



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721234/2013-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.716 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE COMO DESPESA EM ANO-CALENDÁRIO POSTERIOR AO DO EMPREGO DO CAPITAL DOS SÓCIOS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

A faculdade concedida pela lei para pagamento dos juros sobre capital próprio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, encontrando-se, a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes, restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores, por força da necessária observância do regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto, que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauricio Novaes Ferreira (relator), Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA contra o acórdão n.º 16-90.497, proferido em 24/10/2019 pela 4ª Turma de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo e assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO.

Os documentos que fundamentam contestação a lançamento tributário devem ser apresentados juntamente com a impugnação administrativa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RELATIVO A ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR. DEDUTIBILIDADE DA DESPESA INCORRIDA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA.

A faculdade concedida pela lei para pagamento dos juros sobre capital próprio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, encontrando-se, a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes, restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores, por força da necessária observância do regime de competência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem relatar o feito até o julgamento acima ementado, adoto o relatório produzido no acórdão proferido pela DRJ, complementando-o em seguida, com os fatos a ele posteriores:

AUTO DE INFRAÇÃO

Em decorrência de ação fiscal direta, conduzida pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo/SP, a contribuinte acima identificada foi autuada em 29/05/2013 (fls. 87 e 94), e intimada a recolher o crédito tributário constituído relativo ao IRPJ, CSLL, multa

proporcional e juros de mora, referentes a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2010.

2. Conforme descrito nos Autos de Infração (fls. 86 a 98) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 100 a 102), a contribuinte cometeu a infração de exclusão indevida na apuração do Lucro real.

3. Tendo em vista o apurado, foram lavrados, conforme preceitua o artigo 9º do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, os seguintes Autos de Infração:

3.1. IRPJ (fls. 86 a 92):

3.1.1. Exclusões/Compensações não Autorizadas na Apuração do Lucro Real – Exclusões Indevidas - com base nos artigos 247, 250, 274 e 347, do Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), 3º da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, e 177 da Lei n.º 6.404, de 15/12/1976.

3.1.2. O crédito tributário, com juros de mora calculados até 05/2013, totalizou o montante de R\$ 2.862.886,07.

3.2. CSLL (fls. 93 a 98):

3.2.1. Exclusões Indevidas da Base de Cálculo Ajustada da CSLL – Exclusões Indevidas - com base na fundamentação legal indicada à fl. 95.

3.2.2. O crédito tributário, com juros de mora calculados até 05/2013, totalizou o montante de R\$ 1.034.941,71.

4. O enquadramento legal da multa de ofício aplicada é o artigo 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/1996 (com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15/06/2007); o enquadramento legal dos juros de mora aplicado é o artigo 61, § 3º, da mesma Lei n.º 9.430, de 27/12/1996 (fls. 92 e 98).

5. Irresignada com os lançamentos, em 27 de junho de 2013 a empresa apresentou a impugnação às fls. 106 a 120, instruída com os documentos às fls. 121 a 338 (posteriormente complementados, em 12/07/2013, por documentos às fls. 339 a 343), na qual alega, em síntese, o seguinte (títulos e sequência de acordo com o apresentado pela Defendente):

I - Breve resumo dos fatos

5.1. Cabe esclarecer que os juros sobre capital próprio, no montante de R\$ 5.772.767,21, foram calculados com base no balanço patrimonial referente a 31.12.2009, tendo sido o seu pagamento objeto de deliberação dos sócios da Impugnante em 03.09.2010 (doc. 03), período em que houve a dedução das despesas correspondentes (doc. 04).

5.2. A fiscalização não fez qualquer objeção ao cálculo dos juros sobre capital próprio, fundamentando o lançamento de IRPJ e CSLL tão somente na alegação de que não teria sido observado o regime de competência das despesas correspondentes, o que teria resultado na redução indevida do imposto e contribuição a pagar.

5.3. Não obstante a seriedade do trabalho fiscal, os AI resultantes devem ser cancelados integralmente, data máxima vénia, conforme se passará a demonstrar.

II - O DIREITO

II.1 - Improcedência *ab initio* do auto de infração em razão da má aplicação do artigo 273 do Decreto n.º 3.000/1999 - Inobservância do PN 02/96

5.4. Conforme explicitado anteriormente, a fiscalização realizou o lançamento de ofício de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa e juros, calculados sobre o valor referente a despesas com juros sobre capital próprio, por alegadamente não ter sido observado o regime de competência.

5.5. Contudo, o lançamento não deve subsistir, uma vez que a fiscalização não comprovou que a alegada inobservância do regime de competência acarretou a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real.

5.6. É cediço que uma das regras que regem a atuação da administração é a legalidade. Assim, é imprescindível que, de um lado, a administração aja com oficialidade (iniciativa pela apuração da verdade material), sem, por outro lado, jamais exceder os limites da lei.

5.7. Como bem dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o ato de lançamento ou, mais precisamente, a constituição do crédito tributário, impõe o cumprimento de determinados requisitos por parte da fiscalização.

5.8. Sobressai desse dispositivo legal o dever (atividade vinculada e obrigatória), da Administração Tributária, de averiguar a subsunção do fato gerador concreto à previsão hipotética contida na norma geral e abstrata, individualizando-o e qualificando-o, ou seja, "determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível".

5.9. A disposição legal é dirigida, indistintamente, seja à Administração seja ao contribuinte. Não há no texto legal, até mesmo em obediência à máxima da equidade, qualquer permissivo a que a fiscalização se furte ao seu cumprimento e fique livre de produzir a documentação legal dentro do mesmo rigor que se exige do contribuinte.

5.10. No presente caso, além da regra geral do artigo 142 do CTN, a fiscalização tinha por obrigação observar o quanto disposto no artigo 273 do RIR/1999:

Art. 273. A inexactidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de

apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexactidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16). (negritos acrescidos pela Recorrente)

5.11. A redação do dispositivo acima transcrito é clara no sentido de que o descumprimento do regime de competência não implica, por si só, a obrigação de recolher tributo. É obrigatório proceder à reconciliação dos resultados, com o propósito de apurar se há efetivamente saldo de imposto devido e não pago em função do descumprimento do regime de competência.

5.12. O lançamento fundado na inobservância do regime de competência deve ser precedido do procedimento descrito no Parecer Normativo COSIT nº 2/1996, sob pena de carecer dos mínimos requisitos de liquidez e certeza. Em especial, deve a autoridade fiscal atentar para o que dispõe o item 5.2. do citado parecer normativo:

5.2 - O § 4º transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexactidão 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. (grifos acrescidos pela Litigante)

5.13. Com efeito, admitindo-se ter havido a inobservância do regime de competência, a fiscalização obrigatoriamente deveria ter procedido à reconstituição da apuração do lucro líquido de 2009, deduzindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas que alega pertencerem ao período. Tudo isto para poder verificar se a postergação da despesa perpetrada, supostamente, pela Impugnante, teria, efetivamente, resultado em recolhimento a menor de tributos; ou, simplesmente, teria acarretado mora no pagamento dos montantes devidos. Fosse esta última a hipótese verificada, não caberia, por óbvio, o lançamento do principal dos tributos envolvidos, mas, quando muito, a exigência isolada de multa de mora e juros de mora.

5.14. Ocorre que, para ter certeza quanto a qual situação teria se configurado no caso presente, não existe mecanismo presuntivo de que poderia lançar mão a autoridade fiscal. Nem seria legítima a simples glosa das despesas consideradas

indedutíveis, e o lançamento dos tributos correspondentes, no período em que tivera ocorrido tal glosa. A adoção da reapuração dos resultados tributáveis, mediante a realocação das despesas postergadas em seu período de competência, e a verificação dos reflexos nos períodos seguintes, afigura-se providência cogente para a verificação quanto a ter-se configurado eventual efeito de postergação ou diferimento, o qual, repita-se, tornaria defeso o lançamento do principal dos tributos em discussão (transcreve jurisprudência).

II. 2 - Dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio

5.15. Apesar de suficientemente demonstrada a improcedência do lançamento em razão da inobservância do Parecer Normativo COSIT n.º 2/1996, a Impugnante entende ser pertinente a exposição de razões que demonstram que é equivocada a glosa de despesa de juros sobre capital próprio em exercício diverso daquele que serve de base para cálculo do pagamento.

5.16. Não há, em absoluto, qualquer censura a se assinalar com relação a esta conduta; descabe, ademais, cogitar-se de inobservância do regime de competência.

5.17. Como exposto acima, a inobservância do regime de competência não acarreta a indedutibilidade das despesas, sendo devido tributo somente no caso de redução indevida da base de cálculo ou acréscimos moratórios no caso de postergação, inequivocamente constatada após a reconciliação do lucro líquido e lucro real do período e exercícios posteriores. Além disso, cabe demonstrar a pertinência das despesas de juros sobre capital próprios no exercício em que ocorreu seu efetivo pagamento.

5.18. Os juros sobre capital próprio representam remuneração ao sócio/acionista pelo capital investido na sociedade, introduzida no ordenamento jurídico nacional pela Lei n.º 9.249, de 26/12/1995:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 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.

(...) (grifos acrescidos pela Impugnante)

5.19. O artigo 9º da Lei n.º 9.249/1995 acima transcrito autorizou a pessoa jurídica a deduzir do lucro real como despesa os valores pagos ou creditados aos titulares, sócios ou acionistas a título de juros sobre capital próprio. O dispositivo legal trouxe condições para a dedutibilidade dos juros, quais sejam: (i) de ordem quantitativa, a variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (os juros são calculados pela multiplicação das contas do

patrimônio líquido pela TJLP); e (ii) a existência de lucros no período ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante equivalente ou superior a duas vezes os juros estipulados.

5.20. Como se apreende da redação da lei, não há imposição de qualquer outro limite, como o de que os juros sobre capital próprio somente poderiam ser deduzidos como despesa exclusivamente no exercício a que se referem os valores que serviram de base de cálculo da remuneração, como pretende a fiscalização.

5.21. É evidente, portanto, que a alegação de que a Impugnante não estaria autorizada a deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL as despesas com juros sobre capital próprio pagos em 2010, referentes a 2009, - fundamentação que, frise-se, não foi aventada nos autos de infração impugnados e é discutida somente a título de argumentação - não encontra guarida na legislação tributária.

5.22. Ao revés, constata-se do texto legal que somente podem ser deduzidos do lucro real os juros sobre capital próprio pagos ou creditados, não cabendo, portanto, seu aproveitamento como despesa em momento anterior.

5.23. De fato, analisando-se a alegação da fiscalização acerca do regime de competência em cotejo com o ordenamento jurídico, impõe-se a conclusão de que a pessoa jurídica incorre em tais despesas somente no momento do seu pagamento ou crédito.

5.24. O artigo 247 do RIR/1999 conceitua o lucro real como o lucro líquido ajustado do período de apuração com observância das disposições das leis comerciais, que, por sua vez, determinam que serão computadas no resultado do exercício as despesas pagas ou incorridas no período.

