



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720371/2021-52
Recurso Voluntário
Resolução nº **1402-001.828 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de junho de 2024
Assunto JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2017, decorrentes de exclusões indevidas, além da multa falta de pagamento de IRPJ e CSLL incidente sobre a base de cálculo mensal estimada.

Por bem retratar os fatos copio o Relatório da instância julgadora *a quo* que julgou a impugnação apresentada:

Trata o presente processo de Autos de Infração (fls. 2 a 20), cientificados ao procurador do sujeito passivo em 24/02/2021, conforme termo de fls. 632/633, que formalizam a cobrança de IRPJ, CSLL e Multas Isoladas decorrentes de falta de pagamento das correspondentes estimativas:

(...)

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Depreende-se do Termo de Verificação Fiscal que acompanha os lançamentos (fls. 21 a 37), a seguinte exposição fática relacionada ao caso:

4.1. Compulsando-se a Escrita Contábil Fiscal – ECF do exercício social de 2017, foi possível verificar que a fiscalizada deduziu das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas de Juros sobre Capital Próprio (JCP) no montante de R\$ 6.849.215.657,07.

4.2. A dedução dos JCP, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ocorreu na forma de exclusão, no e-Lalur e no e-LACS (DOC 5), dos JCP do lucro dos períodos de apuração, nos valores apresentados na tabela a seguir:

Período do balanço / balancete	Exclusão indevida de JCP (ficha M350)
janeiro a abril	2.118.731.158,26
janeiro a julho	3.626.914.721,64
janeiro a novembro	4.666.749.766,85
janeiro a dezembro	6.849.215.657,07
Ajuste anual	6.849.215.657,07

4.3.No entanto, com base na análise perfunctória dos documentos e informações apresentados em resposta ao Termo de Início, restou claro que a empresa não houvera observado os limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95, carecendo o procedimento de análise pormenorizada para verificação da observância aos requisitos legais para a dedução fiscal do JCP do exercício social de 2017.

4.4.A análise contábil-fiscal foi efetuada através do exame da Escrituração Contábil Digital – ECD, disponível no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, cuja cópia da requisição (DOC 1) consta anexa ao presente Termo e da Escrituração Contábil Fiscal – ECF igualmente extraída do SPED.

4.5. Após o exame dos documentos apresentados pela fiscalizada, constatou-se que os valores relativos aos “Juros sobre o Capital Próprio”, doravante apenas denominados de JCP, dos exercícios sociais de 2016 e 2017 foram excluídos do lucro líquido de 2017, conforme consta na tabela a seguir:

Ano Fiscal de Referência	Data da Divulgação	parcela	Data do Pagamento	Data da Deliberação dos acionistas	Tipo	Valor	JCP (Exclusão)
2016	28/11/2016	1º	16/12/2016	20/04/2017	JCP	856.975.000,00	856.975.000,00
	20/04/2017	2º	28/04/2017	20/04/2017	JCP	4.666.750.435,04	
2017	14/12/2017	1º	15/03/2018	13/04/2018	JCP	2.182.466.504,13	6.849.215.657,07
	27/02/2018	2º	15/03/2018	13/04/2018	JCP	2.539.006.733,78	

4.6.No que diz respeito ao JCP/2016, a dedução dos JCP calculado com base nos limites de 2016 do lucro de 2017, isto é, fora do respectivo período de competência fere o Princípio da Competência de Exercícios, NÃO sendo admitida pela legislação fiscal.

4.7.Outrossim, no que concerne ao JCP apurado em relação aos limites do exercício social de 2017 –JCP/2017, para que se admita a dedução em determinado exercício social se faz imprescindível que a despesa tenha cumprido todos os requisitos necessários à sua existência e dedutibilidade.

4.8. No que diz respeito à dedutibilidade, importa lembrar que a proposta da diretoria executiva, anexo I do extrato da Ata da AGO de 13/04/2018 informa aos acionistas que o pagamento dos JCP/2017 se deu em 2018 e não em 2017 e, apesar de intimada, através do TIF9 a empresa não comprovou a escrituração em sua contabilidade do creditamento dos JCP INDIVIDUALIZADAMENTE1 aos seus acionistas, em conta de seu passivo exigível.

4.9. Se não houve pagamento, nem crédito dos juros individualizadamente, conforme relatado nos itens 3.10 a 3.15, então NÃO foram atendidos requisitos de dedutibilidade previsto no art. 9º, caput, da Lei 9.249/95.

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

4.10. Desta feita, como não houve nem pagamento, nem crédito individualizado por acionista dos JCP/2017 no próprio exercício, este é indedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A autoridade fiscal também faz uma abordagem jurídica relacionada à dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, destacando as disposições do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, ao regime

de competência nos termos do art. 177 e 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76 e disposições da Instrução Normativa RFB nº 1700/2015.

Destaca que:

5.24. Em resumo, os valores pagos/creditados a título de JCP só são passíveis de dedução do lucro da empresa em determinado exercício social se respeitarem as condições estabelecidas no artigo 9º da Lei 9.249/95, norteadas pelo princípio da competência prestigiado no artigo 177 da Lei das S/A e conceituado no parágrafo primeiro do artigo 187 desta mesma Lei. Desta feita, para que um valor pago ou creditado a título de JCP possa ser dedutível na apuração do lucro real de um determinado período de apuração, é necessário que:

- O JCP tenha sido pago ou creditado individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio; (caput do art. 9º da Lei 9.249/95)
- O JCP pago ou incorrido corresponda às receitas e rendimentos ganhos no período, ou seja, que o JCP seja um gasto do período de apuração; (regime de competência, art. 177, caput e art. 187, § 1º da Lei 6.404/76, combinado com o art. 6, do Decreto Lei 1.598/77);
- O JCP tenha sido calculado sobre as contas do patrimônio líquido do período de apuração e limitado à variação, pro rata dia, da TJLP; (caput do art. 9º da Lei 9.249/95)
- Que o JCP seja igual ou inferior a metade de um dos seguintes limites: (art. 9º, § 1º da Lei 9.249/95)

o Dos lucros computados antes da dedução dos juros; ou

o Dos lucros acumulados e reservas de lucros.

5.25. Corroborando o entendimento aqui exposto, a Instrução Normativa RFB Nº 1700/2017, ao tratar do JCP no art. 75, § 4º, determina expressamente que a dedução só possa acontecer dentro do ano-calendário a que os limites do caput e do § 2º se referem. [...]

Argumenta ainda que o entendimento exposto está em consonância com o disposto na Solução de Consulta COSIT nº 45 de 27/03/2018, parcialmente vinculada à Solução de Consulta COSIT nº 329 de 27/11/2014, destacando:

“MOMENTO DA DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES IMPOSSIBILIADE.

A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo, portanto, vedada a possibilidade de dedução relativa a períodos anteriores.

(...)

Traz, em reforço ao seu entendimento, Acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Conclui, pelas razões até então expostas, não ser cabível deduzir do lucro real do exercício de 2017 a parcela de R\$ 4.666.750.435,04, despesa de JCP relativa ao exercício social de 2016, por afronta ao princípio da competência.

Já em relação à parcela de R\$ 2.182.466.504,13 referente ao JCP/2017, para a qual o Conselho de Administração aprovou a proposta da diretoria executiva, conforme se fez constar no anexo I do extrato da Ata da AGO de 13/04/2018, destaca que, no exercício social de 2017, os juros NÃO foram pagos NEM creditados individualizadamente, descumprindo-se requisito essencial para que se possa considerá-los como dedutíveis, constante no caput do art. 9º da Lei 9.249/95, transcrevendo o parágrafo 10 do art. 75 da Instrução Normativa RFB Nº 1700/2017, aonde consta o significado da expressão “creditado individualizadamente”, que não foi atendido.

Quanto ao lançamento da multa isolada de 50% Sobre o valor do pagamento mensal a título de estimativa, a autoridade autuante informa que no ano calendário de 2017 a fiscalizada optou pelo pagamento por estimativa previsto no art. 2º da Lei 9.430/96, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. Em virtude da exclusão indevida, tanto de JCP de exercício social anterior, quanto de JCP não pago nem creditado individualizadamente a acionista, da base de cálculo dos tributos objeto da ação fiscal, o contribuinte deixou de efetuar pagamento mensal de tributo, conforme demonstrativo anexo, DOC 9, enquadrando a situação no art. 44, inc. II, alínea “b”, da lei nº 9.430/1996 (com redação dada pela lei nº 11.488/2007).

Em 25/03/2021 (fl. 638), foi apresentada a Impugnação de fls. 641 a 702, subscrita pela procuradora da autuada, acompanhada dos documentos de fls. 703 a 29903, alegando, em resumo, que:

I – DOS FATOS

II – DO DIREITO

II.1. - DA ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO (ART. 146 DO CTN). DA AUSÊNCIA DE AUTUAÇÃO DO ANO CALENDÁRIO 2013 EM SITUAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA IDÊNTICA À PRESENTE. APLICAÇÃO CABÍVEL A FATOS GERADORES FUTUROS.

Durante os anos de 2017 e 2018, a Impugnante foi fiscalizada relativamente à dedução de JCP das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referentes ao ano-calendário de 2013. O TDPF lavrado foi o de número 0718500.2017.00245-6

Registre-se que o procedimento fiscal em questão foi encerrado sem a lavratura de qualquer auto de infração visando a glosa da dedutibilidade de JCP, o que se comprova por intermédio do documento anexo (doc. XX).

Conforme restará cabalmente demonstrado na presente impugnação, a Impugnante adotou os mesmos critérios jurídicos para a apuração do JCP. Ficaremos no aguardo do envio das atas para confirmação.

tendo sido esse novo entendimento introduzido pela autoridade administrativa, de ofício, apenas em 02.2020 (data de início da fiscalização que precedeu as autuações em referência), tem-se que essa modificação interpretativa somente poderá ser aplicável a fatos geradores posteriores a fevereiro de 2020, tal qual determina o art. 146 do CTN, uma vez que a mudança de critérios jurídicos somente tem validade para os fatos geradores futuros

Dessa forma, diante da inequívoca afronta ao artigo 146 do CTN e ao princípio da proteção da confiança nele insculpido, os autos de infração devem ser declarados nulos de pleno direito.

II. 2 – DO MÉRITO

II.2.1 DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO NO ÂMBITO LEGAL: ART. 9º DA LEI 9.249/95

Relativamente à interpretação dessas disposições, põem-se, fundamentalmente, as seguintes questões: (i) o período de apuração e o período da dedução devem necessariamente coincidir?; e (ii) em caso negativo, em relação a qual deles se aplicam os limites à dedução?

Sobre esta primeira indagação, pode-se afirmar que a resposta é negativa. Com efeito, a lei não requer que o período de apuração coincida com o período da dedução, que exige seja aquele em que se dê o pagamento ou crédito dos JCP. Conforme se examinará em maior profundidade adiante, essa interpretação (que deflui da literalidade da lei) é corroborada: (i) pela natureza das deliberações societárias necessárias ao pagamento de JCP e por seu registro contábil; (ii) pela circunstância de a própria regra legal prever uma interconexão entre exercícios, ao permitir que os limites sejam reservas de lucros e lucros acumulados; (iii) pela expressa permissão legal para a dedução de despesas de exercícios pretéritos.

No que respeita ao exercício em relação ao qual se aplicam os limites de dedutibilidade, referentes ao lucro líquido ou reservas de lucro, a lei aponta para o exercício da dedução (e não da apuração). Com efeito, conforme a disposição legal, os lucros devem ser calculados antes da dedução dos juros, o que leva ao entendimento de tratar-se do exercício de sua dedução. Essa exigência legal apresenta similaridade com a trava de compensação de prejuízos fiscais em 30% do lucro do período, dispositivo que visa a assegurar um certo nível de arrecadação em relação ao período. Com efeito, ao limitar a dedução à metade do lucro ou das reservas de lucro, a lei assegura uma arrecadação presente (no caso do lucro) ou passada (no caso das reservas) pelo menos igual ao montante que deixará de ser tributado em função da dedução dos JCP.

II.2.2 – DA SUPOSTA AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DO JCP E A IMPOSSIBILIDADE DE PREVALÊNCIA DAS IMPUTAÇÕES CONTEMPLADAS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E NOS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS

O DD. Fiscal Autuante, para glosar a dedutibilidade do JCP promovida pela Impugnante, sob a alegação de que os juros não teriam sido creditados individualizadamente, invocou os itens 3.10 a 3.15 do TVF, nos quais se observa ilações confusas e desencontradas, uma vez que ora faz menção à ausência do crédito individualizado e ora menciona a ausência de pagamento observando-se o regime de competência. Além disso, utiliza como fundamento o artigo 75, parágrafo 10 da Instrução Normativa 1700, de 14/03/2017.

Primeiramente, é de se registrar que, em consonância com a legislação em vigor, existem apenas duas restrições em relação ao pagamento de JCP: (i) aplicação de taxa equivalente à variação da TJLP; e (ii) o limite para pagamento deve ser correspondente a 50% do lucro do próprio exercício, antes de computada a despesa com juros, ou 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Note-se que, ao analisar o TVF, o DD Fiscal não apontou o descumprimento de nenhum desses requisitos o que implica concluir que os mesmos foram integralmente observados pela Impugnante.

II.2.3. – DO EFETIVO PAGAMENTO E DA POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO PROMOVIDOS PELA IMPUGNANTE

Em primeiro lugar, deve-se registrar que só cabe arguir o regime de competência para efetivas receitas e despesas. Logo, uma vez que os JCP são distribuições de resultado,

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

não haveria de se aplicar o regime de competência, em sentido próprio. Tanto é assim que a contabilidade, enquanto ciência que delineia o conteúdo do regime de competência, não registra JCP no resultado.

Não obstante, em um esforço interpretativo, é possível aplicar aos juros sobre o capital próprio os critérios do regime de competência. A Lei 6.404/76 (art. 1773), ao tratar da escrituração contábil, apenas determina a observância do regime de competência, sem delimitar-lhe o conteúdo.

A partir de 2008, os fundamentos conceituais do regime de competência ficaram mais claros, com a adoção da Estrutura Conceitual do IFRS (Pronunciamento Técnico CPC 00, cuja primeira versão foi aprovada pela Deliberação CVM 539/08).

Em face desse regramento, percebe-se que a exigência do regime de competência, em relação a despesas que surgem em função de passivos, é de que sejam reconhecidas quando houver obrigação legal ao pagamento ou quando houver o seu efetivo desembolso.

Tratando-se de juros sobre o capital próprio (e considerando a premissa equivocada de que estes dariam ensejo a despesas), a despesa, pois, somente poderia ser registrada quando da satisfação de todos os requisitos para que configurem direitos do sócio e obrigação legalmente exigível da entidade. Isso só ocorre: (i) regra geral, com a deliberação da Assembléia Geral pelo pagamento dos JCP; (ii) excepcionalmente, por deliberação da Administração, quando houver permissivo estatutário específico ou tratar-se de distribuição obrigatória; e/ou (iii) quando há o efetivo pagamento a cada um dos acionistas. Antes disso, nenhum sócio tem direito a receber JCP e nem a entidade tem obrigação de pagá-los.

Logo, pela aplicação do regime de competência, os JCP seriam reconhecidos, enquanto despesa (sic), quando da ocorrência da deliberação societária que os torne uma obrigação presente para a entidade. Poderá haver o crédito jurídico ao acionista (mediante deliberação societária) ou o crédito físico ao acionista (mediante efetivo pagamento), sendo em ambos os casos autorizado pela Lei 9.249/95 que os JCP sejam deduzidos do lucro tributável correspondente.

No entanto, a DD. Autoridade Administrativa entendeu que o regime de competência exigira que as despesas (sic) de JCP fossem reconhecidas no mesmo exercício em que o capital do sócio permaneceu aplicado na pessoa jurídica, como se faz com juros de um empréstimo qualquer. Consequência dessa interpretação é a impossibilidade de dedução de JCP reconhecidos em período subsequente. Essa interpretação foi veiculada pela Solução de Consulta Cosit 329/2014, conforme a qual seria vedada a dedução de JCP que “tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência”.

Além de incorrer em contradições internas e partir da equivocada premissa de que os JCP são como juros incorridos em razão de um empréstimo, essa Solução de Consulta trata como se fosse uma verdade que, para fins das demonstrações contábeis, os JCP seriam reconhecidos na DRE do período em que o capital ficou aplicado na pessoa jurídica. No entanto, isso não procede, pois a contabilidade trata os JCP conforme sua natureza de distribuição de lucros, sem efeitos na DRE (Deliberação CVM 207/96 e ICPC 08).

Percebe-se, assim, que o entendimento administrativo sobre a matéria, além de ser inconsistente em razão da exigência de que os JCP fossem contabilizados como despesa financeira, também parte de uma aplicação equivocada do regime de competência (SC Cosit 329/14). Com efeito, em vez de aplicar a regra conforme a qual uma despesa compete ao período em que satisfeitas todas as condicionantes legais para a obrigação, a

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Solução de Consulta pressupõe que os JCP devem ser despesados no próprio exercício a que se refere a sua apuração.

ao regulamentar a Lei 12.973/14, a IN RFB 1.515/14 (hoje substituída pela IN RFB 1.700/17) modificou alguns aspectos do entendimento administrativo sobre o tema. Com efeito, o art. 28 desse ato infralegal: (i) deixou de exigir a contabilização dos JCP como despesa financeira e permitiu dedução mediante exclusão da Parte A do Lalur (§ 6º); e (ii) afirmou expressamente que os limites referentes ao período de apuração (TJLP e contas de PL) devem referir-se ao período-base da dedução, não podendo haver dedução em período subsequente (§ 4º).

No que respeita à primeira modificação descrita no item (i) acima, parece tratar-se de uma mudança de postura da RFB em relação à contabilidade. Se antes a regulamentação pretendia impor um tratamento contábil aos JCP (exigindo que fossem registrados como despesas financeiras), ora adota uma posição mais compatível com a contabilidade, permitindo a exclusão da parte A do Lalur, ainda que não tenha sido reconhecido como despesa. Com isso, as sociedades podem observar, concomitantemente, as regras contábeis e fiscais, sem a necessidade de recorrer ao expediente de reconhecer uma despesa e estorná-la logo em seguida.

No entanto, por outro lado, a nova regulamentação reforçou a interpretação aduzida na Solução de Consulta Cosit 329/14, de maneira ainda mais restritiva, ao dispor que “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 [variação, pro rata, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido] e o inciso I do § 2º [50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa]”

Percebe-se que a regulamentação em vigor exige que a dedução seja efetuada no mesmo ano-base cujas contas de PL e TJLP são consideradas. Uma vez que se exige que os juros tenham sido pagos ou creditados ao particular, conduz-se ao entendimento de que, pela interpretação da RFB, a deliberação pela distribuição dos JCP deve ocorrer no próprio ano-calendário cujas contas de PL são consideradas. Com efeito, a Instrução Normativa afirma que o creditamento ao sócio corresponde ao momento em que os JCP forem registrados “em contrapartida a conta de passivo exigível” (art. 28, § 10).

Assim, pela Instrução Normativa IN RFB 1.515/14 (hoje substituída pela IN RFB 1.700/17), somente seria possível a dedução de JCP: (i) imputados às distribuições obrigatórias durante o curso do exercício, por decisão da Administração (que se consideram passivos exigíveis); ou (ii) aprovados por Assembléia Geral ou pelo Conselho de Administração, no caso da Impugnante, em que há expressa autorização estatutária, ainda no curso do exercício financeiro, de modo que possam ser contabilizados a contrapartida de passivo exigível.

Trata-se de exigências sem qualquer fundamento legal, que desconsideram, integralmente, não somente a lei tributária (art. 9º da Lei 9.249/95), como também a sistemática societária exigida para a distribuição de juros sobre o capital próprio, como se verá nos tópicos subsequentes. Por fim, importa ressaltar que a IN RFB 1.515/14 vigorou até 16/03/2017, quando foi substituída pela IN RFB 1.700/17. No entanto, não houve modificação em relação às prescrições ora tratadas, que constam do art. 75 da Instrução Normativa em vigor.

Analisando-se especificamente o contexto da Impugnante, tem-se três pagamentos de juros sobre o capital próprio:

(i) o primeiro (R\$ 856.975.000,00) foi deliberado pelo próprio Conselho de pagamento Administração, em 28/11/2016, tratando-se de JCP imputado às distribuições obrigatórias, tendo sido apurado sobre o ano-calendário de 2016 e pago no mesmo o

qual foi reconhecido como dedutível pela autoridade administrativa, conforme se infere das fls. do TVF;

(ii) no entanto o fiscal procede à glosa do valor de R\$ 4.666.750.435,04 de forma totalmente equivocada. Isso porque todas as suas premissas são erigidas a partir do fato de que deve haver a deliberação, pagamento e dedução no mesmo ano. E nesse caso foi exatamente o que ocorreu: a AGO de 20/04/2017 aprovou o pagamento deste montante a título de JCP, sendo que este valor já incluía os dividendos obrigatórios e foram pagos aos acionistas na sequência. Isso tudo dentro do ano de 2017. Desta forma, não poderia haver qualquer questionamento acerca da dedutibilidade, dentro da própria lógica erigida pela fiscalização, a despeito de ser oriundo do resultado do exercício de 2016. A comprovação das deliberações na ARCA e AGO, a dedução contábil serão anexadas como docs XX a despeito de já terem sido entregues à fiscalização. A comprovação dos pagamentos de forma individualizada, conforme extratos consolidados emitidos pelo Banco Bradesco, custodiante da Impugnante e, ainda, da DIRF da Impugnante emitida por amostragem por serem de amplo conhecimento das Autoridades Fiscais, compõem o rol de documentos anexados à presente impugnação. Relembre-se que se trata de mais de 110 mil acionistas receptores dos valores a título de JCP;

(iii) a glosa no montante de R\$ 2.182.466.504,13 também não procede uma vez que houve a deliberação de seu pagamento no ano de 2017, conforme informado no próprio TVF, tendo o referido pagamento ocorrido em 15/03/2018. Portanto, nesse caso, a deliberação e dedutibilidade ocorreram no mesmo período, por ser o momento em que houve o creditamento individualizado a cada um dos acionistas, conforme determina o caput do art. 9º da Lei 9.249/95 e se comprovam pelos extratos consolidados emitidos pelo Banco Bradesco, custodiante da Impugnante e, ainda, da DIRF da Impugnante emitida por amostragem por serem de amplo conhecimento das Autoridades Fiscais e, como mencionado acima, demandarem mais de 7.000 páginas para alcançar os aproximados 110.000 acionistas. O pagamento em 2018, não tem o condão de alterar a situação já consolidada em 2017.

A jurisprudência de nossos tribunais corrobora o anteriormente preceituado.

O STJ, há muito, preconiza pela possibilidade de dedutibilidade dos JCPs de exercícios anteriores, conforme se infere da decisão abaixo colacionada

II.2.4 – DA DESNECESSIDADE DE INDICAÇÃO NOMINAL DOS ACIONISTAS NA CONTABILIZAÇÃO DE JCP

A DD. Autoridade Administrativa consigna que a Impugnante teria supostamente descumprido o requisito da individualização da contabilização dos pagamentos. Para tanto, invoca o disposto no artigo 75, parágrafo da Instrução Normativa 1700/17

Rigorosamente, esse dispositivo apenas preceitua que se considera creditado individualizadamente o JCP que tenha sido objeto de reconhecimento contábil à contrapartida de passivo exigível. Não há qualquer exigência de que haja indicação dos nomes de cada um dos acionistas na contabilização, como parece exigir a fiscalização.

Ademais, não se pode olvidar que a Instrução Normativa é um instrumento secundário para introdução de normas em nosso ordenamento jurídico. Sua função é somente aclarar conceitos legalmente delimitados e jamais desbordá-los. Qualquer interpretação do dispositivo em exame que exija a contabilização com a indicação nominal de cada acionista será ilegal, pois desbordará do que prevê artigo 9º “caput” da Lei 9.249/95

Registre-se que, de há muito, ilegalidades como a que decorreria da interpretação de que o art. 75 da IN RFB 1.700/17 exigiria crédito nominal a cada acionista não passam despercebidas por nossos tribunais administrativos. Ainda ao tempo que era denominado de Conselho de Contribuintes, o CARF já prestigiava a interpretação veiculada no artigo 9º. da Lei 9.249/95, no que diz respeito à contabilização:

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Prestigiu o tribunal administrativo, a interpretação pela prevalência da letra legal e não de qualquer outro veículo normativo infralegal, como ocorre com a Instrução Normativa 1700/17, na absurda interpretação de que exigiria crédito com indicação do nome de cada acionista favorecido.

Trata-se de leitura que está em total conformidade com a literalidade desse dispositivo, que determina que a única condição para se considerar “creditado individualizadamente o valor” dos JCP é a de que a destinação seja “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”. Em momento algum o dispositivo exige que a contabilidade nomeie cada um dos acionistas titulares do direito aos JCP, sendo plenamente viável a prova da individualização mediante os documentos societários referidos no art. 31 da LSA (livro de registro de ações nominativas ou extrato da instituição financeira custodiante), o que está em linha, também, com os princípios da razoabilidade e da verdade material.

A ora Impugnante efetuou o pagamento do JCP de forma individualizada a seus acionistas, conforme comprovam os documentos anexos, encaminhados de forma amostral tendo em vista que no período compreendido no presente auto de infração, a Impugnante possuía mais de 110 mil acionistas que faziam jus ao pagamento de JCP.

Prova disso é que, em nenhum momento, a Fiscalização questiona os pagamentos individualizados e as correspondentes retenções na fonte realizadas pela Impugnante.

Note-se que a questão da individualização só foi utilizada como base para a glosa perpetrada em relação ao pagamento deliberado em dezembro de 2017

em relação à glosa da dedutibilidade da parcela de R\$ 4.666.750.435,04, o único fundamento é a descabida ilação --- já afastada pelo TRF3 e o STJ --- no sentido de que não se pode deduzir JCP de exercícios anteriores

Nesse contexto, é importante elucidar como se dá o fluxo de pagamento do JCP por parte da Impugnante. A prática de mercado adotada pela Impugnante consiste em fixar a data de referência para o pagamento de JCP (record date) em que serão aferidos os acionistas da empresa, sendo que o efetivo pagamento se dá em momento posterior, mesmo que as ações tenham sido negociadas nesse ínterim.

Após a data de corte, a instituição financeira custodiante lhe fornece extrato com o nome de cada um dos acionistas neste momento, o que lhe permite realizar os pagamentos individualizadamente, com a devida retenção do Imposto sobre a Renda, conforme demonstram as DIRFs enviadas à Receita Federal

Esse procedimento, interpretado em consonância com a melhor leitura do art. 75, § 10 da IN RFB 1.700/17 e do art. 9º da Lei 9.249/95, conduz à inarredável conclusão de que o reconhecimento do passivo exigível, conforme as regras contábeis, combinado à identificação dos acionistas mediante o livro de registro de ações nominativas ou o extrato da instituição financeira custodiante, na forma do art. 31 da LSA, satisfaz todos os requisitos para a dedutibilidade, no próprio ano-base de 2017.

de maneira geral, a contabilidade não demanda que os sujeitos ativos das obrigações da entidade reportante sejam determinados, para que haja o reconhecimento contábil de um passivo. Nessa linha, o Pronunciamento Técnico CPC 00-R2 (aprovado pela Deliberação CVM 835/2019) determina que um passivo corresponde a uma obrigação presente da entidade de transferir recurso econômico, que decorra de eventos passados. Ao conceituar a obrigação que deverá dar ensejo ao reconhecimento de um passivo, contudo, o referido Pronunciamento expressamente determina que, os credores da obrigação não necessariamente precisam ser conhecidos.

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

vê-se que a função da exigência legal de crédito individualizado, para fins da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, decorre da necessidade de identificação de cada um dos credores dos JCP deliberados e incorridos pela pessoa jurídica. Isso não significa, contudo, que existe a necessidade de a própria contabilidade nomear cada um dos acionistas e usufrutuários titulares do direito ao recebimento dos JCP.

Em se tratando de sociedades por ações, a Lei 6.404/76 estabelece que a propriedade das ações nominativas se presume pelo registro no livro de Registro de Ações Nominativas ou pelo extrato fornecido pela instituição financeira custodiante que, no caso da Impugnante, é o Banco Bradesco S.A. Veja-se o quanto dispõe o art. 31 da LSA:

Logo, não há nenhum óbice para que a prova da identidade de cada um dos credores dos JCP a serem distribuídos seja feita em conformidade com o que dispõe a legislação societária, que estabelece meios específicos para a determinação dos sócios de sociedades por ações.

uma das principais características desse tipo de sociedade, especialmente as de capital aberto, com negociação de ações no Brasil e no exterior, como a Impugnante, consiste na existência de constantes alterações de sócios.

o CARF analisou questão referente à obrigação prevista no art. 13 da Lei 12.973/14, que exige o registro das contrapartidas de ajuste de avaliação a valor justo (AVJ) em subconta do ativo em referência, para que se possa proceder à sua anulação para fins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Nesse caso, o tribunal administrativo entendeu tratar-se de mera obrigação acessória, que não tem o condão de justificar a tributação de receitas decorrentes de AVJ, caso sua natureza e valor possam ser provados por outros meios.

a individualização dos pagamentos não é um objetivo precípuo a dedutibilidade dos JCP, mas sim permitir a adequada retenção do IR no pagamento a cada um dos acionistas. Essa é a verdadeira mens legis das normas insculpidas acerca do tema. Registre-se, por oportuno, decisão proferida pelo TRF da 3ª Região:

III - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75%

Ainda que algum valor a título de multa fosse devido pela Impugnante --- o que se admite tão somente para argumentar ---, a multa imposta no caso em análise não deve prevalecer, dado seu elevado percentual, manifestamente confiscatório e desproporcional.

o próprio E. STF já decidiu, em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, que a desproporção entre o tributo e sua consequência, a multa, evidencia seu caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade do contribuinte.

Já decidiu, ainda, esta Corte Suprema que, em matéria tributária, o ato administrativo --- a exemplo daquele que imputou a multa à Impugnante --- deve guardar, necessariamente, consonância com a razoabilidade e a proporcionalidade.

IV. DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA MULTA PELA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS

considerando exatamente essa natureza acessória da estimativa, de uma mera antecipação, que o E Conselho Administrativo de Recursos Fiscais firmou entendimento claro acerca da impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Súmula nº 82:

Súmula CARF 82:

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Ora, se a própria estimativa não pode ser exigida após o encerramento do ano-calendário, conforme entendimento vinculante à toda Administração Tributária Federal, nos termos da Portaria MF n.277/2018, o que dizer da multa isolada ora em discussão, seu mero acessório?

tendo em vista que as estimativas mensais são meras antecipações de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano, possuindo natureza meramente acessória, incabível a aplicação de multa isolada sobre essa mera técnica de arrecadação tributária.

multas são totalmente desproporcionais à suposta conduta atribuída à Impugnante, notadamente em virtude do fato de que sequer haver tributo a pagar no caso.

Não se pode permitir que esta extrema apenação persista pois fere a proporcionalidade e a razoabilidade previstas no art. 2º. da Lei 9.784/99.

a edição da Súmula CARF nº 105 que preconiza que, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”. Referida Súmula não está revogada, como faz parecer o DD. Fiscal Autuante. Nota-se a tabela de Súmulas referentes ao CARF:

o valor da multa é nitidamente confiscatório, porquanto, nos termos da jurisprudência do STF, as sanções têm, como limite à sua validade, o percentual de 100% do valor do imposto:

se não há qualquer imposto a ser pago, visto que a multa se aplica sobre estimativas (meras antecipações) e também porque foi apurado prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, é bastante claro que a cobrança é superior a 100% do valor imposto

A jurisprudência de nossos tribunais é caudalosa sobre o tema:

está caracterizada a concomitância das multas se ambas forem aplicadas pela não antecipação de parcela do tributo devido e ao mesmo tempo sobre o tributo supostamente não pago no ajuste, como ocorre na hipótese da autuação em tela, não podendo prevalecer.

É o relatório.

A 20ª Turma da DRJ08 julgou improcedente a impugnação apresentada, por meio do Acórdão nº 108-019.378, prolatando as seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2017

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O art. 146 do CTN restringe a modificação de critério jurídico adotado em lançamento realizado, sobre o mesmo fato gerador e contribuinte, o que ocorre quando a autoridade fiscal detecta erro na fundamentação do lançamento efetuado e efetua outro lançamento sobre os mesmos fatos geradores com nova fundamentação, acarretando um agravamento da situação do contribuinte. Não é o que ocorreu no presente caso. O contexto exposto pela defesa não traz lançamento realizado, não houve lançamento anterior que esteja sendo modificado por este. Também não estamos tratando do mesmo fato gerador, o paradigma adotado pelo impugnante reporta ao ano-calendário 2013, mas o lançamento ora em análise trata do ano-calendário 2017.

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência (Solução de Consulta N.E. 329 - Cosit, de 2014).

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. CRÉDITO NÃO INDIVIDUALIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe textualmente que a pessoa jurídica só 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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo, justamente para permitir, com a individualização, a devida retenção do IRRF no mesmo período de apuração da dedução, para que haja um equilíbrio no fluxo de arrecadação. No caso, isso não ocorreu, a dedução foi promovida em 2017, em face de creditamento contábil não individualizado, sem o correspondente IRRF no mesmo período, sendo, portanto, indevida, por não atender às condições legais, de modo que está correta a conduta da autoridade fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2017

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. PROCEDÊNCIA.

Verificada a falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: I - a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário correspondente; e II - o IRPJ ou a CSLL devido com base no lucro real ou no resultado ajustado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2017

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 08/09/2021 (fl 29.956) e apresentou recurso voluntário (fls. 29.960/30.035) em 08/10/2021, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 29.958, alegando em síntese que:

- ✓ Houve alteração do critério jurídico do lançamento
- ✓ É possível a dedutibilidade dos JCPs de exercícios anteriores.

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

- ✓ Não seria necessário a indicação nominal dos acionistas na contabilização de JCP.
- ✓ Não é cabível a cobrança da multa de 75%
- ✓ Não é cabível a cobrança da multa pela ausência de recolhimento de estimativas.

A Fazenda Nacional, às fls 30.134/30.179 apresentou suas contra razões, contendo resumidamente os seguintes pontos:

- ✓ Inexistência de violação ao art. 146 do CTN, não havendo mudança de critério jurídico.
- ✓ É necessária a observância do regime de competência para a dedução dos Juros sobre Capital Próprio.
- ✓ Inocorrência de pagamento ou de creditamento individualizado nos pagamentos de JCP realizados em 2017.
- ✓ São devidas as multas por ausência de recolhimento de estimativas e de ofício.

Voto

Tempestividade e admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e, por preencher todos os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Dos fatos

O presente auto de infração foi lavrado em virtude de que a autoridade fiscal entendeu que a recorrente, no ano calendário de 2017, deduziu indevidamente das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL valores pagos a título de Juros sobre Capital Próprio (JCP) no montante total de R\$ 6.849.215.657,07.

Segundo a fiscalização esta dedução seria indevida e foi materializada pela exclusão deste valor do e-Lalur e e-Lacs, apresentando o seguinte quadro:

Ano Fiscal de Referência	Data da Divulgação	parcela	Data do Pagamento	Data da Deliberação dos acionistas	Tipo	Valor	JCP (Exclusão)
2016	28/11/2016	1º	16/12/2016	20/04/2017	JCP	856.975.000,00	856.975.000,00
	20/04/2017	2º	28/04/2017	20/04/2017	JCP	4.666.750.435,04	
2017	14/12/2017	1º	15/03/2018	13/04/2018	JCP	2.182.466.504,13	6.849.215.657,07
	27/02/2018	2º	15/03/2018	13/04/2018	JCP	2.539.006.733,78	

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

O valor de R\$ 4.666.750.435,04, pago em 28/04/2017, relativo ao ano fiscal de 2016, com a deliberação dos acionistas ocorrida em 20/04/2017, foi glosado, de acordo com o TVF, porque estaria fora do período de competência, o que não seria admitido pela legislação fiscal.

Já o valor de R\$ 2.182.466.504,13, referente ao ano fiscal de 2017, pagos em 15/03/2018, com a deliberação dos acionistas ocorrida em 13/04/2018, foi glosado em virtude de que *a empresa não comprovou a escrituração em sua contabilidade do creditamento dos JCP individualizadamente aos seus acionistas, em conta de seu passivo exigível. Além disso, faz a ressalva que a proposta da diretoria executiva, anexo I do extrato da Ata da AGO de 13/04/2018 informa aos acionistas que o pagamento dos JCP/2017 se deu em 2018 e não em 2017.*

Nesta linha conclui que, se não houve pagamento, nem o crédito do JCP de forma individualizada, portanto não foram preenchidos os requisitos de dedutibilidade do pagamento de JCP na forma do art. 9º, da Lei 9.249/95.

Com relação à segunda infração apontada copio trecho do Acórdão nº 108-019.378 que julgou a impugnação apresentada:

Necessário se faz a abordagem do texto legal vigente ao tempo dos fatos:

Lei 9.249, de 1995:

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) (Produção de efeito)

§ 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, de 1996)

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

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

Fl. 15 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

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

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - reservas de capital; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - reservas de lucros; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - ações em tesouraria; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

V - prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 9º (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

§ 10. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Pois bem, das disposições legais acima, em especial dos destaques promovidos, depreende-se que a pessoa jurídica só poderá deduzir, a tal título, obedecidas condições especificadas, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. Os pagamentos alegados estão fora do objeto deste lançamento, que trata do ano 2017, porque ocorreram no ano seguinte, em 2018. A norma é expressa ao impor que a dedutibilidade pode abarcar, além do pagamento, os juros creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, com o reforço de que tais 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.

Ora, se o IRRF incide na data do pagamento ou crédito ao beneficiário, como o pagamento é individualizado por essência, é justamente este o objetivo da norma ao prever que a dedução abarcaria também se o creditamento for individualizado ao titular, sócios ou acionistas, quando haveria a identificação dos beneficiários que sofreriam a retenção. Desta forma, haveria um equilíbrio no fluxo de arrecadação, no mesmo período de apuração, quando parte da arrecadação deixaria de ocorrer em face da dedução, mas ocorreria a retenção na fonte do IR correspondente do beneficiário identificado.

No caso dos autos, a autuada deduziu os juros creditados de forma global, em 2017, mas não identificou, neste ano, os correspondentes beneficiários. Quando explica como se dá o fluxo de pagamento do JCP, a prática de mercado por ela adotada, reconhece que não promove a retenção quando do creditamento, até porque não o faz com a devida individualização. Destaca que faz a retenção quando do pagamento individualizado, no caso, no ano seguinte, em 2018.

Após a data de corte, a instituição financeira custodiante lhe fornece extrato com o nome de cada um dos acionistas neste momento, o que lhe permite realizar os pagamentos individualizadamente, com a devida retenção do Imposto sobre a Renda, conforme demonstram as DIRFs enviadas à Receita Federal (destaques meus)

Fl. 16 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Veja que desloca, com isso, indevidamente, o momento da incidência do IRRF, a despeito de aproveitar-se, antes, da dedução. Tivesse realizado os pagamentos no ano de 2017, estaria cumprindo os requisitos legais para tal parcela.

Interessante que a própria impugnante reproduz decisão proferida pelo TRF da 3ª Região supostamente para corroborar o seu entendimento no sentido que “a individualização dos pagamentos não é um objetivo precípua a dedutibilidade dos JCP, mas sim permitir a adequada retenção do IR no pagamento a cada um dos acionistas. [...]”. Ocorre que, analisando a ementa da decisão judicial citada, constata-se que o entendimento e conduta adotados pela autuada foram diversos do quanto exposto na decisão judicial citada.

Menciona a impugnante apenas a individualização dos pagamentos, mas a própria ementa da decisão judicial é farta ao destacar a distinção entre o pagamento e o creditamento individualizado. O entendimento judicial valida os preceitos contidos na Instrução Normativa SRF nº 11/96, diz que contempla a possibilidade de dedutibilidade dos juros creditados individualizadamente, não requisitando o pagamento destas importâncias às empresas beneficiadas. Destaca que “basta que os juros sejam individualizados em prol de cada investidor para que fiquem sujeitos à tributação do imposto de renda na fonte [...]”.

A decisão judicial expõe que “O legislador indicou a necessidade dos juros serem individualizados, conforme se observa do caput do art. 9º, que resulta de uma deliberação da assembleia geral ou do órgão societário indicado estatutária ou contratualmente. Ele se reúne e delibera distribuir juros para remunerar os investimentos dos sócios ou acionistas. E por força desta deliberação, aquele ativo destaca-se do acervo da investida e cola-se ao acervo dos investidores, que daí experimenta acréscimo patrimonial, detendo a disponibilidade jurídica dos respectivos valores, independentemente do efetivo pagamento. É o que basta para a incidência do IRRF.... Daí a necessidade de realização dos procedimentos contábeis ou escriturais indicados na IN SRF nº 11/96, que, portanto, não inovou o mundo jurídico”.

Por fim, esclarece que a pessoa jurídica não está autorizada a escolher procedimentos ou prazos diversos para recolhimento do tributo (no caso o IRRF).

Retomo o presente caso, para fazer um paralelo e demonstrar que age em desacordo, também, com o próprio entendimento judicial trazido como paradigma: a autuada deduziu os juros creditados de forma global, em 2017, mas não individualizou, neste ano, os correspondentes beneficiários. Reconhece que faz a retenção apenas quando do pagamento individualizado, ocorrido no ano seguinte, em 2018. Então, não promoveu a retenção quando do creditamento, até porque não o faz com a devida individualização dos beneficiários. Desloca, com isso, indevidamente, o momento da incidência do IRRF, a despeito de aproveitar-se, antes, da dedução. Como podemos observar, pelo excerto acima destacado, a individualização, a devida retenção do IRRF no mesmo período de apuração da dedução, para que haja um equilíbrio no fluxo de arrecadação.

No caso, isso não ocorreu, a dedução foi promovida em 2017, em face de creditamento contábil não individualizado, sem o correspondente IRRF no mesmo período, sendo, portanto, indevida, por não atender às condições legais, de modo que está correta a conduta da autoridade fiscal.

(...)

Como bem podemos observar pelo trecho do Acórdão acima, o principal fundamento para manutenção da infração fiscal foi que a recorrente não teria logrado êxito em comprovar a individualização dos créditos a seus acionistas de valores de JCP aprovados em assembleia no ano calendário de 2017. Isto porque, as retenções referentes a estes créditos, somente teria ocorrido na data da efetivação dos respectivos pagamentos, de forma divergente ao

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

previsto no § 2º do art 9º da Lei 9.249/95, que determina que o IRRF é devido na data do crédito ao beneficiário.

Por sua vez, a recorrente afirma, dentre suas alegações apresentada no recurso voluntário, que houve o pagamento do IRRF, bem como foram transmitidas as respectivas Dirfs, no ano calendário de 2017, equivalentes ao crédito de JCP aprovado neste mesmo ano.

Remontando-se a linha do tempo inerente à ora Recorrente --- em especial o valor glosado de R\$ 2.182.466.504,13, tem-se os seguintes eventos:

- a) a deliberação do Conselho de Administração da Recorrente ocorre em 14/12/2017;
- b) a Record date (ou data de registro) ocorre em 21/12/2017;
- c) a identificação individual de todos os acionistas que receberiam o JCP também ocorre em 21/12/2017;
- d) O IRRF é retido dos acionistas em 21/12/2017 (comprovação inclusive na DCTF entregue – DOC.01)
- e) O informe de rendimentos entregue aos acionistas refere-se ao ano-base de 2017;
- f) A DIRF que veiculou os valores é de 2017.

Para comprovar a suas afirmações a recorrente apresenta DCTF transmitida, informando o débito de IRRF sobre JCP, códigos 5706 e 9453:

01/10/2021 18:18

Impressão da Declaração - 2004

01102021000000001181745

DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS

TRIBUTÁRIOS FEDERAIS

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

CNPJ: 33.592.510/0001-54

Dezembro/2017

Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$

GRUPO DO TRIBUTO	:	IRRF - IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE	
CÓDIGO RECEITA	:	5706-02	
PERIODICIDADE: Decendial		PERÍODO DE APURAÇÃO: 3º Decendio/Dez/2017	
DÉBITO APURADO			137.167.164,51
CRÉDITOS VINCULADOS			
- PAGAMENTO			0,00
- COMPENSAÇÕES			137.167.164,51
- PARCELAMENTO			0,00
- SUSPENSÃO			0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:			137.167.164,51
SAÍDO A PAGAR DO DÉBITO:			0,00
Valor do Débito - R\$			Total: 137.167.164,51

Fl. 18 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

p11/10/2021 18:18		Impressão da Declaração - 2004		01102021000000001181745	
MINISTÉRIO DA FAZENDA		DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS			
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		TRIBUTÁRIOS FEDERAIS			
		INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL			
CNPJ: 33.592.510/0001-54		Dezembro/2017			
Débito Apurado e Créditos Vinculados - R\$					
GRUPO DO TRIBUTO	:	IRRF - IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE			
CÓDIGO RECEITA	:	9453-02			
PERIODICIDADE: Decendial		PERÍODO DE APURAÇÃO: 3º Decendio/Dez/2017			
DÉBITO APURADO					170.204.824,82
CRÉDITOS VINCULADOS					
- PAGAMENTO					0,00
- COMPENSAÇÕES					170.204.824,82
- PARCELAMENTO					0,00
- SUSPENSÃO					0,00
SOMA DOS CRÉDITOS VINCULADOS:					170.204.824,82
SALDO A PAGAR DO DÉBITO:					0,00
Valor do Débito - R\$					Total: 170.204.824,82
Total do Imposto apurado no período, antes de efetuadas as compensações: 170.204.824,82					
Compensações - R\$					Total: 170.204.824,82
Valor Compensado do Débito:					144.443.916,56
Formalização do Pedido: DComp					Nº do Processo: 03486.75913.051219.1.7.19-0849

Destaca-se duas inconsistências apresentadas nas informações prestadas pela recorrente. A primeira é que a DCTF trazida aos autos foi transmitida em 01/10/2021, após a ciência do auto de infração. A segunda é que os débitos declarados somam o montante de R\$ 307.371.989,32 (R\$ 137.167.164,50, código de 5706, mais R\$ 170.204.824,82, código 9453), aplicando-se a alíquota prevista de 15%, teríamos o crédito de JCP a ser distribuído no valor total de R\$ 2.049.146.595,47. Valor este, inferior ao deduzido pela recorrente do lucro real e da base cálculo da CSLL.

No entanto, existe a possibilidade de que a data da transmissão após o encerramento do procedimento fiscal pode ter ocorrido por conta de transmissão de declaração retificadoras.

Além disso, existe a possibilidade de a recorrente ter feito a individualização do crédito por meio de entrega das Dirfs e pagamento da respectiva retenção.

Acontece, porém que não existem elementos dentro dos autos do processo que comprovem esta afirmação.

Sendo assim voto no sentido de conversão do presente julgamento para que a unidade de origem intime a recorrente a apresentar os seguintes documentos:

- DCTF transmitida em data anterior a do início do procedimento fiscal trazendo os débitos referentes ao crédito de JCP, cujo crédito foi registrado em 21/12/2017.

- DIRF transmitidas, também em data anterior a do início do mesmo procedimento.

- Planilha contendo todos os beneficiários dos créditos, valor creditado, com sua totalização, IRRF recolhido, com sua totalização, data da transmissão da respectiva DIRF e data do pagamento do IRRF.

Fl. 19 da Resolução n.º 1402-001.828 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.720371/2021-52

Após a aferição da fidedignidade dos dados apresentados pela recorrente a fiscalização deverá elaborar relatório circunstanciado com suas conclusões a respeito dos documentos apresentados. O contribuinte deverá ser cientificado das conclusões, dando-lhe o prazo de trinta dias para, se for de seu interesse, apresentar sua manifestação.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Iabrudi Catunda