



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720931/2021-79  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 1302-007.115 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de maio de 2024  
**Recorrente** 12ª TURMA DA DRJ09  
**Interessado** VALE S.A

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

Ano-calendário: 2018

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DESPESA FICTA. FACULDADE SUJEITA À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO DEVE SER REALIZADA NO ANO-CALENDÁRIO DA APURAÇÃO. PRAZO PARA MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO NÃO ESTÁ CONDICIONADA AO ENCAMINHAMENTO DA ECD E DA ECF DO EXERCÍCIO. LIMITE TEMPORAL INEXISTENTE DESPESA INCORRIDA SE NÃO MANIFESTADA A OPÇÃO. INEXATIDÃO DA ESCRITURAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

O JCP é uma **faculdade** conferida pela lei tributária ao contribuinte, que pode utilizá-la ou não, dependendo do atendimento de limites em relação ao lucro e Patrimônio Líquido do período de apuração. Por se tratar de uma opção facultada ao contribuinte, ela pode ser exercida ou não, cabendo ao FISCO apenas verificar se no caso de opção foram preenchidas as condições para usufruto do benefício, ou seja, a dedução do JCP da base de cálculo dos tributos. Se o contribuinte não manifestou oportunamente a opção de pagamento do JCP no ano-calendário de sua apuração, não há que se falar em despesa incorrida, e portanto incabível a atribuição de inexatidão quanto ao período-base de escrituração da dedução. a deliberação quanto ao pagamento de JCP poderia ter sido realizada no ano-calendário de sua apuração, não estando condicionada ao limite temporal para o encaminhamento da ECD e ECF. Eia que a deliberação quanto a destinação do lucro, seja por dividendos ou atribuição do valor do dividendo mínimo obrigatório ao JCP pode ser realizada por base em balanços levantados especificamente para esse fim, conforme consta no Estatuto Social da empresa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 2018

PRESUSPOSTOS FÁTICOS E JURÍDICOS IDÊNTICOS AO LANÇAMENTO DO IRPJ

Deve ser reestabelecido o lançamento da CSLL, posto que baseados nos mesmos pressupostos de fato e de direito no reestabelecimento do IRPJ

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso ofício, para restabelecer a autuação referente à dedução de despesas de JCP relativas ao ano-calendário de 2017, e determinar o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, para julgamento das matérias não apreciadas na decisão anterior, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Henrique Nimer Chamas e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (convocado), que votaram por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Marcelo Oliveira, Henrique Nimer Chamas, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente)

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício encaminhado pelo Presidente da 12ª Turma da DRJ09, em face do acórdão 109-013.209, prolatado em 22 de setembro de 2022, que deu provimento à impugnação da contribuinte Vale S.A (“VALE”) contra Auto de Infração que constituiu crédito tributário relativo a IRPJ e CSLL do ano-calendário 2018, decorrente de glosa de despesa de Juros Sobre Capital Próprio (JCP), acrescido de juros e multa de ofício de 75%, além de multa isolada por falta de pagamento de estimativas mensais. Os montantes do principal e das multas isoladas foram os seguintes:

|                             |                    |
|-----------------------------|--------------------|
| <b>IRPJ</b>                 |                    |
| 31/12/2018                  | R\$ 634.751.546,33 |
| <b>CSLL</b>                 |                    |
| 31/12/2018                  | R\$ 228.510.556,68 |
| <b>Multa isolada (IRPJ)</b> |                    |
| 01/03/2018                  | R\$ 13.218.246,82  |
| 01/07/2018                  | R\$ 156.241.744,13 |
| 01/10/2018                  | R\$ 13.490.604,94  |
| <b>Multa isolada (CSLL)</b> |                    |
| 01/07/2018                  | R\$ 34.261.344,47  |
| 01/10/2018                  | R\$ 77.660.071,50  |

No ano-calendário de 2018, a VALE deduziu despesas de JCP apuradas tanto em relação ao próprio ano-calendário, bem como em relação ao ano anterior nos montantes abaixo discriminados:

| EXERCÍCIO | PAGAMENTO        | DELIBERAÇÃO - JCP 2018               | VALOR            |
|-----------|------------------|--------------------------------------|------------------|
| 2017      | 15/03/2018       | Extrato da Ata de 27/02/2018 (DOC 4) | 2.539.006.733,78 |
| 2018      | 20/09/2018       | Extrato da Ata de 25/07/2018 (DOC 5) | 6.801.433.061,10 |
| TOTAL     | 9.340.439.794,88 |                                      |                  |

A Autoridade Fiscal glosou a despesa de JCP no montante de R\$ 2.539.006.733,78 apurada no ano-calendário 2017, mas paga e deduzida como despesa no ano-calendário 2018, e por isso entendendo que não foi observado o regime de competência, i.e, que seria vedada a dedução dos JCP porque foram apurados sobre o patrimônio líquido de períodos distintos ao do efetivo crédito ou pagamento, ou seja, relativamente a anos anteriores: O fundamento para a glosa consta no seguinte excerto do TVF:

Está claro que os Juros sobre Capital Próprio pagos em 15/03/2018, no valor de R\$ 2.539.006.733,78, referem-se ao exercício de 2017, foram calculados com base no resultado daquele ano, e, portanto, não há dúvida de que tal montante deveria ser tratado como despesa do exercício de 2017 conforme veremos a seguir.

#### 5 - LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Sobre a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados aos sócios ou acionistas a título de remuneração sobre o capital próprio, dispõe a Lei nº 9.249/95 (com redação dada pela Lei nº 9.430/96), no art. 9º:

"Art. 9º . A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados **individualizadamente** a titular, sócio 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." (grifos nossos)

(...)

Note-se que o pagamento ou crédito do JCP é uma faculdade concedida pela lei ao contribuinte, cuja respectiva dedução fiscal só é admitida em observância ao regime de competência. Vedada, portanto, a dedução quando os JCP forem apurados sobre o patrimônio líquido de períodos distintos ao do efetivo crédito ou pagamento, ou seja, relativamente a anos anteriores.

A falta do exercício dessa faculdade legal pelo contribuinte implica em sua renúncia, tendo em vista a obrigatoriedade da observância ao regime de competência.

Tamanha é a importância de tal princípio que a Lei das Sociedades Anônimas – lei 6.404/76, o menciona em seu art. 177 e utiliza-se de seus conceitos no § 1º do art. 187: (...)

Além disso, existe a impossibilidade de aproveitamento de despesas de exercícios anteriores, nos termos do art. 175 da lei 6.404/76, bem como a vedação de postergação de despesas, expressa no §1º, art. 186 da Lei 6.406/76.

Posteriormente, o art. 75, § 4 da IN RFB 1.700/2017 (DOU de 16/03/2017) também tratou da mesma questão, reforçando a imposição do princípio da competência nos seguintes termos:

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:

(...)