5.25. Despesas pagas são facilmente identificáveis como aquelas efetivamente desembolsadas. Por outro lado, a compreensão do conceito de despesas incorridas pode necessitar de maior investigação. Em razão disso e da necessidade de delimitar o conceito de despesa incorrida para observância do regime de competência, foi publicado o Parecer Normativo CST n.º 58/1977, que esclarece:

4.3 - Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

5. A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas (art. 162, § 1º, do RIR/75), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior.

6. Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência

com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.

7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranqüilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado § 1º do artigo 162 do RIR/75. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como as pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente. (grifos e negritos acrescidos pela Defendente)

5.26. Assim, fica claro, pelo teor das normas citadas, que uma despesa considera-se incorrida no momento em que surge incondicionalmente a obrigação de pagar, em que ela se torna exigível; e neste momento, por força do regime de competência, cabe o seu reconhecimento.

5.27. No caso dos juros sobre capital próprio, a obrigação de remunerar os titulares, sócios ou acionistas torna-se exigível mediante a deliberação societária que determina o pagamento (fixando valores e data). Anteriormente ao ato societário que delibera o pagamento da remuneração, não se pode falar em direito exigível de recebimento por parte dos titulares, e, portanto, não é cabível reconhecer qualquer despesa correspondente, uma vez que nela não se incorreu.

5.28. Assim, não é razoável extrair do artigo 29 da Instrução Normativa SRF n.º 11/1996 restrição não prevista na lei, tampouco na própria instrução, pois esta apenas enfatiza que a dedução das despesas com juros sobre capital próprio deve observar o regime de competência, o que, como demonstrado, implica em serem as despesas reconhecidas no período em que incorridas, ou seja, no período em que surgiu incondicionalmente a obrigação de pagamento.

5.29. Fica claro, portanto, que não houve inexatidão quanto ao período de reconhecimento das despesas com juros sobre capital próprio pagos em 2010 pela Impugnante, referentes ao ano de 2009, uma vez que a deliberação societária que determinou o pagamento da remuneração aos sócios deu-se em 03/09/2010, tendo somente neste momento surgido o direito de crédito dos sócios e, conseqüentemente, somente após tal ato pode-se falar em despesa incorrida. Dessa forma, é forçoso concluir que a Impugnante observou o regime de competência ao reconhecer em 2010 as despesas com juros sobre capital próprio deliberados e pagos naquele ano, ainda que referentes ao ano anterior.

5.30. Outrossim, não obstante a clareza de que as despesas com juros sobre capital próprio competem ao período em que pagas ou creditadas, e não a período anterior, a Impugnante entende salutar trazer ainda outra evidência da conformidade do procedimento adotado.

5.31. Como é cediço, o reconhecimento de despesas pelo devedor guarda correspondência com a disponibilidade da renda pelo credor. Por essa razão, a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio corresponde à aquisição de disponibilidade da renda pelos sócios e sua tributação na fonte pelo imposto de renda, como, inclusive, foi explicitado no relatório do processo legislativo de debate e aprovação do projeto que originou a Lei n.º 9.249/1995:

Da necessidade de tributar na fonte os juros sobre o capital próprio, advém a exigência de que esses juros sejam pagos ou creditados, para saque incondicional, a sócios ou acionistas, visto que a incidência tributária só haverá de sustentar-se no Poder Judiciário caso se configure a efetiva aquisição da disponibilidade desses recursos, por parte dos sócios ou acionistas. Vale dizer, caso se configure o fato gerador do imposto de renda.

Por essa razão, não tivemos condições de acolher as sugestões que propunham a dedução dos juros como mero ajuste de exclusão do lucro líquido, para determinação do lucro real, independentemente de seu pagamento ou crédito a sócios ou acionistas. Pelo mesmo motivo, não acolhemos sugestões no sentido de desvincular o momento do débito dos juros do momento de seu pagamento ou crédito aos beneficiários. (negritos acrescidos pela Recorrente)

5.32. Em regra, o crédito dos juros sobre o capital próprio, à conta dos sócios ou acionistas, é contemporânea da deliberação de pagar aquelas quantias. Confirma-se, portanto, a irrelevância do período de apuração da base de cálculo dos juros sobre o capital próprio para a definição do período a que competem as despesas incorridas pela pessoa jurídica que os paga. Este corresponde ao período da deliberação, normalmente (como ocorre, aliás, no caso presente) coincidente com a data do pagamento ou crédito aos sócios ou acionistas (transcreve jurisprudência administrativa e judicial).

5.33. Da leitura dos precedentes mencionados, apreende-se que é correto o entendimento de que a legislação aplicável não só não desautoriza a dedução de juros sobre capital próprio em período diverso daquele utilizado como parâmetro para seu cálculo, como determina que as despesas correspondentes sejam reconhecidas somente no momento em que ocorra a deliberação quanto ao respectivo pagamento. Por todos esses motivos, patente a impropriedade do auto de infração lavrado contra a Impugnante, mostra-se imperioso seu cancelamento.

II.3 - Subsidiariamente, do efeito de postergação de pagamento de tributo

5.34. Ainda, subsidiariamente às razões apresentadas acima para cancelamento integral dos autos de infração, deve ser reconhecido que não se tratou de redução indevida do lucro real. Senão, vejamos.

5.35. No quarto trimestre de 2009 (IRPJ e CSLL apurados na periodicidade trimestral), a Impugnante apurou prejuízo fiscal, no montante de R\$ 14.876.504,30. Do primeiro ao terceiro trimestre de 2010, a Impugnante apurou lucro e compensou o prejuízo fiscal, observado em cada período de apuração o limite de 30% do lucro líquido ajustado. No terceiro trimestre de 2010, o prejuízo fiscal compensado correspondeu a 20% do lucro líquido do período. Com efeito, o montante de R\$ 14.962.034,94, se adicionado do valor pago a título de juros sobre capital próprio (R\$ 5.772.767,21), corresponderia a 26% do lucro líquido do trimestre. No quarto trimestre de 2010, não havia qualquer saldo de prejuízo fiscal a compensar, de forma que fica evidente que a falta de inclusão das despesas com juros sobre capital próprio em 2009 teria acarretado, quando muito, a simples postergação da despesa. Para melhor ilustração, segue abaixo tabela com os números mencionados:

Período	Lucro Real antes da compensação do prejuízo	Prejuízo compensado	Prejuízo/Lucro	Lucro Real
4º tri / 2009	-R\$ 14.876.504,30	-	0%	-R\$ 14.876.504,30
1º tri / 2010	R\$ 19.805.121,82	R\$ 5.941.536,55	30%	R\$ 13.863.585,27
2º tri / 2010	R\$ 73.522.710,38	R\$ 22.056.813,11	30%	R\$ 51.465.897,27
3º tri / 2010	R\$ 74.682.746,39	R\$ 14.962.034,94	20%	R\$ 59.720.711,45
4º tri / 2010	R\$ 85.251.245,56	-	0%	R\$ 85.251.245,56

5.36. De fato, analisando as declarações de IRPJ e CSLL para os períodos de 2009 e 2010, constata-se que, houvesse a Impugnante reconhecido a despesa de juros sobre capital próprio no último trimestre de 2009, não haveria qualquer alteração na apuração dos tributos nos períodos posteriores, uma vez que em 2010 foi compensado prejuízo fiscal dentro do limite legal, até o terceiro trimestre, em que o montante de prejuízo compensado somado ao valor da despesa com juros correspondeu a 26% do lucro do período. Assim, caso a Impugnante tivesse deduzido as despesas com juros no último trimestre de 2009, o único efeito seria apuração de prejuízo fiscal maior, que poderia ser compensado nos três primeiros trimestres de 2010, como se percebe da tabela abaixo, com a inclusão das despesas com juros ao montante de prejuízo compensado no terceiro trimestre.

Período	Lucro Real antes da compensação do prejuízo	Prejuízo compensado	Prejuízo/Lucro	Lucro Real
4º tri / 2009	-R\$ 20.649.271,51	-	0%	-R\$ 20.649.271,51
1º tri / 2010	R\$ 19.805.121,82	R\$ 5.941.536,55	30%	R\$ 13.863.585,27
2º tri / 2010	R\$ 73.522.710,38	R\$ 22.056.813,11	30%	R\$ 51.465.897,27
3º tri / 2010	R\$ 80.455.513,60	R\$ 20.734.802,15	26%	R\$ 59.720.711,45
4º tri / 2010	R\$ 85.251.245,56	-	0%	R\$ 85.251.245,56

5.37. Fica evidente, pois, que não houve qualquer prejuízo ao Fisco ou redução indevida de IRPJ e CSLL, tampouco houve sequer a postergação do pagamento desses tributos, razão pela qual não cabe cobrança alguma contra a Impugnante (transcreve jurisprudência administrativa).

5.38. Embora não corresponda exatamente ao presente caso, a Súmula CARF nº 36 esclarece que somente é cabível a cobrança de tributo quando a inobservância do regime de competência implica redução do montante arrecadado aos cofres públicos, ou atraso no pagamento, *in verbis*: “A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente” (grifos do original). Nada disto ocorreu no caso vertente.

5.39. Repita-se: tivessem as despesas de juros sobre o capital próprio incorridas pela Impugnante sido apropriadas no período de competência entendido correto pela fiscalização, o montante devido, a título de IRPJ e CSLL, assim como o momento de recolhimento destes valores, não sofreria qualquer alteração, se comparado com aquilo que se verificou, efetivamente, no caso vertente. Impossível prosperar, portanto, qualquer pretensão fiscal, mesmo referente a juros ou multa de mora, diante do peculiar efeito de postergação ou diferimento acima demonstrado.

IV - PEDIDO

5.40. Requer a Impugnante seja a presente Impugnação recebida, regularmente processada, e, ao final e ao cabo, o auto de infração seja julgado integralmente improcedente. Requer, também, a produção de todas as provas admitidas em direito.

5.41. Por fim, solicita a Impugnante que todas as intimações e comunicações referentes ao presente processo administrativo sejam remetidas ao endereço da Impugnante, constante do cadastro da Receita Federal do Brasil, bem como para o escritório de seus advogados infra assinados, localizado na Avenida Brigadeiro Faria Lima, nº 3.155, CEP 01452-919, São Paulo, Capital.

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

6. Termo de Verificação Fiscal foi exarado (fls. 100 a 102), com descrição dos fatos e fundamentação legal pertinente.

EXTRATO DO PROCESSO

7. Extrato do Processo foi colacionado à fls. 344 a 346.

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

8. À fl. 347 consta despacho do órgão de origem, de 08/08/2013, no qual atesta a tempestividade do contraditório apresentado e encaminha os autos para julgamento.

Inobstante os argumentos da defesa, a Turma Julgadora da DRJ de São Paulo houve por bem julgar improcedente a impugnação, conforme decisão acima ementada.

Cientificada do acórdão de impugnação em 30/10/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 381), a Contribuinte interpôs, em 26/11/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 383) o recurso voluntário de fls. 384 a 400.

No apelo, a Recorrente essencialmente reproduz os argumentos apresentados na peça impugnatória, e finaliza o recurso com as seguintes conclusões e pedido:

III - CONCLUSÕES

24. Em suma, conclui-se pelas razões de fato e de direito acima expostas que:

a) O auto de infração lavrado contra a Recorrente é improcedente, em vista da inobservância dos procedimentos estipulados no art. 273 do Regulamento do Imposto de Renda e no Parecer Normativo COSIT nº 2/1996;

b) De acordo com as normas citadas, a inexatidão quanto ao período de reconhecimento de despesas por si só não acarreta a obrigação de recolhimento de tributo, sendo imprescindível a recomposição da apuração de tributos dos períodos pertinentes para verificar a efetiva redução indevida dos tributos recolhidos, o que não ocorreu no caso presente;

c) Ainda que acatado o entendimento esposado pela fiscalização de que houve inobservância do regime de competência, não houve a redução de IRPJ e CSLL, tampouco a postergação de pagamento desses tributos, considerando que no último trimestre de 2009 a Recorrente apurou prejuízo fiscal, e que o montante de prejuízo compensado nos trimestres seguintes de 2010 não excedeu o limite legal de 30% do lucro do período, ainda que somada a despesa com juros;

d) Não é cabível a alegação do Acórdão Recorrido no sentido de que as despesas com JCP são dedutíveis apenas no período a que se referem os lucros ou reservas que servem como base de cálculo para a remuneração; e

e) A legislação não traz tal limitação temporal e, ademais, como corroborado por precedentes do CARF e do Judiciário, não procede a acusação de que teria havido, no caso vertente, inobservância ao regime de competência, pois as despesas com juros devem ser reconhecidas somente no momento em que surge a obrigação incondicional de pagamento ou crédito aos sócios, isto é, quando a sociedade delibera pagar os respectivos montantes.

IV – PEDIDO

25. A Recorrente requer seja o presente Recurso Voluntário recebido, regularmente processado, e, ao final, o auto de infração seja julgado integralmente improcedente.

Ato contínuo, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, Relator.

1 – CONHECIMENTO

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido por este Colegiado.

2 – MÉRITO

A questão trazida para julgamento é recorrente no âmbito deste e outros Colegiados deste CARF. Trata-se da discussão ligada à dedutibilidade, ou não, das despesas com Juros sobre o Capital Próprio (JCP) apropriadas em períodos posteriores aos utilizados como parâmetro para o seu pagamento.

O fisco, de acordo com o relatório acima, considerou que a Contribuinte excluiu indevidamente do lucro real de 2010 despesas que não pertenciam ao exercício, conduta que considerou vedada pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por se tratar de despesa condicionada ao princípio de competência.

A Contribuinte, por outro lado, defende-se alegando, em brevíssimo resumo, que a Lei não estabelece restrições para que a dedução ocorra em períodos posteriores; que a despesa somente seria incorrida com a deliberação pelo pagamento, o que ocorreu em 2010, portanto com acatamento ao regime de competência; que se admitisse que o registro se deu em desacordo com a competência da despesa, caberia ao fisco comprovar (e não comprovou) que houve, em relação ao ano-calendário a que estivesse vinculada, postergação do pagamento do imposto ou redução indevida do lucro líquido, o que não teria ocorrido no presente caso.

Penso que não assiste razão para a insurgência da Contribuinte.

A defesa da Recorrente inicia-se com os seguintes fundamentos:

II.1 – Dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio

6. A glosa de despesa de JCP relativa a exercício diverso daquele que serve de base para cálculo do pagamento, no caso presente, é totalmente insubsistente. Não há, em absoluto, qualquer censura a se assinalar com relação a esta conduta; descabe, ademais, cogitar-se de inobservância do regime de competência.

[...]

8. Os juros sobre capital próprio representam remuneração ao sócio/acionista pelo capital investido na sociedade, introduzida no ordenamento jurídico nacional pela Lei nº 9.249, de 26/12/1995, que dispõe in verbis:

[...]

9. O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 acima transcrito autorizou a pessoa jurídica a deduzir do lucro real como despesa os valores pagos ou creditados aos titulares, sócios ou acionistas a título de JCP. Ao fazê-lo, este dispositivo prevê um “mecanismo de integração” que objetiva evitar a dupla tributação da renda, observada nos casos em que se tributa o lucro empresarial tanto na pessoa jurídica quanto nos sócios (pessoas físicas ou jurídicas). Além disso, ao prever a possibilidade de dedução das despesas com JCP, o ordenamento induz a preferência ao investimento de capital próprio dos sócios em detrimento da capitalização da companhia com recursos de terceiros.

10. O pagamento de JCP é uma opção do contribuinte, que poderá distribuir lucros como “JCP”, e ou como “dividendos”. E por se tratar de opção, o art. 9º as condições para a dedutibilidade dos juros, quais sejam: (i) de ordem quantitativa, a variação *pro rata die* da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (os juros são calculados pela multiplicação das contas do patrimônio líquido pela TJLP); e (ii) a existência de lucros no período ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante equivalente ou superior a duas vezes os juros estipulados.

11. O legislador é claro ao estabelecer os elementos necessários para a dedutibilidade dos valores distribuídos a título de JCP, não autorizando a dedutibilidade dos montantes que não se encaixem nestes termos. Esta clareza é importante na medida em que confere a necessária segurança jurídica ao contribuinte que se vale da lei ordinária para estabelecer os limites dentro dos quais o seu agir estará em conformidade com a opção que lhe foi outorgada.

12. Conforme se apreende da redação da lei, não há imposição de qualquer outro limite, tal como o de que os JCP somente poderiam ser deduzidos como despesa exclusivamente no exercício a que se referem os valores que serviram de base de cálculo da remuneração. O único limite temporal estabelecido pelo art. 9º é de que este será dedutível apenas com relação ao período em que o acionista manteve o seu capital investido na sociedade, devendo o seu cálculo ser realizado “*pro rata dia*”.

13. Note-se, inclusive, que ao prever como condição a existência de lucros no período, “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”, o legislador deixou claro que a deliberação atinente ao pagamento de JCP poderia alcançar o lucro atinente a períodos anteriores ao de seu pagamento.

[...]

15. Ao revés, constata-se do texto legal que somente podem ser deduzidos do lucro real os JCP *pagos ou creditados*, não cabendo, portanto, seu aproveitamento como despesa em momento anterior ao efetivo pagamento.

16. A fundamentação utilizada pela autoridade fiscal, consubstanciada no art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996, no sentido de que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, deve ser interpretada em conformidade com o ordenamento de maneira geral. Nestes termos, a melhor interpretação é no sentido de que as despesas relativas aos JCP devem ser reconhecidas no período em que for deliberado o seu crédito ou pagamento.

17. O art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda conceitua o lucro real como o lucro líquido ajustado do período de apuração com observância das disposições das leis comerciais¹, que, por sua vez, determinam que serão computadas no resultado do exercício as despesas *pagas ou incorridas* no período.

[...]

19. Assim, fica claro, pelo teor das normas citadas, que uma despesa considera-se incorrida no momento em que surge, em caráter definitivo e incondicional, a obrigação de pagar, em que ela se torna exigível; e neste momento, por força do regime de competência, cabe o seu reconhecimento.

20. Conforme reconhece o próprio Acórdão Recorrido, no caso dos JCP, a obrigação de remunerar os titulares, sócios ou acionistas torna-se exigível mediante a deliberação societária que determina o pagamento (fixando valores e data). Nesse sentido, é o que diz o Acórdão Recorrido:

[...]

22. Não é razoável, portanto, extrair do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996 – como fez o auto de infração e o Acórdão Recorrido – restrição não prevista na lei, tampouco no próprio ato normativo, pois este apenas enfatiza que a dedução das despesas com JCP deve observar o regime de competência, o que, como demonstrado, implica em serem as despesas reconhecidas no período em que incorridas, ou seja, no período em que surgiu incondicionalmente a obrigação de pagamento. Frise-se, ainda, que as instruções normativas são fontes secundárias do Direito, cuja função é de apenas explicitar as normas enunciadas pelas fontes primárias do Direito, tais como a Lei nº 9.429/1995, que como já se viu, em nenhum momento impede a dedutibilidade de JCP calculados com base em exercícios anteriores.

23. Fica claro, portanto, que ao contrário do que quer fazer crer a autoridade fiscal, não houve inexistência quanto ao período de reconhecimento das despesas com JCP deliberados e pagos em 2010 pela Recorrente, referentes ao ano de 2009, uma vez que a deliberação societária que determinou o pagamento da remuneração aos sócios deu-se em 03/09/2010, tendo somente neste momento surgido o direito de crédito dos sócios. Consequentemente, somente após tal ato pode-se falar em despesa incorrida. Assim, é forçoso concluir que a Recorrente observou o regime de competência ao reconhecer em 2010 as despesas com JCP deliberados e pagos naquele ano, ainda que referentes ao ano anterior.

[...]

25. Como se sabe, o reconhecimento de despesas pelo devedor guarda correspondência com a disponibilidade da renda pelo credor. Por essa razão, a dedutibilidade dos JCP corresponde à aquisição de disponibilidade da renda pelos sócios e sua tributação na fonte pelo imposto de renda, como, inclusive, foi explicitado no relatório do processo legislativo de debate e aprovação do projeto que originou a Lei nº 9.249/1995:

[...]

26. Em regra, o crédito dos JCP, à conta dos sócios ou acionistas, é contemporâneo da deliberação de pagar aquelas quantias. Confirma-se, portanto, a irrelevância do período de apuração da base de cálculo dos JCP para a definição do período a que competem as despesas incorridas pela pessoa jurídica que os paga. Este corresponde ao período da deliberação, normalmente (como ocorre, aliás, no caso presente) coincidente com a data do pagamento ou crédito aos sócios ou acionistas.

[...]

A Recorrente finaliza o tópico apresentando decisões deste Conselho e do Poder Judiciário que confirmariam sua argumentação.

De acordo com o transcrito, sustenta a Contribuinte que o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 estabelece os critérios para dedução da JCP e dentre eles não há condição de ser deduzida como despesa unicamente no período a que se referem os valores que serviram de base de cálculo da remuneração. Acrescenta que a despesa somente foi incorrida em 2010, após deliberação da pessoa jurídica quanto ao pagamento, razão pela qual considera que este seria o exercício de competência da despesa. Finaliza afirmando que há correspondência entre o período

de reconhecimento da despesa pelo devedor e o recebimento pelo credor, e que no caso do JCP, este período ocorre quando da deliberação pelo pagamento da remuneração.

São muitas as decisões deste Conselho que se contrapõem aos fundamentos apresentados pela Recorrente. Peço vênia para transcrever parcialmente, e adotar como fundamento para decidir, o acórdão nº 9101-003.814, relatado pelo ex Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.***

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indica-la em nota e ressaltar esses efeitos.

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo.

Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é conseqüência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI, em seu Manual:

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começa a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional.

Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, 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.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão n.º 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembleia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 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 subseqüentes.

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas diferente do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2004 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, 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, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los.

Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95 não foi "**despesa de juros pagos ou creditados**", foi apenas "**juros pagos ou creditados**"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas incorridas no exercício e pagas no mesmo exercício**. Portanto, os "**juros**" devem ser entendidos como "**despesa de juros**" e "**obrigações/dívidas de juros**".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Esse segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Pelo exposto, a conclusão possível no presente caso é de impossibilidade de apropriação, em 2010, dos juros sobre capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido da pessoa jurídica no ano-calendário 2009, devendo-se, por consequência, manter-se hígida a decisão recorrida, bem como ratificar-se a autuação fiscal que inaugurou a fase contenciosa do processo.

A Contribuinte advoga ainda que, mesmo que a despesa não tivesse sido reconhecida no período de competência, a autoridade fiscal deveria comprovar que teria havido redução indevida do lucro real ou postergação de despesa e que, neste caso, a sanção seria diversa da aplicada. Eis os termos do recurso voluntário:

II.2 –Inobservância do PN 02/96 e Ausência de Redução Indevida do Lucro Real

01. Não obstante serem os valores distribuídos a título de JCP dedutíveis da apuração do lucro real, frise-se que o lançamento não deve subsistir, uma vez que a fiscalização não comprovou que a alegada inobservância do regime de competência acarretou a postergação do pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real.

[...]

06. No presente caso, além da regra geral do art. 142 do CTN, a fiscalização tinha por obrigação observar o quanto disposto no art. 273 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda vigente à época dos fatos), *in verbis*:

[...]

07. A redação do dispositivo acima transcrito é clara no sentido de que o descumprimento do regime de competência não implica, por si só, a obrigação de recolher tributo. É obrigatório proceder à reconciliação dos resultados, com o propósito de apurar se há efetivamente saldo de imposto devido e não pago em função do descumprimento do regime de competência.

08. O lançamento fundado na inobservância do regime de competência deve ser precedido do procedimento descrito no Parecer Normativo COSIT nº 2/1996, sob pena de carecer dos mínimos requisitos de liquidez e certeza. Em especial, deve a autoridade fiscal, atentar para o que dispõe o item 5.2. do citado Parecer Normativo:

[...]

9. Com efeito, admitindo-se ter havido a inobservância do regime de competência, a fiscalização obrigatoriamente deveria ter procedido à reconstituição da apuração do lucro líquido de 2009, deduzindo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas que alega pertencerem ao período.

Somente assim seria possível verificar, conforme disposto no Parecer Normativo COSIT n.º 2/1996, se a postergação da despesa perpetrada, supostamente, pela Recorrente, teria, efetivamente, resultado em recolhimento a menor de tributos; ou, simplesmente, teria acarretado mora no pagamento dos montantes devidos. Fosse esta última a hipótese verificada, não caberia, por óbvio, o lançamento do principal dos tributos envolvidos, mas, quando muito, a exigência isolada de multa de mora e juros de mora.

10. Para ter certeza quanto a qual situação teria se configurado no caso presente, não existe mecanismo presuntivo de que poderia lançar mão a autoridade fiscal. Nem seria legítima a simples glosa das despesas consideradas indedutíveis, e o lançamento dos tributos correspondentes, no período em que tivera ocorrido tal glosa. A adoção da reapuração dos resultados tributáveis, mediante a realocação das despesas postergadas em seu período de competência, e a verificação dos reflexos nos períodos seguintes, afigura-se providência cogente para a verificação quanto a ter-se configurado eventual **efeito de postergação ou diferimento**, o qual, repita-se, tornaria defeso o lançamento do principal dos tributos em discussão.

11. No presente caso, no entanto, a fiscalização não cumpriu o procedimento requerido pela própria Receita Federal do Brasil, cuja consequência é a evidente impropriedade do auto de infração lavrado contra a Recorrente.

12. Nesse sentido, aliás, tem decidido a jurisprudência administrativa:

[...]

14. Ao analisar as alegações da Recorrente, contudo, o Acórdão Recorrido atém-se ao texto do art. 273 do RIR/99 para afirmar que a fiscalização se restringiu ao ano-calendário 2010, de modo que, observada suposta redução indevida do lucro real neste período, correta a exigência ora discutida. São as palavras da DRJ:

[...]

15. Este raciocínio não merece prosperar. Conforme já explicitado, o Parecer Normativo COSIT n.º 2/1996 expressamente determina seja realizado o **ajuste do lucro líquido, por meio da exclusão da despesa no período-base indevido e adição ao período-base competente**. O mandamento previsto nos itens 5.2 e 5.3 é norma procedimental, à qual a autoridade fiscal está vinculada, independentemente dos períodos abrangidos pela autuação. O ajuste importa, necessariamente, a correção do período de competência. Assim, não basta que a adição ou despesa seja desconsiderada no período entendido como indevido. Ela deve ser ajustada, isto é, desconsiderada para o período-base indevido e adicionada ao período base competente. E somente mediante o contraste entre os valores pagos e devidos (cf. item 5.3., g), o que não ocorreu no caso presente, poderia a autoridade fiscal lavrar autuação para exigência das diferenças de IRPJ e CSLL.

16. Assim, ao contrário do que sugere o Acórdão Recorrido, o fato de o procedimento fiscal ter se restringido à apuração do ano-calendário 2010 não afasta a necessidade de ajuste do lucro líquido pela autoridade fiscal. Entender de forma contrária significa esvaziar o propósito das direções estabelecidas pelo

Parecer Normativo COSIT n.º 2/1996, que estabelece procedimento a ser seguido tanto pelo Fisco como pelo contribuinte.

17. Completamente improcedente, portanto, o auto de infração, na medida em que carece da necessária liquidez e certeza quanto aos valores efetivamente devidos pela Recorrente, por manifesto desrespeito à metodologia estabelecida pelo Parecer Normativo COSIT n.º 2/1996.

18. Frise-se que se a autoridade fiscal tivesse procedido em conformidade com referido Parecer, não haveria que se falar em auto de infração. Isso porque **o efetivo ajuste do lucro líquido, relativamente à despesa com JCP apropriada em 2010, não resulta em redução indevida do lucro real do ano-calendário 2010**. Senão, vejamos.

19. No quarto trimestre de 2009 (IRPJ e CSLL apurados na periodicidade trimestral), a Recorrente apurou prejuízo fiscal, no montante de R\$ 14.876.504,30. Do primeiro ao terceiro trimestre de 2010, a Recorrente apurou lucro e compensou o prejuízo fiscal, observado em cada período de apuração o limite de 30% do lucro líquido ajustado. No terceiro trimestre de 2010, o prejuízo fiscal compensado correspondeu a 20% do lucro líquido do período. Com efeito, o montante de R\$ 14.962.034,94, se adicionado do valor pago a título de JCP (R\$ 5.772.767,21), corresponderia a 26% do lucro líquido do trimestre. No quarto trimestre de 2010, não havia qualquer saldo de prejuízo fiscal a compensar, de forma que fica evidente que a falta de inclusão das despesas com JCP em 2009 teria acarretado, quando muito, a simples postergação da despesa. Para melhor ilustração, segue abaixo tabela com os números mencionados:

[...]

20. De fato, analisando as declarações de IRPJ e CSLL para os períodos de 2009 e 2010, constata-se que, **houvesse a Recorrente reconhecido a despesa de JCP no último trimestre de 2009 (como quer pretender a autoridade fiscal), não haveria qualquer alteração na apuração dos tributos nos períodos posteriores, uma vez que em 2010 foi compensado prejuízo fiscal dentro do limite legal, até o terceiro trimestre, em que o montante de prejuízo compensado somado ao valor da despesa com juros correspondeu a 26% do lucro do período. Assim, caso a Recorrente tivesse deduzido as despesas com juros no último trimestre de 2009, o único efeito seria apuração de prejuízo fiscal maior, que poderia ser compensado nos três primeiros trimestres de 2010, como se percebe da tabela abaixo, com a inclusão das despesas com juros ao montante de prejuízo compensado no terceiro trimestre.**

[...]

21. Fica evidente, pois, que não houve qualquer prejuízo ao Fisco ou redução indevida de IRPJ e CSLL, tampouco houve a postergação do pagamento desses tributos, razão pela qual não cabe cobrança alguma contra a Recorrente.

[...]

23. Ademais, embora não corresponda exatamente ao presente caso, a Súmula CARF n.º 36 esclarece que somente é cabível a cobrança de tributo quando a

inobservância do regime de competência implica redução do montante arrecadado aos cofres públicos, ou atraso no pagamento, *in verbis*:

A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

Ora, nada disto ocorreu no caso presente. Repita-se: tivessem as despesas de JCP incorridas pela Recorrente sido apropriadas no período de competência entendido correto pela fiscalização, o montante devido, a título de IRPJ e CSLL, assim como o momento de recolhimento destes valores, não sofreria qualquer alteração, se comparado com aquilo que se verificou, efetivamente, no caso vertente. Impossível prosperar, portanto, qualquer pretensão fiscal, mesmo referente a juros ou multa de mora, diante do peculiar efeito de postergação ou diferimento acima demonstrado.

Sobre o tema, o anteriormente mencionado acórdão n.º 9101-003.814 é bastante sucinto e didático:

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

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 despesa 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.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal .

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Não há, portanto, razão para a insurgência da Recorrente quanto à necessidade de ajuste do lucro líquido da Contribuinte no ano-calendário de 2009, posto não existir, naquele ano, despesa de JCP a ser apropriada no resultado do exercício. Como visto, a despesa em 2009 sequer existiu, já que a empresa não deliberou sobre o seu pagamento ou, quando menos, sobre assumir a obrigação de pagar.

Neste sentido, descabe também o argumento esgrimido que se a despesa tivesse sido incorrida em 2009, não haveria prejuízo para a Fazenda em 2010. A “despesa” não poderia ser apropriada em 2009 por não existir naquele período e sua dedução em 2010, com desrespeito às regras para eventual apropriação acima tratadas, provocou, indubitavelmente, redução indevida do IRPJ devido.

Por estas razões, não há como acatar os argumentos da Recorrente, confirmando-se a decisão e a autuação fiscal ora combatida.

3 – CONCLUSÕES

Por todo o exposto, meu voto é por conhecer do recurso voluntário e a ele NEGAR PROVIMENTO, mantendo-se a autuação fiscal e ratificando-se a decisão recorrida.

(documento assinado digitalmente)

Maurício Novaes Ferreira