BONIFICAÇÕES E JUROS S CAPITAL PRÓPRIO), que demonstra a contabilização de dividendos a pagar em 30.09.2015 e seu efetivo pagamento em 27.11.2015:

(...)

12. O extrato da conta corrente da Impugnante demonstra que tais dividendos foram efetivamente pagos somente em 27.11.2015:

(...)

13. Ou seja, como a distribuição dos dividendos ocorreu em 27.11.2015, a Autoridade Fiscal considerou que a contabilização da distribuição das reservas estatutárias em 30.09.2015 seria suficiente para implicar a redução patrimonial da Impugnante e, conseqüentemente, alterar a base de cálculo sobre a qual deve ser aplicada a TJLP, elegendo a data de 30.09.2015 como o fim do 4º período e o início do 5º.

14. Ocorre que o critério escolhido pela Autoridade Fiscal é contraditório e equivocado. De acordo com o próprio Termo de Verificação (fls. 334-335), a deliberação pela distribuição da reserva estatutária de 2014 ocorreu em 18.12.2015, mas sua aprovação pela Assembleia Geral Extraordinária foi realizada somente em 31.03.2016. Veja-se:

(...)

15. Adicionalmente, Certidão obtida perante a JUCESP (*Doc. Comprobatorios01*) demonstra que nenhuma ata determinando a distribuição da reserva estatutária de 2014 foi registrada antes desse período, o que seria exigido pelo Estatuto da Impugnante para sua regular distribuição. Com efeito, de acordo com Ata da 96ª AGE e 36ª AGO da Impugnante, realizada em 31.03.2016, a distribuição de dividendos deliberada em 18.12.2015 foi aprovada somente em 31.03.2016 (fls. 23-24):

(...)

16. Vale frisar que, de acordo com o Estatuto da Impugnante vigente à época dos fatos (*Doc. Comprobatorios02*), a distribuição de dividendos pressupõe a deliberação e sua posterior aprovação, o que, no caso concreto, não ocorreu em 30.09.2015, data utilizada pela Autoridade Fiscal como momento da ocorrência de mutação do patrimônio da Impugnante.

17. Ou seja, todas as conclusões da Autoridade Fiscal decorrem de mero registro contábil da distribuição da reserva em 30.09.2015. Portanto, a Autoridade Fiscal não embasou suas conclusões em documentos societários capazes de criar direitos e obrigações nem em movimentações financeiras, mas em mero registro contábil que não têm o condão de resultar em mutações patrimoniais efetivas: não houve, em 30.09.2015, deliberação ou aprovação da distribuição dos dividendos formados pela reserva estatutária, nem sua efetiva distribuição.

18. O mero evento contábil não é suficiente para determinação da ocorrência de mutação patrimonial apta a alterar a base de cálculo dos JCP, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995. Com efeito, em casos análogos envolvendo a relevância de eventos contábeis para fins fiscais (incidência de IRRF), o CARF entende que o registro contábil desacompanhado de elementos contratuais ou financeiros não é suficiente para a ocorrência de fatos jurídicos tributários:

(...)

21. Com efeito, a Autoridade Fiscal não poderia ter embasado suas conclusões em evento contábil sem lastro societário (deliberação e aprovação, ocorridas, respectivamente, em 18.12.2015 e 31.03.2016) ou financeiro (pagamento efetivo dos dividendos, ocorrido em 31.03.2016), pois, sem eles, não há que se falar em efetiva variação patrimonial. Além disso, a própria Autoridade Fiscal, como visto, reconheceu que a deliberação ocorreu em 18.12.2015 e sua aprovação deu-se somente em 31.03.2016, podendo ter levado em consideração tais datas para fins de cálculo do JCP, mas não o fez, limitando-se ao registro contábil de 30.09.2015.

22. Ainda que a Impugnante tenha cometido erros em seus procedimentos, tais erros não justificam a limitação do direito à dedutibilidade dos JCP, pois cabe à Autoridade Fiscal investigar a verdade material e coletar todos os elementos probatórios necessários para o lançamento, os quais foram disponibilizados à Autoridade Fiscal. É evidente, assim, o equívoco na determinação

legítima contábil base constituinte dos créditos de IRPJ e CDT.

Os erros de cálculo cometidos pela Impugnante não são razão de fato para a

(...)

27. Caso essa Turma de Julgamento não entenda que os vícios apontados acima são suficientes para macular todo o lançamento, o que se admite apenas em caráter argumentativo, a Impugnante entende que os créditos tributários devem ser exonerados por outra razão: foi observado o limite de dedutibilidade previsto no artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/1995.

28. Com efeito, o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 estipula que existem dois limites para fins de cálculo da dedutibilidade dos JCP: (i) lucros em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos JCP a serem pagos ou creditados; ou (ii) lucros acumulados e reservas de lucros iguais ou superiores a duas vezes o valor dos JCP a serem pagos ou creditados. Veja-se:

(...)

29. Ao verificar a observância dos limites em questão, a Autoridade Fiscal concluiu que o primeiro deles seria de R\$ 2.494.654.356,20 e o segundo de R\$ 1.429.606.865,71 (fls. 342-344), podendo a Impugnante, assim, deduzir JCP pagos até o maior valor dentre os dois. Veja-se a conclusão da Autoridade Fiscal:

(...)

30. Porém, de maneira contraditória, a Autoridade Fiscal entendeu que o fato de a Impugnante supostamente ter errado no cálculo dos JCP passíveis de pagamento de acordo com a aplicação da TJLP sobre contas de seu patrimônio líquido permitiria a dedutibilidade de somente R\$ 252.808.439,79 e não dos R\$ 298.000.000,00 efetivamente pagos:

(...)

31. Nada mais equivocado. O suposto erro de cálculo dos JCP (tratado no item II.1 acima) poderia implicar a indedutibilidade das despesas incorridas somente se resultasse no pagamento de valores a título de JCP acima dos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, o que não ocorreu no caso concreto.

32. Com efeito, os valores pagos e deduzidos pela Impugnante de R\$ 298.000.000,00 são bem inferiores ao limite de dedutibilidade de R\$ 2.494.654.356,20 reconhecido pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal. Isto é, ainda que se entenda ter havido algum equívoco na metodologia adotada pela Impugnante, os JCP recalculados pela Autoridade Fiscal estariam abaixo do limite por ela reconhecido, o que significa que todo o valor poderia ser deduzido nos termos do §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995.

(...)

34. Na hipótese desta Turma de Julgamento entender que não há vício na determinação da matéria tributável, o que se admite apenas em caráter interpretativo, a Impugnante entende que os créditos de CSLL devem ser exonerados por outra razão: a Autoridade Fiscal aplicou erroneamente a regra de proporcionalização da alíquota de CSLL decorrente da alteração legislativa ocorrida em 2015, que majorou, a partir de 01.09.2015, a alíquota da contribuição de 15% para 20%.

35. Com efeito, consta no Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal utilizou-se da proporção existente entre as receitas auferidas pela Impugnante para determinar os percentuais do lucro da Impugnante que estariam sujeitos às alíquotas de 15% e 20%:

(...)

37. Contudo, a proporcionalização determinada pela Autoridade Fiscal colide frontalmente com o que determina a Lei nº 7.689/88 (e alterações posteriores), tendo em vista que a CSLL incide sobre o lucro e não sobre a receita. Note-se:

(...)

38. Não obstante, vale ressaltar que a Lei nº 13.169/2015, que majorou a alíquota da CSLL, em momento algum previu que deveria haver proporcionalização de acordo com a receita bruta do contribuinte, sendo esta uma inovação da Instrução Normativa que, ao extrapolar os limites impostos pelas Leis nº 7.689/88 e nº 13.169/15, se mostra manifestadamente ilegal.

(...)