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

Assim, verifica-se que o JCP tem na sua natureza jurídica duas características essenciais: a 1ª é que visa remunerar os sócios e a 2ª, como o próprio nome já diz, é que são juros. Resta evidente, portanto, que os valores recebidos a título de JCP pelos sócios configuram remuneração do capital por eles investidos no negócio e, como tal, devem ser reconhecidos como DESPESA do exercício a que se referem, sendo esta a condição para dedutibilidade fiscal prevista na legislação de regência. Não pode ser admitida, portanto, a dedução baseada unicamente no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

A Autoridade Fiscal consignou no TVF que seu entendimento está consubstanciado na Solução de Consulta (SC) da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) nº 329, de 27 de novembro de 2014, que foi ratificada pela SC nº 45, de 27 de março de 2018.

A Autoridade Fiscal alegou também, que o pagamento dos JCP não fora escriturado individualmente por beneficiário do pagamento, contrariando o determinado na legislação.

A **VALE** apresentou impugnação (e-fls. 8602 a 8658), onde alegou nulidade do Auto de Infração porque teria havido um procedimento fiscal em relação ao ano-calendário 2017, no qual a Autoridade Fiscal teria constatado a existência do valor glosado nos presentes autos, mas sem que tivesse realizado o lançamento. Defende que o presente lançamento seria do mesmo período daquela outra (2017), e por isso somente poderia ser realizado com autorização do Delegado da Receita Federal e que pelo fato de já ter ocorrido um procedimento fiscal no ano-calendário de 2017, os JCP relativos àquele ano-calendário, estariam “homologados”, por já terem sido analisados,

No mérito, a **VALE** defendeu que a lei não exige que o período em que deduziu a despesa de JCP fosse coincidente com o período de apuração, e que a despesa de JCP deve ser reconhecida no resultado (deduzida) quando houver a obrigação legal ao pagamento ou efetivo desembolso:

Dentre outros casos, deve-se reconhecer uma despesa quando houver um aumento de passivo, que, por sua vez, é conceituado como “obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”. O conceito-chave é o de obrigação presente, que podem ser obrigações “legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias” ou obrigações que surjam “de práticas usuais do negócio, de usos e costumes e do desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa”.

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 ao reconhecimento de 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 Assembleia 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.

A **VALE** alegou que o disposto na IN RFB nº 1.700, de 2017, que determina que o período de apuração dos JCP deve coincidir com aquele em que eles são deduzidos para fins de IRPJ seria ilegal, porque: (i) violaria o art.9º da Lei nº 9.249/95, que não contém nenhuma restrição ao que o período da dedução seja diferente do período de apuração; (ii) porque a deliberação quando a distribuição dos JCP, de acordo com os arts. 132, 177 e 192 da Lei nº 6.404/76 deve ocorrer até o quarto mês subsequente ao término do ano-base a que se refere, juntamente com a aprovação dos demonstrativos financeiros, e por fim (iii) que os arts. 6º, §§ 5º a 7º do Decreto-Lei nº 1.598/77 permite a dedução de despesas, ainda que não tenham sido reconhecidas no período correto, desde que não haja postergação ou redução indevida de tributos:

Como se pode perceber, não houve nenhuma mudança relevante em relação à contabilidade anterior. No entanto, ao regulamentar a Lei 12.973/14, a IN RFB 1.700/17 modificou alguns aspectos do entendimento administrativo sobre o tema. Com efeito, o art. 75 desse ato infralegal: (i) deixou de exigir a contabilização dos JCP como despesa financeira e permitiu dedução mediante exclusão da Parte A do Lalur (§ 6º4); 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), prevê 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. (...)

Com efeito, há diversas circunstâncias que apontam para a caracterização dos juros sobre o capital próprio como distribuição de resultados, dentre as quais: (i)

o cálculo sobre contas de patrimônio líquido (que representam o interesse residual dos sócios nos ativos da sociedade); (ii) a circunstância de estarem condicionados à existência de lucros do próprio exercício ou de reservas; (iii) a necessidade de deliberação de Assembleia Geral, em sede de destinação do lucro, para seu pagamento; e (iv) a possibilidade de imputação às distribuições obrigatórias (ou dividendo obrigatório de que trata o art. 202 da LSA). Com efeito, os JCP não possuem as características de temporariedade e desvinculação dos riscos do negócio, que caracterizam os juros.

É de se registrar ainda que, caso fosse necessário aplicar o regime de competência, esse não levaria à conclusão pela necessidade de registrar despesas de JCP no período da apuração de seus limites. O regime de competência exige que se tenha um aumento de passivo para que se considere incorrida uma despesa. Para tanto, a entidade deverá ter uma obrigação legal ou construtiva da qual se espere saída de fluxo de caixa futuro. No caso dos juros de empréstimos em geral, entende-se que, na existência do contrato, a obrigação legal surge a medida em que o tempo vai passando com o principal do mutuante em posse do mutuário. Isso se justifica porque, nesse caso, a passagem do tempo faz surgir o direito à remuneração. O mesmo não ocorre, contudo, em relação aos JCP. Nesse caso, a passagem do tempo não dá ensejo ao cumprimento dos requisitos legais para que haja uma obrigação de pagamento pela entidade. Com efeito, sócio nenhum tem direito subjetivo ao recebimento de juros sobre o capital próprio unicamente em função de seu dinheiro (na forma de capital social) ficar sob posse da sociedade durante um lapso temporal. O direito aos JCP depende de um ato societário, que pode consistir na deliberação de órgãos de administração (quando há autorização estatutária) ou da Assembleia Geral. Em outras palavras, enquanto o órgão societário competente não delibera pelo pagamento dos JCP, não há obrigação por parte da sociedade ao seu pagamento. Logo, não há passivo, nem reconhecimento de sua contrapartida (no resultado ou fora dele). (...)

Ainda que se admitisse que os JCP deveriam ser reconhecidos com o curso do tempo (o que se concede em sede argumentativa), isso não significaria que a dedução é restrita ao período do reconhecimento contábil, por pelo menos quatro sortes de motivos: (i) não há qualquer limitação legal nesse sentido; (ii) a partir da disciplina legal, pode-se vislumbrar uma diferenciação entre o período de apuração e o período da dedução; (iii) a própria sistemática societária, que exige a deliberação social para a distribuição de JCP dificulta esse expediente; e (iv) a regra geral do IRPJ e da CSLL é a permissão da dedução de despesas postergadas (art. 6º, §§ 5º a 7º do Decreto-Lei 1.598/77). (...)

Portanto, o art. 28, § 4º da IN 1.515/14 e o art. 75, § 4º da IN 1.700/17 são absolutamente ilegais, ao pretender limitar a dedução de JCP ao IRPJ e à CSLL referentes aos períodos de apuração, por infringirem ao art. 9º da Lei 9.249/95, aos arts. 132, 177 e 192 da Lei 6.404/76 e ao art. 6º, caput e §§ 5º a 7º do Decreto-Lei 1.598/77. Isso porque haveria a violação:

(i) do art. 9º da Lei 9.249/95, pois não há qualquer limitação à dedução dos JCP apurados no mesmo período, podendo-se, pelo contrário, vislumbrar uma diferenciação entre o período de apuração e o período da dedução;

(ii) dos arts. 132, 177 e 192 da Lei 6.404/76, pois a sistemática societária exige deliberação do Conselho de Administração em caráter excepcional a depender dos estatutos e, como regra, da AGO para a distribuição de JCP acima das distribuições obrigatórias, a qual deve ocorrer até o quarto mês subsequente ao

término do ano-base a que se refere, juntamente com a aprovação dos demonstrativos financeiros.

(iii) do art. 6º, §§ 5º a 7º do Decreto-Lei 1.598/77, que permite a dedução de despesas, ainda que não tenham sido reconhecidas no período correto, desde que não haja postergação de tributo ou redução indevida. (...)

A **VALE** afirmou que os pagamentos de JCP foram realizados de forma individualizada aos seus acionistas, como o comprovariam documentos juntados aos autos durante o procedimento de Fiscalização:

Ademais, a ora Impugnante efetuou o pagamento do JCP de forma individualizada a seus acionistas, conforme comprovam os documentos anexados aos autos durante o procedimento de fiscalização (fls. 600 e subsequentes do presente feito) 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.

A **VALE** irressignou-se com a multa de ofício de 75%, e da concomitância desta com a multa isolada por falta de pagamento de estimativas.

A DRJ rejeitou as nulidades arguidas do Auto de Infração.

No mérito, a DRJ concordou com o entendimento da Fiscalização, que a dedução de JCP deve ser efetuada no mesmo ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo vedada a dedução relativa a pagamentos referentes a períodos anteriores, e que caracteriza renúncia ao direito de deliberar o pagamento de JCP a aprovação das demonstrações contábeis do respectivo ano-calendário sem a sua escrituração.

No entanto, a DRJ considerou que a dedução no ano-calendário 2018 do JCP relativa ao ano-calendário 2017, cuja deliberação para o pagamento ocorreu antes da aprovação da escrituração contábil do ano-calendário 2017, configurou inexatidão quanto ao período base da escrituração, o que determinaria a incidência do art. 6º, §§ 4º e 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77, justificando da seguinte forma:

13.3. Não há dúvida de que a dedução não poderia ter ocorrido no ano-calendário 2018, mas sim no 2017. Só que a deliberação para pagamento dos JCP não precisava ter sido em 2017, como constou do lançamento, o que seria até impossível, tendo em vista que os limites do capital social para calcular os limites de pagamento apenas ocorrem em 31 de dezembro. A propósito, é por isso que o item 33 da SC Cosit nº 329, de 2014 (vide itens 12.2 e 12.3), dispôs que a deliberação tem como data final a aprovação as demonstrações contábeis do respectivo ano.

A DRJ entendeu que teria ocorrido inexatidão da escrituração das despesas referentes aos JCP, que deveriam ter sido incluídas no ano de 2017, mas foram incluídas no ano seguinte, e não teria havido redução indevida do Lucro Real em qualquer dos dois períodos, e, portanto, não houve nenhum prejuízo ao FISCO

13.5. A ata da reunião ordinária do conselho de administração ocorrida em **27 de fevereiro de 2018** contém a deliberação das demonstrações financeiras de 2017 e a aprovação de pagamento dos JCP para **15 de março de 2018** (fls. 8321-3). As demonstrações foram votadas na assembleia geral ordinária e

extraordinária de **13 de abril de 2018** (fls. 8331-61), sendo que a distribuição dos JCP deliberados em fevereiro também foi ratificada. Desse modo, tudo foi efetuado antes do prazo final de escrituração na ECD e na ECF, sem se olvidar que o pagamento constou das escriturações, mas não a dedução para fins do lucro real.

13.6. O que ocorreu especificamente neste caso foi inexatidão da escrituração das despesas referentes aos JCP, que deveriam ter sido incluídas no ano de 2017, mas o foram em 2018. O lucro real de 2017 foi menor do que o escriturado, enquanto o de 2018 foi maior, uma vez que pelo Lalur contido na ECF do ano de 2017 o lucro líquido da Interessada foi de R\$ 19.162.732.617,33 e o lucro real antes da compensação do prejuízo fiscal (sem contemplar a despesa dos JCP) foi de R\$ 12.666.044.275,17 (vide tela no Anexo I). Já para o ano de 2018 o lucro líquido foi de R\$ 22.756.962.336,24 e o lucro real antes do prejuízo fiscal foi de R\$ 8.213.376.330,21 (vide Anexo II). Não houve prejuízo fiscal em nenhum dos dois períodos que pudesse implicar redução indevida do lucro-real em qualquer um dos dois períodos-base. Consequentemente, por inexistir prejuízo ao Fisco, aplica-se o disposto no §5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Com o entendimento de que o ocorreu foi a inexatidão quanto ao período de escrituração da despesa de JCP, a DRJ exonerou a autuação, com fundamento no § 5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Por conta da exoneração do lançamento de ofício, restaram prejudicadas os argumentos da contribuinte contra a multa de ofício e a multa isolada por falta de recolhimento da estimativas mensais decorrentes da glosa da despesa de JCP e portanto não apreciados pela DRJ.

Nos autos consta informação que a Unidade de Preparo informou à PGFN que processo fora encaminhado ao CARF (e-fl. 1101 do dossiê 10040.000014/1016-22), e não houve apresentação de contrarrazões pela PGFN.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

### 1. Admissibilidade do Recurso de Ofício

A análise do limite de alçada do Recurso de Ofício deve ser realizada com base no limite de alçada vigente à época da apreciação do recurso pela Autoridade Julgadora de 2ª instância, de acordo com a Súmula CARF nº 103.

O montante do crédito tributário exonerado pela DRJ foi de R\$ 1.110.815.206,07 (IRPJ) e R\$ 399.893.474,19 (CSLL), que é maior que o valor de R\$ 15.000.000,00 de limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2/23.

Portanto o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

### 2. Mérito

A 12ª Turma da DRJ09 concordou com a Fiscalização, que a dedução do JCP tem restrição temporal, devendo ser realizada no ano-calendário em que for apurado os seus limites, sendo vedada a sua dedução relativos a períodos pretéritos. Também entendeu que configuraria renúncia ao direito de dedução do JCP se não for escriturada no ano-calendário a que se refere. A ementa do acórdão resume a decisão quanto a essas matérias:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

JCP. DEDUÇÃO. ASPECTO TEMPORAL.

A dedução dos juros sobre capital próprio será efetuada no mesmo ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo vedada a dedução relativa a pagamentos referentes a períodos anteriores.

JCP. DELIBERAÇÃO. PRECLUSÃO.

Considere-se renúncia ao direito de deliberar o pagamento de JCP a aprovação das demonstrações contábeis do respectivo ano-calendário sem a sua escrituração.

Contudo, apesar de ratificar o racional da acusação fiscal quanto a observância obrigatória quanto ao aspecto temporal e necessidade de deliberação quanto ao pagamento do JCP no ano de sua ocorrência, a DRJ entendeu que o que ocorreu no presente caso foi inexistência da escrituração das despesas referentes aos JCP, que deveriam ter sido incluídas no ano de 2017, mas o foram em 2018. E que somente constituiria fundamento para lançamento se tivesse ocorrido postergação do pagamento de tributo ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base, o que entende não ter ocorrido no presente caso, e por isso aplicável o disposto no §5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977<sup>1</sup>.

