



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



**Processo nº** 10855.721114/2014-01  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1402-006.048 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de setembro de 2022  
**Recorrente** APTAR B&H EMBALAGENS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL.**

O pagamento de juros sobre o capital próprio é dedutível do lucro real no período de competência em que ocorrer a deliberação societária sobre o seu pagamento ou crédito, desde que respeitados os critérios e limites então vigentes, podendo abranger os resultados auferidos pela sociedade em períodos pretéritos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar as exigências descritas nos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e multas isoladas, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Carmen Ferreira Saraiva e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Jandir José Dalle Lucca, Antônio Paulo Machado Gomes e Paulo Mateus Ciccone (presidente). Ausente o conselheiro Iagaro Jung Martins, substituído pela conselheira Carmen Ferreira Saraiva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1402-006.048 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10855.721114/2014-01

## Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 247/277) interposto face ao v. acórdão de fls. 223/240, que julgou improcedente a impugnação de fls. 172/203 para o fim de manter integralmente as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 19.03.2014, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2010.

2. Para melhor compreensão a respeito da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

APTAR B&H EMBALAGENS LTDA (contribuinte - autuada), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresenta impugnação à exigência tributária consubstanciada no presente processo.

Trata-se de autos de infração, fls.143-159, relativos ao IRPJ e CSLL (ano-calendário de 2010), no valor total de R\$ 5.496.378,69 (inclusos multa de ofício de 75%, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e juros de mora à taxa Selic, calculados até março/2004).

### **I) DA AUTUAÇÃO**

No Relatório de Auditoria Fiscal, às fls. 132-142, a Fiscalização consignou que (*verbis*):

*“(...) A presente fiscalização foi programada para a apuração da despesas à título de juros de capital próprio, relativas ao ano-calendário de 2010.*

*(...) a fiscalizada foi intimada a apresentar os arquivos digitais contendo as informações relativas aos seus negócios e atividade econômicas ou financeiras, relativas ao período de 01/01/2010 a 31/12/2010, nos termos do ADE COFIS nº 15/2001 e suas alterações.*

*Também deveria apresentar planilha de cálculo demonstrando a forma como foi apurada a despesa à título de “juros sobre o capital próprio”, constante na linha 44, da ficha 06A, da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ exercício 2011, ano-calendário 2010, no valor de R\$ 9.957.114,58.*

*E ainda, a apresentação de documentos que comprovassem a deliberação social para o pagamento / crédito aos sócios, bem como a sua contabilização.*

*(...)*

*Conforme documentos apresentados, houve creditamento dos JCP, aos sócios “Aptargroup International” e “Aptargroup Incorporated”, em 21/12/2010.*

*Ao contrário do que afirma a fiscalizada no item 4, da resposta ao termo de intimação nº 03, entendemos que não foi observado o regime de competência na apuração da remuneração.*

*A “Ata de Reunião das Sócias da APTAR B&H EMBALAGENS LTDA” (doc. 04), registrada na Junta Comercial de São Paulo – JUCESP, em 27/12/2010, dispõe que no dia 21/12/2010, as sócias (“Aptargroup International” e “Aptargroup Incorporated”) deliberaram a respeito do pagamento de juros sobre o capital próprio, calculado sobre as contas de patrimônio líquido para os seguintes períodos: (i) 1º de janeiro de 2006 até 31 de dezembro de 2006, (ii) 1º de janeiro de 2007 até 31 de dezembro de 2007, (iii) 1º de janeiro de 2008 até 31 de dezembro de 2008, (iv) 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2009; e (v) 1º de janeiro de 2010 até 31 de dezembro de 2010.*

*(...)*

*Portanto, deliberou-se sobre o pagamento de JCP de anos anteriores a 2010.*

**III- DAS INFRAÇÕES**

Da análise dos documentos e das justificativas apresentadas, verificamos que a fiscalizada apurou a remuneração dos juros sobre o capital próprio, no ano-calendário de 2010, através da soma das remunerações dos anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e do próprio ano de 2010.

Conforme o documento denominado “Doc 2 Planilha Cálculo Apatar – folha 01”, a fiscalizada apurou, para o ano-calendário de 2006, “juros máximos dedutíveis (G3)” no valor de R\$ 1.021.515,01.

Para o exercício seguinte, excluiu este valor da base de cálculo e apurou o valor de R\$ 412.028,12, e assim, sucessivamente, até o ano-calendário de 2010.

A soma desses valores, relativos aos anos de 2006, 2008, 2009 e 2010, mais os quatro trimestres de 2007 (quando a apuração do IRPJ foi trimestral) foi de R\$ 9.957.114,58.