40. Diante da evidente ilegalidade, a Autoridade Fiscal, ao determinar que a proporcionalização se dê com base na receita bruta dos contribuintes (como ocorre no presente caso), acaba por ocasionar um possível desvirtuamento da base de cálculo da CSLL do período (ano-calendário de 2015). Isso, porque o Fisco, ao se valer de bases distintas para o cálculo da proporção utilizada para a formação do valor oferecido à tributação, permite que o valor a ser tributado relativo, no caso o período de setembro a dezembro de 2015, seja superior ou inferior ao efetivamente devido conforme o lucro líquido, que é a verdadeira base de cálculo do tributo.

(...)

43. O correto seria, no entender da Impugnante, realizar a proporcionalização com base no lucro líquido apurados nos distintos períodos do ano, que justamente é a base de cálculo legalmente prevista legalmente para a CSLL. Em outras palavras, a base de cálculo da CSLL ora exigida está equivocada, de modo que o valor exigido acaba por ser totalmente ilíquido, ante a imprevisibilidade constante da possível divergência existente entre a proporção relativa à receita bruta e à do lucro líquido.

Citou farta jurisprudência.

Culminou, a peça de defesa, com os pedidos que ora se reproduz:

45. Diante de todo o exposto, a Impugnante requer seja provida sua Impugnação, determinando-se a exoneração integral dos créditos tributários.

46. Subsidiariamente, caso essa Turma de Julgamento não determine o cancelamento integral dos autos de infração com base nos vícios materiais apontados, a Impugnante pleiteia a conversão do julgamento em diligência para a determinação do correto cálculo dos JCP, devendo os autos de infração serem retificados e, ao cabo, oportunizado à Impugnante prazo para apresentação de Impugnação.

[...] (grifos nossos)

4. A DRJ/RJ (DRJ07) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 565/587, julgando totalmente improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os lançamentos, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2015

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS. Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem um

dispositivo normativo que lhes atribua eficácia vinculante, não constituem normas complementares de direito tributário.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. REALIZAÇÃO. Apesar de ser pleito facultado ao sujeito passivo, a decisão sobre a realização de diligências ou perícias compete à autoridade julgadora, que deve se posicionar pela não realização sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação em sentido amplo vigente, inclusive normas infralegais, sendo, por isso, incompetentes para a apreciação de arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade de atos normativos regularmente insertos no ordenamento jurídico.

JCP. DEDUTIBILIDADE. LIMITAÇÃO. VALORES. Há duas regras limitadoras de valores para a dedução de JCP, que devem ser observadas simultaneamente. A primeira, decorrente da própria metodologia de cálculo do JCP, limita o valor àquele resultante da incidência da variação, pro rata, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) sobre contas específicas do patrimônio líquido legalmente relacionadas. A segunda advém de uma limitação expressa, que veda a dedução acima de metade do maior valor entre o lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros e o somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil faz prova contra o sujeito passivo a que pertence, e, em seu favor, quando, formulados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

5. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 626/650 repetindo os mesmos argumentos trazidos na Impugnação de fls. 372/391, arguindo, em síntese, que:

i. **Mérito:**

i.i ***“Do Vício Material Decorrente da Indevida Ocorrência de Mutação Patrimonial”*** afirma que:

*“(...) Em 2015, a Recorrente deduziu R\$ 298.000.000,00 na apuração de seu lucro líquido a título de JCP distribuído a seus acionistas, devidamente contabilizados na conta contábil 3.01.01.01.04.23 – DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL. Contudo, a Autoridade Fiscal alega que, ao longo do ano-calendário de 2015, a Recorrente sofreu mutações patrimoniais que não foram consideradas por ela para fins de cálculo da TJLP, que levou em conta somente a data-base de 31.12.2014. As variações patrimoniais ocorridas demandariam a divisão do ano-calendário em 6 diferentes períodos, conforme tabela abaixo (fl. 342): (...)”;*

*“(...) Assim, a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente teria calculado equivocadamente R\$ 45.191.560,21 a título de JCP, sendo que, no seu entender, poderia ter considerado somente R\$ 252.808.439,79 e não R\$ 298.000.000,00. Dessa forma, a Autoridade Fiscal adicionou R\$ 45.191.560,21 ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Ocorre que a Autoridade Fiscal incorreu em vício material no momento de determinação da matéria tributável, pois considerou equivocadamente o momento de distribuição das reservas estatutárias de 2014 como dividendos, o que implica a*

*nulidade dos autos de infração por vício material decorrente da afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (...);*

*“(...) Vê-se que a mudança do 4º para o 5º período teve como causa a suposta distribuição das reservas estatutárias de 2014, no valor de R\$ 2.252.760.306,10. Nota-se que, entre 01.07.2015 e 28.09.2015 (4º período), a Autoridade Fiscal considerou referidas reservas para fins de aplicação da TJLP e cálculo do JCP. Contudo, para o 5º período, iniciado em 30.09.2015 e findo em 30.11.2015, a Autoridade Fiscal excluiu tais reservas por entender que elas teriam sido distribuídas ao cabo do período anterior (...);*

*“(...) A Autoridade Fiscal chegou à conclusão de que referidas reservas teriam sido distribuídas, pois, de acordo com o razão da conta 241527-0 – Reserva Estatutária 2014, o saldo da reserva teria sido baixado em 30.09.2015: (...);*

*“(...) Com efeito, apesar de a Recorrente ter contabilizado a baixa da reserva estatutária em 30.09.2015, em verdade, a distribuição dos dividendos somente se deu somente em 27.11.2015, conforme nota-se pelo razão da conta contábil 21114-0 (DIVIDENDOS, BONIFICAÇÕES E JUROS S CAPITAL PRÓPRIO), que demonstra a contabilização de dividendos a pagar em 30.09.2015 e seu efetivo pagamento em 27.11.2015: (...);*

*“(...) Ou seja, apesar de a distribuição dos dividendos ter ocorrido somente em 27.11.2015, a Autoridade Fiscal e a DRJ consideraram que a mera contabilização da baixa da reserva estatutária em 30.09.2015 seria suficiente para implicar a redução patrimonial da Recorrente e, conseqüentemente, alterar a base de cálculo sobre a qual deve ser aplicada a TJLP, elegendo a data de 30.09.2015 como o fim do 4º período e o início do 5º. No entanto, o critério escolhido pela Autoridade Fiscal, cancelado pela DRJ, é contraditório e equivocado, pois, de acordo com o próprio Termo de Verificação (fls. 334-335), a deliberação pela distribuição da reserva estatutária de 2014 **ocorreu em 18.12.2015, mas sua aprovação pela Assembleia Geral Extraordinária foi realizada somente em 31.03.2016** (...);*

*“(...) Adicionalmente, Certidão obtida perante a JUCESP (fls. 422-498) demonstra que nenhuma ata determinando a distribuição da reserva estatutária de 2014 foi registrada antes desse período, o que seria exigido pelo Estatuto da Recorrente para sua regular distribuição. Com efeito, de acordo com Ata da 96ª AGE e a 36ª AGO da Recorrente, realizada em 31.03.2016, a distribuição de dividendos deliberada em 18.12.2015 foi aprovada somente em 31.03.2016 (fls. 23-24): (...);*

*“(...) Vale frisar que, de acordo com o Estatuto da Recorrente vigente à época dos fatos (fls. 499-561), a distribuição de dividendos pressupõe a deliberação e sua posterior aprovação, o que, no caso concreto, não ocorreu em 30.09.2015, data utilizada pela Autoridade Fiscal e pela DRJ como momento da ocorrência de mutação do patrimônio da Recorrente. **Ou seja, todas as conclusões da Autoridade Fiscal e da DRJ decorrem de mero registro contábil da distribuição da reserva em 30.09.2015** (...);*



*“(…) Portanto, nem a Autoridade Fiscal nem a DRJ embasaram suas conclusões em documentos societários capazes de criar direitos e obrigações ou em movimentações financeiras efetivas, mas em mero registro contábil que não têm o condão de resultar em mutações patrimoniais efetivas: **não houve, em 30.09.2015, deliberação ou aprovação da distribuição dos dividendos formados pela reserva estatutária, nem sua efetiva distribuição (…)**”;*

*“(…) O mero evento contábil não é suficiente para determinação da ocorrência de mutação patrimonial apta a alterar a base de cálculo dos JCP, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, como quer levar a crer a Turma Julgadora a quo (…)”;*

*“(…) Apenas a aprovação de sua distribuição em AGE, ocorrida em 31.03.2016, poderia ser utilizada para tanto, ou, quando muito, a deliberação, ocorrida em 18.12.2015, ou, ainda, a efetiva distribuição dos dividendos, ocorrida em 27.11.2015. Isso demonstra o erro da Autoridade Fiscal na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois suas conclusões derivam de evento contábil sem fundamento jurídico ou financeiro (…)”;*

*“(…) Diante disso, a Recorrente pleiteia a reforma da decisão recorrida, para que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração por vício material, tendo em vista que a Autoridade Fiscal elegeu indevidamente a data de 30.09.2015 (mero registro contábil) como o momento de mutação patrimonial decorrente da distribuição de reserva estatutária, a qual, na verdade, foi deliberada em 18.12.2015, distribuída em 27.11.2015 e aprovada em 31.03.2016 (…)”;*

*“(…) Alternativamente, caso esse E. CARF entenda que o vício em questão não deve macular todo o lançamento, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência para que seja verificado o cálculo correto dos JCP, tendo em vista que a data de 30.09.2015 (mero registro contábil) não pode ser considerada para fins de distribuição da reserva estatutária de 2014 no valor de R\$ 2.252.760.306,10, a qual ocorreu posteriormente, bem como seja revisto o lançamento em decorrência deste erro de fato, conforme autoriza o artigo 149, VIII, do CTN: (…)”;*

**i.ii “Da Observância dos Limites de Dedutibilidade previstos no Artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/1995” afirma que:**

*“(…) O suposto erro de cálculo dos JCP (tratado no item II.1 acima) poderia implicar a indedutibilidade das despesas incorridas somente se resultasse no pagamento de valores a título de JCP acima dos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, o que não ocorreu no caso concreto (…)”;*

*“(…) Com efeito, os valores pagos e deduzidos pela Recorrente de R\$ 298.000.000,00 são bem inferiores ao limite de dedutibilidade de R\$ 2.494.654.356,20 reconhecido pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal. Isto é, ainda que se entenda ter havido algum equívoco na metodologia adotada pela Recorrente, os JCP recalculados pela Autoridade Fiscal estariam abaixo do limite por ela reconhecido, o que significa que todo o valor poderia ser deduzido nos termos do §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 (…)”;*



*“(…) O argumento da Autoridade Fiscal e da DRJ faria sentido somente se os JCP não fossem tratados como **despesa**, mas como exclusões do lucro líquido para fins de determinação do Lucro Real. Isso porque, somente nesse caso, seria aplicável a suposta limitação contida no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, pois tal dispositivo permitiria a exclusão de valores que não teriam a natureza de despesa a priori – o que é factível supor-se, tendo em vista que, na gênese da Lei nº 9.249/1995, podia-se discutir se os JCP deveriam ser contabilizados como despesa ou receber o mesmo tratamento de dividendos, sendo que, nesse último caso, eventual exclusão seria justificada. No entanto, uma vez contabilizados como despesa, os JCP não se sujeitam ao limite de dedutibilidade tal como interpretado pela Autoridade Fiscal e pela DRJ, razão pela qual improcede seu argumento (…);”*

*“(…) Dessa forma, a Recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido, devendo ser exonerados integralmente os créditos tributários, pois os JCP pagos por ela (R\$ 298.000.000,00) são inferiores ao limite de dedutibilidade (R\$ 2.494.654.356,20) previsto no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 (…); e,*

**i.iii “Subsidiariamente: Do Vício Material Decorrente da Indevida Proporcionalização da Alíquota de CSLL” afirma que:**

*“(…) consta no Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal se utilizou da proporção existente entre as receitas auferidas pela Recorrente para determinar os percentuais do lucro da Recorrente que estariam sujeitos às alíquota de 15% e 20% (…);”*

*“(…) A proporcionalização em referência foi fundamentada no inciso I do parágrafo único do artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.591/15, que trata do regime de apuração da CSLL nos meses de setembro a dezembro de 2015 para as pessoas jurídicas que tiveram a alíquota de tributação majorada pela Lei nº 13.169/15 (…);”*

*“(…) Contudo, a proporcionalização determinada pela Autoridade Fiscal colide frontalmente com o que determina a Lei nº 7.689/88 (e alterações posteriores), tendo em vista que a CSLL incide sobre o lucro e não sobre a receita (…);”*

*“(…) Não obstante, vale ressaltar que a Lei nº 13.169/2015, que majorou a alíquota da CSLL, em momento algum previu que deveria haver proporcionalização de acordo com a receita bruta do contribuinte, sendo esta uma inovação da Instrução Normativa que, ao extrapolar os limites impostos pelas Leis nº 7.689/88 e nº 13.169/15, se mostra manifestadamente ilegal.(…)”*

*“(…) Diante da evidente ilegalidade, a Autoridade Fiscal, ao determinar que a proporcionalização se dê com base na receita bruta dos contribuintes (como ocorre no presente caso), acaba por ocasionar um possível desvirtuamento da base de cálculo da CSLL do período (ano-calendário de 2015). Isso, porque o Fisco, ao se valer de bases distintas para o cálculo da proporção utilizada para a*

*formação do valor oferecido à tributação, permite que o valor a ser tributado relativo, no caso o período de setembro a dezembro de 2015, seja superior ou inferior ao efetivamente devido conforme o lucro líquido, que é a verdadeira base de cálculo do tributo (...);*

*“(...) Em outras palavras, se determinado contribuinte auferir receita ao longo do ano de maneira equânime e estável, mas por questões mercadológicas, seus custos aumentam no final do ano, a proporção realizada pela Autoridade Fiscal fará com que a CSLL à alíquota de 20% incida sobre uma base de cálculo superior à devida, uma vez que o lucro líquido do final do ano (sujeito à alíquota majorada) foi proporcionalmente menor do que aquele apurado ao longo do ano. O raciocínio inverso também é verdadeiro, isto é, caso as receitas sejam estáveis, mas haja uma diminuição de custos e despesas no decorrer do ano, o Fisco exigirá CSLL em valor inferior ao devido. Veja-se, abaixo, alguns exemplos matemáticos que evidenciam a inconstância existente no cálculo determinado pela Autoridade Fiscal (...);*

*“(...) Conforme demonstrado no item II.1 acima, cujas razões não são reproduzidas neste item em prol da síntese, o vício na determinação da matéria tributável implica a nulidade dos autos de infração por vício material, razão pela qual a Recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido e, conseqüentemente, a exoneração integral dos créditos tributários de CSLL (...).”*

6. Por fim, requereu que *“(...) que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, determinando-se a exoneração integral dos créditos tributários em questão, lavrados pela Autoridade Administrativa. Subsidiariamente, caso essa Turma de Julgamento não determine o cancelamento integral dos autos de infração com base nos vícios materiais apontados, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência para a determinação do correto cálculo dos JCP, devendo os lançamentos serem retificados e, ao cabo, oportunizado à Recorrente abertura de prazo para apresentação de Impugnação (...).”*

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

7. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 651, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), razão pela qual dele conheço.

8. Trata-se o feito de Autos de Infração para exigências de IRPJ e CSLL, em decorrência da infração denominada de *“excesso de Juros Sobre Capital Próprio (JCP)”*, vez que a Recorrente não teria adicionado ao Lucro Líquido, para a determinação do Lucro Real, valores indedutíveis de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, acrescidos de multa de

ofício no percentual de 75% e juros de mora, no valor total de R\$ 40.127.879,93, referentes ao ano-calendário 2015.

9. A DRJ/RJ (DRJ07) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 565/587, julgando totalmente improcedente a Impugnação, mantendo integralmente os lançamentos.

10. No Recurso Voluntário de fls. 626/650 a Recorrente apenas repete os mesmos argumentos trazidos na Impugnação de fls. 372/391, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado documentos que comprovassem suas alegações, aduzindo, em resumo, que:

**i. Mérito:**

**i.i “Do Vício Material Decorrente da Indevida Ocorrência de Mutação Patrimonial”** afirma que:

*“(…) Em 2015, a Recorrente deduziu R\$ 298.000.000,00 na apuração de seu lucro líquido a título de JCP distribuído a seus acionistas, devidamente contabilizados na conta contábil 3.01.01.01.01.04.23 – DESPESAS DE JUROS AO CAPITAL. Contudo, a Autoridade Fiscal alega que, ao longo do ano-calendário de 2015, a Recorrente sofreu mutações patrimoniais que não foram consideradas por ela para fins de cálculo da TJLP, que levou em conta somente a data-base de 31.12.2014. As variações patrimoniais ocorridas demandariam a divisão do ano-calendário em 6 diferentes períodos, conforme tabela abaixo (fl. 342): (…);”*

*“(…) Assim, a Autoridade Fiscal concluiu que a Recorrente teria calculado equivocadamente R\$ 45.191.560,21 a título de JCP, sendo que, no seu entender, poderia ter considerado somente R\$ 252.808.439,79 e não R\$ 298.000.000,00. Dessa forma, a Autoridade Fiscal adicionou R\$ 45.191.560,21 ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL. Ocorre que a Autoridade Fiscal incorreu em vício material no momento de determinação da matéria tributável, pois considerou equivocadamente o momento de distribuição das reservas estatutárias de 2014 como dividendos, o que implica a nulidade dos autos de infração por vício material decorrente da afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (…);”*

*“(…) Vê-se que a mudança do 4º para o 5º período teve como causa a suposta distribuição das reservas estatutárias de 2014, no valor de R\$ 2.252.760.306,10. Nota-se que, entre 01.07.2015 e 28.09.2015 (4º período), a Autoridade Fiscal considerou referidas reservas para fins de aplicação da TJLP e cálculo do JCP. Contudo, para o 5º período, iniciado em 30.09.2015 e findo em 30.11.2015, a Autoridade Fiscal excluiu tais reservas por entender que elas teriam sido distribuídas ao cabo do período anterior (…);”*

*“(…) A Autoridade Fiscal chegou à conclusão de que referidas reservas teriam sido distribuídas, pois, de acordo com o razão da conta 241527-0 – Reserva Estatutária 2014, o saldo da reserva teria sido baixado em 30.09.2015: (…);”*

*“(…) Com efeito, apesar de a Recorrente ter contabilizado a baixa da reserva estatutária em 30.09.2015, em verdade, a distribuição dos dividendos somente*

se deu somente em 27.11.2015, conforme nota-se pelo razão da conta contábil 21114-0 (DIVIDENDOS, BONIFICAÇÕES E JUROS S CAPITAL PRÓPRIO), que demonstra a contabilização de dividendos a pagar em 30.09.2015 e seu efetivo pagamento em 27.11.2015: (...)”;

“(…) Ou seja, apesar de a distribuição dos dividendos ter ocorrido somente em 27.11.2015, a Autoridade Fiscal e a DRJ consideraram que a mera contabilização da baixa da reserva estatutária em 30.09.2015 seria suficiente para implicar a redução patrimonial da Recorrente e, conseqüentemente, alterar a base de cálculo sobre a qual deve ser aplicada a TJLP, elegendo a data de 30.09.2015 como o fim do 4º período e o início do 5º. No entanto, o critério escolhido pela Autoridade Fiscal, chancelado pela DRJ, é contraditório e equivocado, pois, de acordo com o próprio Termo de Verificação (fls. 334-335), a deliberação pela distribuição da reserva estatutária de 2014 **ocorreu em 18.12.2015, mas sua aprovação pela Assembleia Geral Extraordinária foi realizada somente em 31.03.2016** (...)”;

“(…) Adicionalmente, Certidão obtida perante a JUCESP (fls. 422-498) demonstra que nenhuma ata determinando a distribuição da reserva estatutária de 2014 foi registrada antes desse período, o que seria exigido pelo Estatuto da Recorrente para sua regular distribuição. Com efeito, de acordo com Ata da 96ª AGE e a 36ª AGO da Recorrente, realizada em 31.03.2016, a distribuição de dividendos deliberada em 18.12.2015 foi aprovada somente em 31.03.2016 (fls. 23-24): (...)”;

“(…) Vale frisar que, de acordo com o Estatuto da Recorrente vigente à época dos fatos (fls. 499-561), a distribuição de dividendos pressupõe a deliberação e sua posterior aprovação, o que, no caso concreto, não ocorreu em 30.09.2015, data utilizada pela Autoridade Fiscal e pela DRJ como momento da ocorrência de mutação do patrimônio da Recorrente. **Ou seja, todas as conclusões da Autoridade Fiscal e da DRJ decorrem de mero registro contábil da distribuição da reserva em 30.09.2015** (...)”;

“(…) Portanto, nem a Autoridade Fiscal nem a DRJ embasaram suas conclusões em documentos societários capazes de criar direitos e obrigações ou em movimentações financeiras efetivas, mas em mero registro contábil que não têm o condão de resultar em mutações patrimoniais efetivas: **não houve, em 30.09.2015, deliberação ou aprovação da distribuição dos dividendos formados pela reserva estatutária, nem sua efetiva distribuição** (...)”;

“(…) O mero evento contábil não é suficiente para determinação da ocorrência de mutação patrimonial apta a alterar a base de cálculo dos JCP, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, como quer levar a crer a Turma Julgadora a quo (...)”;

“(…) **Apenas a aprovação de sua distribuição em AGE, ocorrida em 31.03.2016, poderia ser utilizada para tanto, ou, quando muito, a deliberação, ocorrida em 18.12.2015, ou, ainda, a efetiva distribuição dos dividendos, ocorrida em 27.11.2015. Isso demonstra o erro da Autoridade Fiscal na**

**determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois suas conclusões derivam de evento contábil sem fundamento jurídico ou financeiro (...);**

*“(...) Diante disso, a Recorrente pleiteia a reforma da decisão recorrida, para que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração por vício material, tendo em vista que a Autoridade Fiscal elegeu indevidamente a data de 30.09.2015 (mero registro contábil) como o momento de mutação patrimonial decorrente da distribuição de reserva estatutária, a qual, na verdade, foi deliberada em 18.12.2015, distribuída em 27.11.2015 e aprovada em 31.03.2016 (...);*

*“(...) Alternativamente, caso esse E. CARF entenda que o vício em questão não deve macular todo o lançamento, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência para que seja verificado o cálculo correto dos JCP, tendo em vista que a data de 30.09.2015 (mero registro contábil) não pode ser considerada para fins de distribuição da reserva estatutária de 2014 no valor de R\$ 2.252.760.306,10, a qual ocorreu posteriormente, bem como seja revisto o lançamento em decorrência deste erro de fato, conforme autoriza o artigo 149, VIII, do CTN: (...);*

**i.ii “Da Observância dos Limites de Dedutibilidade previstos no Artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/1995” afirma que:**

*“(...) O suposto erro de cálculo dos JCP (tratado no item II.1 acima) poderia implicar a indedutibilidade das despesas incorridas somente se resultasse no pagamento de valores a título de JCP acima dos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, o que não ocorreu no caso concreto (...);*

*“(...) Com efeito, os valores pagos e deduzidos pela Recorrente de R\$ 298.000.000,00 são bem inferiores ao limite de dedutibilidade de R\$ 2.494.654.356,20 reconhecido pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal. Isto é, ainda que se entenda ter havido algum equívoco na metodologia adotada pela Recorrente, os JCP recalculados pela Autoridade Fiscal estariam abaixo do limite por ela reconhecido, o que significa que todo o valor poderia ser deduzido nos termos do §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 (...);*

*“(...) O argumento da Autoridade Fiscal e da DRJ faria sentido somente se os JCP não fossem tratados como **despesa**, mas como exclusões do lucro líquido para fins de determinação do Lucro Real. Isso porque, somente nesse caso, seria aplicável a suposta limitação contida no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, pois tal dispositivo permitiria a exclusão de valores que não teriam a natureza de despesa a priori – o que é factível supor-se, tendo em vista que, na gênese da Lei nº 9.249/1995, podia-se discutir se os JCP deveriam ser contabilizados como despesa ou receber o mesmo tratamento de dividendos, sendo que, nesse último caso, eventual exclusão seria justificada. No entanto, uma vez contabilizados como despesa, os JCP não se sujeitam ao limite de dedutibilidade tal como interpretado pela Autoridade Fiscal e pela DRJ, razão pela qual improcede seu argumento (...);*

*“(...) Dessa forma, a Recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido, devendo ser exonerados integralmente os créditos tributários, pois os JCP pagos*



por ela (R\$ 298.000.000,00) são inferiores ao limite de dedutibilidade (R\$ 2.494.654.356,20) previsto no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 (...); e,

**i.iii “Subsidiariamente: Do Vício Material Decorrente da Indevida Proporcionalização da Alíquota de CSLL” afirma que:**

“(…) consta no Termo de Verificação Fiscal que a Autoridade Fiscal se utilizou da proporção existente entre as receitas auferidas pela Recorrente para determinar os percentuais do lucro da Recorrente que estariam sujeitos às alíquota de 15% e 20% (...);

“(…) A proporcionalização em referência foi fundamentada no inciso I do parágrafo único do artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.591/15, que trata do regime de apuração da CSLL nos meses de setembro a dezembro de 2015 para as pessoas jurídicas que tiveram a alíquota de tributação majorada pela Lei nº 13.169/15 (...);

“(…) Contudo, a proporcionalização determinada pela Autoridade Fiscal colide frontalmente com o que determina a Lei nº 7.689/88 (e alterações posteriores), tendo em vista que a CSLL incide sobre o lucro e não sobre a receita (...);

“(…) Não obstante, vale ressaltar que a Lei nº 13.169/2015, que majorou a alíquota da CSLL, em momento algum previu que deveria haver proporcionalização de acordo com a receita bruta do contribuinte, sendo esta uma inovação da Instrução Normativa que, ao extrapolar os limites impostos pelas Leis nº 7.689/88 e nº 13.169/15, se mostra manifestadamente ilegal.(...)”;

“(…) Diante da evidente ilegalidade, a Autoridade Fiscal, ao determinar que a proporcionalização se dê com base na receita bruta dos contribuintes (como ocorre no presente caso), acaba por ocasionar um possível desvirtuamento da base de cálculo da CSLL do período (ano-calendário de 2015). Isso, porque o Fisco, ao se valer de bases distintas para o cálculo da proporção utilizada para a formação do valor oferecido à tributação, permite que o valor a ser tributado relativo, no caso o período de setembro a dezembro de 2015, seja superior ou inferior ao efetivamente devido conforme o lucro líquido, que é a verdadeira base de cálculo do tributo (...);

“(…) Em outras palavras, se determinado contribuinte auferir receita ao longo do ano de maneira equânime e estável, mas por questões mercadológicas, seus custos aumentam no final do ano, a proporção realizada pela Autoridade Fiscal fará com que a CSLL à alíquota de 20% incida sobre uma base de cálculo superior à devida, uma vez que o lucro líquido do final do ano (sujeito à alíquota majorada) foi proporcionalmente menor do que aquele apurado ao longo do ano. O raciocínio inverso também é verdadeiro, isto é, caso as receitas sejam estáveis, mas haja uma diminuição de custos e despesas no decorrer do ano, o



*Fisco exigirá CSLL em valor inferior ao devido. Veja-se, abaixo, alguns exemplos matemáticos que evidenciam a inconstância existente no cálculo determinado pela Autoridade Fiscal (...);*

*“(...) Conforme demonstrado no item II.1 acima, cujas razões não são reproduzidas neste item em prol da síntese, o vício na determinação da matéria tributável implica a nulidade dos autos de infração por vício material, razão pela qual a Recorrente pleiteia a reforma do acórdão recorrido e, consequentemente, a exoneração integral dos créditos tributários de CSLL (...)”.*

11. Por fim, requereu que “(...) que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, determinando-se a exoneração integral dos créditos tributários em questão, lavrados pela Autoridade Administrativa. Subsidiariamente, caso essa Turma de Julgamento não determine o cancelamento integral dos autos de infração com base nos vícios materiais apontados, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência para a determinação do correto cálculo dos JCP, devendo os lançamentos serem retificados e, ao cabo, oportunizado à Recorrente abertura de prazo para apresentação de Impugnação (...)”.

12. Pois bem.

13. Os Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) foram introduzidos no âmbito jurídico pela Lei nº 9.249/1995, que em seu artigo 9º, facultou às pessoas jurídicas a deduzirem da base de cálculo do IR, a título de remuneração do capital próprio, os juros pagos ou creditados a titular, sócio ou acionista, com base na variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), calculados sobre as contas do Patrimônio Líquido (PL), *in verbis*:

**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;

**§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.430/1996).**

**§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 10 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 § 20.

§ 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.

§ 9º (Revogado pela Lei nº 9.430/1996).

§ 10º (Revogado pela Lei nº 9.430/1996).

14. Posteriormente o artigo 9º da Lei nº 12.973/2014 alterou a redação do artigo 9º, § 8º, da Lei nº 9.249/1996, com efeitos a partir do ano-calendário 2015, ou, por opção da pessoa jurídica, a partir do ano-calendário 2014:

[...]

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II – reservas de capital;

III – reservas de lucros;

IV – ações em tesouraria; e

V – prejuízos acumulados.

[...]

15. A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 11, de fevereiro de 1996, regulamentou a matéria, nos seguintes termos:

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

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;

b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;

c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

**§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:**

**a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou**

**b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.**

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

a) lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;

b) lucro presumido ou arbitrado, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§ 5º Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10)

§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.

§ 7º O imposto de renda incidente na fonte:

a) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;

c) no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios;

d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

§ 8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata o § 1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.

§ 9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

§ 10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

a) definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;

b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 11. Na hipótese da alínea "b" do § anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar.

§ 12. O valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

**Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.**

**Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.**

16. Esse regramento foi complementado pela Instrução Normativa SRF nº 41/1998, cuja edição objetivou elucidar o disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, no que concerne ao creditamento do valor dos juros sobre o capital próprio, *in fine*:

**Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.**

Parágrafo único. A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito a dedutibilidade da despesa, tanto para efeito do lucro real quanto da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

[...]

**Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios.**

17. Já a IN RFB nº 1.515/2014, em seu artigo 28, determinou:

**Art. 28. Para efeitos de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, limitados à variação, pro rata, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:**

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

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

I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 76 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

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

**I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou**

**II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.**

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I do § 2º, o lucro será aquele apurado após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução do imposto sobre a renda.

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

[...]

§ 7º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

[...]

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

18. Importante ressaltar que antes da edição da Lei nº 9.249/1995, não havia permissivo legal que autorizasse a dedução dos JCP como custo ou despesa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – v. cf. artigo 49 da Lei nº 4.506/64 (“Art. 49. *Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo. Parágrafo único. São admitidos juros de até 12% (doze por cento) ao ano sobre o capital, pagos pelas cooperativas de acordo com a legislação em vigor.*”).

19. Assim, ao introduzir essa possibilidade, a norma tributária impôs algumas regras e condições, a seguir dispostas:

1. O cálculo dos juros deve ser feito com base na variação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, *pro rata* dia, sobre as contas do patrimônio líquido (capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados), do início do período, com as alterações ocorridas no curso do exercício social;
2. Deve haver a individualização dos beneficiários;
3. A apropriação ocorre pelo regime de competência;
4. Os seguintes limites devem ser atendidos:
  - 4.1 50% do lucro líquido do período antes da dedução dos JCP (caso estes sejam contabilizados como despesa) e da provisão para o IRPJ e CSLL;
  - 4.2 50% da somatória dos lucros acumulados e reserva de lucros.



20. Em relação ao cálculo da parcela dedutível a título de despesa com JCP a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (Cosit), por meio das Soluções de Consulta nº 329/2014 e nº 45/2018, manifestou entendimento de que a variação da TJLP deve corresponder ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros, e deve ser aplicada sobre o PL no início desse período, com as alterações para mais ou para menos ocorridas no seu curso.

21. Essa interpretação ocorre, em virtude de no aspecto econômico, os JCP constituírem remuneração baseada no tempo em que o capital particular do sócio fica investido na empresa. Esse investimento encontra-se representado pelas contas do patrimônio líquido, base econômica sobre a qual deve ser aplicada a taxa de juros proporcional, *pro rata* dia. Assim, a proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento da deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.

22. Cabe salientar ainda que os Juros sobre o Capital Próprio (JCP), no caso das pessoas jurídicas, reguladas pelo Banco Central do Brasil, até a edição da Resolução nº 4.706/2018 era considerada como despesa financeira – v. cf. Circular nº 2.739/1997, reconhecida pelo regime de competência, nos termos do artigo 177 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), *in verbis*:

**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.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

23. Desta imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência.

24. Noutro giro, o lucro real é a base de cálculo do IRPJ, cujo conceito encontra-se consignado no artigo 247 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), *in verbis*:

**Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

**§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real **do período de apuração competente**, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, observado o disposto no parágrafo seguinte (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

§ 3º Os valores controlados na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, existentes em 31 de dezembro de 1995, somente serão atualizados monetariamente até essa data, observada a legislação então vigente, ainda que venham a ser adicionados, excluídos ou compensados em períodos de apuração posteriores (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º).

25. Logo, a lei tributária determina que a base de cálculo do IRPJ tem como ponto de partida o lucro líquido que, por sua vez, será apurado com observância das leis comerciais e, em especial da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A), consoante dispõe o artigo 274 do RIR/99:

**Art. 274.** Ao fim de cada período de incidência do imposto, **o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial**, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

**§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976** (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 67, inciso XI, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 5º).

§ 2º O balanço ou balancete deverá ser transcrito no Diário ou no LALUR (Lei nº 8.383, de 1991, art. 51, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º, § 3º).

26. Desta forma, se a contabilidade aceita um determinado registro contábil, esse registro, em princípio, também será tomado como válido pela lei comercial e pela lei tributária, na medida que trará reflexos em parâmetros contábeis como, por exemplo, o lucro líquido, o patrimônio líquido da pessoa jurídica.

27. Assim sendo, 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, têm 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.

28. Conclui-se 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.

29. 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.

30. Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP ou o efetivo pagamento, 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). Segundo porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios. E terceiro, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

31. Data vênua aos que pensam diferente, é incorreto 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.

32. Sabendo-se que a despesa incorrida 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 das despesas em um 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.

33. No caso em apreço, a Autoridade Fiscal observou que a contribuinte procedeu ao registro contábil das mutações ocorridas nas contas do Patrimônio Líquido, conforme deliberação em Assembleias Estatutárias, registrou também a despesa de JCP, assumindo a obrigação pelo seu pagamento, todavia, em relação ao cálculo do valor dedutível, não seguiu ao estabelecido pela legislação, no que concerne a aplicação da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) *pro rata* dia aplicada sobre o Patrimônio Líquido ajustado, considerando as mutações patrimoniais ocorridas desde o início do período ao dia do pagamento/creditamento, conforme registro em sua contabilidade societária.

34. Desta forma, houve a redução do valor devido a título de IRPJ e CSLL.

35. Por fim, as matérias de mérito já foram devidamente e exaustivamente enfrentadas pela DRJ/RJ (DRJ07), bem assim a decisão proferida encontra-se bem fundamentada, tendo apreciado com precisão e esmero as questões de fato e de direito apresentadas pela Recorrente.

36. Assim sendo, como não houve nenhum argumento de mérito ou documentos novos que justifiquem uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os argumentos apontados pela Recorrente em sua Impugnação (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seu Recurso Voluntário), adoto como razões de decidir as externadas pela decisão recorrida (Acórdão nº **107-005.678, 9ª TURMA DA DRJ/RJ**, sessão de 11 de fevereiro de 2021, de relatoria do Julgador José Eduardo G. Serra), tal como abaixo descritas, que ora ficam confirmadas, nos termos do artigo 50, inciso V e § 1º, da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup> c/c artigo 114, § 12, inciso I, do Novo Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

V - decidam recursos administrativos;

[...]

[...] Desta maneira, ao se glosar o JCP, com fundamentos na escrituração da lavra da própria interessada, elaborada com amparo em princípios e regras da contabilidade (SIC) ou do direito societário, não se está incorrendo em violação a nenhum dos preceitos da legislação tributária.

A interessada deseja fazer crer que escriturou erradamente a redução da reserva estatutária de 2014 (conta 2.03.02.03) em R\$ 2.242.760.306,10. Para tanto, alude à ata sumária da 92ª AGE, que deliberou o efetivo pagamento de dividendos, no valor de R\$ 3.002.000.000,00, parte do qual teria origem no que antes foi reserva estatutária. Frisa que tal deliberação ocorreu em 18/12/2015.

Da forma como a defesa argumenta, intenta fazer crer que o pagamento dos dividendos acima referidos e a retirada da reserva estatutária de 2014 teriam, necessariamente, ocorrido simultaneamente, num único ato, e por fruto da deliberação efetuada em 18/12/2015. Ocorre que a escrituração contábil, como bem assinalou a autoridade fiscal, diz diferente disso. Lá, claramente, consta a baixa da reserva estatutária em setembro de 2015, algo que a interessada tenta desconstituir com amparo do extrato bancário que apresenta o creditamento dos dividendos, fato a toda evidência independente.

O que resta claro no caso concreto é que, tendo a interessada baixado sua reserva estatutária em setembro de 2015, deliberou pelo pagamento de dividendos em dezembro do mesmo ano e, agora, em sede recursal, por ver que tal baixa impactou o montante do patrimônio líquido e, por consequência, o JCP, esforça-se para vincular um fato contábil a outro – vale dizer, baixa da reserva (SIC) estatutária ao pagamento de dividendos.

Contudo, não veio aos autos nenhum documento que infirmasse o que a própria interessada escriturou, e que serviu de referência para que a autoridade fiscal formulasse o lançamento. Ao contrário, se não há o que comprove que a reversão da reserva estatutária não ocorreu em setembro, mas sim em dezembro, há deliberação expressa aprovando as demonstrações financeiras que foram elaboradas com base na escrituração ora renegada pela interessada.

É preciso esclarecer que 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 tornam-se uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa. Tal medida é indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas.

Esse mister público das demonstrações justifica a rigidez que o ordenamento jurídico impõe para ajustes de exercícios anteriores na forma em que se percebe nos artigos da Lei nº 6.404/76 supra transcritos.

De igual modo, o Código Civil (artigo 226) e o Regulamento do Imposto de Renda (artigo 967) são claros ao estabelecer que, em situações como a presente, a escrituração contábil faz prova contra

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

<sup>2</sup> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

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

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

**o sujeito passivo, ante a ausência de documentos hábeis para a comprovação do alegado erro na escrituração contábil.**

Lei nº 10.406/02, “Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos.”

Decreto nº 9.580/18, “Art. 967. A escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).”

**Assim, considerando tudo acima exposto, revela-se acertado o cálculo de JCP efetuado pela autoridade fiscal.**

[...] (grifos nossos)

37. Acrescento, que as alegações de que “(...) **apesar de a distribuição dos dividendos ter ocorrido somente em 27.11.2015, a Autoridade Fiscal e a DRJ consideraram que a mera contabilização da baixa da reserva estatutária em 30.09.2015 seria suficiente para implicar a redução patrimonial da Recorrente e, conseqüentemente, alterar a base de cálculo sobre a qual deve ser aplicada a TJLP, elegendo a data de 30.09.2015 como o fim do 4º período e o início do 5º. No entanto, o critério escolhido pela Autoridade Fiscal, cancelado pela DRJ, é contraditório e equivocado, pois, de acordo com o próprio Termo de Verificação (fls. 334-335), a deliberação pela distribuição da reserva estatutária de 2014 ocorreu em 18.12.2015, mas sua aprovação pela Assembleia Geral Extraordinária foi realizada somente em 31.03.2016 (...)**”.

38. Bem como, que “(...) **Apenas a aprovação de sua distribuição em AGE, ocorrida em 31.03.2016, poderia ser utilizada para tanto, ou, quando muito, a deliberação, ocorrida em 18.12.2015, ou, ainda, a efetiva distribuição dos dividendos, ocorrida em 27.11.2015. Isso demonstra o erro da Autoridade Fiscal na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois suas conclusões derivam de evento contábil sem fundamento jurídico ou financeiro (...)**”, não devem prosperar. Vejamos.

39. As arguições da contribuinte desafiam a lógica, vez que defende que o a efetiva distribuição dos dividendos ocorreu em 27/11/2015 (data do pagamento), ao passo que a deliberação teria ocorrido em 18/12/2015 e a aprovação de sua distribuição somente teria acontecido em 31/03/2016.

40. Ora, se a Recorrente defende que a data de 30/09/2015 posta na sua contabilidade, como sendo a data que contabilizou a baixa das reservas estatutárias de 2014, não poderia ser levada em consideração, porque dependeria da deliberação e aprovação AGE, como teria realizado a efetiva distribuição dos dividendos no dia 27/11/2015, em data anterior a realização da deliberação e da aprovação de sua distribuição em AGE?

41. Mostra-se completamente contraditória e absurda alegação da Recorrente, portanto, deve ser rejeitada.

42. De outro lado, com referência à CSLL, não há que se falar em ilegalidade da IN RFB nº 1.591/2015, vez que apenas esclarece o disposto no artigo 3º, incisos I, II e III, da Lei nº 7.689/1988, com alteração dada pela Lei nº 13.169/2015, declarada constitucional, nos termos do decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5485/DF, julgada em 16/06/2020 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), de rel. Min. Luiz Fux, DJE do dia 06/07/2020, assim ementada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE . ARTIGO 1º DA LEI 13.169/2015, FRUTO DA CONVERSÃO DA MPV 675/2015. **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). ALÍQUOTA ESPECÍFICA PARA EMPRESAS DE SEGUROS, RESSEGUROS VIDA E PREVIDÊNCIA E SAÚDE SUPLEMENTAR. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 246 DA CONSTITUIÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL. POSSIBILIDADE DE GRADUAÇÃO DA ALÍQUOTA CONFORME A ATIVIDADE ECONÔMICA.** PECULIARIDADES SEGMENTO SECURITÁRIO E FINANCEIRO. ATIVIDADE PRODUTIVA. MÁXIMA EFICIÊNCIA ALOCATIVA DA TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO À ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, LIVRE INICIATIVA E CONCORRÊNCIA E NÃO CONFISCO.

**1. As alíquotas diferenciadas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – para empresas de seguros, resseguros, vida e previdência privada e saúde suplementar estabelecidas pela Medida Provisória 675/2015, convertida na Lei federal 13.169/2015 não ofendem o Texto Constitucional.**

2. A alteração da alíquota da CSLL por Medida Provisória não equivale à regulamentação do § 9º do artigo 195 da CRFB, incluído pela EC 20/1998, posteriormente modificado pelas EC 47/2005 e 103/2019, razão pela qual não há violação ao artigo 246 da Constituição. Precedentes desta Suprema Corte: RE 659.534-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJE de 4/10/2017; ARE 1.175.895-AgR-Segundo, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJE de 6/8/2019; ARE 1.103.059-AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, DJE de 6/6/2018.

**3. O critério utilizado pela Lei 13.169/2015 para elevar a contribuição de 15% para 17 e 20%, foi a atividade econômica dos contribuintes.**

4. O art. 195, § 9º, da Constituição prevê que as contribuições sociais de seguridade social poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

5. A disposição constitucional não faz referência à referibilidade na implementação das alíquotas diferenciadas, o que legitima a incidência da maneira prevista na lei impugnada.

6. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento formado com Repercussão Geral, já reconheceu a legitimidade da legislação que equipara, para fins tributários, a sistemática de tributação das instituições financeiras e empresas de seguros em geral. RE 598572, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 30/3/2016.

7. A consulta às informações divulgadas pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP – dá conta de que em alguns segmentos de seguros, como, por exemplo nos contratos de Plano Gerador de Benefícios Livres - PGBL e Vida Geradora de Benefícios Livres - VGBL, a concentração do mercado chega a 93% nas mãos das cinco maiores empresas do setor, todas instituições financeiras, o que só demonstra a simbiose entre as empresas de seguros e as instituições financeiras em geral no exercício das respectivas atividades econômicas.

8. In casu, uma análise mais densa da legitimidade da incidência estabelecida pelo legislador com base no Texto Constitucional a partir de preceitos econômicos não leva à imposição do controle da jurisdição constitucional.



9. “(...) a economia é a ciência da escolha racional em um mundo - nosso mundo - no qual os recursos são limitados em relação às necessidades humanas” (Richard Posner). O objetivo da aplicação das normas jurídicas deve ser a maximização do aproveitamento dos recursos.

10. A eficiência alocativa da tributação deve ser maximizada sem colidir com os objetivos distributivos da política tributária.

11. As seguradoras e instituições financeiras não exercem atividade produtiva posto que as atividades das seguradoras, bem como aquela de intermediação financeira do acesso ao capital, exercida por instituições financeiras, franqueiam a atividade econômica do país e permitem a produção de bens e serviços pelos segmentos responsáveis.

11. O Sistema Tributário Nacional considera natural que as seguradoras e instituições financeiras não se submetam às exigências tributárias do setor produtivo. O “produto”, por excelência, gerado pelas empresas do segmento securitário é o resultado obtido a partir dos prêmios auferidos em oposição às indenizações pagas.

12. O lucro dessas empresas, refletido nessa diferença, é o objeto natural de exigência tributária.

13. O preceito “atividade econômica” referido pela Constituição mostra-se corretamente interpretado na escolha realizada pelo legislador quando editou as normas impugnadas na presente demanda.

14. Tributar de maneira diferenciada o lucro do segmento financeiro e de seguros nada mais é do que escolher o signo representativo daquele segmento econômico para ser objeto de incidência da tributação.

15. A tributação como elemento indutor de comportamento é corolário natural das análises jurídicas baseadas em preceitos econômicos.

16. A eficiência alocativa da tributação do lucro de uma empresa de seguros deve ser calibrada de maneira a que não seja irrisória a ponto de manter estimulada a atividade securitária (ou seja, atingir o objetivo em certa medida), mas, em consequência, ocasionar baixíssima arrecadação para o potencial do mercado.

17. O mercado de seguros concentrado como o brasileiro, assegura que a demanda por seguro de automóveis, por exemplo, é inelástica no que resta imune à calibragem mais pesada na tributação que modifique o custo desse contrato.

18. Consectariamente, os aumentos na tributação promovidos tanto em 2008 quanto pela norma impugnada, de 2015, não afetaram a contratação de operações de seguro no país, conforme mostra o exame da tabela da evolução das receitas das companhias seguradoras, divulgada pela Superintendência de Seguros Privados – SUSEP ([www.susep.gov.br](http://www.susep.gov.br)).

**19. A calibragem diferenciada das alíquotas, calcada em fundamentos razoáveis, representa a maximização da efetividade da tributação. Não há tributação desarrazoada ou violação aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.**

20. O Supremo Tribunal Federal possui diversos julgados em que se declara a constitucionalidade de alíquotas diferenciadas para instituições financeiras e seguradoras. Confira-se os seguintes julgados: ARE 1.113.061-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe de 15/6/2018; ARE 949.005-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 28/9/2016; ADI 2.898, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 3/12/2018.

21. Os princípios da livre iniciativa e livre concorrência invocam a liberdade de empreender consagrada no Texto Constitucional. De um lado, o exercício da atividade econômica não deve ser

obstado pelo Estado, de outro, compete ao ente estatal estabelecer os limites da atuação para que a concorrência justa aconteça.

22. O Supremo Tribunal Federal entende que as medidas tributárias que prejudicam a livre iniciativa e a livre concorrência são aquelas atitudes comissivas praticadas pelo Estado que se caracterizam como sanção política. Precedentes: RE 565048, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 29/5/2014; ADI 5135, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 9/11/2016 .

23. A alegação de que a tributação acaba por afetar direta e negativamente as condições de competitividade no mesmo mercado e em relação os mesmos contribuintes, em vista do porte das empresas que compõem o setor, não procede.

24. A concentração do mercado de seguros nas mãos dos cinco maiores grupos vem paulatinamente sendo reduzida, mesmo com o aumento da contribuição à seguridade social de maneira indistinta a todas as empresas do ramo, conforme demonstram relatórios da SUSEP.

**25. O efeito confiscatório da tributação deve levar em conta o limite da capacidade do cidadão de viver e se desenvolver, sempre observada a carga global a que o contribuinte está submetido.**

26. In casu, a utilização do precedente formado nos autos da ADI-MC 2.010, Rel. Min. Celso de Mello, DJU 12/4/2002 não se mostra razoável para fins comparativos. No precedente julgava-se questão relativa a servidores públicos aposentados, pessoas físicas; nesta demanda julga-se o efeito confiscatório para empresas seguradoras. No julgado anterior há elementos vitais postos em consideração para a aferição do efeito confiscatório, tais como as despesas com saúde, alimentação, moradia, etc.; no caso, o que pode se encontrar em jogo para uma empresa seguradora é pura e simplesmente a sua capacidade de gerar lucro operacional.

27. A atividade exercida pelas seguradoras não é onerada por tributos incidentes sobre a atividade produtiva. O resultado de suas operações está todo ele materializado em seu lucro. As entidades de seguros, de maneira substancial, não comercializam bens ou serviços, tal qual outros segmentos econômicos que contam com alíquotas menores de incidência da CSLL, mas arcam com tributos sobre a produção. Neste particular, a tributação mais onerosa não se mostra confiscatória.

28. Ação Direita de Inconstitucionalidade julgada **IMPROCEDENTE**.

43. Com efeito, a alíquota aplicada pelo Fisco para o ano-calendário de 2015, em relação a classe das pessoas jurídicas da qual a contribuinte faz parte, foi de 15% para os fatos geradores ocorridos até 31/08/2015 e de 20% para os fatos geradores ocorridos entre 01/09/2015 e 31/12/2015, conforme determinava artigo 3º, inciso I, da Lei nº 7.689/1988, com alteração dada pela Lei nº 13.169/2015, e o artigo 3º, parágrafo único, inciso I, da IN RFB nº 1.591/2015.

44. Ademais disso, foi observado pela Autoridade Fiscal a relação proporcional das receitas auferidas na elaboração do cálculo da CSLL, relativo ao período anual. Assim, a metodologia aplicada na apuração do valor efetivamente devido foi de 0,6148 das receitas de janeiro a agosto e 0,3852 para as receitas de setembro a dezembro.

45. Portanto, diante da inexistência de erros nos cálculos de JCP elaborados pela Autoridade Fiscal, nego provimento ao Recurso Voluntário.

### Dispositivo

46. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e a ele **NEGO PROVIMENTO**, a fim de manter integralmente os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

**Alessandro Bruno Macêdo Pinto** - Relator.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni

Em que pese o brilhantismo do voto do ilustre relator, tenho opinião diferente.

Ainda que a Recorrente tenha cometido erros no momento de cálculo dos JCP, ela observou os limites de dedutibilidade previstos no artigo 9º, § 1º da Lei nº 9.430/1995, sendo admissível a dedutibilidade integral dos JCP pagos

Ora, o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 dispõe que existem dois limites para fins de cálculo da dedutibilidade dos JCP: lucros em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos JCP a serem pagos ou creditados; ou lucros acumulados e reservas de lucros iguais ou superiores a duas vezes o valor dos JCP a serem pagos ou creditados. Segue abaixo redação de referido artigo:

*“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.”*

Nota-se, portanto, que o dispositivo legal estabelece que o pagamento ou crédito dos JCP fica condicionado à existência de lucros, lucros acumulados ou reservas de lucros em montante igual ou superior ao dobro do valor dos juros a serem pagos ou creditados.

No caso presente caso, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, tais limites corresponderiam a R\$ 2.494.654.356,20 (lucros do exercício) e R\$ 1.429.606.865,71 (lucros acumulados e reservas), de modo que o valor dedutível seria o maior entre ambos.

Apesar disso, o Fisco limitou a dedução a R\$ 252.808.439,79, sob a alegação de erro de cálculo na aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, desconsiderando que o valor efetivamente pago e deduzido pela Recorrente (R\$ 298.000.000,00) permanece substancialmente inferior ao limite máximo reconhecido pela própria fiscalização.

Ainda que se admitisse eventual equívoco, o montante de JCP efetivamente pago está muito abaixo do teto legal de dedutibilidade, razão pela qual entendo que não há excesso ou irregularidade que pudesse justificar o lançamento. A interpretação sustentada pela DRJ, de que o

§1º do artigo 9º importaria limitação adicional, seria sustentável se os JCP não fossem tratados contabilmente como despesa dedutível, mas como exclusão do lucro líquido. Entretanto, a natureza jurídica dos JCP é de despesa financeira, devidamente reconhecida no resultado contábil, conforme entendimento da Receita Federal e do CARF.

De fato, o suposto erro de cálculo dos JCP poderia implicar a indedutibilidade das despesas incorridas somente se resultasse no pagamento de valores a título de JCP acima dos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, o que não ocorreu no caso concreto.

No entanto, os valores pagos e deduzidos pela Recorrente de R\$ 298.000.000,00, conforme já mencionado, são bem inferiores ao limite de dedutibilidade de R\$ 2.494.654.356,20 reconhecido pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação Fiscal. Isto é, ainda que se entenda ter havido equívoco na metodologia adotada pela Recorrente, os JCP recalculados pela Autoridade Fiscal estariam abaixo do limite por ela reconhecido, o que significa que todo o valor poderia ser deduzido nos termos do §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995.

O argumento da Autoridade Fiscal e da DRJ poderia ser validado se os JCP não fossem tratados como despesa, mas como exclusões do lucro líquido para fins de determinação do Lucro Real. Isso porque, somente nesse caso, seria aplicável a suposta limitação contida no § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, pois tal dispositivo permitiria a exclusão de valores que não teriam a natureza de despesa.

Com isso, entendo que deveria ocorrer a exoneração integral das exigências de IRPJ e CSLL.

*Assinado Digitalmente*

**Ricardo Piza Di Giovanni**