O argumento da DRJ é que a obrigação de pagar os JCP (via obrigação a pagar no passivo) deve constar da demonstração contábil aprovada daquele ano-calendário. A renúncia à opção pelo JCP se refere ao direito de deliberar “na época própria o pagamento ou o creditamento de juros”, e não configuraria renúncia ao direito à dedução da despesa de JCP, que dependeria do pagamento. Manifesta então, que no presente caso, não teria havido a escrituração da despesa no período correto (2017), que foi escriturada em 2018, o que configuraria inexistência na escrituração, enquadrando-se se no disposto nos §§ 4º e 5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

12.2. Há, então, duas questões correlacionadas, mas distintas: (i) a (im)possibilidade de dedução dos JCP em período distinto do capital que originou o seu pagamento, já superada; (ii) a renúncia ao direito de pagar/deduzir os JCP pela falta de exercício de tal faculdade legal. Tal diferenciação é importante, pois no presente caso a primeira questão tem a consequência de impedir a dedução no ano de 2018, pois deveria ter ocorrido no de 2017, mas é a segunda que trata da renúncia ao pagamento dos juros sobre capital próprio por parte do sujeito passivo, o que impediria a ocorrência do próprio pagamento, sem possibilidade de aplicação dos §§ 5º e 6º do Decreto-

<sup>1</sup> § 5º - A inexistência quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Lei nº 1.598, de 1977. Essa segunda questão, por sua vez, encontra seu fundamento nos itens 31 a 33 da SC Cosit nº 329, de 2014, a seguir transcritos:

31. Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

33. É verdade que inexiste vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. **Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito** facultado pela lei. **Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado.** (grifou-se)

12.3. Esta turma julgadora está vinculada à SC; logo, o caso concreto deve ser avaliado de acordo com o seu pressuposto. Mas analisando-se os trechos acima transcritos, notadamente os destacados no item 33, a renúncia à faculdade de tornar devidos os JCP ocorre quando forem “aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos”.

12.4. Considerando estritamente o que foi exposto pela SC, a obrigação de pagar os JCP (via obrigação a pagar no passivo) deve constar da demonstração contábil aprovada daquele ano-calendário. A renúncia se refere ao direito de deliberar “na época própria o pagamento ou o creditamento de juros”, e não necessariamente a renúncia ao direito à dedução, que depende do pagamento. Tudo isso para dizer que pode ocorrer, excepcionalmente, inexistência na escrituração da despesa dos JCP que faça incidir ao caso concreto o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977. Acerca deste dispositivo, dispõe o Parecer Normativo CST nº 57, de 16 de outubro de 1979, ratificado pelo Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 1996, cujos fundamentos são ora utilizados:

Parecer Normativo CST nº 57, de 1979:

3. O referido art. 6º, além de conceituar a base de cálculo do imposto, prescreve os procedimentos legais que conduzem à correta obtenção do Lucro Real, a partir do lucro líquido do exercício, contabilmente determinado.

4. A leitura dos parágrafos em que ele se estende revela que o legislador se postou em duas perspectivas:

4.1. Através da primeira, que vai do § 1º ao 3º, a determinação da base de cálculo do imposto se faz a partir de um lucro líquido do exercício apurado com estrita observância da lei comercial. Essa perspectiva tem por premissa a correção do lucro expresso pela Contabilidade. Vale dizer, uma vez determinado o lucro líquido do exercício com integral observância da lei comercial e sobre ele procedidos os ajustes a que se referem os §§ 2º (adições) e

3º (exclusões e compensação), resulta, de modo certo e definitivo, o verdadeiro Lucro Real. Os §§ 4º a 7º não terão, então, aplicação alguma.

4.2. Pela segunda perspectiva, revelada a partir do § 4º, o legislador pressupõe um lucro líquido apurado através de escrituração que não tenha observado devidamente o Regime de Competência e face aos erros daí decorrentes, estabelece os procedimentos relativos à constituição do crédito tributário, partindo de ajustes tendentes à correção das bases de cálculo dos impostos nos dois exercícios afetados, o competente e o em que se efetivou o registro.

5. Interessa-nos aqui, para a solução das dúvidas, essa segunda perspectiva, que tem por fulcro o § 4º, in verbis: (...)

5.1. A análise de seus termos revela a existência de:

- a) um pré-requisito: a inexatidão contábil, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;
- b) uma finalidade: observância do Regime de Competência nos dois exercícios envolvidos;
- c) um comando: a correção, para efeitos fiscais, no Lucro Real do exercício em que se efetivou o registro inexato implica, obrigatoriamente, correção do Lucro Real do exercício competente; e
- d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos a administração do tributo.

5.2. Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do Regime de Competência (pré-requisito), a correção do Lucro Real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do Lucro Real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade). O comando inserido no parágrafo visa, em última análise, impedir que o Regime de Competência seja parcialmente aplicado, com prejuízo para o Fisco (§ 5º) ou para o contribuinte (§ 6º). Operada a retificação do Lucro Real (e, pois, do imposto) num exercício, impõe-se, de modo obrigatório, a correção no outro, tanto da base, quanto do imposto.

5.3. O destinatário da disposição é a própria Administração Tributária. Com efeito, a correção do Lucro Real, objeto do parágrafo, não constitui um fim em si. Ela se impõe por seus efeitos tributários, o imposto e acréscimos, de que se ocupam os parágrafos e subsequentes. Ora, a retificação de bases de cálculo e as consequentes correções de créditos tributários são atos que, integrados, configuram lançamento, atividade privativa da administração tributária (art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - CTN). Em suma, o § 4º está a dizer que se a administração mediante fiscalização, direta ou indireta, ou mesmo por denúncia espontânea, apurar inexatidão, quanto ao período de competência, num determinado exercício, não poderá restringir a este a correção. Ela deverá se estender também ao outro.

6. Nem toda exatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o § 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do Lucro Real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º), tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere:

6.1. Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

6.2. Esses mesmos fatos, porém, adquirem relevância fiscal, quando o contribuinte visa, através deles criar, lucro necessário ao aproveitamento de prejuízo cujo direito à compensação caducaria, se obedecido o Regime de Competência. Nesta hipótese, o registro inexato demanda correção e justifica lançamento. É o caso, por exemplo, do contribuinte que, no período-base de 1978, sofreria prejuízo se observasse fielmente o Regime de Competência, mas que, com vistas à obtenção de um lucro que absorvesse o prejuízo fiscal remanescente do período-base de 1975, nele registrou receitas que competem ao período de 1979. Ora, sabendo-se que neste último período aquele prejuízo não mais seria compensável, a inobservância do Regime de Competência tornou-se prejudicial ao Fisco, adquirindo relevância fiscal, na forma do § 5º, alínea b.

(...)

8. Em suma, interessa salientar que a inexatidão na Contabilidade, em decorrência da inobservância do Regime de Competência, só tem relevância para fins de imposto sobre a renda, quando dela resulte redução do imposto ou postergação de seu pagamento para exercício posterior ao em que seria devido. (grifou-se)

Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996:

(...) 5.2 - **O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco.** Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base. (grifou-se)

13.2 O fundamento fático no presente caso para considerar ocorrida a renúncia ao pagamento de JCP (e sua posterior dedução) foi o seguinte:

Conforme apontado no item 5 deste relatório, para que seja admitida a dedução das despesas de JCP é necessário que haja o fato gerador correspondente (deliberação social tomada no devido tempo), e que a empresa observe as condições previstas na legislação vigente, ou seja, o pagamento ou creditamento individualizado (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano da competência, observando os limites previstos no art. 9º, § 1º da Lei 9.249/95.

Com relação à escrituração contábil (DOC 7), a empresa registrou o valor de R\$2.539.006.733,78 a crédito na conta do passivo 2194100002 – Juros Sobre Capital Próprio em contrapartida de 2450100001 - Lucros Acumulados, em 31/12/2017. No entanto, a deliberação pelo correspondente pagamento dos JCP somente se deu em 2018, como já visto.

(...)

Em resumo, a **deliberação contida na Ata da Reunião Ordinária do Conselho de Administração de 27/02/2018**, para pagar aos sócios JCP calculados com base no Patrimônio Líquido de exercício anterior (2017), posteriormente ratificada pela AGOE de 13/04/2018, **não tem o condão de legitimar a dedução desses JCP no exercício de 2018**, visto que se refere a despesa que deveria ter **sido deliberada e apropriada** em 2017. (grifou-se)

13.3. Não há dúvida de que a dedução não poderia ter ocorrido no ano-calendário 2018, mas sim no 2017. Só que a deliberação para pagamento dos JCP não precisava ter sido em 2017, como constou do lançamento, o que seria até impossível, tendo em vista que os limites do capital social para calcular os limites de pagamento apenas ocorrem em 31 de dezembro. A propósito, é por isso que o item 33 da SC Cosit nº 329, de 2014 (vide itens 12.2 e 12.3), dispôs que a deliberação tem como data final a aprovação as demonstrações contábeis do respectivo ano.

A DRJ afirma que as deliberações societárias ocorreram antes do prazo final de encaminhamento ao FISCO das ECD e na ECF, e que nas escriturações constou o pagamento (2018), mas não a dedução para fins do lucro real (2017):

13.4. Conforme art. 5º da então vigente IN RFB nº 1.774, de 2017, as demonstrações contábeis (via Escrituração Contábil Digital-ECD) encaminhadas pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) devem ser transmitidas “até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere a escrituração”. Em tese (tendo em vista a dificuldade operacional), a deliberação do pagamento dos JCP pode ocorrer até esta data, desde que previamente à transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) contendo o respectivo fato contábil. Neste sentido, vide acórdão paradigma 11-54.118 da DRJ em Recife:

INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO DE COMPETÊNCIA DE DESPESA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO PELO VALOR LÍQUIDO.

A postergação de despesa, ou seja, sua contabilização em ano posterior ao de competência, enseja sua glosa e o consequente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido indevidamente pelo seu valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto apurado no outro período de apuração a que a despesa competia, resultante de sua dedução da base de cálculo daquele período.

(...)

46. Por outro lado, em que pese o procedimento adotado pelo contribuinte ser irregular, provocando a redução indevida dos tributos a pagar no ano-calendário 2013, não se discute que as despesas de JCP seriam dedutíveis em cada um dos anos 2008 a 2011, tendo em vista não ter havido renúncia ao direito. Com isso, conforme argumentado pelo contribuinte, no presente caso há a possibilidade de ter havido pagamento antecipado nesses anos do tributo que deixou de ser pago em 2013.

47. Em vista dessa possibilidade, é necessário observar o disposto nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 273 do RIR/99, que trata da inobservância do regime de competência: (...)

13.5. A ata da reunião ordinária do conselho de administração ocorrida em **27 de fevereiro de 2018** contém a deliberação das demonstrações financeiras de 2017 e a aprovação de pagamento dos JCP para **15 de março de 2018** (fls. 8321-3). As demonstrações foram votadas na assembleia geral ordinária e extraordinária de **13 de abril de 2018** (fls. 8331-61), sendo que a distribuição dos JCP deliberados em fevereiro também foi ratificada. Desse modo, tudo foi efetuado antes do prazo final de escrituração na ECD e na ECF, sem se olvidar que o pagamento constou das escriturações, mas não a dedução para fins do lucro real.

13.6. O que ocorreu especificamente neste caso foi inexatidão da escrituração das despesas referentes aos JCP, que deveriam ter sido incluídas no ano de 2017, mas o foram em 2018. O lucro real de 2017 foi menor do que o escriturado, enquanto o de 2018 foi maior, uma vez que pelo Lalur contido na ECF do ano de 2017 o lucro líquido da Interessada foi de R\$ 19.162.732.617,33 e o lucro real antes da compensação do prejuízo fiscal (sem contemplar a despesa dos JCP) foi de R\$ 12.666.044.275,17 (vide tela no Anexo I). Já para o ano de 2018 o lucro líquido foi de R\$ 22.756.962.336,24 e o lucro real antes do prejuízo fiscal foi de R\$ 8.213.376.330,21 (vide Anexo II). Não houve prejuízo

fiscal em nenhum dos dois períodos que pudesse implicar redução indevida do lucro-real em qualquer um dos dois períodos-base. Consequentemente, por inexistir prejuízo ao Fisco, aplica-se o disposto no §5º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Com a devida vênia, o entendimento da DRJ quanto a inexatidão na escrituração da despesa de JCP peca por uma premissa básica.

Primeiramente, há que se ressaltar que o JCP é uma **faculdade** conferida pela lei tributária ao contribuinte, que pode utilizá-la ou não, dependendo do atendimento de limites em relação ao lucro e Patrimônio Líquido do período de apuração:

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.

(...)

§ 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;
- V - prejuízos acumulados.

Por se tratar de uma opção facultada ao contribuinte, ela pode ser exercida ou não, cabendo ao FISCO apenas verificar se no caso de opção foram preenchidas as condições para usufruto do benefício, ou seja, a dedução do JCP da base de cálculo dos tributos.

E no presente caso, como a despesa glosada é relativa a JCP do ano-calendário 2017, seria naquele ano-calendário que a opção pela pagamento do JCP deveria ser manifestada, e por conseguinte, sua dedução.

Ora se o contribuinte não manifestou oportunamente a opção de pagamento do JCP em 2017, não há que se falar em despesa incorrida, e portanto incabível a atribuição de inexatidão quanto ao período-base de escrituração da dedução. Como bem assentado no voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no acórdão 9101-006.755 da CSRF, na sessão do dia 3 de outubro de 2023, ao não exercer a faculdade que a lei lhe atribuiu, não há despesa de JCP incorrida no período que deveria ser exercida, não havendo que se falar que se exercida em períodos posteriores tratar-se-ia de reconhecimento extemporâneo da despesa:

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 do próprio 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.

É por essa razão que não se cabe aplicar, como pretende o contribuinte em suas contrarrazões, o disposto no art. 273 do RIR/99. Não estamos diante do reconhecimento extemporâneo de uma despesa, custo ou qualquer outro elemento negativo integrante da apuração do lucro real, mas sim do não exercício de uma faculdade legal, que possui a natureza de opção fiscal.

O entendimento acima consignado é corroborado pela doutrina, como se verifica no excerto abaixo do tributarista Hiromi Higuchi<sup>2</sup>:

Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento.” (gifei)

No CARF, ainda não há um entendimento pacificado quanto a possibilidade de dedução de JCP de períodos pretéritos. Nos períodos anteriores à vigência do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002 e também depois da revogação do referido dispositivo legal, as decisões da CSRF foram no sentido de vedar a dedução de JCP de um determinado período em exercícios posteriores. Confira-se alguma das ementas dos julgados:

**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,

---

<sup>2</sup> HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

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. (Acórdão nº 9101-002.180 - Sessão de 20 de janeiro de 2016).

.....

**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- O caso aqui não é de mera inexatidão 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 o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-002.691 - Sessão de 16 de março de 2017). (grifei)

.....

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneraram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.216 - Sessão de 8 de novembro de 2017). (grifei)

.....

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneraram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.570 - Sessão de 8 de maio de 2018).

.....

**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. (grifei)

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- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2006 despesas de juros nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, 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 anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.662 – Sessão de 4 de julho de 2018).

.....

**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. (grifei)

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- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2007 e 2008 despesas de juros em 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 anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.737 – Sessão de 11 de setembro de 2018).

.....

**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- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesas de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.814 – Sessão de 2 de outubro de 2018). (grifei)

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS LEGAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.**

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. 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. (Acórdão nº 9101-004.253 – Sessão de 09 de julho de 2019)

.....  
**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. (Acórdão nº 9101-006.755 – Sessão de 03 de outubro de 2023)

A DRJ argumenta, ainda, que a deliberação quanto a distribuição do JCP poderia ocorrer até o último dia do mês de maio do ano-calendário seguinte, data final em que deveria ser entregue a ECD – Escrituração Contábil Digital, e como a reunião do conselho de administração ocorreu em **27 de fevereiro de 2018**, que deliberou sobre as demonstrações financeiras de 2017, com a aprovação de pagamento dos JCP para **15 de março de 2018**, a opção fora realizada dentro do prazo legal, e que portanto não restaria configurada a renúncia à opção pelo JCP:

13.2 O fundamento fático no presente caso para considerar ocorrida a renúncia ao pagamento de JCP (e sua posterior dedução) foi o seguinte:

Conforme apontado no item 5 deste relatório, para que seja admitida a dedução das despesas de JCP é necessário que haja o fato gerador correspondente (deliberação social tomada no devido tempo), e que a empresa observe as condições previstas na legislação vigente, ou seja, o pagamento ou creditamento individualizado (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano da competência, observando os limites previstos no art. 9º, § 1º da Lei 9.249/95.

Com relação à escrituração contábil (DOC 7), a empresa registrou o valor de R\$2.539.006.733,78 a crédito na conta do passivo 2194100002 – Juros Sobre Capital Próprio em contrapartida de 2450100001 - Lucros Acumulados, em 31/12/2017. No entanto, a deliberação pelo correspondente pagamento dos JCP somente se deu em 2018, como já visto.

(...)

Em resumo, a **deliberação contida na Ata da Reunião Ordinária do Conselho de Administração de 27/02/2018**, para pagar aos sócios JCP calculados com base no Patrimônio Líquido de exercício anterior (2017), posteriormente ratificada pela AGOE de 13/04/2018, **não tem o condão de legitimar a dedução desses JCP no exercício de 2018**, visto que se refere a despesa que deveria ter **sido deliberada e apropriada** em 2017. (grifou-se)

13.3. Não há dúvida de que a dedução não poderia ter ocorrido no ano-calendário 2018, mas sim no 2017. Só que a deliberação para pagamento dos JCP não precisava ter sido em 2017, como constou do lançamento, o que seria até impossível, tendo em vista que os limites do capital social para calcular os limites de pagamento apenas ocorrem em 31 de dezembro. A propósito, é por isso que o item 33 da SC Cosit nº 329, de 2014 (vide itens 12.2 e 12.3), dispôs

que a deliberação tem como data final a aprovação as demonstrações contábeis do respectivo ano.

13.4. Conforme art. 5º da então vigente IN RFB nº 1.774, de 2017, as demonstrações contábeis (via Escrituração Contábil Digital-ECD) encaminhadas pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) devem ser transmitidas “até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano-calendário a que se refere a escrituração”. Em tese (tendo em vista a dificuldade operacional), a deliberação do pagamento dos JCP pode ocorrer até esta data, desde que previamente à transmissão da Escrituração Contábil Digital (ECD) contendo o respectivo fato contábil. Neste sentido, vide acórdão paradigma 11-54.118 da DRJ em Recife:

INEXATIDÃO QUANTO AO PERÍODO DE COMPETÊNCIA DE DESPESA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO PELO VALOR LÍQUIDO.

A postergação de despesa, ou seja, sua contabilização em ano posterior ao de competência, enseja sua glosa e o consequente lançamento do imposto que deixou de ser recolhido indevidamente pelo seu valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto apurado no outro período de apuração a que a despesa competia, resultante de sua dedução da base de cálculo daquele período.

(...)

46. Por outro lado, em que pese o procedimento adotado pelo contribuinte ser irregular, provocando a redução indevida dos tributos a pagar no ano-calendário 2013, não se discute que as despesas de JCP seriam dedutíveis em cada um dos anos 2008 a 2011, tendo em vista não ter havido renúncia ao direito. Com isso, conforme argumentado pelo contribuinte, no presente caso há a possibilidade de ter havido pagamento antecipado nesses anos do tributo que deixou de ser pago em 2013.

47. Em vista dessa possibilidade, é necessário observar o disposto nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, base legal do art. 273 do RIR/99, que trata da inobservância do regime de competência: (...)

13.5. A ata da reunião ordinária do conselho de administração ocorrida em **27 de fevereiro de 2018** contém a deliberação das demonstrações financeiras de 2017 e a aprovação de pagamento dos JCP para **15 de março de 2018** (fls. 8321-3). As demonstrações foram votadas na assembleia geral ordinária e extraordinária de **13 de abril de 2018** (fls. 8331-61), sendo que a distribuição dos JCP deliberados em fevereiro também foi ratificada. Desse modo, tudo foi efetuado antes do prazo final de escrituração na ECD e na ECF, sem se olvidar que o pagamento constou das escriturações, mas não a dedução para fins do lucro real.

Pelo entendimento da DRJ chega-se à conclusão que o JCP de um determinado período somente poderiam ser pagos/deduzidos a partir do ano seguinte, quando fossem levados à deliberação da Assembléia Geral Ordinária ou Extraordinária a aprovação das Demonstrações Financeiras da empresa.

Pois não é isso que se verifica no presente caso.

Veja que a Autoridade Fiscal constatou que no ano-calendário 2018 foram deduzidas como despesas de JCP o montante de R\$ 2.539.006.733,78 e de R\$ 6.801.433.061,10, **do próprio ano-calendário 2018**, conforme tabela abaixo:

| EXERCÍCIO | PAGAMENTO        | DELIBERAÇÃO - JCP 2018               | VALOR            |
|-----------|------------------|--------------------------------------|------------------|
| 2017      | 15/03/2018       | Extrato da Ata de 27/02/2018 (DOC 4) | 2.539.006.733,78 |
| 2018      | 20/09/2018       | Extrato da Ata de 25/07/2018 (DOC 5) | 6.801.433.061,10 |
| TOTAL     | 9.340.439.794,88 |                                      |                  |

Veja que a Autoridade Fiscal glosou apenas os JCP deduzidos em 2018, mas relativos a 2017.

Ora, se for considerado como correto o entendimento da DRJ, como é que poderiam ter sido deliberados/pagos JCP em 20/09/2018 do próprio ano-calendário 2018, se ainda sequer havia sido encerrado o exercício e, portanto, não havia ainda necessidade de encaminhamento da ECD?

A justificativa para a dedução do JCP do ano de 2018 neste mesmo ano-calendário é porque a empresa faz levantamento de **Demonstrações Financeiras Intermediárias**, de acordo com o que determina a legislação societária, o que em relação à contribuinte pode ser consultado no sítio da própria empresa (“<https://vale.com/pt/comunicados-resultados-apresentacoes-e-relatorios#cvm>”) ou no sítio da CVM ([cvm.gov.br](http://cvm.gov.br)) na internet.

No caso da contribuinte, seu Estatuto Social prevê que o Conselho de Administração, por proposta da Diretoria Executiva, poderá determinar o levantamento de balanços em períodos inferiores ao anual e declarar dividendos ou JCP à conta do lucro apurado nesses balanços, o que contraia o argumento da DRJ: Confira-se o excerto do documento juntado às e-fls. 39 a 63:

Art. 42 – O Conselho de Administração, por proposta da Diretoria Executiva, poderá determinar o levantamento de balanços em períodos inferiores ao período anual e declarar dividendos ou juros sobre capital próprio à conta do lucro apurado nesse balanços, bem como declará-los à conta de lucros acumulados ou de reserva de lucros existentes no último balanço anual ou intermediário.

Nas **Demonstrações Financeiras Intermediárias do 3º Trimestre de 2018**, consta no item 24, “c” das Notas Explicativas, que a deliberação do pagamento de JCP ocorreu em **25/07/2018** com a aprovação do **Conselho de Administração**:

c) Remuneração aos acionistas da Companhia

Em setembro de 2018, a Companhia pagou aos acionistas à título de remuneração o valor de R\$7.694, sendo R\$6.801 sob a forma de juros sobre capital próprio e R\$893 sob a forma de dividendos, aprovado pelo Conselho de administração no dia 25 de julho de 2018. Esse pagamento é decorrente da nova política de remuneração aos acionistas da Companhia, aprovada em março de 2018, que prevê o pagamento semestral de 30% do EBITDA Ajustado das operações continuadas menos investimento corrente. Esse valor será reduzido da remuneração mínima obrigatória do exercício de 2018 e/ou deduzidos da reserva de lucros, caso necessário.

O valor dos JCP pagos aos acionistas consta na DFC – Demonstração de Fluxos de Caixa do 3º Trimestre de 2018, conforme excerto abaixo:

**Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Em milhões de reais

|                                                                                 | Consolidado                                       |         |                                                   |          |
|---------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------|---------------------------------------------------|----------|
|                                                                                 | Período de três meses findos em 30 de setembro de |         | Período de nove meses findos em 30 de setembro de |          |
|                                                                                 | 2018                                              | 2017    | 2018                                              | 2017     |
| <b>Fluxo de caixa das atividades de financiamento:</b>                          |                                                   |         |                                                   |          |
| <b>Empréstimos e financiamentos</b>                                             |                                                   |         |                                                   |          |
| Adições                                                                         | 827                                               | 1.115   | 3.641                                             | 5.654    |
| Pagamentos                                                                      | (4.537)                                           | (8.895) | (21.350)                                          | (18.327) |
| <b>Transações com acionistas:</b>                                               |                                                   |         |                                                   |          |
| Dividendos e juros sobre capital próprio pagos aos acionistas                   | (7.694)                                           | -       | (12.415)                                          | (4.660)  |
| Dividendos e juros sobre capital próprio pagos aos acionistas não controladores | (315)                                             | (372)   | (625)                                             | (395)    |

Verifica-se, portanto, que no caso do pagamento de JCP do ano de 2018, a apuração do JCP ocorreu em relação ao período encerrado no 3º Trimestre de 2018, e o valor havia sido escriturado contabilmente.

Verifica-se também em consulta às Demonstrações Financeiras findas em 31 de Dezembro de 2017 juntadas aos autos, em reunião do Conselho de Administração de **14 de dezembro de 2017**, a aprovação do pagamento de JCP referente à destinação do resultado de 2017. E portanto a companhia já sabia qual o valor do JCP que seria pago. Não poderia, portanto deduzir no ano de 2018, a despesa de JCP relativa a 2017, Confirma-se o excerto do item 29, “c” das Notas Explicativas:

## c) Remuneração aos acionistas da Companhia

O Estatuto Social determina a remuneração mínima de 25% do lucro líquido, após as destinações da reserva legal e reserva de incentivo fiscal, conforme abaixo:

|                                                                                 | 2017   |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Lucro líquido do exercício                                                      | 17.627 |
| Constituição de reserva legal                                                   | (881)  |
| Constituição de reserva de incentivo fiscal                                     | (693)  |
| Lucro líquido após destinação da reserva legal e da reserva de incentivo fiscal | 16.053 |
| Remuneração mínima obrigatória, bruta de imposto de renda (i)                   | 4.721  |
| Constituição de reserva de investimento                                         | 11.332 |

(i) A remuneração mínima obrigatória será realizada na forma de juros sobre o capital próprio e paga em 2018, totalizando R\$0,90842422800 por ação. Conforme Instrução CVM nº 683, o valor de tributo retido na fonte (15%) que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher, não pode ser considerado quando se imputam os juros sobre o capital próprio ao dividendo obrigatório.

Em deliberação de Reunião do Conselho de Administração de 14 de dezembro de 2017, foi aprovado o pagamento de adiantamento da remuneração aos acionistas no valor total bruto de R\$2.183 sob a forma de juros sobre o capital próprio, referente à antecipação da destinação do resultado do exercício de 2017. Em deliberação de Reunião do Conselho de Administração de 26 de fevereiro de 2018 (evento subsequente), foi aprovado o pagamento complementar da remuneração aos acionistas no valor total bruto de R\$2.538 sob a forma de juros sobre o capital próprio. Essas deliberações totalizam a remuneração mínima obrigatória do exercício de 2017, que será paga em março de 2018. (grifei)

Verifica-se que a escrituração dos **JCP do ano-calendário 2018** foi corretamente realizada, com o reconhecimento e JCP a pagar na conta contábil “Reserva Especial de

Dividendos” e a crédito da conta de passivo de JCP. Após a deliberação, houve o reconhecimento da IRRF fonte a pagar e a transferência do valor líquido do JCP para a instituição financeira custodiante. O documento está juntado à e-fl. 599.

**4) Deliberação – Ata de 25/07/2018 – reconhecimento do JCP a pagar - valor de R\$ 6,801 bilhões a débito da conta contábil 2430100006 – Reserva Especial de Dividendos, e a crédito da conta de passivo de JCP - 2194100002:**

| Visão de entrada |            |                 |                          |             |      |
|------------------|------------|-----------------|--------------------------|-------------|------|
| Nº documento     | 5600003633 | Empresa         | 1001                     | Exercício   | 2018 |
| Data documento   | 31.07.2018 | Data lançamento | 31.07.2018               | Período     | 7    |
| Referência       | DIV E JCP  | Nº geral        |                          |             |      |
| Moeda            | BRL        | Existem textos  | <input type="checkbox"/> | Grp.Jedgers |      |

**5) Deliberação – Ata de 25/07/2018 – reconhecimento do valor de R\$ 938 milhões a recolher, a título de IRRF s/ JCP, creditando-se as contas de Passivo de IRRF, e a débito da conta de passivo de JCP - 2194100002:**

| Visão de entrada |            |                 |                          |             |      |
|------------------|------------|-----------------|--------------------------|-------------|------|
| Nº documento     | 5600004531 | Empresa         | 1001                     | Exercício   | 2018 |
| Data documento   | 31.08.2018 | Data lançamento | 31.08.2018               | Período     | 8    |
| Referência       |            | Nº geral        |                          |             |      |
| Moeda            | BRL        | Existem textos  | <input type="checkbox"/> | Grp.Jedgers |      |

</

**6) Deliberação – Ata de 25/07/2018 – transferência do valor deliberado, líquido do IRRF, para o banco custodiante – Bradesco, e para a acionista Mitsui & Co Ltd – através de débito na conta contábil de passivo de JCP – 2194100002:**

| Visão de entrada |            |                 |                          |             |      |
|------------------|------------|-----------------|--------------------------|-------------|------|
| Nº documento     | 1900032133 | Empresa         | 1001                     | Exercício   | 2018 |
| Data documento   | 20.09.2018 | Data lançamento | 20.09.2018               | Período     | 9    |
| Referência       | JCP        | Nº geral        |                          |             |      |
| Moeda            | BRL        | Existem textos  | <input type="checkbox"/> | Grp.Jedgers |      |

</

|                  |             |  |                 |                          |  |             |      |  |  |
|------------------|-------------|--|-----------------|--------------------------|--|-------------|------|--|--|
| Visão de entrada |             |  |                 |                          |  |             |      |  |  |
| Nº documento     | 190003 0300 |  | Empresa         | 1001                     |  | Exercício   | 2018 |  |  |
| Data documento   | 20.09.2018  |  | Data lançamento | 20.09.2018               |  | Período     | 9    |  |  |
| Referência       | JCP MITSUI  |  | Nº geral        |                          |  |             |      |  |  |
| Moeda            | BRL         |  | Existem textos  | <input type="checkbox"/> |  | Grp.Jedgers |      |  |  |

Concluo, portanto, que ao contrário do que aduz a DRJ, a deliberação quanto ao pagamento de JCP poderia ter sido realizada no ano-calendário de sua apuração, não estando condicionada ao limite temporal para o encaminhamento da ECD e ECF. A deliberação quanto a destinação do lucro, seja por dividendos ou atribuição do valor do dividendo mínimo obrigatório ao JCP pode ser realizada com base em balanços levantados especificamente para esse fim, conforme consta no Estatuto Social da empresa. E não tendo manifestado a opção quanto ao pagamento de JCP no ano-calendário, não há falar-se em despesa incorrida de JCP, e portanto inexistente a inexatidão da escrituração da despesa como o pretende a DRJ.

A DRJ afastou a acusação fiscal quanto a individualização do pagamento do JCP, que considerou atendido por meio dos livros auxiliares e de planilha contida em arquivos não paginável juntados aos autos, conforme o seguinte excerto do voto:

Por fim, em relação à alegação de que o pagamento dos JCP não foi individualizado, a Interessada possui razão. O § 10 do art. 75 da IN RFB nº 1.700, de 2017, dispõe que os JCP devem ser escriturados individualmente na escrituração contábil, mas sem um maior detalhamento. A Interessada apresentou livro de registro de ações escriturais com planilha referente à deliberação de pagamento de JCP, do que se considera ter sido escriturado de forma individualizada, mesmo que em livros auxiliares. Tal fato foi corroborado pela planilha contida no arquivo não-paginável de fl. 633 e pela DIRF no arquivo não-paginável de fl. 632. Ora, torna-se incongruente dispor que não teria havido escrituração individual enquanto foi informado à própria RFB quem recebeu os JCP individualmente. Como o lançamento não indicou nenhum outro elemento para justificar a falta de individualização, deve-se considerar respeitada a exigência para que os pagamentos ocorressem de forma individualizada.

De fato, a contribuinte juntou petição à e-fl. 15469 para a juntada do livro de registro de ações escriturais (e-fls. 15470 a 21312) e planilha de deliberação do JCP distribuídos (e-fls. 21313 a 22074).

Acompanho o entendimento da DRJ que os documentos apresentados comprovam que não houve infração ao art. 9º da Lei nº 9.430/96 quanto a falta de individualização dos beneficiários do pagamento de JCP.

Em resumo, concordo com a DRJ que os documentos apresentados comprovam que não houve infração ao art. 9º da Lei nº 9.430/96 quanto a falta de individualização dos beneficiários do pagamento de JCP.

No entanto, discordo do entendimento da DRJ quanto a dedução do JCP de 2017 no ano de 2018 configurar mera inexatidão da escrituração da despesa quanto ao período de apuração, tratando de dedução indevida de despesa e portanto reestabeleço o lançamento de ofício com a glosa da referida despesa.

A DRJ deixou de analisar os argumentos da contribuinte em relação à multa de ofício e à multa isolada, por perda de objeto.

Assim, por ter restabelecido o lançamento, que fora exonerado pela instância *a quo*, determino a devolução do processo à DRJ para a apreciação dos argumentos da contribuinte apenas em relação à multa de ofício e à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Pelo fato do lançamento de ofício da CSLL serem baseados nos mesmos pressupostos fáticos e jurídicos do IRPJ, o lançamento da CSLL também deve ser reestabelecido.

**Conclusão**

Por todo o exposto, voto em CONHECER do recurso de ofício, e no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, com a rejeição da acusação fiscal quanto a falta de individualização dos beneficiários do pagamento do JCP, mas mantendo a acusação de inobservância do regime de competência para dedução do JCP, determinando-se o retorno dos autos à DRJ para apreciação dos argumentos da contribuinte quanto à multa de ofício e à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama