



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720585/2020-48
ACÓRDÃO	1302-007.153 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2016

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. EFEITO TRIBUTÁRIO

A legislação dispõe que é opção da pessoa jurídica deduzir, ou não, 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.

Se é uma opção de forma lógica há de existir a decisão e o aproveitamento, que deve obedecer ao regime de competência, conforme a legislação em vigor.

Sobre os cálculos também a determinação legal, que determina que 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.

Por fim a legislação também determina requisitos para a obtenção do benefício tributário: 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à dedução de despesas de JCP relativas ao ano-calendário de 2015,

vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso, quanto a tal matéria. Acordam, ainda, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, quanto aos ajustes do limite de pagamento de JCP no ano-calendário de 2016, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Henrique Nimer Chamas manifestaram a intenção de apresentar declaração e voto.

Sala de Sessões, em 12 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Natalia Uchoa Brandao, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, fls. 0380/0412¹, interposto contra decisão de primeira instância, proferida por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, fls. 0332/0368, que julgou impugnação improcedente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2016

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Possuindo o auto de infração todos os requisitos necessários à sua formalização, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo decreto, o lançamento não é nulo.

¹ Numeração conforme arquivo pdf.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). NATUREZA DE DESPESA FINANCEIRA. OBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE DE PERÍODOS ANTERIORES. VEDAÇÃO.

Os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) tem, para a fonte pagadora, a natureza de despesas financeiras para ser exercida, facultativamente, no ano-calendário de apuração do lucro real, observando o regime de competência. Deste modo, o não exercício desta faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JCP em anos posteriores.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento reflexo o decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**), fls. 0127 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (**CSLL**), fls. 0133, relativos a fatos geradores ocorridos em 31/12/2016.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

Em síntese, os créditos foram lançados devido a inadimplência tributária com as seguintes justificativas:

- ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
- INFRAÇÃO: EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Há no processo, fls. 0138/0176, Termo de Verificação Fiscal, que detalha todo procedimento, que informa, em síntese:

No ano de 2016, o contribuinte deduziu da base de cálculo do IRPJ e da CSLL despesas de **Juros sobre Capital Próprio ("JCP")** no montante de R\$ 970.537.190,00.

...

Após o exame dos documentos apresentados pelo contribuinte constatou-se que os valores relativos aos "Juros sobre Capital Próprio" (JCP) dos anos-calendário 2015, e 2016 foram pagos cumulativamente em 2016.

A dedução de JCP apurados e pagos fora do respectivo período de competência fere o princípio da competência de exercícios e não é admitida pela legislação fiscal.

O limite dos juros dedutíveis deve observar a aplicação da TJLP sobre as contas patrimoniais existentes quando da decisão pelo pagamento ou creditamento dos JCP.

A decisão societária atual não tem o condão de atingir exercícios passados, nos quais a empresa não optou por essa forma de remuneração.

Conforme a documentação apresentada, a deliberação e os respectivos pagamentos do pagamento dos JCP ocorreram em dois momentos distintos – outubro e dezembro de 2016.

A Ata de Reunião de diretoria (DOC 3), assinada em 19/10/2016, aprova o pagamento de JCP relativos aos anos de 2015 e 2016, conforme abaixo:

...

Posteriormente, em 30/12/2016, em nova reunião da diretoria (DOC 4), foi aprovado o pagamento de mais uma parcela de JCP relativo ao ano de 2016:

...

De acordo com esse resumo, o valor de JCP relativo ao ano de 2015 pago em 2016 totalizou R\$ 489.230.588,14 e o valor relativo ao próprio ano de 2016 pago em 2016 totalizou R\$ 481.308.602,34, somando no total R\$ 970.537.190,48.

5 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

...

6 – DO LANÇAMENTO:

...

Em resumo, a deliberação em 19/10/2016 para pagar aos sócios JCP incidente sobre o Patrimônio Líquido de exercício anterior (2015), não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesa que não foi incorrida naquele exercício.

Assim, com base nas informações obtidas nesta ação fiscal, foi recalculado o limite de pagamento da JCP, considerando os valores de dividendos pagos ao longo do ano-calendário de 2016 (DOC 3 e DOC 5), e recomposta a base de cálculo do IRPJ e CSLL a fim e apurar o crédito tributário devido, conforme tabela abaixo:

Cálculo do Valor a ser pago de JCP em 2016

data	saldo do PL ajustado	número de dias	Cálculo do JCP Disponível	JCP dedutível
01/01/2016	7.823.524.486,51	292	$7.823.524.486,51 \times 292 \times 0,0205\%$	468.316.175,76
19/10/2016	7.073.084.542,94	73	$7.073.084.542,94 \times 73 \times 0,0205\%$	105.848.710,19
			TOTAL	574.164.885,95

Período de Apuração dos Juros Sobre Capital Próprio 01/01/2016 a 31/12/2016 (365 dias)

19/10/2016: pagamento de dividendos : R\$ 750.439.943,57

TJLP 2016: 7,5% a.a.

TJLP pro rata dia: 0,0205% (arredondamento na 3ª casa decimal)

Por todo o exposto, o valor dedutível a título de juros sobre capital próprio no ano calendário de 2016 monta R\$ 574.164,885,95. Constatou-se, portanto, inobservância do limite legal no montante de R\$ 396.372.304,53, não adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Diante disso foram recompostas as bases de cálculo de ambos os tributos e exigidas de ofício as respectivas diferenças.

No caso de excesso de dedução de JCP na apuração do Lucro Real, esse valor deve ser adicionado à base de cálculo da CSLL, da mesma forma que é adicionado à base de cálculo do IRPJ. A base legal encontra-se NO ART. 57 DA LEI Nº 8.981, DE 20/01/1995, QUE INSTITUIU A REGRA GERAL DE QUE AS NORMAS DE APURAÇÃO DO IRPJ SE APLICAM À CSLL.

Cientificada, a recorrente contribuinte impugnou a exação, fls. 0195/0222.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada, pela sua improcedência.

Cientificada em 25/02/2021, fls. 0377, a impugnante apresentou seu recurso voluntário, em 25/03/2021, fls. 0380/0412, alegando, em síntese, que:

1. O Recurso é tempestivo;
2. Cita os fatos, como os interpreta;
3. Apresenta considerações iniciais acerca da natureza dos JCP: remuneração pelo capital dos acionistas;
4. Afirma que há ilegalidade no entendimento exposto na Solução de Consulta COSIT nº 329/2014, pois não há limitação à dedutibilidade de JCP retroativos;
5. Cita precedentes do Poder Judiciário que estariam de acordo com seu entendimento;
6. Em outro ponto, afirma que o princípio contábil da competência não impede o reconhecimento de despesas retroativas com JCP, pois se deve compreender a verdadeira faculdade outorgada pela Lei nº 9.249/95 aos contribuintes;
7. . Aduz que a lei pode criar exceções ao regime de competência e que a inobservância ao regime de competência não autoriza a glosa das despesas, pois, inclusive, o procedimento da contribuinte beneficiou o Fisco;
8. Alega que a Fiscalização cometeu equívoco, que deve ser corrigido pela necessária revisão do limite de pagamento dos JCP pagos em 2016, acarreta a nulidade material do lançamento de

[Digite aqui]

ofício.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) foi cientificada e apresentou suas contrarrazões, fls. 0427/0468, nas quais requer, em síntese, que seja negado provimento ao recurso.

O Recurso foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Oliveira**, Relator

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende os requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, sendo tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar as razões trazidas pela recorrente.

MÉRITO:

O litígio está bem definido pelas partes, pagamentos de JCP referente a resultados obtidos em exercícios anteriores:

A legislação citada traz regras sobre a questão.

Lei 9.430/1996:

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.

Decreto 3.000/1999:

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).

...

[Digite aqui]

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

...

Art. 347. A pessoa jurídica **poderá** deduzir, para **efeitos de 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º 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 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).

Lei 6.404/1976:

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

...

Art. 186. A **demonstração de lucros ou prejuízos acumulados** discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Os JCP dos anos-calendário 2015 e 2016 foram pagos cumulativamente em 2016.

A deliberação e os respectivos pagamentos dos JCP ocorreram em dois momentos distintos – outubro e dezembro de 2016.

Posteriormente, em 30/12/2016, em nova reunião da diretoria (DOC 4), foi aprovado o pagamento de mais uma parcela de JCP relativo ao ano de 2016

O valor de JCP relativo ao ano de 2015 foi pago em 2016 totalizou R\$ 489.230.588,14 e o valor relativo ao próprio ano de 2016 foi pago em 2016 totalizou R\$ 481.308.602,34, somando no total R\$ 970.537.190,48.

No caso presente, conforme já indicado, a deliberação social sobre a distribuição de JCP relativos ao ano de 2015 só ocorreu em 19/10/2016 (DOC 3) assim como o registro contábil (DOC 5), em flagrante inobservância ao regime de competência.

Em resumo, a deliberação em 19/10/2016 para pagar aos sócios JCP incidente sobre o Patrimônio Líquido de exercício anterior (2015), não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesa que não foi incorrida naquele exercício.

A questão em litígio foi analisada e decidida no CARF, inclusive por esta Turma de Julgamento:

Acórdão: 1302-007.086, 10 de abril de 2024, Relator: Wilson Kazumi Nakayama

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE. LIMITAÇÃO TEMPORAL.

Os JCP são facultativos, tem natureza de dividendos, que são apurados em cada exercício, calculados com a aplicação da TJLP, pro rata dia, sobre as rubricas do Patrimônio Líquido, que evidentemente deve ser aqueles verificado ao longo do exercício financeiro a que se refere. Os JCP são imputáveis aos dividendos obrigatórios, que devem ser pagos/creditados em cada exercício. Os JCP transitam pelo resultado, diminuindo o lucro, de modo que a legislação tributária a trata como uma despesa. E por ser resultado da incidência de juros, considera-se uma despesa financeira. **Assim, por serem facultativos, imputáveis aos dividendos obrigatórios, por se tratar de uma despesa de natureza financeira (pagamento de juros), a dedutibilidade dos JCP é possível apenas no exercício em que for apurado o lucro, ou seja, não é possível sua dedução em exercícios posteriores.**

...

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência do direito de se questionar o registro contábil do ágio, e, no mérito, (i) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à legitimidade de amortização do ágio, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votou por negar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de amortização fiscal de ágio já amortizado contabilmente; à compensação indevida de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL; e à multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL; (iii) **por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao lançamento relativo à glosa do excesso de despesa de pagamento de JCP**, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) e Gustavo de Oliveira Machado (convocado), que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; e (iv) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à alegação de efeito confiscatório da multa de ofício, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) votaram pelas conclusões do relator quanto à multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL.

...

Os JCP têm natureza de dividendos, como bem definiu Alberto Xavier, que ao analisar o parágrafo 7º do artigo 9º da Lei nº.9249, destacou que o juro seria um resultado distribuível da companhia sujeito a regime especial, e que pelos fatos dos “juros” poderem ser imputados a dividendos obrigatórios, significariam que possuem natureza substancial de dividendos².

Por terem natureza de dividendos, os JCP são apurados em cada exercício. Aliás os JCP são obtidos através da aplicação da TJLP, pro rata dia, sobre as rubricas do Patrimônio Líquido, que evidentemente deve ser aquele verificado ao longo do exercício financeiro a que se refere.

Os JCP transitam pelo resultado, diminuindo o lucro, de modo que a legislação tributária a trata como uma despesa. E por ser resultado da incidência de juros, considera-se uma despesa financeira.

Assim, por serem facultativos, imputáveis aos dividendos obrigatórios (que são apurados em cada exercício), e por se tratar de uma despesa de natureza financeira (pagamento de juros), entendo que a dedutibilidade dos JCP é possível apenas no exercício em que for apurado o lucro, ou seja, não é possível sua dedução em exercícios posteriores.

Acórdão, 1302-002.572, 23 de fevereiro de 2018, Redator: Paulo Henrique Silva

Figueiredo:

[Digite aqui]

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo ao regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

...

De fato, a leitura do dispositivo em questão revela a inexistência de qualquer restrição temporal expressa ao pagamento de JCP.

Contudo, entendo que a interpretação do instituto em questão não pode ser dissociada da correta compreensão da natureza de tal pagamento, ou seja, despesa, e dos demais regramentos legais que normatizam a dedutibilidade das despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.

Esse foi exatamente o entendimento que norteou a Solução de Consulta nº 329, de 27 de novembro de 2014, por meio do qual a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil tratou do tema, e cujo item 35 transcrevo:

...

Na verdade, ainda que a Lei nº 9249, de 1995, não fosse expressa em relação à necessidade de respeito ao Regime de Competência, a Receita Federal, desde o ano de 1996, ao regulamentar o pagamento de JCP, por meio da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, explicitou tal imperativo, o que, de modo algum pode ser entendido como extrapolação do texto legal, mas, tão somente, como interpretação natural da conjugação da norma que trata do JCP com os princípios e regramentos que disciplinam a dedutibilidade das despesas na apuração do IRPJ e da CSLL. In verbis:

...

No que diz respeito à inexistência de fundamento legal para a realização do lançamento, em decorrência da desobediência ao regime de competência, como alegado pelo Relator, tem-se que a situação em pauta se enquadra exatamente no inciso II do art. 273 do RIR/99, ou seja, a utilização de uma despesa que não preenche os requisitos para a dedutibilidade, reduzindo indevidamente o Lucro Real no ano calendário de 2013.

Isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, no sentido de manter integralmente o lançamento.

Acórdão: 9101-006.756, 03 de outubro de 2023, Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

Os juros sobre o capital próprio (JCP) não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte dos próprios JCP. **Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.**

...

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, **por voto de qualidade**, acordam dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic que votaram por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9101-006.755, de 3 de outubro de 2023, prolatado no julgamento do processo 16327.720529/2014-12, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Portanto, como concorda-se com as conclusões acima – que abordam todos os pontos suscitados pela recorrente - vota-se em negar provimento ao recurso, neste ponto, pois os JCP devem ser pagos somente dentro do exercício a que se referem.

Após essa decisão, ainda há pontos que devem ser analisados.

A recorrente alega que a Fiscalização teria cometido equívoco, relacionado a revisão do limite de pagamento dos JCP pagos em 2016, o que acarretaria a nulidade material do lançamento de ofício.

Sobre esse ponto, defende a Recorrente:

Com efeito, a Fiscalização deixou de considerar os saldos de diversas contas integrantes do patrimônio líquido da Recorrente no ano-calendário de 2016 e, além disso, ainda efetuou o abatimento, no cálculo do limite, dos dividendos distribuídos do valor da conta de capital social.

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 determina, em seu caput, o limite a ser observado quando do pagamento de JCP. Confira-se:

...

Como se vê, a base de cálculo para a determinação do limite de dedução dos juros sobre o capital próprio consiste nas “contas do patrimônio líquido”. Mais adiante, o §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 discrimina as contas do patrimônio líquido que devem ser levadas em consideração para fins de dedução de despesas incorridas com JCP:

...

A legislação tributária determina – veja-se: ela se utiliza da expressão “serão considerados”, **não deixando, neste ponto, qualquer margem para escolha pelo intérprete** – que o cálculo do limite de JCP dedutível ocorra a partir das contas integrantes do patrimônio líquido expressamente enumeradas. Ou seja: não há margem para a consideração de apenas algumas contas em detrimento de outras expressamente previstas nos incisos do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

A despeito disso, o que se vê foi que a Fiscalização se limitou a apurar o limite de dedutibilidade de JCP considerando **apenas o valor do capital social**, na ordem de R\$ 7.823.524.486,51 (valor já descontado do capital a realizar) (fls. 7-10).

Considerando que o procedimento de lançamento do crédito é vinculado à lei, nos termos do artigo 142, parágrafo único, do CTN, cumpre à Administração Tributária aplicar fielmente a lei. Neste contexto, não poderia ter a Fiscalização calculado o JCP sem analisar a totalidade das contas de patrimônio líquido estabelecidas no art. 9º, §8º, da Lei nº 9.249/95, as quais sempre lhe estiveram disponíveis pela ECF!

A rigor, a falha cometida pela Fiscalização acarreta a nulidade material do lançamento de ofício.

Assim, caso prevaleça a tese defendida pela Fiscalização quanto à impossibilidade de dedução relativa a pagamento retroativo de JCP, impõe-se, ao menos, que o limite para a dedução apurado a partir da variação pro rata dia da TJLP seja recalculado e o lançamento seja consequentemente retificado em observância ao art. 9º, §8º, da Lei nº 9.249/95.

A partir da análise das “demonstrações financeiras individuais e consolidadas em 31 de dezembro de 2016 e relatório dos auditores independentes” (doc. nº 02 da impugnação), constata-se que, em 2016, o Patrimônio Líquido da Recorrente apresentou a seguinte composição:

Patrimônio Líquido*	2016
Capital Social	7.823.525
Lucros Acumulados	734.088
Ajustes acumulados de conversão	3.176.536
Total	11.734.149
*Valores expressos em milhares de reais	

Como se vê, diversamente do valor considerado pela Fiscalização, na página 38 do TVF (fl.175), a análise das demonstrações financeiras auditadas da Recorrente demonstra que, consideradas as contas de lucros acumulados e ajustes acumulados de conversão, o seu patrimônio líquido ultrapassa o valor de R\$ 11.734.149.000,00.

Recalculando o limite máximo de dedutibilidade **adotando-se as mesmas premissas adotadas pela Fiscalização** – i.e., o pagamento de dividendos no valor

de R\$ 750.439.943,57 em 19/10/2016 e a TJLP pro rata dia de 0,0205% (fl. 175) – teríamos:

Data	Saldo do PL ajustado	Número de dias	Cálculo do JCP disponível	JCP dedutível
01/01/2016	11.734.149.000,00	292	11.734.149.000,00*292*0,0205%	702.406.159,14
19/10/2016	10.983.709.056,49	73	10.983.709.056,49*73*0,0205%	164.371.206,03
TOTAL				866.777.365,17

...

Neste ponto, cumpre que se faça um breve esclarecimento referente aos “ajustes acumulados de conversão” no valor de R\$ 11.734.149.000,00.

A Recorrente, por ser subsidiária de sociedades investidoras residentes no exterior (i.e., o grupo BG, à época), adota, como moeda funcional, o dólar norte-americano.

No entanto, em cumprimento ao Pronunciamento Contábil CPC 02 (Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis), impõe-se a conversão da moeda funcional adotada pela entidade para a moeda de apresentação, quando esta segunda for diferente da primeira, como de fato ocorre (a moeda de apresentação é o real brasileiro).

Confira-se, neste sentido, o item 38 do CPC 02:

“38. A entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação das demonstrações contábeis difere da moeda funcional da entidade, seus resultados e sua posição financeira devem ser convertidos para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo econômico é composto por entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e a posição financeira de cada entidade devem ser expressos na mesma moeda comum a todas elas, para que as demonstrações contábeis consolidadas possam ser apresentadas.”

A conversão dos valores expressos em dólares norte-americanos (moeda funcional da entidade) para o real brasileiro (moeda de apresentação) e o lançamento do efeito desta conversão em conta específica do patrimônio líquido, além de estar em linha com o CPC 02, foi objeto da nota 21 da demonstração financeira (p. 25) nos seguintes termos:

“Ajustes Acumulados de Conversão

Em conformidade com o CPC 02, que determina que o efeito da conversão da moeda funcional da entidade para sua moeda de apresentação seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido, a Sociedade registrou, em 31 de dezembro de 2016, na rubrica “Ajustes acumulados de conversão o montante de R\$ 3.176.536).” 28

Neste sentido, tem-se que os valores registrados a título de “ajustes acumulados de conversão” nada mais são do que os efeitos cambiais decorrentes do dever da

Recorrente de converter os valores das contas do seu patrimônio líquido da moeda funcional adotada no exterior (dólares) para a moeda local (reais).

A sua natureza jurídica, portanto, é a mesma das contas integrantes do patrimônio líquido da Recorrente, a saber, o capital social e as reservas de lucros (lucros acumulados), ambas expressamente previstas no §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

Surpreendentemente, o acórdão recorrido deixou de considerar os valores a que se referem os “ajustes de conversão” no cálculo do valor do patrimônio líquido para fins determinação do limite de dedutibilidade de JCP sob o argumento de que “a conta ajustes acumulados de conversão não pode ser utilizada para fins de cálculo da remuneração de JCP, considerando a delimitação expressa prevista no §8º do artigo 9º da Lei nº 12.973, de 2014 [em verdade, o correto seria Lei nº 9.249/95]”.

No entender do voto condutor do acórdão recorrido, em razão de os “ajustes de conversão” não constarem na relação de contas de patrimônio líquido arroladas nos incisos I a V do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, não seria possível o seu cômputo no cálculo do limite de dedutibilidade de JCP.

Este entendimento é absurdo!

É óbvio que a conta contábil que exprime o resultado da conversão de moedas (da funcional para a de apresentação) possui a mesma natureza contábil da conta cujos valores foram convertidos. Por esta razão, não faz sentido algum o singelo raciocínio adotado pela DRJ de buscar, nos incisos I a V do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, uma conta específica para os “ajustes de conversão”. É dizer: a natureza da conta de ajustes de conversão é a mesma da conta cujos valores foram convertidos, por derivação.

O correto teria sido identificar a conta contábil cujos valores (expressos inicialmente em moeda funcional) foram objeto de conversão (para a moeda de apresentação).

Ao realizar tal expediente, a DRJ certamente teria constatado que a conta cujos valores foram convertidos corresponde justamente à conta de capital social, prevista no inciso I, do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

Além disso, a DRJ alegou, ainda, que, após a alteração promovida pelo artigo 9º da Lei nº 12.973/2014 no artigo 9º a Lei nº 9.249/95, o legislador teria restringido a base de cálculo do limite dos JCP dedutíveis ao enumerar taxativamente as contas do patrimônio líquido aptas ao referido cálculo. Confira-se:

...

Ocorre que, diversamente do quanto alegou a DRJ, as alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014 não visaram a criar uma restrição à disciplina anterior, mas simplesmente a neutralizar os efeitos das alterações introduzidas pelas novas normas contábeis no cálculo do limite a ser deduzido de JCP.

Confira-se trecho da exposição de motivos da MP 627 (posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014):

“21.1. Tendo em vista que as novas regras contábeis trouxeram grandes modificações na composição do patrimônio líquido, a alteração do § 8º do art. 9º visa manter a base de cálculo utilizada na apuração dos juros sobre o capital próprio existente até 2007, definindo as contas que poderão ser consideradas no seu cálculo.”

Com isso, eliminou-se a influência de outros resultados no patrimônio líquido para fins de cálculo do limite de dedutibilidade de JCP, sem, no entanto, que isso representasse a imposição de restrições em relação ao regime jurídico anteriormente vigente.

Frise-se, novamente, que a consideração dos ajustes de conversão não significa a consideração de uma conta contábil não prevista em lei para o cálculo do limite de dedutibilidade de JCP, mas, antes disso, a mera expressão em moeda nacional dos valores já presentes nas contas contábeis que compõem o patrimônio líquido (e que se encontram arroladas nos incisos do §8º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, especialmente a alteração promovida pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95).

Assim, a sua consideração no cálculo encontra plena guarida na legislação vigente, não tendo sido limitada pelas alterações promovidas pela Lei 12.973/2014 na Lei nº 9.249/95, mas, antes disso, confirmada.

Logo, não devem pairar quaisquer dúvidas acerca da necessária inclusão dos valores lançados sob a rubrica de “ajustes acumulados de conversão” no cálculo do limite de dedutibilidade de JCP no período.

Quanto aos valores relativos a conta de lucros acumulados, a DRJ houve por bem excluí-los na apuração do limite de dedutibilidade de JCP sob a alegação de que *“a conta de lucros acumulados não se confunde com a conta reserva de capital ou reserva de lucros, não tendo o contribuinte demonstrado que transferiu os lucros acumulados para a constituição de reservas de lucro ou reservas de capital no período de determinação do JCP”* (fl. 366).

O entendimento adotado pela DRJ, no entanto, ignora que a natureza da conta de lucros acumulados é equivalente à de reserva de lucros.

A rigor, o montante de lucros que não é distribuído na forma de dividendos aos acionistas comporá as contas de reservas da empresa, de modo que não se revela acertado excluir tais valores do cálculo do limite de dedutibilidade de JCP simplesmente porque ainda não teria ocorrido a deliberação societária neste sentido.

Ante todo o exposto, a Recorrente faz jus à retificação do cálculo referente ao valor do limite de JCP pago em 2016, para que seja considerado, a par do valor do capital social, os valores dos lucros acumulados (reservas de lucros) e dos ajustes acumulados de conversão, com a consequente redução do valor imputado como

excesso de pagamento de JCP para o montante de R\$ 103.759.825,31 e dos tributos lançados de ofício.

Por fim, ainda que não venham a prevalecer as alegações feitas linhas acima quanto à retificação do cálculo do limite a ser observado para a dedução de JCP em 2016, impõe-se, em caráter ainda mais subsidiário, que o cálculo efetuado pela Fiscalização seja revisto para que seja cancelada a dedução dos dividendos pagos em 19/10/2016, no valor de R\$ 750.439.943,57, já que não faz sentido deduzir tais valores quando não se computam valores de reservas de lucros no cálculo.

É dizer: considerando-se que a Fiscalização efetuou o cálculo do limite a ser deduzido a partir, exclusivamente, do valor do capital social da Recorrente (fls. 7-10), revela-se equivocado deduzir desse valor de capital social os dividendos distribuídos no período haja vista que contabilmente tais valores são creditados das reservas de lucros/lucros acumulados.

...

De todo modo, caso os i. Conselheiros entendam pela necessidade de se quantificar melhor o impacto dos ajustes aqui apontados, a Requerente requer, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência, nos termos do artigo 16 inciso IV do Decreto nº 70.235/72.

Pois bem.

A Recorrente requer:

1. A adição no cálculo dos valores referentes a “Ajuste Acumulado de Conversão”;
2. A adição no cálculo dos valores referentes a “Lucros Acumulados”; e
3. Cancelamento da dedução dos dividendos pagos em 19/10/2016.

A conta transitória de patrimônio líquido “Ajuste Acumulado de Conversão”, em síntese, é utilizada para registrar variações cambiais decorrentes de investimentos no exterior.

Assim consta em orientações à aplicação do CPC 02²:

24. Resta lembrar que as **variações cambiais dos investimentos** em controladas (aquelas que não possuem a característica de filial, sucursal ou extensão das atividades da controladora) e coligadas em outra moeda funcional que não o Real (R\$) não podem, a partir de 2008, em função do CPC 02, afetar o resultado do exercício, sendo registradas diretamente em conta transitória do patrimônio líquido, sob o título de Ajuste Acumulado de Conversão ou equivalente, que será reconhecida no resultado apenas quando da baixa do investimento. **Essa conta não é uma Reserva**, pode ter saldo negativo e pode ser apresentada logo a seguir à de Ajustes de Avaliação Patrimonial, não se confundindo, entretanto, com esta.

² https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/OCPC_02.pdf

25. Se houver saldo de passivo contratado, conforme citado no Pronunciamento Técnico CPC 02, como proteção (hedge) do investimento dessa natureza, desde que qualificado para tal e suportado por documentação que justifique essa qualificação e sua eficácia, suas variações cambiais, a partir da data da designação, serão reconhecidas em Ajuste Acumulado de Conversão ou equivalente.

Portanto, refere-se a uma conta patrimonial transitória para registro de variações cambiais do investimento.

A Legislação – vigente à época - determinava quais são as contas que devem fazer parte do cálculo do JCP.

Lei 9.249/1995:

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.

...

§ 8º Para 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.

Como se observa, a legislação dispõe quais contas serão consideradas, de forma exclusiva, para o cálculo do JCP.

Entre essas contas não há o registro de que a conta transitória “Ajuste Acumulado de Conversão” integre esse cálculo.

Portanto, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

Quanto aos “Lucros Acumulados”, correta a doutrina citada pela decisão recorrida, que está no mesmo sentido da análise acima:

Neste sentido, colaciono doutrina, de Mateus Alexandre Costa dos Santos, que expressa esse entendimento:

Originalmente, os JCP eram calculados sobre as contas do patrimônio líquido, com exceção da reserva de reavaliação, caso essa não tivesse sido adicionada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Bem, sob esse comando, as variações contabilizadas em contas representativas dos outros resultados abrangentes, como, por exemplo, as contas de AAP³ e AAC⁴, repercutiam efeitos sobre o cálculo dos JCP.

Contudo esse problema foi superado, uma vez que a Lei 12.973, por meio de seu art. 9º, modificou a redação do § 8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, e do art. 34, que trata de instrumentos patrimoniais outorgados em plano de pagamentos baseados em ações, definiu quais são as contas do patrimônio líquido que devem ser consideradas no cálculo do JCP, são elas:

- a) capital social
- b) reservas de capital;
- c) reservas de lucros;
- d) ações em tesouraria;
- e) prejuízos acumulados; e
- f) instrumentos patrimoniais outorgados a empregados ou similares por meio de planos de pagamentos baseados em ações, depois da transferência definitiva de sua propriedade.

As alíneas “a” a “e”, acima, constam dos incisos I a V, respectivamente, do art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

Já a alínea “f” refere-se ao art. 34 da L 12.973.

Com essa alteração, tem-se, de forma exaustiva, quais contas integram a base de cálculo dos JCP, portanto, não há o que discutir, por exemplo, sobre a possibilidade de inclusão dos saldos das contas representativas dos outros resultados abrangentes ou daqueles referentes aos adiantamentos para futuro aumento de capital (AFAC).

Outrossim, essa restrição também impede a inclusão dos saldos eventualmente (e equivocadamente) mantidos nas contas de **“lucros acumulados”**. Neste caso, independentemente dos benefícios tributários, recomendamos que os lucros retidos registrados nessa conta sejam destinados para reserva de lucro, observando, no que couber, o limite previsto no art. 198 da Lei das S.A.⁵

Pois bem.

Quanto a inclusão da conta “lucros acumulados” na base de cálculo do JCP, o § 8º do artigo 9º da Lei 9.249/95 – como já citado e transcrito acima - elenca taxativamente quais contas do patrimônio líquido integrarão a base de cálculo.

³ Ajuste de Avaliação Patrimonial

⁴ Ajuste Acumulado de Conversão

⁵ Alexandre Costa dos Santos, MATEUS; Contabilidade Tributária: Um Enfoque nos IFRS e na Legislação do IRPJ, Ed. Atlas, 2015, SP, pág. 383/384

Há que se esclarecer que para as sociedades por ações e para as sociedades de grande porte sujeitas à observância da Lei das S.A. (Lei 6.404/76), a conta Lucros/Prejuízo Acumulados não poderia conter saldo credor, a partir da Lei 11.638/2007.

Embora continue fazendo parte do plano de contas, a sua utilização é para recebimento do resultado do exercício; reversões de determinadas reservas; ajustes de exercícios anteriores; distribuição dos resultados nas suas várias formas e destinar valores para distribuição aos sócios, ou constituírem reserva de lucros, reserva de capital ou aumentarem o capital social.

A determinação para observância do disposto pela Lei 11.638/07 está contida no art. 3º :

Demonstrações Financeiras de Sociedades de Grande Porte

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

A Recorrente é empresa de grande porte, pois somente o Lucro Líquido Antes do IRPJ do ano-calendário de 2016 foi de R\$ 6.904.476.264,17, conforme consta no LALUR (e-fl. 29), de modo que estaria obrigada às disposições da Lei 6.404/76 (com as alterações da Lei 11.638/07).

Assim, se manteve saldo credor na conta “Lucros Acumulados”, o fez indevidamente.

Por isso, o saldo credor da conta “Lucros Acumulados” não poderá integrar a base de cálculo, de acordo com a redação vigente do § 8º, do artigo 9º, da Lei 9.249/95 na data dos fatos geradores.

Portanto, pelos motivos detalhadamente expostos, nega-se provimento ao recurso, nesse ponto.

Já quanto ao argumento sobre o cancelamento da dedução dos dividendos pagos em 19/10/2016, a lógica da recorrente é que:

... seja cancelada a dedução dos dividendos pagos em 19/10/2016, no valor de R\$ 750.439.943,57, já que não faz sentido deduzir tais valores quando não se computam valores de RESERVAS DE LUCROS no cálculo.

...

... revela-se equivocado deduzir desse valor de capital social os dividendos distribuídos no período haja vista que contabilmente tais valores são creditados das reservas de lucros/lucros acumulados.

Só que o que ocorre é que não havia, à época, a conta “reserva de lucros”, os valores de saldo estavam sendo mantidos na conta “Lucros Acumulados”.

Portanto, não havia a conta reserva de lucros, com o respeito aos requisitos impostos pelo Art. 198, da Lei 6.404/1976. Assim, não havia como ingressar com esse valor no cálculo do JCP, por determinação legal.

Além do mais, o cálculo do JCP é realizado sobre o PL ajustado, sobre o qual é aplicado a TJLP *pro rata dia*. Ou seja, é o montante do PL ajustado do período.

No caso a partir de 01/01/2016 até 18/10/2016 o montante do PL ajustado era de R\$ 7.823.524.486,51, e a partir de 19/10/2016, com o pagamento de dividendos, obviamente houve o lançamento a débito do PL do valor correspondente, o que diminuiu o montante do PL ajustado para R\$ 7.073.084.542,94, conforme tabela contida no TVF e abaixo reproduzida:

Cálculo do Valor a ser pago de JCP em 2016

data	saldo do PL ajustado	número de dias	Cálculo do JCP Disponível	JCP dedutível
01/01/2016	7.823.524.486,51	292	$7.823.524.486,51 \times 292 \times 0,0205\%$	468.316.175,76
19/10/2016	7.073.084.542,94	73	$7.073.084.542,94 \times 73 \times 0,0205\%$	105.848.710,19
			TOTAL	574.164.885,95

Período de Apuração dos Juros Sobre Capital Próprio 01/01/2016 a 31/12/2016 (365 dias)

19/10/2016: pagamento de dividendos : R\$ 750.439.943,57

TJLP 2016: 7,5% a.a.

TJLP pro rata dia: 0,0205% (arredondamento na 3ª casa decimal)

Portanto, correto o procedimento fiscal, motivo de negar-se provimento ao recurso, nesse ponto.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, nega-se provimento ao recurso, nos termos do voto.

Assinado Digitalmente

Marcelo Oliveira

Conselheira **Maria Angélica Echer Ferreira Feijó**

Acompanhei o relator neste tema unicamente para seguir e observar a jurisprudência deste Conselho.

[Digite aqui]

Esta Conselheira não desconhece os recentes posicionamentos que o Superior Tribunal de Justiça tem construído, no sentido de ser possível a dedução das despesas com JCP da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de forma retroativa/extemporânea nas decisões constantes no REsp 1971524/SP e REsp 1950577/SP. Tais entendimentos sinalizam a posição da Corte responsável por dar a última palavra na interpretação da legislação federal (art. 105, III, da Constituição Federal).

Ocorre que, infelizmente, o sistema de precedentes construído por meio da sistematização proposta pelo Código de Processo Civil de 2015 – na visão desta Conselheira – não possuem fonte normativa expressa para incidir – em sua inteireza - sobre o processo administrativo fiscal, em especial no âmbito do CARF. Há regras deste Conselho específica sobre este tema (aplicação de precedentes das Cortes Superiores), o que afasta a aplicação suplementar – via art. 15 do CPC – dos arts. 926 e 927 do Código de Processo Civil ao processo administrativo fiscal. É que, segundo o RICARF/2023 em seu art. 99, apenas *“as decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*.

E, no presente caso, os posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça *não foram tomados no âmbito dos recursos repetitivos*. Assim, em que pese a existência de um sistema de precedentes, inspirado pela Constituição Federal com aplicação estruturada no Código de Processo Civil, esta Conselheira entende que está adstrita à hipótese de incidência do art. 99 do RICARF/2023. A aplicação desse dispositivo pode causar uma situação peculiar e indesejável de ausência de previsibilidade da aplicação do Direito – visto que na esfera administrativa é aplicado um entendimento e, na esfera judicial outro. Contudo, em razão das regras regimentais, não há como ultrapassar a exegese do referido art. 99 do RICARF/2023.

Assim, filio-me ao posicionamento recente da CSRF, o qual deve ser observado pelas Turmas Ordinárias:

Numero do processo: 10855.721114/2014-01

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu May 09 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri Jun 07 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010 **JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.** 1 - O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de

juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. 2 - As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. 3 - A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência. 4 - Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. 5 - Não se trata de mera inexistência da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Numero da decisão: 9101-006.959

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso com retorno ao colegiado a quo, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, que negavam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão. (documento assinado digitalmente) Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício. (documento assinado digitalmente) Edeli Pereira Bessa - Relatora. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos

Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nome do relator: EDELI PEREIRA BESSA

Por essas razões, acompanhei o voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Maria Angélica Echer Ferreira Feijó

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Em que pese o substancial voto do Relator, divergi do seu posicionamento, pois entendo pela possibilidade do pagamento de Juros sobre o Capital Próprio ("JCP") acumuladamente, em períodos posteriores.

Transcrevo o excerto do voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto nos autos do Processo n. 11065.720392/2012-31, acórdão n. 9101-006.267, proferido em sessão realizada em 11 de agosto de 2022:

Os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro com o artigo 9º da Lei n. 9.249/95, que permitiu a dedução de tais juros na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado segundo o regime do Lucro Real quando pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, e calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)⁶.

Ao se debruçar sobre o tema de juros sobre o capital de pessoa jurídica, Fábio Ulhoa Coelho aponta esta modalidade de pagamento já existia com os juros de construção previstos no artigo 129, d, do Decreto-lei n. 2.627/40 e com a lei de cooperativas de 1971⁷.

Ademais, embora não houvesse disposição explícita sobre tal forma de remuneração, nunca houve dispositivo normativo a proibindo, de modo que Fábio Ulhoa Coelho acentua que tal pagamento não era comum diante de sua indedutibilidade para fins tributários⁸.

⁶ Lei n. 9.249/95: "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".

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

Como decorrência, a grande inovação da Lei n. 9.249/95 com relação aos juros sobre o capital próprio estaria restrita ao aspecto tributário⁹.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade do denominado pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio ou JCP retroativo.

1. Da ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio

Os juros sobre o capital próprio foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/95. Em termos de lei ordinária, a regulação dos juros sobre o capital próprio se encontra basicamente no referido artigo e seus respectivos parágrafos, conforme segue:

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;

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

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

⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

§ 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;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 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.

A partir da leitura do referido artigo, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando dentre outros temas: (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito; (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário do JCP, a depender de seu regime de tributação; (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo do JCP; (iv) a aplicação da dedução também para a CSLL; e (v) a possibilidade de atribuição do JCP pago ou creditado ao dividendo mínimo obrigatório.

Todavia, a única limitação ao JCP calculado pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido), diz respeito aos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito do JCP 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.

Em outras palavras, será considerado como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução do JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Como se observa, inexistente qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores.

Todavia, é fundamental que na ocorrência de pagamento acumulado de JCP sejam observados os limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

É até uma decorrência lógica da falta de distribuição de juros sobre o capital próprio em anos anteriores que potencialmente haja um saldo mais graúdo de lucros acumulados ou reservas de lucros, de forma que ainda que o pagamento ou

crédito seja feito em período posterior, há que se observar o limite de 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros (além do limite de 50% do lucro do próprio exercício).

Tendo em vista que estamos em um Estado de Direito, no qual se preza pela segurança jurídica das relações entre as partes, torna-se fundamental que as proibições sejam expressas, sob pena da criação de um ambiente de incerteza para todos os partícipes do mercado.

Em resumo, por meio de uma interpretação literal do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores.

(...)

3. Há necessidade de observância do regime de competência?

O principal argumento para se defender a não possibilidade de pagamento acumulado de juros sobre capital próprio de períodos anteriores diz respeito à potencial necessidade de observância do regime de competência.

Tal argumento é bastante interessante, tendo sido observado em diferentes autuações fiscais, soluções de consulta e em acórdãos do CARF.

a) O regime de competência está previsto no ordenamento pátrio por meio do artigo 177, caput, da Lei nº 6.404/1976, *in verbis*:

b) 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. (grifo nosso)

Em que pese tal argumento seja bastante usual e tenha até um fundamento lógico, entendo que o regime de competência não se aplica aos juros sobre o capital próprio pelos motivos a seguir transcritos.

Ao regulamentar os juros sobre o capital próprio, a Instrução Normativa SRF n. 11/96 estabeleceu que eles seriam registrados como despesas financeiras da pessoa jurídica que os pagou ou creditou.

Nessa linha, o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96¹⁰ previu que os juros sobre o capital próprio deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

¹⁰ Instrução Normativa SRF n. 11/96: “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”.

Ao tratar dos limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o artigo 29, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 também menciona que esta dedutibilidade se dá como despesa financeira¹¹.

Como decorrência da aplicação do referido ato infralegal, as pessoas jurídicas registravam tais juros como despesas financeiras e os tratavam como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke assinalavam que a contabilização dos juros como despesas financeiras implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, visto que algumas empresas o contabilizam e outras não visto que eles são facultativos, além do que a comparabilidade fica ainda mais prejudicada com os limites existentes para o cálculo dos juros¹².

Os referidos autores criticavam o ato infralegal da Receita Federal, atestando que se tratava de mais uma das interferências da legislação tributária na apuração do lucro contábil, fazendo com que este não representasse fielmente uma distribuição de resultado aos detentores dos instrumentos patrimoniais da entidade¹³.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e consequente diminuição do resultado do exercício, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 207/96, que dispôs sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Assim, segundo a Deliberação CVM n. 207/96¹⁴, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

Todavia, considerando as disposições tributárias sobre o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, a própria Deliberação CVM n. 207/96¹⁵ menciona que a sua aplicação não implica alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

Nesse sentido, a referida norma prevê que na hipótese em que a companhia opte por contabilizar os juros sobre o capital próprio como despesa financeira para

¹¹ Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 29 (...) § 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”.

¹² IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413.

¹³ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

¹⁴ Deliberação CVM n. 207/96: “I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício”.

¹⁵ Deliberação CVM n. 207/96: “VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária”.

atender à legislação tributária, ela deverá proceder à reversão desses valores na contabilidade de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício não sofra os efeitos de tais juros¹⁶.

Em outras palavras, a reversão contábil dos juros sobre o capital próprio permite que o resultado do exercício consiga refletir com maior fidedignidade a performance daquela pessoa jurídica, sem que o resultado seja influenciado por uma forma de remuneração dos acionistas.

Cumprе notar que a referida reversão poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício, nos termos da Deliberação CVM n. 207/96¹⁷.

Dessa forma, a CVM entendeu que a remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa.

Ao comentar a antinomia entre o registro contábil dos juros como despesa financeira de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 11/96 e o registro contábil como diminuição dos Lucros Acumulados segundo a Deliberação CVM n. 207/96, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuam que o atendimento a ambos os reguladores somente se torna possível com a solução dada pela Deliberação CVM n. 207/96, pela qual há um estorno do lançamento contábil relativo ao registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira¹⁸.

A título exemplificativo, a aplicação do disposto na Deliberação CVM n. 207/96 se dava da seguinte forma com a reversão da despesa com os juros sobre o capital próprio na última linha da demonstração do resultado exercício, antes do saldo do lucro líquido:

(...)

É interessante notar que tal contabilização permite que o resultado do exercício seja um parâmetro mais eficiente de demonstração do desempenho ou performance de uma entidade, tornando-o comparável com outras entidades, independentemente da distribuição de remuneração aos sócios ou acionistas da entidade.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke mencionam que muitas companhias que contabilizavam os juros sobre o capital próprio no resultado, não o evidenciavam na Demonstração do Resultado do Exercício publicada (ainda que constasse no resultado do exercício apurado em seus

¹⁶ Deliberação CVM n. 207/96: “VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação”.

¹⁷ Deliberação CVM n. 207/96: “IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício”.

¹⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336.

balancetes), evidenciando-o apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido como uma distribuição do resultado¹⁹.

A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683/12, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 08), que trata da “Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos”.

A ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente²⁰.

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia²¹.

Dessa forma, segundo a ICPC 08, os juros sobre o capital próprio **não deveriam ser registrados como despesa financeira** da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Além da disposição expressa de tal contabilização na ICPC 08, tal entendimento também poderia ser obtido por meio da análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00).

Nesse diapasão, as despesas são definidas no item 4.69 do CPC 00 como reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, no entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio²².

Tal entendimento é reforçado ainda no item 4.70 do CPC 00 que estabelece que: “distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”²³.

No âmbito da legislação tributária, o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa²⁴.

¹⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

²⁰ ICPC 08: “10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente”.

²¹ ICPC 08: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

²² CPC 00: “4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

²³ CPC 00: “4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”.

²⁴ Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...)”

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

Dito de outra forma, a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas, sendo que eles deverão ser excluídos na apuração do Lucro Real quando não estiverem assim registrados.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins pontuam que embora inicialmente classificados como despesa financeira segundo a legislação tributária, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio são na essência distribuições de lucros, o que já era de entendimento da CVM desde a Deliberação CVM n. 207/96 e permanece assim com a ICPC 08, de modo que a distribuição dos juros sobre o capital próprio deveria ser evidenciada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido²⁵.

Assim, os referidos autores assinalam que o procedimento contábil de registro dos juros sobre o capital próprio como despesa não pode ser mais seguido por nenhuma entidade a partir das normas contábeis vigentes, uma vez que o seu pagamento ou crédito configurar genuína distribuição de resultado e que o registro como despesa era totalmente de natureza fiscal²⁶.

Em que pese as normas contábeis vigentes sejam no sentido de que os juros sobre o capital próprio não devam ser registrados como despesas financeiras, cabe lembrar que o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 nunca foi revogado, o que ainda pode dar ensejo a tal contabilização na prática. Ao permitir a exclusão dos juros sobre o capital próprio não registrados como despesa, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 também parte do pressuposto de que os juros ainda podem ser registrados contabilmente como despesas.

Ademais, na ficha L300A da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que trata do “Plano de Contas Referencial - Contas de Resultado - PJ do Lucro Real - PJ em Geral”, há conta contábil específica no resultado destinada ao registro de juros sobre o capital próprio como despesa no resultado do exercício.

Trata-se da conta contábil 3.01.01.09.01.04, denominada “(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio”, cuja orientação de preenchimento é a seguinte: “Contas que registram 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), observando-se o regime de competência (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º)”.

Conforme visto, em termos conceituais, os juros sobre o capital próprio não devem ser contabilizados como despesas financeiras de acordo com as normas contábeis vigentes, no entanto, não podemos olvidar que alguns contribuintes permanecem assim os registrando, ainda que em desacordo com as normas contábeis, mas talvez em virtude de uma indução, em maior ou menor grau, da legislação tributária.

²⁵ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

²⁶ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

Ante tal cenário, resta saber como deve ser operacionalizar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio tanto na hipótese em que ele esteja registrado como despesa financeira quanto no caso em que não esteja assim registrado.

A apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas em geral é evidenciada nas fichas da ECF: “M300A - Demonstrativo do Lucro Real (e-Lalur-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral” e “M350A - Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral”, que equivalem as Partes A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e do Livro de Apuração da CSLL (Lacs).

Caso o contribuinte tenha registrado os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados como despesa financeira, a dedução dos juros já surtirá efeito no resultado contábil, o que implica que os juros já estão diminuindo o resultado do exercício.

Resta neste caso avaliar se tal despesa é dedutível ou não. A princípio, se os juros sobre o capital próprio foram devidamente calculados de acordo com as regras vigentes presentes nos artigos 9º da Lei n. 9.249/95 e 75 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, tal despesa será dedutível, de modo que não haverá nenhum ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL.

A partir da leitura das fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há a possibilidade de adição do “Excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados” no código 20, onde será informado o montante dos juros remuneratórios que exceder o maior entre os seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Em outras palavras, caso a pessoa jurídica tiver excedido os dois limites aplicáveis aos juros sobre o capital próprio e registrado como o pagamento ou crédito correspondente como despesa financeira, haverá a necessidade adição do excesso em relação ao maior dos limites legais.

Também há possibilidade de adição nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF do “Juros sobre o capital próprio auferidos - não contabilizados como receita”, no código 21, onde serão informados os juros sobre o capital próprio auferidos, no caso de não terem sido contabilizados como receita.

Neste caso, trata-se de juros sobre o capital próprio recebidos por uma pessoa jurídica e que não foram contabilizados como receita. Assim para que eles integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se faz necessário que eles sejam adicionados na apuração dos referidos tributos.

Por sua vez, na hipótese em que os juros sobre o capital próprio não tenham sido registrados como despesa, tal qual preceituam as normas contábeis vigentes, eles não integraram o resultado contábil, de forma que a sua dedução para fins fiscais deverá ser feita extracontabilmente por meio da apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há exclusão específica de juros sobre o capital próprio, no código 166.03, onde será informado o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados que não tenha sido

contabilizado como despesa, observados os limites e condições do art. 9º da Lei n. 9.249/95.

Dessa forma, quando não contabilizados como despesa financeira na Demonstração do Resultado do Exercício e contabilizados como distribuição do resultado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a dedução para fins tributários se dá nas Partes A do Lalur e do Lacs por meio de uma exclusão.

c) Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro do JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no LALUR (e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

d) Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no LALUR (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

e) Além disso, se a entidade registrou o JCP como despesa financeira, esta seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que contabilmente não se tratam de despesas, pois as normas contábeis (ICPC 08 e CPC 00) expressamente determinam que o JCP seja registrado como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro do JCP como despesa.

f) Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil do JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativo a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade do JCP retroativo, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Em resumo, por meio de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir o registro como despesa financeira e inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira erroneamente sob o ponto de vista conceitual (ainda que induzido por atos infralegais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não é despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

Assim, a partir da interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a única limitação ao JCP calculado pela entidade é o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido). No aspecto contábil e societário, segundo interpretação da CVM, a

remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa, portanto, não estaria restrita ao regime de competência.

Por essas razões, divergi do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Nimer Chamas

[Digite aqui]