(...)

Não se pode reconhecer como dedutível a parcela de R\$ 6.438.601,38, de despesa de JCP (segundo a fiscalizada, valor correspondente a JCP dos anos- calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009).

Um aspecto é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

(...)

As despesas apuradas nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, para serem consideradas realizadas, deveriam ter sido aprovadas em assembléia, seguidas do correspondente pagamento ou creditamento, nos respectivos anos.

Apenas as despesas pagas ou incorridas no próprio ano-calendário de 2010 e nos limites legalmente estabelecidos para o período devem ser dedutíveis.

A dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é uma opção para a pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida.

Essa decisão deve ser tomada em relação a cada período de apuração, tendo em vista o princípio da competência.

(...)

Sendo assim, só serão consideradas, para fins de dedução tributária, no ano-calendário de 2010, as distribuições de JCP cujos cálculos se referem ao próprio ano de 2010 e que estejam dentro dos limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja, JCP no valor de R\$ 3.518,513,20.

(...)

#### VI – MULTA ISOLADA

Uma vez verificada a falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, após o término do ano-calendário, estamos lançando multa isolada nos termos dos artigos 15 e 16 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997.

(...)

Também embasa o lançamento o artigo nº 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

O cálculo da multa isolada consta em planilha anexa ao presente Relatório Fiscal.

(...)” Os grifos não são do original.

#### II) DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte foi cientificada via postal em 28/3/2014 (vide AR de fl. 162) e apresentou em 24/4/2014 a impugnação de fls. 172-203, alegando que (verbis):

“(…) a Impugnante demonstra que os juros sobre o capital próprio deliberados no ano-calendário de 2010 observaram fielmente o limite de dedutibilidade previsto na legislação fiscal, ou seja, o valor correspondente à aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido, limitado a 50% dos lucros correntes ou acumulados.

A esse respeito, a Impugnante demonstra que o procedimento adotado também está

*em plena consonância com as normas comerciais e societárias previstas no Código Civil e na Lei n.º 6.404/76.*

*Além disso, a Impugnante demonstra que - de forma diametralmente oposta ao que foi alegado pelas dd. autoridades fiscais - o regime de competência foi observado, uma vez que os juros sobre o capital próprio foram deduzidos no ano- calendário de 2010, no momento em que houve a deliberação para seu pagamento e, portanto, quando tal despesa foi efetivamente incorrida.*

*Ou seja, a Impugnante quer demonstrar que seu procedimento está amparado tanto pela legislação específica (Lei n.º 9.249/95) quanto pelas normas societárias (Código Civil) e pelas regras gerais do imposto de renda (regime de competência), de forma que não cabe ao intérprete - no caso, as dd. autoridades fiscais - criar restrição não prevista na legislação, com o fim único de arrecadar tributos.*

(...)

*Cumprе ressaltar, desde logo, que as dd. autoridades fiscais não questionaram os valores indicados na planilha de fls. 52 que serviram de base para o cálculo dos juros sobre o capital próprio. E mais, referidas autoridades expressamente reconheceram que o limite de pagamento dos juros sobre o capital próprio em 2010 seria de R\$ 23.451.020,82 (correspondente, repita-se, a 50% dos lucros acumulados no período).*

*Vale mencionar, aliás, que o valor da TJLP utilizada pelas dd. autoridades fiscais (6,0%) para calcular os juros sobre o capital próprio que poderiam ser pagos somente com base nas contas de patrimônio líquido de 2010 foi até mais favorável do que a TJLP utilizada pela Impugnante (5,52%).*

*Dessa forma, a presente impugnação versa, essencialmente, sobre a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio apurados com base em contas de patrimônio líquido de anos anteriores ao da deliberação do pagamento.*

(...)

*A figura dos juros sobre o capital próprio, tal como conhecida atualmente, foi instituída pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, transcrito parcialmente a seguir:*

(...)

*Com base na leitura do dispositivo acima transcrito, pode-se extrair, com clareza e segurança, as condições para pagamento de juros sobre capital próprio a sócios ou acionistas, sumarizadas a seguir:*

*(i) Os juros sobre o capital próprio devem ser calculados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade;*

*(ii) Os juros sobre o capital próprio somente podem ser deduzidos para fins fiscais no momento de seu pagamento ou crédito individualizado em favor dos sócios ou acionistas;*

*(iii) Somente podem ser pagos ou creditados juros sobre o capital próprio limitados a 50% dos lucros do próprio exercício, antes de computada a respectiva dedução, ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros, podendo ser utilizado o maior valor.*

(...)

*Então, considerando que a Impugnante tinha lucros acumulados em 2010 em montante superior a duas vezes o valor dos juros sobre o capital próprio (R\$ 46.902.041,63), fica clara a presença das duas condições de dedutibilidade e de pagamento previstos no artigo 9º da Lei 9.249/95.*

(...)

**III. b. Da inexistência de previsão legal expressa com a limitação de apuração de juros sobre o capital próprio sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores**

*O primeiro e mais importante argumento a ser analisado pelos Ilustres Julgadores consiste na absoluta inexistência de dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar a apuração de juros sobre o capital próprio calculado sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.*

*A despeito de todo o esforço das dd. autoridades fiscais no sentido de buscar na legislação embasamento para sua tese, fato é que os juros sobre o capital próprio são uma forma de remuneração do capital criada pela legislação fiscal, sem qualquer restrição quanto ao pagamento com base em períodos anteriores.*

(...)

III.c Da indevida interpretação e aplicação da legislação societária ao presente caso

*Diante da clara ausência de limitação temporal para pagamento dos juros sobre o capital próprio na legislação fiscal, as dd. autoridades fiscais buscaram justificar o lançamento ora atacado na legislação societária, alegando que os sócios ou acionistas devem deliberar em reunião ou assembleia a ser realizada até abril do ano seguinte ao término do exercício social o pagamento de juros sobre o capital próprio relativo às contas de patrimônio líquido do exercício encerrado, sob pena de renúncia tácita a tal direito.*

*Apesar de as dd. autoridades fiscais não terem apresentado fundamentação legal para sua conclusão, presume a Impugnante que ela tenha sido baseada na equivocada análise dos artigos 1.071, 1.072 e 1.078 do Código Civil, transcritos a seguir (...)*

*Com o devido respeito, se os artigos acima forem a possível base da argumentação fiscal, ressalte-se, desde já, que neles Vossas Senhorias não encontram a necessária motivação para validar a tese das dd. autoridades fiscais no sentido de limitar a deliberação dos juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.*

(...)

III.d. Da inexistência de ofensa ao regime de competência

*Como consequência do entendimento de que a Impugnante não poderia deliberar o pagamento de juros sobre capital próprio sobre contas de patrimônio líquido relativas a períodos anteriores ao da deliberação, as dd. autoridades fiscais ainda concluíram que o procedimento adotado pela Impugnante consistiria em ofensa ao regime de competência.*

*Com o devido respeito, a Impugnante também não pode concordar com essa conclusão, na medida em que não houve qualquer inobservância ao regime de competência, na medida em que as despesas de juros sobre o capital próprio foram deduzidas no ano-calendário em que foram efetivamente incorridas.*

*O artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real devem manter sua escrituração com base nas leis comerciais e fiscais, dentre as quais se destacam os artigos 177 e 187 da Lei n.º 6.404/76, que dispõem de forma geral sobre a escrituração das empresas:*

(...)

*Em vista do exposto, fica claro que o procedimento adotado pela Impugnante de computar como despesa, no ano-calendário de 2010, os juros sobre o capital próprio deliberados na ata de 21 de dezembro de 2010 observou, fielmente, o regime de competência, independentemente de os referidos juros terem sido calculados sobre as contas de patrimônio líquido de 2006 a 2010.*

*Ou seja, ao contrário do que foi consignado no Relatório Fiscal, a Impugnante observou por inteiro as Instruções Normativas 11/96 e n.º 41/98, que determinam a observância do regime de competência no cômputo dos juros sobre capital próprio para fins fiscais.*

*Dessa forma, também não encontra amparo na legislação e no sistema tributário brasileiro a alegação de que a Impugnante teria ferido o regime de competência ao registrar os juros sobre o capital próprio no ano-calendário de 2009.*

III.g. Da impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada

*A Impugnante entende que os argumentos acima são suficientes para que os ilustres Julgadores reconheçam a total improcedência do lançamento fiscal, diante da correta dedutibilidade integral dos juros sobre capital próprio deliberados no ano-calendário*

de 2010.

*Não obstante, na remota hipótese de se decidir manter a glosa parcial das despesas de juros sobre o capital próprio, a Impugnante demonstra, ainda, a impossibilidade de exigir-se a multa isolada de 50% aplicada pelas dd. autoridades fiscais, sob a alegação de que a Impugnante teria recolhido a menor a estimativa de dezembro de 2010.*

*Cumprе ressaltar, desde logo, que a base para a aplicação da multa isolada é exatamente a mesma utilizada para a exigência de IRPJ e CSLL e da multa de ofício, ou seja, a glosa das despesas de juros sobre capital próprio. Tal fato pode ser facilmente verificado nas planilhas de cálculo da multa isolada de fls. 143 e 144.*

*A Impugnante, todavia, não pode concordar com a imposição da multa isolada conjuntamente com a multa de ofício de 75% — que somadas representam o gravoso montante de 125% — em virtude da mesma situação fática, uma vez que essa imposição fere claramente os princípios da razoabilidade, do não confisco e da proporcionalidade esculpidos na Constituição Federal e de observância obrigatória pelos agentes da administração pública.*

*Vale mencionar que, ao se aceitar o entendimento das dd. autoridades fiscais no sentido de aplicação da multa isolada de 50% em casos como o presente, todos os autos de infração de IRPJ e CSLL teriam a aplicação da multa isolada pelo menos com relação ao mês de dezembro de cada ano, o que seria um completo absurdo, por implicar uma majoração da multa "padrão" por falta de pagamento de IRPJ e CSLL para 75%.*

(...)

*Pelos mesmos motivos acima, aliás, vê-se que a aplicação da multa isolada em questão somente faz sentido se aplicada ao longo do próprio ano-calendário em que as estimativas teriam deixado de ser pagas.*

*Uma vez encerrado o ano-calendário, deve o fisco examinar se houve falta de pagamento do imposto apurado anualmente e, em sendo o caso, dispõe da multa de ofício de 75% ou de 150% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96 para penalizar o contribuinte faltoso. A aplicação desse raciocínio impede situações como a presente, em que há a concomitância da cobrança de penalidades em razão de uma única - e alegada - conduta antijurídica apontada pela fiscalização.*

*Em vista do exposto, fica clara a necessidade de cancelamento da exigência da multa isolada por falta de pagamento de estimativa de IRPJ e CSLL, em virtude da impossibilidade da exigência dessa multa conjuntamente com a multa qualificada de 75%.*

(...)

#### **IV DO PEDIDO**

*Em vista de todo o exposto, a Impugnante requer seja reconhecida a total improcedência do lançamento fiscal, diante da comprovada regularidade do cálculo dos juros sobre o capital próprio registrados no ano-calendário de 2010.*

*Contudo, na remota hipótese de as dd. autoridades julgadoras decidirem manter as exigências fiscais ora atacadas - o que, por certo, somente se admite para fins de pedido alternativo e sucessivo — requer seja reconhecida a impossibilidade da exigência de multa isolada de 50%, concomitantemente com a multa de ofício.*

*(...) "Os grifos não são do original."*

3.A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem julgar improcedente a impugnação oportunamente apresentada pela Recorrente em decisão assim ementada (fls. 223/240):

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010

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

Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO PROPORCIONAL.

À luz da legislação vigente, inclusive Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, que deve ser observada pelo julgador administrativo de 1ª Instância, é cabível a exigência da multa de ofício isolada concomitante com a multa de ofício proporcional, em face das mesmas infrações. Outrossim, devem se excluídos da exigência os valores cobrados a maior.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei nº 9.430/96.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ALEGAÇÃO DE ILEGALIDADE.

Não compete ao julgador administrativo conhecer de pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Pelo contrário, ao julgador administrativo compete, apenas, verificar se a lei e os atos normativos do Poder Público foram aplicados conforme editados, uma vez que são dotados de presunção de legitimidade e legalidade. O conhecimento e julgamento de eventual vício formal ou material da legislação aplicada e em vigor compete, apenas, ao Poder Judiciário, o qual tem a última palavra em face do princípio da unidade de jurisdição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário via do qual reedita e reforça os argumentos da sua impugnação de fls. 172/203.

5. É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7. Trata-se de lançamentos de IRPJ e CSLL levados a efeito a partir da glosa da dedução de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) lançada no ano-calendário de 2010, mas relativa à soma das remunerações pagas nos anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e no próprio ano de 2010.

8. O Relatório Fiscal de fls. 132/142 é claro ao indicar os motivos que conduziram à autuação, conforme se depreende da leitura dos seguintes excertos:

(...)

Da análise dos documentos e das justificativas apresentadas, verificamos que a fiscalizada apurou a remuneração dos juros sobre o capital próprio, no ano-calendário de 2010, através da soma das remunerações dos anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e do próprio ano de 2010.

Conforme o documento denominado “Doc 2 Planilha Cálculo Aptar – folha 01”, a fiscalizada apurou, para o ano-calendário de 2006, “juros máximos dedutíveis (G3)” no valor de R\$ 1.021.515,01.

Para o exercício seguinte, excluiu este valor da base de cálculo e apurou o valor de R\$ 412.028,12, e assim, sucessivamente, até o ano-calendário de 2010.

A soma desses valores, relativos aos anos de 2006, 2008, 2009 e 2010, mais os quatro trimestres de 2007 (quando a apuração do IRPJ foi trimestral) foi de R\$ 9.957.114,58.

Consta na linha 44 (Juros sobre o Capital Próprio), da Ficha 06A – Demonstração do Resultado, da DIPJ 2011, ano-calendário 2010, o exato valor de R\$ 9.957.114,58.

Não se pode reconhecer como dedutível a parcela de R\$ 6.438.601,38, de despesa de JCP (segundo a fiscalizada, valor correspondente a JCP dos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009).

Um aspecto é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

- A deliberação a respeito do pagamento ou crédito de JCP deve ser tomada na primeira assembleia após o encerramento do exercício financeiro, conforme legislação em vigência.

- O efetivo pagamento poderá ocorrer em exercícios futuros, entretanto, o registro contábil deverá obedecer o regime de competência.

Uma vez deliberado o pagamento ou creditamento do JCP, a fiscalizada deveria lançar o montante como despesa financeira (informando, inclusive, na DIPJ) e adicionar via LALUR, no mesmo momento, o valor que não pretenderia creditar ou pagar, levando ao resultado o que somente a assembleia decidiu distribuir.

Assim, a diferença apurada ficaria armazenada no LALUR, para ser utilizada oportunamente.

No caso específico, verificou-se que a fiscalizada apropriou no ano-calendário de 2010, despesas anteriormente não apropriadas.

A contabilização ocorreu em 21/12/2010, conforme anexo denominado “contabilização”, cuja fonte é a Escrituração Contábil Digital / SPED, bem como o documento nº 02, da resposta ao termo de intimação nº 03.

Como somente no ano-calendário de 2010 teria se materializado o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios, dos juros sobre o capital próprio, não se pode reconhecer como dedutíveis os valores que não foram pagos ou creditados em período anteriores.

As despesas apuradas nos anos-calendário de 2006, 2007, 2008 e 2009, para serem consideradas realizadas, deveriam ter sido aprovadas em assembleia, seguidas do correspondente pagamento ou creditamento, nos respectivos anos.

Apenas as despesas pagas ou incorridas no próprio ano-calendário de 2010 e nos limites legalmente estabelecidos para o período devem ser dedutíveis.

A dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é uma opção para a pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida.

Essa decisão deve ser tomada em relação a cada período de apuração, tendo em vista o princípio da competência.

As exigências impostas pela legislação (base de cálculo e limites de dedutibilidade) devem ser observadas em relação a cada período de apuração.

Conforme o documento “doc 2 planilha cálculo aptar”, as bases de cálculo dos juros foram apuradas conforme cada saldo do patrimônio líquido do ano anterior.

Porém, para apuração dos limites de dedutibilidade, a fiscalizada utiliza, para todos os períodos, o saldo de lucros acumulados em 2009 (R\$ 46.902.041,63) e o resultado do exercício de 2010 (R\$ 16.826.333,01).

Este valor nem corresponde ao lucro líquido de R\$ 9.432.393,21, declarado nas linhas nº 69, das fichas 06A e 07A da DIPJ 2011(ano-calendário 2010) e na página nº 29 do LALUR.

Sendo assim, só serão consideradas, para fins de dedução tributária, no ano-calendário de 2010, as distribuições de JCP cujos cálculos se referem ao próprio ano de 2010 e que estejam dentro dos limites previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja, JCP no valor de R\$ 3.518,513,20

Desta forma, deverá ser adicionado o valor excedente de R\$ 6.438.601,38, na determinação do Lucro Real e na base de cálculo da CSLL, correspondente aos juros pagos ou creditados à título de remuneração do capital próprio, deduzido para a apuração do lucro líquido em valor superior ao permitido em legislação.

9.Pois bem, o cerne da discussão travada nos autos remete ao exame da possibilidade da dedução do pagamento de JCP na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que realizado em ano-calendário subsequente àquele em que ocorreu a apuração dos resultados que lhe deram origem.

10.A r. decisão recorrida, lastreando-se na Solução de Consulta RFB/Cosit nº 329, de 2014, concluiu pela manutenção da glosa dos JCP de anos anteriores, como se extrai da leitura dos seguintes trechos:

Pois bem. O entendimento deste Relator quanto a matéria em comento é conhecida neste colegiado, bem como pelo representante da impugnante, que inclusive citou Acórdãos do CARF no qual fui Relator. Todavia, a Receita Federal do Brasil, mediante a Solução de Consulta RFB/Cosit 329 de 27/11/2014, cuja ementa publicada no Diário Oficial da União de 1/12/2014, assim resume o entendimento deste Órgão (*verbis*):

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

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

*Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.*

**Dispositivos Legais:** Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 9.249, de 1995, art.9º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; e Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

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

*Para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.*

**Dispositivos Legais:** Lei n.º 6.404, de 1976, art. 177; Lei n.º 7.689, de 1988, art. 6º; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 57; Lei n.º 9.249, de 1995, art. 9º; Lei n.º 9.430, de 1996, art. 28; Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; Instrução Normativa SRF n.º 11, de 1996, arts. 29 e 30; e Instrução Normativa SRF n.º 390, de 2004, art. 3º."

(...)

11. Apesar de a matéria, como se sabe, ser controvertida no âmbito deste Sodalício, que é repleto de respeitáveis e bem fundamentadas decisões favoráveis e contrárias, alinho-me àqueles que entendem que os valores pagos a título de JCP em anos-calendários posteriores à apuração dos resultados são dedutíveis no período em que ocorrerem as deliberações a respeito dos respectivos pagamentos.

12. De fato, os JCP são *sui generis*, não se amoldando aos conceitos típicos de despesa ou de dividendos. Segundo o artigo 47 da Lei n.º 4.506, de 1964, que confere o fundamento legal dos artigos 299 do RIR/99 e 311 do RIR/2018, "*São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora*". Ora, não se pode afirmar que o pagamento de JCP é necessário à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

13. Já em relação aos dividendos, além da diferença do tratamento tributário, também distinguem-se dos JCP na medida em que estes são facultativos, enquanto que os primeiros são obrigatórios. Confira-se o artigo 202 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A):

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

(...)

14. O artigo 177 do mesmo diploma legal dispõe sobre a obrigatoriedade da aplicação do regime de competência, mas sem que se possa dele inferir se a relação entre o desembolso de JCP e a sua dedutibilidade decorre do período em que os resultados (lucros) foram auferidos, de quando ocorreu o pagamento ou do ato societário que deliberou o pagamento:

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.

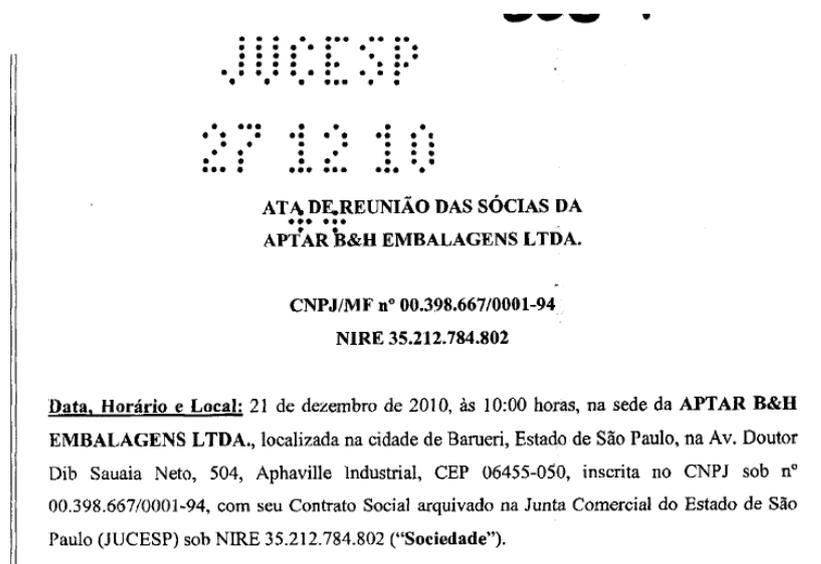
(...)

15. Com efeito, sabe-se que, segundo o regime de competência e desde que atendido o requisito da sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, a despesa será dedutível no período em que tiver incorrido, que não necessariamente será o mesmo em que foi paga. Ou seja, a despesa incorrida em determinado período será dedutível do lucro real, mesmo que o pagamento ocorra posteriormente, ou ainda que sequer seja paga. Em outras palavras, a existência da despesa não depende da deliberação sobre o pagamento ou da sua efetivação.

16. Já os JCP, de forma distinta, só passarão a existir no momento em que houver deliberação societária dispondo sobre o seu pagamento. No período em que os resultados

(lucros) forem apurados, não haverá qualquer direito do acionista à sua percepção, diferentemente dos dividendos que, como visto anteriormente, possuem regras próprias.

17.No caso dos autos, verifica-se que a Recorrente deliberou o pagamento dos JCP em 21.12.2010, nos termos da “Ata de Reunião de Sócias” de fls. 120/122, levada a registro na JUCESP em 27.12.2010, a saber



(...)

**Deliberações tomadas por unanimidade dos votos:** (a) as sócias discutiram sobre as vantagens de se proceder a declaração da remuneração dos juros sobre capital para os períodos de (i) 1º de janeiro de 2006 até 31 de dezembro de 2006; (ii) 1º de janeiro de 2007 até 31 de dezembro de 2007; (iii) 1º de janeiro de 2008 até 31 de dezembro de 2008; (iv) 1º de janeiro de 2009 até 31 de dezembro de 2009; e (v) 1º de janeiro de 2010 até 30 de novembro de 2010, considerando as mutações do patrimônio líquido e a exclusão de certas contas para cada um dos períodos, como manda a lei; (b) as sócias decidem efetuar nesta data a declaração da remuneração, no valor bruto de R\$9.957.114,58 sobre o qual houve a retenção do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 15%, no valor de R\$1.493.567,19; (c) o valor líquido de R\$8.463.547,39 é alocado entre as sócias em proporção às participações delas no capital social, a saber: (x) a parcela de R\$8.463,546,39 alocada à sócia APTARGROUP INTERNATIONAL, L.L.C. e será creditada nos livros da Sociedade e será utilizada de acordo com as instruções dela recebidas; (y) a parcela remanescente na quantia de R\$1,00 alocada à sócia APTAR GROUP, INC. e será creditada nos livros da Sociedade e será utilizada de acordo com as instruções dela recebidas.

**18.Vale dizer, sob a ótica do regime de competência, o fato jurídico que faz surgir o direito à percepção dos JCP e a correspondente obrigação do seu pagamento é o ato societário que assim delibera, e não a mera a obtenção do lucro.**

19.Por derradeiro, e não menos importante, não é acaciano destacar que não há no artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, qualquer restrição temporal à dedutibilidade dos JCP como pretende a fiscalização. Pelo contrário, o dispositivo é claro ao se referir ao ato de pagamento ou creditamento dos JCP quando menciona sua dedutibilidade do lucro real, assim como à existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros, o que pressupõe resultados de períodos anteriores:

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.

(original sem grifo)

20. Nessa ordem de ideias, confira-se o voto proferido pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella por ocasião do julgamento do Recurso Especial interposto nos autos do processo 16327.001202/2009-72, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento prevalente em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial do Contribuinte.

Tendo em vista as razões trazidas pelo I. Relator e constantes do v. Acórdão recorrido, temos que o cerne da questão é a legitimidade da submissão da dedução dos valores apropriados a título de juros sobre capital próprio ao regime de competência, ficando esta condicionada e limitada apenas ao patrimônio líquido de cada período de apuração fiscal – não podendo deliberação posterior pelo seu pagamento e creditamento aos titulares da Contribuinte abranger períodos anteriores.

Pois bem, o tema não é novo, já tendo, por diversas vezes, este Conselheiro lido e apreciado, desde o âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, sempre acatando e endossando a defesa da legalidade da dedução dessa rubrica remuneratória do investimento societário dos acionistas e quotistas, rotulada de extemporânea e retroativa pelo Fisco. Inclusive encontrou-se como vencido na votação do v. Acórdão, agora combatido.

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples, demandando a observância da legalidade, dos limites jurídicos na delimitação das bases de cálculo dos tributos e da capacidade contributiva – e esse tema, data maxima venia, sempre demanda maior esforço hermenêutico para justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, por meio da Lei nº 9.249/95 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital social pelo valor contábil dos bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos e creditados aos seus titulares como juros sobre o capital próprio:

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.

Como se observa do único dispositivo de Lei, propriamente considerada, que versa sobre a dedutibilidade desses juros sobre o capital próprio no cômputo Lucro Real, não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência ou remeteu-se a qualquer outra norma que pudesse, ainda que indiretamente, indicar a obrigação de sua observância.

Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais

pode se deliberar pelo pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, 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, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social por efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Se observadas tais hipóteses e assim devidamente determinado pela entidade, não resta elemento restritivo na norma aos períodos abarcados no seu cálculo e na deliberação pela remuneração, tornando-se, conseqüentemente, dedutíveis. Ora, e após devidamente apropriados ou incorridos, mais razão ainda assiste à sua devida redução na determinação da renda efetivamente tributável.

E nem se diga que a eficácia de tal norma é limitada a um regulamento, por meio de outros normativos. Claramente, no teor desse dispositivo já está bastante e plenamente concedido pelo Legislador o direito à dedução da monta do Lucro Real de tais dispêndios remuneratórios dos titulares dos entes empresariais.

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova regra de apuração de base de cálculo, de textos infralegais com elementos inovadores e restritivos àquilo constante da Lei n.º 9.249/95, como, por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF n.º 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF n.º 41/98.

E, desde então, por décadas, os pronunciamentos e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil<sup>5</sup> seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação sublegal dessa prerrogativa fiscal do contribuinte, que delimita a monta do seu lucro tributável.

A tese fazendária transparece uma suposta preocupação pela busca de uma integração e generalização, exclusivamente do ponto de vista contábil, no tratamento geral desses eventos redutores do resultado fiscal.

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina<sup>6</sup>, existem aproximações e distanciamentos entre as normas fiscais e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a Lei pertinente expressamente determinar.

Havendo eventual conflito de regras e conceitos contábeis com normas e institutos jurídicos, para fins tributários, sempre prevalecerá aquilo previsto na legislação competente que regulamenta a incidência e os elementos da espécie fiscal.

Nesse sentido, a invocação da regra do 177 da Lei das S/A, que é regra geral, anterior, puramente contábil, que regula de maneira abrangente toda a escrituração das companhias – inclusive ressaltando no seu §2º a observância autônoma das disposições da lei tributária – também não se presta para restringir temporalmente a apuração e dedução dos juros sobre capital próprio, por meio da suposta legitimação desse critério extralegal, de observância do regime de competência. O mesmo ocorre com as interpretações, ainda que formalizadas, exaradas dentro do universo contábil.

Caso se entenda ser esta uma norma tributária inadequada e descabida, não cabe ao Poder Executivo promover o seu ajuste e a sua pretensa lapidação por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação, inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um direito). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem extrapolar as limitações do poder de tributar.

Por fim, registre-se que tais dispêndios estão fora da dinâmica operacional empresarial, que abrange a interação de receitas e despesas, de modo confrontativo, da entidade no desenvolvimento de suas atividades transacionais, sejam principais ou secundárias.

Tais valores pagos e creditados são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de emparelhamento simétrico de receitas e despesas dentro

do mesmo período competência, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de entradas – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, da observância de outro regramento da tributação, mais amplo. Numa eventual e hipotética revogação dessa norma – aí, sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa ordinária, determinando sua natureza e a consequente submissão a normas e regras diversas, mais abrangentes e gerais, para, assim, estabelecer as condições para a sua dedução das bases de cálculo dos tributos sobre a renda - sempre considerando os corolários da capacidade contributiva e a noção de renda líquida.

Mais valiosa que todas essas palavras deste Julgador é a posição do E. Superior Tribunal de Justiça, firmada ainda 2009, sobre o tema. Confira-se a ementa do Acórdão proferido no REsp 1086752/PR, pela C. Primeira Turma, de relatoria do Exmo. Min. Francisco Falcão, publicado em 11/03/2009:

**MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.**

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II – A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

III – Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V – Recurso especial improvido.

Para que não se especule ser tal entendimento antigo e superado, confira-se, também, o recente Acórdão proferido pela C. Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de relatoria do Exmo. Des. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, publicado em 13/02/2020

**TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL – DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DESPROVIDAS.**

1. A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.

Dessa forma, a posição agora adotada está amplamente respaldada pelos E. Tribunais do Poder Judiciário, podendo, com segurança, afirmar e concluir que procede a pretensão do Contribuinte, merecendo reforma o v. Acórdão combatido.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial nesse ponto, para reformar o v. Acórdão n.º 1402-002.754, afastando a glosa da dedução dos juros sobre o capital próprio procedida na Autuação.

<sup>5</sup> IN RFB n.º 1515/2014 e IN RFB n.º 1700/2017

<sup>6</sup> vide: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 3º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga e Alexsandro Broedol Lopes. São Paulo : Dialética. 2012.

(Acórdão 9101-005.757 – CSRF/1ª Turma, j. 03.09.2021. Retirados grifos e destaques do original)

### **DISPOSITIVO**

21. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, conheço do Recurso Voluntário e lhe dou provimento para o fim de cancelar as exigências descritas nos Autos de Infração lavrados em 19.03.2014, relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2010, ficando prejudicados os demais pedidos deduzidos pela parte.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca