



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.726790/2014-34
ACÓRDÃO	1402-006.943 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VONPAR S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE
COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITES. BASE DE CÁLCULO**

A faculdade para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio (JCP) deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real e sua dedutibilidade, para fins fiscais, impõe que cálculo tenha como base as contas do Patrimônio Líquido previstas no artigo 9º, § 8º, da Lei nº 9.249/1995, com limitação à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e não incluir encargos de períodos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência que, no plano da contabilidade, caracteriza-se como regime de competência.

Obedecidos tais parâmetros, a dedutibilidade se estampa. Caso contrário, não.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo o decidido no lançamento matriz.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário, i.i) em relação aos lançamentos de Juros sobre o Capital Próprio referentes a períodos pretéritos; i.ii) em relação aos lançamentos de Juros sobre o Capital Próprio do ano calendário 2010 em razão da redução nas bases imponíveis do IRPJ e da CSLL nos citados períodos em face dos ajustes realizados no Patrimônio Líquido da contribuinte no Processo nº 11065.720392/2012-31 e que reduziram o valor do PL, parâmetro para cálculo do benefício, vencidos os Conselheiros Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Ricardo Piza Di Giovanni e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento

Sala das sessões, 10 de junho de 2024

assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Antes do relato dos fatos, cabem algumas considerações preliminares para melhor compreensão do que aqui se discute.

Inicialmente pautado para julgamento por este Colegiado na sessão de 21/03/2017, o presente processo deixou de ter seu mérito apreciado em razão da proposta deste Relator para que fosse “sobrestado” (Resolução nº 1402-000.423 – fls. 5473/5493) e aguardasse a definitividade do PA nº 11065.720392/2012-31, devendo voltar à análise do Tribunal somente após a prolação de decisão definitiva neste último, o que veio a ocorrer em 11/08/2022 - Acórdão de Recurso Especial nº 9101-006.267, da 1ª Turma da CSRF (fls. 5502/5556) - já remetido ao arquivo, conforme consulta no e-processo.

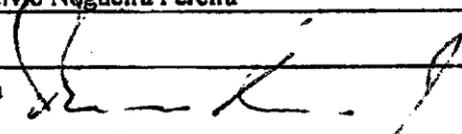
Antes disso, porém, em 13/11/2017, a recorrente acostou àqueles autos (fls. 4486/4488), petição formalizando desistência parcial da lide, “verbis”:

CNPJ/MF nº 91.235.549/0001-10
Processo nº 11065.720392/2012-31

VONPAR REFRESCOS S.A. (PETICIONÁRIA), já qualificada nos autos do processo em epígrafe, vem, por seus advogados abaixo assinados (**DOC. 01**), para efeito da anistia prevista no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei nº 13.496, de 24.10.2017, e regulamentado pela Instrução Normativa (IN) nº 1.711, de 16.06.2017, com as alterações introduzidas pela IN nº 1.752, de 25.10.2017, expor e requerer o que se segue.

11. Feitos tais esclarecimentos, a PETICIONÁRIA requer o desmembramento do processo administrativo em epígrafe, de modo que nele permaneça em discussão apenas a parcela do crédito tributário relativo à possibilidade de pagamento de JCP com base em períodos anteriores (glosa de R\$ 102.882.969,76), o qual **não** é objeto da presente desistência parcial e em relação ao qual **não** há qualquer desistência e renúncia das suas alegações de direito, uma vez que a discussão relativa ao cancelamento dessa parcela dos AUTOS é autônoma àquela objeto da presente desistência parcial.

Manifestação protocolizada na RFB (fls. 4527 – ibidem):

ANEXO ÚNICO	
REQUERIMENTO DE DESISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO ADMINISTRATIVO	
Ao Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento/Presidente do ___ Conselho de Contribuintes.	
1. Identificação do sujeito passivo	
Nome/Nome Empresarial VONPAR REFRESCOS S.A.	CPF/CNPJ 91.235.549/0001-10
<p>2. O sujeito passivo acima identificado requer, para inclusão no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017, a desistência <u>parcial</u> (total/parcial) da impugnação ou do recurso interposto constante do processo administrativo nº <u>11065.720392/2012-31</u>. Declara, ainda, que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamenta a referida impugnação ou recurso em relação à parcela do auto de infração objeto de desistência.</p>	
<p>3. Desistência parcial (preencher o quadro somente quando houver desistência parcial) A desistência parcial acima mencionada refere-se aos débitos correspondentes aos seguintes períodos de apuração:</p>	
Tributo (sigla/código) ou Débito (DEBCAD)	Período de Apuração
IRPJ - 2917 (vide planilha anexa)	2007, 2008, 2009, 2010 e 2011
CSLL – 2973 (vide planilha anexa)	2007, 2008, 2009, 2010 e 2011
4. Identificação do representante legal da Pessoa Jurídica perante o CNPJ	
Nome completo Avelino Silva Nogueira Pereira	CPF 729.779.498-87
Assinatura 	Data 13/11/2017

Com isso, naquilo que tem pertinência com o presente processo, as infrações que poderiam ter reflexo nos lançamentos aqui discutidos deixaram de ter relevância, posto que a recorrente expressamente desistiu de combater parte do trabalho fiscal inserto no PA nº 11065.720392/2012-31, especificamente a modificação do valor do Patrimônio Líquido que poderia influenciar na apuração dos JCP objeto dos autos de infração de IRPJ e de CSLL.

Em síntese, tanto pelo motivo acima exposto como pela decisão definitiva prolatada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no que remanesceu em discussão naqueles autos, o sobrestamento deste PA perdeu seu objeto.

Feitas estas ponderações preambulares, passo ao relatório.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/BHE, em sessão de 20 de outubro de 2015 (fls. 5770/5790)¹, que julgou improcedente a impugnação apresentada perante aquela Turma Julgadora e manteve os lançamentos de IRPJ/CSLL em sua totalidade.

¹A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Os lançamentos em discussão encontram-se assim retratados nos autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 5412/5426):

a) IRPJ

0001 ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO		
Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	43.745.820,68	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:		
art. 3º da Lei nº 9.249/95.		
Arts. 247, 249, inciso I, e 347, do RIR/99		

b) CSLL

0001 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO PAGOS OU CREDITADOS		
Valor indedutível de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio não adicionado ao Lucro Líquido do período, para a determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.		
Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	43.745.820,68	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:		
Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95		
Art. 9º da Lei nº 9.249/95, com as alterações dos arts. 78 e 88 da Lei nº 9.430/96		
Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08		

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Por bem resumir o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida, ajustando-o quando necessário (Relatório Fiscal – RF – fls. 5427/5454):

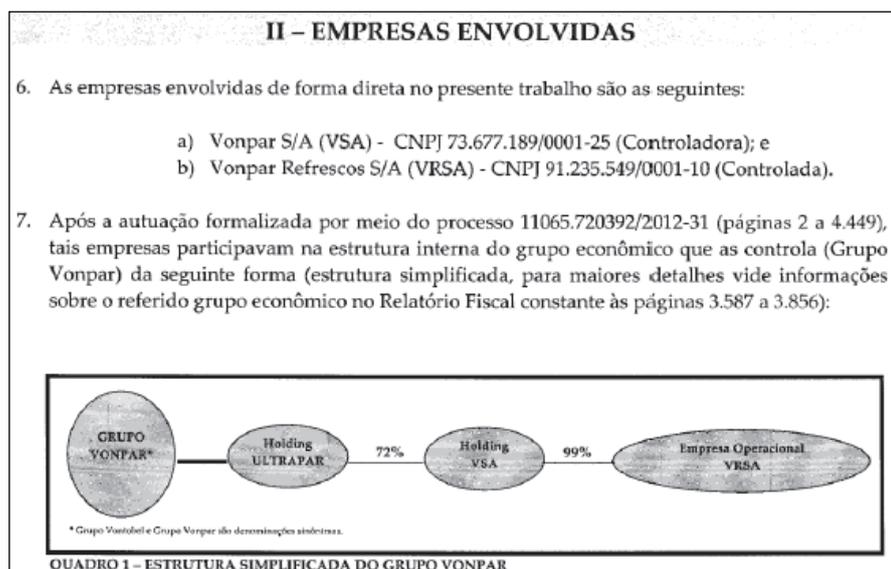
“Inicialmente, a autoridade fiscal informa que o relatório trata de crédito tributário complementar ao crédito tributário original constante às páginas 1 a 5.238 (provas instruídas do processo 11080.727488/2013-12). Acrescenta que o processo original tratou de dedução indevida de Juros Sobre Capital Próprio – JCP nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL da Vonpar S/A (VSA) nos anos-calendários 2008 e 2009 e que o presente crédito tributário complementar (processo 11080.726790/2014-34) estende a autuação para o ano de 2010. Informa também que o relatório deve ser analisado em conjunto com o trabalho original que está detalhado no relatório fiscal constante às folhas 4.905 a 4.935.

Da mesma forma que no processo anterior, a autoridade fiscal informa que a análise do processo administrativo-fiscal 11065.720392/2012-31 (páginas 2 a 4.449) é premissa para entendimento da autuação e que suas motivações e seus argumentos foram utilizados como subsídio ao crédito constituído no processo atual. Acrescenta que às páginas 3.587 a 3.856 constam detalhamentos das motivações de crédito tributário constituído contra a controlada da autuada, a empresa Vonpar Refrescos S/A (VRSA).

Descreve a estrutura simplificada do Grupo Vonpar da seguinte maneira:

- Grupo Vonpar composto pela Holding Ultrapar que detém 72% da Holding Vonpar SA (VSA) que detém 99% da empresa operacional Vonpar Refrescos AS (VRSA)”.

Esquemáticamente (RF – fls. 5428):



“Informa que a VSA deduziu das bases de cálculo do IRPJ e CSLL no ano de 2010 o montante de R\$ 59.997.960,00.

Desse montante, R\$ 29.696.506,00 apurados entre os anos de 2003 e 2007. Nesse período, a VSA apurou JCP de acordo com a legislação, mas tal apuração foi extracontábil, não sendo efetuado nenhum registro na contabilidade, nem realizado ato formal aprovando eventuais distribuições aos seus acionistas.

Acrescenta que a VSA, no exercício de sua faculdade, optou por não pagar, nas competências de 2003 a 2007, os JCP apurados de forma extracontábil. Optou por apurar e acumular tais juros até a competência de 2008, ano em que iniciou os pagamentos. Ou seja, apropriou no resultado tais juros no momento que entendeu oportuna sua liquidação perante seus acionistas. Porém, quanto a dedutibilidade de JCP, está sedimentado na atual jurisprudência que o regime de competência é um dos critérios legais que devem ser observados para dedução de JCP na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e a VSA não observou tal critério.

Informa também que conforme amplo detalhamento contido no Relatório Fiscal referente ao processo 11065.720392/2012-31 constante às páginas 2 a 4.449, o qual evidenciou planejamento tributário ilegal implementado pelo Grupo Vonpar, visando ocultar aquisição ilegal das próprias ações de uma de suas controladas (a VRSA), o fisco recalculou (fls. 5.358 a 5.363) os JCP apurados pela VSA no ano de 2010 (considerando influência dos recálculos já efetivados para os anos de 2008 e 2009 no processo 11080.727488/2013-12), tendo por base o patrimônio líquido calculado pelo fisco em 31 de dezembro de 2009, bem como, as variações informadas pela própria VSA durante o ano de 2010.

Para o recálculo foram mantidas as mesmas informações e os mesmos critérios de cálculo contidos no Demonstrativo do cálculo dos JCP – Cálculo da VSA (fls. 5.267 a 5.273). A mudança ocorrida em tal demonstrativo refere-se ao saldo inicial de patrimônio líquido, o qual foi alterado de R\$ 535.836.933,10 (página 5.267, referente ao saldo inicial apurado pela VSA) para R\$ 301.848.625,13 (página 4.874, referente ao saldo final em 31 de dezembro de 2009 apurado pelo fisco).

O recálculo apresentado resultou em glosa (indedutibilidade) de mais R\$ 14.000.451,25 de JCP contabilizados e pagos na competência 2010.

Finaliza concluindo que os JCP de R\$ 59.997.960,00, contabilizados como despesa e diminuídos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL no ano de 2010, devem limitar-se ao montante de R\$ 16.301.003,15. A diferença entre o valor pago (R\$ 59.997.960,00) e o valor apurado como dedutível pelo fisco (R\$ 16.301.003,15) perfaz o montante de R\$ 43.696.957,25. Essa diferença é o objeto da presente constituição de crédito. Compõe-se da glosa de R\$ 29.696.506,00 decorrentes da violação ao princípio da competência e de R\$ 14.000.451,25 decorrentes do recálculo das bases de cálculo dos JCP apurados pela VSA em 2010 com base no PL reduzido pelo lançamento em VRSA”.

Esquemáticamente:

QUADRO 8 - ORIGEM DOS JCP PAGOS EM 2010			
COMPETÊNCIA	JCP - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO R\$		
	A) DA COMPETÊNCIA	B) DE PERÍODOS ANTERIORES	C) PAGO (A+B)
2010	30.301.454,00	29.696.506,00	59.997.960,00

32. No entendimento do fisco, corroborado pelas diversas fontes legais citadas e estudos, tendo por base as informações já apresentadas, as seguintes parcelas dos JCP pagos pela VSA são indedutíveis:

QUADRO 9 - JCP INDEDUTÍVEIS			
JCP INDEDUTÍVEIS - R\$			
Ano	a) Dedução ¹	b) Apuração ²	c) JCP Indedutíveis ²
2010	59.997.960,00	30.301.454,00	29.696.506,00

45. O recálculo (páginas 5.358 a 5.363) foi denominado **Demonstrativo do cálculo dos JCP do período compreendido entre 31 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010 – RECÁLCULO DO FISCO**. Tal recálculo gerou o seguinte montante anual indedutível de JCP para a competências 2010:

COMPETÊNCIA	JCP - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RECALCULADO R\$		
	A) APURADO PELA VSA	B) APURADO PELO FISCO	C) VALOR INDEDUTÍVEL (A-B)
2010	30.301.454,40	16.301.003,15	14.000.451,25

46. O recálculo apresentado resultou em glosa (indedutibilidade) de mais R\$ 14.000.451,25 de JCP, adicionalmente ao valor indedutível já demonstrado no tópico anterior (R\$ 29.696.506,00), referente a JCP advindo de competências anteriores.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a autuada apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 5474/5504), assim resumida pela decisão recorrida (fls. 5773/5775):

“Quantificação incorreta dos JCP em razão da redução no PL de VRSA.

A autuação com base na redução do PL apóia-se no lançamento efetuado no processo 1105.720392/2012-31, razão pela qual anexa ao presente processo a impugnação e o recurso voluntário apresentados por VRSA para combater o lançamento citado, por entender que nas peças restou demonstrado que não houve quantificação incorreta do PLC de VRSA, em razão de não ter ocorrido a compra de suas próprias ações.

Possibilidade de dedução, em 2010, do JCP apurado em períodos anteriores.

Novamente, a impugnante remete às alegações do processo 1105.720392/2012-31, transcrevendo as seguintes razões:

(i) os limites previstos na Lei n° 9.249/95 para a dedutibilidade dos JCP relacionam-se exclusivamente à taxa de juros (TJLP aplicada ao Patrimônio Líquido) e à existência de resultado distribuível pela pessoa jurídica (50% dos lucros correntes ou acumulados, valendo o que for maior);

(ii) a lei não estabelece qualquer limite temporal para o pagamento dos JCP, daí que os JCP calculados mediante a aplicação da TJLP em determinado período podem ser pagos em período subsequente, bastando, para tanto, que existam lucros correntes ou acumulados em montante igual ou superior ao dobro do valor pago aquele título;

(iii) confirma tal conclusão o fato de a dedução dos JCP configurar um mecanismo de correção dos efeitos da inflação (ainda que abrandada) sobre o PLC, daí que, perdurando tais efeitos no tempo, não faria sentido condicionar a referida dedução ao pagamento dos JCP no mesmo período-base em que calculados;

(iii) ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, a Instrução Normativa ("IN") da Secretaria da Receita Federal do Brasil ("SRF") n° 11/96 apenas esclarece que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período-base em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento teria nascido a obrigação a eles relativa, indispensável ao reconhecimento de despesas na forma daquele regime;

(iv) interpretação diferente da IN SRF nº 11/96 acarretaria a conclusão de que ela teria extrapolado sua função meramente regulamentar, em clara violação ao princípio da legalidade, ante a inexistência de lei condicionando a dedutibilidade do JCP ao seu pagamento no mesmo período-base em que calculado; e

(v) ainda que por absurdo fossem procedentes os argumentos da fiscalização, o cálculo do PLC de VRSA deveria ser ajustado para a refletir adequadamente a glosa das despesas de JCP relativas a anos-calendários anteriores; e os efeitos do cômputo do custo integral de ágio em 08.01.2007.

Cita jurisprudência.

Improcedência dos autos em razão de a glosa da despesa de JCP deduzida pela impugnante acarretar, necessariamente, a eliminação de tributação de receitas de JCP, no mesmo valor.

Nesse ponto, discorre o impugnante sobre a natureza jurídica do JCP defendendo ser de distribuição de lucros. Faz histórico sobre a legislação, junta doutrina e, ao final, defende a necessidade de neutralizar-se o efeito fiscal adverso da tributação da receita com JCP recebidos em conjunto com a glosa do JCP pagos. Cita minuta do TVF no qual a fiscalização defendia a neutralidade dos efeitos fiscais na cadeia de pagamentos e recebimentos de JCP no grupo Vonpar.

Pedido

Em face do exposto, requer sejam julgados improcedentes aos autos com a consequente extinção do crédito tributário decorrente”.

DA DECISÃO RECORRIDA

Analisando o litígio instaurado, a 2ª Turma da DRJ/BHE assentou:

Quanto à quantificação incorreta dos JCP em razão da redução no PL de VRSA:

“Conforme explica a Autoridade Fiscal e reconhece a impugnante, a glosa relativa à redução no PL decorre do lançamento efetuado no processo 11065.720392/2012-31. Por esta razão, não cabe aqui enfrentar os fundamentos do lançamento nem as alegações do contribuinte sobre o tema, pois tal enfrentamento é de competência do colegiado da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, em 1ª Instância, e da 2ª Câmara do CARF.

Em 1ª Instância, já foi prolatado o acórdão da turma competente e o lançamento foi integralmente mantido.

(...)

A requantificação do patrimônio líquido de VRSA influenciou o patrimônio líquido de VSA, reduzindo-o, pois esta detinha investimento naquela. Em consequência, o PL de VSA foi reduzido, passando de R\$ 526.971.000,00, em 31 de dezembro de 2006, para R\$ 19.271.000,00, em 31 de janeiro de 2007.

Conforme relatado, este processo trata de crédito tributário complementar ao crédito tributário original, 11080.727488/2013-12. No processo original, houve o recálculo dos JCP apurados em 2008 e 2009, com base nessa requantificação das contas do PL de VRSA. Como o processo atual estende a autuação para o ano de 2010, esse recálculo reflete em 2010. Em função disso, o fisco recalculou os JCP apurados pela VSA no ano de 2010 (considerando influência dos recálculos já efetivados para os anos de 2008 e 2009 no processo 11080.727488/2013-12), tendo por base o patrimônio líquido calculado pelo fisco em 31 de dezembro de 2009, bem como, as variações informadas pela própria VSA durante o ano de 2010.

Não há na impugnação nenhuma oposição aos valores utilizados além da oposição à requantificação do PL. Conforme citado, essa requantificação foi mantida no processo de VRSA.

Também foi mantida em 1ª Instância, a requantificação em VSA, anos 2008 e 2009. O acórdão foi assim ementado:

(...)

Os JCP possuem como base de cálculo as contas do Patrimônio Líquido, as quais devem ser quantificadas de acordo com os critérios contábeis aplicados aos fatos efetivamente ocorridos, e não de acordo com sua estrutura formal e artificial.

Tendo sido mantido o lançamento que, desconsiderando a operação realizada pela VRSA, trouxe novos valores ao seu PL, e, também, o lançamento original em VSA, anos 2008 e 2009, deve ser mantida a glosa dos valores excedentes apurados pela recorrente, em 2010, com base nos saldos das contas do PL anteriores à redução.

Quanto à possibilidade de dedução, em 2010, do JCP apurado em períodos anteriores.

“O contribuinte invoca a economia processual para aproveitar as alegações do processo 11065.720392/2012-31 reproduzidas no documento 3 em relação a possibilidade de dedução de JCP apurados em períodos anteriores. Na mesma toada, por concordar com as razões que levaram a 1ª Turma da DRJ de Porto Alegre, no citado acórdão 10-42.451, a não acatar os argumentos do contribuinte, faço minhas suas razões de decidir que reproduzo a seguir:

(...)

Mais uma vez, entendo mostrar-se correto o entendimento esposado pela autoridade fiscal.

Ora, impõe-se estabelecer, de início, que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a seguir transcrito, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real, - artigo esse reproduzido pelo artigo 347 do RIR/99, tendo ambos sido consignados como fundamento legal do lançamento -, é norma tributária concessiva de faculdade, que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, tal tipo de dedução era expressamente proibido pelo artigo 49 da Lei nº 4.506/64, também a seguir transcrito, que não admitia como despesas

operacionais os valores creditados a sócios da pessoa jurídica, a título de juros sobre o capital social.

(...)

Por força desse comando legal, o autuado possuía, então, direito, em cada ano-calendário do período de 2003 a 2007, a faculdade de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano. Pelos demonstrativos apresentados, porém, verifica-se que optou por não exercer a referida faculdade, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em períodos posteriores, quais sejam, entre os anos-calendário de 2008 a 2010, o que veio dar causa à parte da glosa referente aos JCP. Esclareça-se que a impugnante, nesse ínterim, também se utilizou da dedução dos montantes a que faria jus em cada respectivo período, calculado com base nas contas do Patrimônio Líquido de cada ano-calendário correspondente.

Cabe notar, a este ponto, que, a par do conteúdo facultativo da norma em questão, deve ser considerado, também, que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

Tal princípio está consagrado pelo STJ - consoante o decidido no RESP 168379/PR, cujo excerto relevante é abaixo reproduzido. Decidiu-se que, tratando-se do sistema de compensação de prejuízos fiscais, a cada período de apuração do IRPJ corresponde um fato gerador, com base de cálculo própria e independente. Daí se infere que, para aquela Egrégia Corte, não é admissível a transferência de valores pertinentes a um período de apuração de IRPJ, para outro, a não ser mediante expressa autorização legal.

(...)

No caso do IRPJ e da CSLL, a periodicidade de apuração do lucro real é trimestral, sendo possível apenas convertê-la em anual mediante antecipação mensal de recolhimento dos tributos sob a forma de pagamento de estimativas, conforme disciplinamento dado em leis e em atos normativos infralegais específicos. Cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, a não ser mediante expressa autorização legal. O lucro tributável, o lucro real, é aquele apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

E o regime de competência, sendo critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no artigo 177 da LSA, a seguir reproduzido - e pelo qual devem ser registradas, na apuração do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, é a tradução, no plano contábil, do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

(...)

Portanto, se, in casu, a própria impugnante decidiu creditar aos sócios JCP incidentes sobre PL's de anos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, 2003 a 2007, não nos períodos em que foram realizadas suas deduções, 2008 a 2010. A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

A faculdade de pagamento ou crédito de JCP a acionista ou sócio deve ser, então, exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. É imperioso, nesta circunstância, para a legitimidade de dedução das correspondentes despesas, ao contrário do pretendido pelo atuado, que os juros pagos ou creditados se restrinjam aos juros incidentes sobre o PL do ano, e não incluam juros incidentes sobre PL de anos anteriores, respeitando-se, assim, o regime de competência e o princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

*Esta é a razão porque nem o artigo 9º, da Lei 9.249/95, nem o artigo 347, do RIR/99, aos quais o atuado se refere como não impondo limites a deduções, não necessitam explicitar a subordinação dos JCP ao regime de competência. E, de fato, a IN SRF 11/96, no artigo 29, a seguir reproduzido, ao estipular a observância do regime de competência para tais deduções, expressou apenas o que já estava implícito no artigo 9º, da Lei 9.249/95 como condição para a dedução desse tipo de despesas. Tal disposição é repetida, ainda, no artigo 4º, da IN SRF 41/98, também abaixo transcrita. Trata-se de **faculdade** que somente pode ser exercida no ano-calendário de competência, quando se apuram os valores passíveis de serem pagos ou creditados a título de JCP, aqueles incorridos no ano.*

(...)

Assim, por força dos expressos teores do caput do artigo 9º da Lei 9.249/94 e do artigo 29 da IN SRF nº 11/96, acima reproduzidos, não é suficiente, para caracterizar a observância do regime de competência, que as despesas de JCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento, consoante defende o atuado. Isto porque falta a condição necessária para legitimar a dedução, a saber: o pagamento ou crédito contabilmente reconhecido deve se referir exclusivamente aos juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, por serem o que se pode conceber como juros incorridos no período, conforme anteriormente explanado. Não podem se referir a juros incidentes sobre o PL de períodos anteriores, e, portanto, a juros incorridos em períodos anteriores.

Tal entendimento é corroborado, inclusive, por doutrinadores de renome.

Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho:

(...)

Desta forma, não possui respaldo nas normas de regência o argumento do atuado de que teria observado o regime de competência pelo fato de ter decidido o creditamento do montante de JCP em questão no mesmo período em que levou a efeito a dedução no lucro real de juros incorridos em anos anteriores". (os destaques são do original).

Improcedência dos autos em razão de a glosa da despesa de JCP deduzida pela impugnante acarretar, necessariamente, a eliminação de tributação de receitas de JCP, no mesmo valor.

“Em que pese a profundidade com que o tema foi tratado pela impugnante e a respeitabilidade da doutrina trazida em sua defesa, entendo de forma diversa quanto à natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. No dizer de Maria Helena Diniz, natureza jurídica seria a “afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação”. De outra banda, leciona Marcos Bernardes de Mello, que uma classificação deve individuar as espécies considerando seus dados essenciais próprios e exclusivos, que as caracterizam e as distinguem das demais.

Os dividendos encontram previsão legal nos art. 201 a 205 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), e representam uma destinação dos lucros da pessoa jurídica (do exercício, acumulados ou mantidos em reservas). Não influenciam, portanto, a apuração dos resultados da pessoa jurídica, nem são dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo do imposto. Por seu turno, os juros sobre o capital próprio disciplinados no art. 9º da Lei nº 9.249/95 são calculados antes da apuração do resultado do período, o qual reduzem (e, em decorrência, reduzem também os lucros a serem distribuídos). Além disso, podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto.

A redução do resultado do exercício e dedutibilidade para efeito de apuração da base de cálculo do imposto, que são os elementos essenciais que distinguem um e outro instituto, são características inerentes aos custos e despesas, não à distribuição de lucros. Assim, se os juros sobre o capital próprio são “espécie”, o gênero é “despesa”, e não distribuição de lucro como propõe a impugnante.

(...)

O fato de a dedutibilidade dos juros sobre o capital estar limitada ao montante dos lucros do exercício ou acumulados e o seu cômputo opcional à distribuição obrigatória de dividendos de modo algum desnaturam as suas características fundamentais. Como leciona Marcos Bernardes de Mello, “elementos acidentais ou comuns a mais de uma espécie não podem servir de base a uma taxinomia”.

Anoto, por derradeiro, que a questão da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio já foi enfrentada no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, então sob o prisma das receitas deles decorrentes, tendo se chegado a mesma conclusão aqui declinada.

(...)

Quanto à minuta de relatório fiscal, apesar de incluída no CD recebido pela impugnante, não foi utilizada na autuação e não merece discussão. Na folha 8 da impugnação, o contribuinte informa que foi esclarecido pela fiscalização que a minuta estava superada e que o documento parte integrante dos autos era o relatório fiscal.

Logo, o que se discute neste processo é tão somente a utilização excessiva dos Juros sobre Capital Próprio pagos como despesa dedutível pelo contribuinte, excesso decorrente da apuração em desacordo com a competência e decorrente do cálculo sobre Patrimônio Líquido ampliado.

O efeito fiscal dos Juros sobre Capital Próprio eventualmente recebidos pelo contribuinte e contabilizados como receita é matéria totalmente estranha a este processo não cabendo nenhum tipo de reconstituição conforme propõe a impugnante. A receita de JCP recebida não tem nenhuma vinculação com os JCP pagos. É perfeitamente possível uma pessoa jurídica receber JCP relativos a seus investimentos, mas optar por não pagar JCP a seus investidores”.

Para finalizar julgando improcedente a impugnação e mantendo os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. GLOSA DE VALORES EXCEDENTES. JCP PAGOS. JCP RECEBIDOS.

O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP a acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. É obstada a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros incidentes sobre Patrimônio Líquido de anos anteriores.

Os JCP possuem como base de cálculo as contas do Patrimônio Líquido, as quais devem ser quantificadas de acordo com os critérios contábeis aplicados aos fatos efetivamente ocorridos, e não de acordo com sua estrutura formal e artificial.

Comprovado erro na quantificação das contas do Patrimônio Líquido, impõe-se o recálculo dos JCP passíveis de dedução, glosando-se os valores excedentes.

Não há nenhum vínculo entre JCP recebidos e JCP pagos. A glosa das despesas com JCP pagos não implica recomposição da receita dos JCP recebidos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

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

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 08/12/2015 (fls. 5803/5804), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 23/12/2015 (fls. 5806/5851), basicamente repisando os argumentos expendidos na impugnação, valendo, por relevante, destacar alguns excertos pontuais:

“Como já visto (...), as despesas com JCP deduzidas pela RECORRENTE no ano-calendário de 2010 foram glosadas pelos AUTOS “em função” (palavras da própria fiscalização) da glosa das despesas com JCP distribuídos por VRSA. Ou seja, a fiscalização não só tinha pleno conhecimento de que os JCP distribuídos pela RECORRENTE correspondiam ao repasse dos JCP recebidos de VRSA, como este vínculo correspondeu justamente à origem dos AUTOS”.

(...)

“Ora (...), ao negar o tratamento fiscal do JCP (despesa financeira dedutível) à parcela dos lucros destinados pela RECORRENTE a seus acionistas e pretender dela exigir diferenças de IRPJ e CSL, jamais se poderia ignorar que RECORRENTE teria, então, oferecido à tributação a parcela de lucros a ela destinada por VRSA a qual o próprio fisco também nega que seja dado o tratamento próprio de JCP”.

(...)

“Das duas uma: ou é conferido o tratamento próprio de JCP ao lucro destinado pela VRSA à RECORRENTE e por esta a seus acionistas (despesa financeira dedutível por parte da pessoa que os distribuiu e receita financeira tributável por quem os recebeu) ou, uma vez afastado este tratamento, e por uma questão de coerência, deve ser conferido o tratamento fiscal próprio de pagamento de dividendos a ambas as distribuições (despesa indedutível por parte da pessoas que os distribuiu e receita não tributável por quem os recebeu), o que importaria no integral cancelamento dos AUTOS, na medida em que os valores recebidos e subsequentemente repassados pela RECORRENTE foram os mesmos. Não se pode adotar dois pesos e duas medidas para distribuições absolutamente idênticas e interligadas”.

(...)

“Nessa conformidade, uma vez afastada a natureza de despesa ou receita financeira do pagamento de JCP efetuado, outra opção não há senão tratá-lo como uma distribuição de dividendos. Logo, no caso concreto, se os valores pagos primeiramente pela VRSA e subsequentemente pela RECORRENTE a título de JCP não pudessem ser qualificados sob tal natureza e reconhecidos como despesas dedutíveis, o que se admite apenas por hipótese, a receita recebida pela RECORRENTE de VRSA corresponderia , necessariamente, a dividendos pagos ou creditados, isentos de tributação”.

(...)

“O procedimento adotado pelos AUTOS acaba por tributar o mesmo lucro duas vezes, em pessoas jurídicas distintas. Com efeito, o lucro de VRSA, em não sendo impactado pela dedução dos pagamentos feitos a título de JCP, é tributado tanto no nível da VRSA quanto no nível da RECORRENTE (na proporção do montante a ela atribuído a título de JCP), na medida em que tal montante foi originalmente tratado como uma receita tributável da RECORRENTE. Ora, ou os valores pagos por VRSA à RECORRENTE são despesas dedutíveis para a VRSA e receitas tributáveis para a RECORRENTE ou, caso contrário, consistem em lucros distribuíveis e, assim, indedutíveis para a VRSA e não tributáveis para a RECORRENTE”.

(...)

“Da análise do processo administrativo-fiscal 11065.720392/2012-31, (...) depreende-se, sem qualquer dificuldade, que VRSA distribuiu R\$ 60.000.000,00 a título de JCP referentes ao ano-

calendário de 2010, cabendo o montante de R\$ 59.997.960,00 à RECORRENTE. Ou seja, exatamente o valor por ela distribuído de JCP a seus acionistas”.

“Ora, o vínculo entre os valores recebidos de VRSA a título de JCP pela RECORRENTE com os valores por ela distribuídos a seus acionistas é irrefutável e, como se não bastasse isso, este mesmo vínculo consistiu no próprio ponto de partida da autuação da Recorrente”.

Discorre longamente acerca da dedutibilidade dos JCP, ainda que em exercícios posteriores aos respectivos anos-calendário, traz doutrina e jurisprudência, argui cerceamento de defesa pelo fato de a decisão recorrida não ter apreciado suas razões em relação ao decidido no processo nº 11065.720392/2012-31 que, no seu posicionamento, por ser citado PA “parte integrante de sua impugnação”, deveria o julgador a quo “sobre elas se manifestar”, e finaliza requerendo provimento de seu Recurso Voluntário.

DAS CONTRARRAZÕES DA PGFN

A Fazenda Nacional, por sua Procuradoria, compareceu aos autos (fls. 5881/5904), rebatendo as colocações da defesa e ratificando o trabalho fiscal, conforme excertos abaixo reproduzidos:

“Conforme destacado no TVF, a recorrente deduziu, entre 2008 e 2010, JCP calculados sobre o patrimônio líquido referente a períodos anteriores.

Sobre esta questão, a recorrente entende que a lei não estabelece qualquer limite temporal para o pagamento dos JCP, daí que os JCP calculados mediante a aplicação da TJLP em determinado período podem ser pagos em período subsequente, bastando, para tanto, que existam lucros correntes ou acumulados em montante igual ou superior ao dobro do valor pago àquele título.

Entende que respeitar o regime de competência, no que toca aos JCP, significa deduzir a despesa no exercício em que estes forem efetivamente pagos, ao invés de deduzi-la na hipótese de apuração (aplicação da TJLP sobre o PLC) desacompanhada de efetivo pagamento.

Acrescenta, ademais, que, uma vez que os JCP foram introduzidos como forma de amenizar os efeitos inflacionários após o fim da correção monetária de balanço, o pagamento e a dedução da despesa de JCP devem poder ser efetuados a qualquer tempo, já que os efeitos da inflação são perenes.

A pretensão da recorrente não merece prosperar.

Cumpre, preliminarmente, noticiar que a matéria em questão (observância do regime de competência para apuração dos JCP e impossibilidade de utilização de bases de exercícios anteriores) foi decidida pela 1ª Turma da CSRF na sessão de janeiro de 2016, nos processos administrativos nº 16327.720497/2011-02, 12963.000065/2010-36 e 16682.721029/2012-89, em sentido favorável à Fazenda Nacional. Os respectivos acórdãos, contudo, não forma formalizados até a data da presente manifestação.

Com relação ao mérito, há que se frisar que o pagamento dos juros sobre o capital próprio não se confunde com as regras para sua dedução. Nas palavras

de Edmar Oliveira Andrade Filho: uma coisa é a dedutibilidade; outra, completamente diferente, é a possibilidade de pagamento.

(...)

O pagamento de JCP é uma **faculdade** conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de **decisão formal deles próprios**, por meio de deliberação tomada em assembleia. A pessoa jurídica, com base nos princípios mencionados, tem liberdade e autonomia para decidir o melhor momento e a forma para remunerar o capital dos sócios. Poderá, inclusive, optar pela taxa de rentabilidade que julgar mais adequada. **A dedutibilidade, porém, estará sempre sujeita às regras trazidas pela Lei nº 9.249/95.**

(...)

Não existe óbice para a assembleia, em exercício posterior, deliberar sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver. Como já foi visto, os critérios trazidos pela Lei nº 9249/95 dizem respeito apenas aos efeitos fiscais, ou seja, à dedução do lucro real para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Logo, a empresa pode determinar o pagamento de juros sobre o capital próprio até mesmo acima dos limites trazidos pela Lei nº 9.249/95.

Porém, a parcela dedutível deve sempre obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa: a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Os limites em questão bem demonstram que a dedutibilidade dos JCP se vincula ao lucro apurado ao final do exercício social correspondente. Ao assim dispor, a lei quis impedir que todo o lucro do período fosse esvaziado pelo pagamento de JCP, impedindo a tributação. Sendo assim, se a empresa, como no caso dos autos, está pretendendo deliberar JCP sobre exercícios passados (2003 a 2007), é certo que o lucro do respectivo período já teve a sua destinação, não estando mais disponível para fins de pagamento na forma pretendida. E se já foi dada destinação ao lucro dos exercícios encerrados, deve-se respeitar a vontade social externada na assembleia, não podendo ser modificada a qualquer tempo, como se ela não tivesse ocorrido.

(...)

Se a empresa, decidiu pela não remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio, por óbvio, naquele exercício **acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida**. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. **Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.**

Cumprе esclarecer que não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante e momento que julgar

adequado. Porém, o efeito fiscal do pagamento deve obedecer à legislação que trata do assunto.

(...)

Como a despesa somente será considerada incorrida quando houver a deliberação, é incompatível defender a aplicação de TJLP sobre o saldo de contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores, quando sequer houve manifestação societária sobre o assunto. O direito aos juros sobre o capital próprio nasce a partir da decisão societária, não sendo autorizado recuperar a dedutibilidade de despesa que, por determinação da própria empresa, não foi incorrida/suportada em anos anteriores.

Em suma, não é possível trazer para o presente a dedução de juros calculados sobre contas do patrimônio líquido de exercícios passados. Para tanto, era necessária a tempestiva manifestação da sociedade. Se não ocorreu, a dedução do período-base continuará atrelada aos critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95.

(...)

A recorrente alega que, independentemente da possibilidade de dedução dos JCP apurados com base no PL de exercícios anteriores, a eventual tributação (glosa de despesa) de valores por ela pagos a título de JCP acarretaria necessariamente o afastamento da tributação dos valores por ela recebidos da VRSA sob o mesmo título, os quais originaram os seus pagamentos.

*Eis uma síntese do raciocínio da recorrente: i) os mesmos valores recebidos de VRSA pela recorrente como JCP foram por ela distribuídos a seus acionistas; ii) contudo, tendo ela recebido tais valores a título de JCP da VRSA, eles foram submetidos a tributação na fonte; iii) daí, conclui que, se os valores **pagos** acumuladamente por ela não configuram JCP, como afirma o Fisco, os valores **recebidos** acumuladamente de VRSA também não seriam JCP; iv) não sendo JCP, só poderiam ter a natureza de dividendos e portanto não deveriam ter sofrido tributação na fonte quando do pagamento a ela por parte da VRSA.*

(...)

Todavia, a pretensão da recorrente não procede.

Em primeiro lugar, insta afirmar que a autoridade fiscal não questiona a natureza dos pagamentos feitos pela recorrente aos seus acionistas, enquanto juros sobre capital investido. Isto é tranquilamente demonstrado pelos trechos do TVF abaixo colacionados:

(...)

Percebe-se que o que motivou o lançamento não foram divergências sobre a natureza dos valores, mas sim a dedutibilidade desses valores. A autoridade fiscal não pretendeu transmutar a natureza dos pagamentos, atribuindo-lhes o caráter de dividendos. Apenas afirmou que a dedutibilidade dos JCP deve obedecer a regras próprias, dentre as quais o regime de competência.

(...)

*Ora, às sociedades é lícito remunerar seus acionistas de todas as formas não vedadas pelo ordenamento. Normalmente, esta remuneração se dá na forma de dividendos ou de juros sobre o capital investido. Trata-se de meios distintos de remunerar os sócios e que têm **natureza, requisitos e consequências** também distintos.*

*Na quadra das consequências, a legislação dá aos juros sobre o capital próprio a natureza de **despesas financeiras**, dedutíveis do resultado da companhia, diferentemente dos dividendos, que são mera distribuição de resultados.*

*Não obstante, os juros não são dedutíveis de maneira irrestrita. Há condições e limites à sua dedutibilidade. E, devido às distinções existentes nas quadras da **natureza e dos requisitos**, não é porque eventualmente pagou-se juros que não atendem aos requisitos de dedutibilidade que estes devem (ou podem) passar a ser considerados dividendos.*

(...)

De fato, não se pode olvidar que a legislação brasileira distanciou os juros sobre o capital próprio dos dividendos, conferindo a eles um regime jurídico próprio de juros. No intuito de confirmar o tratamento distinto de cada um dos institutos, basta verificar que a Lei nº 9.249/95 determinou a tributação na fonte dos juros sobre o capital próprio (alíquota de 15%), ao mesmo tempo em que conferiu isenção aos dividendos.

Ademais, o STJ, órgão responsável pela interpretação das leis brasileiras, confirmou que os juros sobre o capital próprio devem ser tratados como despesa financeira. Nas palavras do Ministro Herman Benjamin, os juros sobre o capital próprio correspondem a remuneração de capital – e não a lucro ou dividendo – e, por isso, constituem receita financeira tributável pelo PIS e COFINS.

O pagamento de JCP sobre o patrimônio de exercícios anteriores corresponde, portanto, à mera incursão numa despesa, no período de apuração, cuja dedução não é permitida pela lei tributária. O contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto daquele em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores.

Nada disso tem o condão de tornar juros pagos como retorno do capital investido – calculados em taxa fixa (TJLP) – em dividendos, cuja natureza é de distribuição de resultados – variável, portanto.

Diante do exposto, não há que se falar em dar tratamento de dividendos, seja aos valores pagos pela recorrente, seja aos valores por ela recebidos de VRSA.

(...)

Alega [a Recorrente] que a DRJ cerceou seu direito de defesa ao afirmar que a redução do PL que gerou a segunda glosa fiscal (R\$ 14.000.451,25) decorre das questões discutidas no processo 11065.720392/2012-31, não lhe cabendo se manifestar sobre elas, reproduzindo a decisão proferida naqueles autos.

Sem razão a recorrente. Ora, é hialino que o presente lançamento é decorrente do quanto observado naqueles autos, retro citados. Essa segunda parte da presente autuação só se sustenta enquanto mantidas as conclusões fiscais daquele auto de infração, que redimensionou o Patrimônio Líquido Contábil de VRSA e por conseguinte da recorrente.

*Isso implica, apenas e tão somente, a **dependência ou prejudicialidade** entre as causas, mas **não implica, em absoluto, que aquela demanda deva ser reproduzida nos presentes autos.***

*Até porque, conforme lembrado pela própria recorrente (págs. 45-46 do RV), ela não é parte naquele processo. **Não há direito seu sendo discutido** nos autos do PA 11065.720392/2012-31. A requantificação do PL de VRSA atinge a recorrente **apenas de maneira reflexa**, fenômeno amplamente admitido pela doutrina processualista e que não dá ao atingido legitimidade para rediscutir ou “re-defender” o direito de outrem.*

(...)

O caso que se põe sob exame é um exemplo clássico de terceiro interessado na demanda alheia: a autuada teve a base de cálculo dos JCP diminuída em decorrência da redução do PLC da VRSA naquele processo.

*Não é nenhum absurdo que o resultado daquela disputa entre Fisco e contribuinte interfira **indiretamente** na esfera jurídica da autuada, o que não lhe assegura, no entanto, o direito de defender direito de terceiros neste processo decorrente. Mesmo que fosse cabível o instituto da assistência no âmbito do PAF, caberia à recorrente **solicitar** sua intervenção **naqueles autos, como assistente, terceira interessada.***

*Nestes autos, **sua** defesa deve se ater apenas àquilo que é direito seu. Poderia ela, por exemplo, defender que o resultado daquele processo não lhe afeta, ou que a redução do PLC da VRSA não implica na redução do seu próprio PLC para fins de cálculo dos JCP. **Mas em absoluto lhe é dado defender e rediscutir, aqui, a improcedência do auto de infração lançado exclusivamente contra a VRSA, cujo palco de debate é o PA 11065.720392/2012-31, e cuja legitimidade passiva se restringe à VRSA.***

Daí porque não se há que falar em qualquer vício no ato da DRJ, ao declarar que não lhe compete reapreciar os fundamentos daquele lançamento. A redução do PLC ali discutida diz respeito a terceira pessoa, além do que o ano em que se deu a redução do PLC da VRSA foi 2007, sendo que o presente processo cuida do ano-calendário de 2010”.

5904): Para finalizar a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional as suas contrarrazões (fls.

*“**Não obstante todo o exposto, não se pode deixar de observar que a decisão recorrida cuidou de fazer remissão expressa à decisão proferida nos autos do processo 11065.720392/2012-31, correspondendo à adoção daquelas razões de decidir pela autoridade a quo, o que é plenamente possível e não implica em qualquer tipo de cerceamento de defesa, porquanto a questão de fundo é a mesma em ambos os processos.***

Subsidiariamente, em atenção ao princípio processual da eventualidade, caso o ilustre colegiado entenda ser o caso de se rediscutir os fundamentos da redução do PLC de VRSA, que acabou por refletir, por equivalência, na redução do PLC da recorrente, juntam-se em anexo as razões da Procuradoria da Fazenda Nacional exaradas naqueles autos, requerendo-se que sejam consideradas parte integrante destas contrarrazões”.(os destaques são do original).

Como dito preambularmente, os autos vieram à apreciação deste Colegiado em 21/03/2017, tendo este Relator proposto (e a Turma acolhido por unanimidade), fossem os mesmos sobrestados até que prolatada decisão definitiva no PA nº 11065.720392/2012-31, em razão da estreita vinculação que havia nas matérias tratadas em ambos os processos, posição refletida na Resolução nº 1402-000.424, cujos excertos principais são abaixo reproduzidos:

Parece-me evidente, por tudo o quanto relatado, a forte presença de matéria prejudicial à análise de mérito destes autos, no caso representada pelo que vier a ser decidido no Processo nº 11065.720392/2012-31 (Vonpar Refrescos SA - VRSA) no qual, embora a ora recorrente não seja parte naquela lide, sem nenhuma sombra de dúvida trará reflexos indiscutíveis neste procedimento.

Rememorando o quanto relatado pela autoridade fiscal responsável pelos lançamentos aqui discutidos:

“Informa também que conforme amplo detalhamento contido no Relatório Fiscal referente ao processo 11065.720392/2012-31 constante às páginas 2 a 4.449, o qual evidenciou planejamento tributário ilegal implementado pelo Grupo Vonpar, visando ocultar aquisição ilegal das próprias ações de uma de suas controladas (a VRSA), o fisco recalculou (fls. 5.358 a 5.363) os JCP apurados pela VSA no ano de 2010 (considerando influência dos recálculos já efetivados para os anos de 2008 e 2009 no processo 11080.727488/2013-12), tendo por base o patrimônio líquido calculado pelo fisco em 31 de dezembro de 2009, bem como, as variações informadas pela própria VSA durante o ano de 2010.

Para o recálculo foram mantidas as mesmas informações e os mesmos critérios de cálculo contidos no Demonstrativo do cálculo dos JCP – Cálculo da VSA (fls. 5.267 a 5.273). A mudança ocorrida em tal demonstrativo refere-se ao saldo inicial de patrimônio líquido, o qual foi alterado de R\$ 535.836.933,10 (página 5.267, referente ao saldo inicial apurado pela VSA) para R\$ 301.848.625,13 (página 4.874, referente ao saldo final em 31 de dezembro de 2009 apurado pelo fisco).

O recálculo apresentado resultou em glosa (indedutibilidade) de mais R\$ 14.000.451,25 de JCP contabilizados e pagos na competência 2010.

Finaliza concluindo que os JCP de R\$ 59.997.960,00, contabilizados como despesa e diminuídos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL no ano de 2010, devem limitar-se ao montante de R\$ 16.301.003,15. A diferença entre o valor pago (R\$ 59.997.960,00) e o valor apurado como dedutível pelo fisco (R\$ 16.301.003,15) perfaz o montante de R\$ 43.696.957,25. Essa diferença é o objeto da presente constituição de crédito. Compõe-se da glosa de R\$ 29.696.506,00 decorrentes da violação ao princípio da competência e de R\$ 14.000.451,25 decorrentes do recálculo das bases de cálculo dos JCP apurados pela VSA em 2010 com base no PL reduzido pelo lançamento em VRSA”.

Ou como pontuado pela defesa da recorrente:

“Da análise do processo administrativo-fiscal 11065.720392/2012-31, (...) depreende-se, sem qualquer dificuldade, que VRSA distribuiu R\$ 60.000.000,00 a título de JCP referentes ao ano-calendário de 2010, cabendo o montante de R\$ 59.997.960,00 à RECORRENTE. Ou seja, exatamente o valor por ela distribuído de JCP a seus acionistas”.

“Ora, o vínculo entre os valores recebidos de VRSA a título de JCP pela RECORRENTE com os valores por ela distribuídos a seus acionistas é irrefutável e, como se não bastasse isso, este mesmo vínculo consistiu no próprio ponto de partida da autuação da Recorrente”.

E, na mesma linha, pela própria Procuradoria Fazendária:

*“**Subsidiariamente, em atenção ao princípio processual da eventualidade, caso o ilustre colegiado entenda ser o caso de se rediscutir os fundamentos da redução do PLC de VRSA, que acabou por refletir, por equivalência, na redução do PLC da recorrente, juntam-se em anexo as razões da Procuradoria da Fazenda Nacional exaradas naqueles autos, requerendo-se que sejam consideradas parte integrante destas contrarrazões**”.*(os destaques são do original).

Em síntese, pela implicação direta na valoração do Patrimônio Líquido da Vonpar Refrescos S/A (VRSA) adotada pelo Fisco (e contestada pela autuada) no Processo nº 11065.720392/2012-31 e seus reflexos no PL da Vonpar S/A assumidos para cálculo dos JCP apurados, entendo que a discussão destes autos exige, prefacialmente a qualquer outra providência, o conhecimento da decisão a ser exarada no processo da VRSA, isto porque, por óbvio, se mantido o PL original daquela empresa ou mesmo se de forma parcial for dado provimento àquela contribuinte, as bases de cálculos de JCP aqui apreciadas sofrerão, irremediavelmente, os reflexos de tais imputações.

A respeito, o regimento deste Colegiado previu tal possibilidade (artigo 6º, § 1º, do Anexo II, do RICARF vigente):

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos; (destaques acrescidos)

Vale dizer, ainda que presentes sujeitos passivos diferentes, há a possibilidade da “conexão” entre processos, desde que seus fundamentos fáticos e de direito tenham identidade, como no caso tratado.

A partir desta constatação, é possível assumir, por analogia, os dizeres do § 5º do mesmo artigo 5º (destaques não são do original):

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Nesta linha voto no sentido de **SOBRESTAR** o julgamento destes autos até que prolatada decisão final e irrecorrível no processo nº 11065.720392/2012-31, pela íntima relação de causa e efeitos e dos fatos presentes naquele e neste processo, ainda que relativos a sujeitos passivos diferentes.

Em face desta decisão, o PA ficou paralisado até que cumpridas as etapas que envolveram o Processo nº 11065.720392/2012-31, o que acabou por ocorrer em duas frentes, conforme sumariado nas considerações preliminares antecedentes ao “relatório” e que podem ser assim delineadas:

- a) pela desistência parcial formalizada pela recorrente em relação a três das quatro infrações apontadas pelo Fisco naquele PA;
- b) pelo julgamento, pela 1ª Turma da CSRF, do que remanesceu na lide.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Já foi atestada antes a tempestividade do recurso voluntário, a correção da representação processual da recorrente e os demais pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Não há preliminares.

Passo ao mérito.

Discute-se nestes autos a possibilidade de a recorrente deduzir das bases imponíveis de IRPJ e de CSLL nos anos-calendário 2014, valores relativos a pagamento feitos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) apurados sobre Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial) levantadas no período findo em 2010.

A Fiscalização apontou duas irregularidades (RF – fls.5427/5454):

“Finaliza concluindo que os JCP de R\$ 59.997.960,00, contabilizados como despesa e diminuídos das bases de cálculo do IRPJ e CSLL no ano de 2010, devem limitar-se ao montante de R\$ 16.301.003,15. A diferença entre o valor pago (R\$ 59.997.960,00) e o valor apurado como dedutível pelo fisco (R\$ 16.301.003,15) perfaz o montante de R\$ 43.696.957,25. Essa diferença é o objeto da presente constituição de crédito. Compõe-se da glosa de R\$ 29.696.506,00 decorrentes da violação ao princípio da competência e de R\$ 14.000.451,25 decorrentes do recálculo das bases de cálculo dos JCP apurados pela VSA em 2010 com base no PL reduzido pelo lançamento em VRSA”.

Esquemáticamente:

QUADRO 8 - ORIGEM DOS JCP PAGOS EM 2010

COMPETÊNCIA	JCP - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO R\$		
	A) DA COMPETÊNCIA	B) DE PERÍODOS ANTERIORES	C) PAGO (A+B)
2010	30.301.454,00	29.696.506,00	59.997.960,00

32. No entendimento do fisco, corroborado pelas diversas fontes legais citadas e estudos, tendo por base as informações já apresentadas, as seguintes parcelas dos JCP pagos pela VSA são indedutíveis:

QUADRO 9 - JCP INDEDUTÍVEIS

JCP INDEDUTÍVEIS - R\$			
Ano	a) Dedução ¹	b) Apuração ²	c) JCP Indedutíveis ³
2010	59.997.960,00	30.301.454,00	29.696.506,00

45. O recálculo (páginas 5.358 a 5.363) foi denominado **Demonstrativo do cálculo dos JCP do período compreendido entre 31 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010 - RECÁLCULO DO FISCO**. Tal recálculo gerou o seguinte montante anual indedutível de JCP para a competência 2010:

COMPETÊNCIA	JCP - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RECÁLCULADO R\$		
	A) APURADO PELA VSA	B) APURADO PELO FISCO	C) VALOR INDEDUTÍVEL (A-B)
2010	30.301.454,40	16.301.003,15	14.000.451,25

46. O recálculo apresentado resultou em glosa (indedutibilidade) de mais R\$ 14.000.451,25 de JCP, adicionalmente ao valor indedutível já demonstrado no tópico anterior (R\$ 29.696.506,00), referente a JCP advindo de competências anteriores.

A decisão de 1ª Instância (fls. 5770/5790) manteve a autuação fiscal, houve interposição de recurso voluntário pela recorrente (fls. 5806/5851) e contrarrazões da PGFN (fls. 5881/5904).

Sobre estas manifestações me reportarei no voto a seguir.

Como já relatado atrás, a infração aqui discutida diz respeito ao procedimento da recorrente de pagar/deduzir das bases impositivas de IRPJ e de CSLL, em 2014, valores de JCP calculados sobre PL de 2010, o que, no entender fiscal, seria vedado por ofender o regime de competência.

Em sua bem articulada peça de defesa (RV – fls. 5806/5851), sustenta a recorrente a correção de seu procedimento, traz entendimentos doutrinários, decisões jurisprudenciais e aduz pontualmente em alguns excertos, que, *“Como já visto (...), as despesas com JCP deduzidas pela RECORRENTE no ano-calendário de 2010 foram glosadas pelos AUTOS “em função” (palavras da própria fiscalização) da glosa das despesas com JCP distribuídos por VRSA. Ou seja, a fiscalização não só tinha pleno conhecimento de que os JCP distribuídos pela RECORRENTE correspondiam ao repasse dos JCP recebidos de VRSA, como este vínculo correspondeu justamente à origem dos AUTOS”*.

(...)

“Ora (...), ao negar o tratamento fiscal do JCP (despesa financeira dedutível) à parcela dos lucros destinados pela RECORRENTE a seus acionistas e pretender dela exigir diferenças de IRPJ e CSL, jamais se poderia ignorar que RECORRENTE teria, então, oferecido à tributação a parcela de lucros a ela destinada por VRSA a qual o próprio fisco também nega que seja dado o tratamento próprio de JCP”.

(...)

“Das duas uma: ou é conferido o tratamento próprio de JCP ao lucro destinado pela VRSA à RECORRENTE e por esta a seus acionistas (despesa financeira dedutível por parte da pessoa que os distribuiu e receita financeira tributável por quem os recebeu) ou, uma vez afastado este tratamento, e por uma questão de coerência, deve ser conferido o tratamento fiscal próprio de pagamento de dividendos a ambas as distribuições (despesa indedutível por parte da pessoas que os distribuiu e receita não tributável por quem os recebeu), o que importaria no integral cancelamento dos AUTOS, na medida em que os valores recebidos e subsequentemente repassados pela RECORRENTE foram os mesmos. Não se pode adotar dois pesos e duas medidas para distribuições absolutamente idênticas e interligadas”.

(...)

“Nessa conformidade, uma vez afastada a natureza de despesa ou receita financeira do pagamento de JCP efetuado, outra opção não há senão tratá-lo como uma distribuição de dividendos. Logo, no caso concreto, se os valores pagos primeiramente pela VRSA e subsequentemente pela RECORRENTE a título de JCP não pudessem ser qualificados sob tal natureza e reconhecidos como despesas dedutíveis, o que se admite apenas por hipótese, a receita recebida pela RECORRENTE de VRSA corresponderia , necessariamente, a dividendos pagos ou creditados, isentos de tributação”.

(...)

“O procedimento adotado pelos AUTOS acaba por tributar o mesmo lucro duas vezes, em pessoas jurídicas distintas. Com efeito, o lucro de VRSA, em não sendo impactado pela dedução dos pagamentos feitos a título de JCP, é tributado tanto no nível da VRSA quanto no nível da RECORRENTE (na proporção do montante a ela atribuído a título de JCP), na medida em que tal montante foi originalmente tratado como uma receita tributável da RECORRENTE. Ora, ou os valores pagos por VRSA à RECORRENTE são despesas dedutíveis para a VRSA e receitas tributáveis para a RECORRENTE ou, caso contrário, consistem em lucros distribuíveis e, assim, indedutíveis para a VRSA e não tributáveis para a RECORRENTE”.

(...)

“Da análise do processo administrativo-fiscal 11065.720392/2012-31, (...) depreende-se, sem qualquer dificuldade, que VRSA distribuiu R\$ 60.000.000,00 a título de JCP referentes ao ano-calendário de 2010, cabendo o montante de R\$ 59.997.960,00 à RECORRENTE. Ou seja, exatamente o valor por ela distribuído de JCP a seus acionistas”.

“Ora, o vínculo entre os valores recebidos de VRSA a título de JCP pela RECORRENTE com os valores por ela distribuídos a seus acionistas é irrefutável e, como se não bastasse isso, este mesmo vínculo consistiu no próprio ponto de partida da autuação da Recorrente”.

Discorre longamente acerca da dedutibilidade dos JCP, ainda que em exercícios posteriores aos respectivos anos-calendário, traz doutrina e jurisprudência, argui cerceamento de defesa pelo fato de a decisão recorrida não ter apreciado suas razões em relação ao decidido no processo nº 11065.720392/2012-31 que, no seu posicionamento, por ser citado PA “parte integrante de sua impugnação”, deveria o julgador a quo “sobre elas se manifestar”, e finaliza requerendo provimento de seu Recurso Voluntário.

Em contraponto, a PGFN veio aos autos (fls. 5881/5904) para rebater o pensamento da recorrente, avaliar o procedimento fiscal e discorrer, igualmente em bem

elaborado texto, sobre o entendimento que o órgão jurídico fazendário tem em relação à matéria, assim resumido nos seguintes trechos pinçados de suas contrarrazões (os destaques são do original):

“Conforme destacado no TVF, a recorrente deduziu, entre 2008 e 2010, JCP calculados sobre o patrimônio líquido referente a períodos anteriores.

Sobre esta questão, a recorrente entende que a lei não estabelece qualquer limite temporal para o pagamento dos JCP, daí que os JCP calculados mediante a aplicação da TJLP em determinado período podem ser pagos em período subsequente, bastando, para tanto, que existam lucros correntes ou acumulados em montante igual ou superior ao dobro do valor pago àquele título.

Entende que respeitar o regime de competência, no que toca aos JCP, significa deduzir a despesa no exercício em que estes forem efetivamente pagos, ao invés de deduzi-la na hipótese de apuração (aplicação da TJLP sobre o PLC) desacompanhada de efetivo pagamento.

Acrescenta, ademais, que, uma vez que os JCP foram introduzidos como forma de amenizar os efeitos inflacionários após o fim da correção monetária de balanço, o pagamento e a dedução da despesa de JCP devem poder ser efetuados a qualquer tempo, já que os efeitos da inflação são perenes.

A pretensão da recorrente não merece prosperar.

Cumprе, preliminarmente, noticiar que a matéria em questão (observância do regime de competência para apuração dos JCP e impossibilidade de utilização de bases de exercícios anteriores) foi decidida pela 1ª Turma da CSRF na sessão de janeiro de 2016, nos processos administrativos nº 16327.720497/2011-02, 12963.000065/2010-36 e 16682.721029/2012-89, em sentido favorável à Fazenda Nacional. Os respectivos acórdãos, contudo, não foram formalizados até a data da presente manifestação.

Com relação ao mérito, há que se frisar que o pagamento dos juros sobre o capital próprio não se confunde com as regras para sua dedução. Nas palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho1: uma coisa é a dedutibilidade; outra, completamente diferente, é a possibilidade de pagamento.

(...)

*O pagamento de JCP é uma **faculdade** conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de **decisão formal deles próprios**, por meio de deliberação tomada em assembleia. A pessoa jurídica, com base nos princípios mencionados, tem liberdade e autonomia para decidir o melhor momento e a forma para remunerar o capital dos sócios. Poderá, inclusive, optar pela taxa de*

*rentabilidade que julgar mais adequada. A **dedutibilidade**, porém, estará sempre sujeita às regras trazidas pela Lei nº 9.249/95.*

(...)

Não existe óbice para a assembleia, em exercício posterior, deliberar sobre a remuneração do capital dos sócios na forma que melhor lhe aprouver. Como já foi visto, os critérios trazidos pela Lei nº 9249/95 dizem respeito apenas aos efeitos fiscais, ou seja, à dedução do lucro real para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica. Logo, a empresa pode determinar o pagamento de juros sobre o capital próprio até mesmo acima dos limites trazidos pela Lei nº 9.249/95.

Porém, a parcela dedutível deve sempre obedecer aos requisitos indicados na legislação. Um dos critérios trazidos pela norma tem natureza quantitativa: a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre a) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Os limites em questão bem demonstram que a dedutibilidade dos JCP se vincula ao lucro apurado ao final do exercício social correspondente. Ao assim dispor, a lei quis impedir que todo o lucro do período fosse esvaziado pelo pagamento de JCP, impedindo a tributação. Sendo assim, se a empresa, como no caso dos autos, está pretendendo deliberar JCP sobre exercícios passados (2003 a 2007), é certo que o lucro do respectivo período já teve a sua destinação, não estando mais disponível para fins de pagamento na forma pretendida. E se já foi dada destinação ao lucro dos exercícios encerrados, deve-se respeitar a vontade social externada na assembleia, não podendo ser modificada a qualquer tempo, como se ela não tivesse ocorrido.

(...)

Se a empresa, decidiu pela não remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio, por óbvio, naquele exercício acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.

Cumpra esclarecer que não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante e momento que julgar adequado. Porém, o efeito fiscal do pagamento deve obedecer à legislação que trata do assunto.

(...)

Como a despesa somente será considerada incorrida quando houver a deliberação, é incompatível defender a aplicação de TJLP sobre o saldo de contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores, quando sequer houve manifestação societária sobre o assunto. O direito aos juros sobre o capital próprio nasce a partir da decisão societária, não sendo autorizado recuperar a dedutibilidade de despesa que, por determinação da própria empresa, não foi incorrida/suportada em anos anteriores.

Em suma, não é possível trazer para o presente a dedução de juros calculados sobre contas do patrimônio líquido de exercícios passados. Para tanto, era necessária a tempestiva manifestação da sociedade. Se não ocorreu, a dedução do período-base continuará atrelada aos critérios trazidos pela Lei nº 9.249/95.

(...)

A recorrente alega que, independentemente da possibilidade de dedução dos JCP apurados com base no PL de exercícios anteriores, a eventual tributação (glosa de despesa) de valores por ela pagos a título de JCP acarretaria necessariamente o afastamento da tributação dos valores por ela recebidos da VRSA sob o mesmo título, os quais originaram os seus pagamentos.

*Eis uma síntese do raciocínio da recorrente: i) os mesmos valores recebidos de VRSA pela recorrente como JCP foram por ela distribuídos a seus acionistas; ii) contudo, tendo ela recebido tais valores a título de JCP da VRSA, eles foram submetidos a tributação na fonte; iii) daí, conclui que, se os valores **pagos** acumuladamente por ela não configuram JCP, como afirma o Fisco, os valores **recebidos** acumuladamente de VRSA também não seriam JCP; iv) não sendo JCP, só poderiam ter a natureza de dividendos e portanto não deveriam ter sofrido tributação na fonte quando do pagamento a ela por parte da VRSA.*

(...)

Todavia, a pretensão da recorrente não procede.

Em primeiro lugar, insta afirmar que a autoridade fiscal não questiona a natureza dos pagamentos feitos pela recorrente aos seus acionistas, enquanto juros sobre capital investido. Isto é tranquilamente demonstrado pelos trechos do TVF abaixo colacionados:

(...)

Percebe-se que o que motivou o lançamento não foram divergências sobre a natureza dos valores, mas sim a dedutibilidade desses valores. A autoridade

fiscal não pretendeu transmutar a natureza dos pagamentos, atribuindo-lhes o caráter de dividendos. Apenas afirmou que a dedutibilidade dos JCP deve obedecer a regras próprias, dentre as quais o regime de competência.

(...)

*Ora, às sociedades é lícito remunerar seus acionistas de todas as formas não vedadas pelo ordenamento. Normalmente, esta remuneração se dá na forma de dividendos ou de juros sobre o capital investido. Trata-se de meios distintos de remunerar os sócios e que têm **natureza, requisitos e consequências** também distintos.*

*Na quadra das consequências, a legislação dá aos juros sobre o capital próprio a natureza de **despesas financeiras**, dedutíveis do resultado da companhia, diferentemente dos dividendos, que são mera distribuição de resultados.*

*Não obstante, os juros não são dedutíveis de maneira irrestrita. Há condições e limites à sua dedutibilidade. E, devido às distinções existentes nas quadras da **natureza e dos requisitos**, não é porque eventualmente pagou-se juros que não atendem aos requisitos de dedutibilidade que estes devem (ou podem) passar a ser considerados dividendos.*

(...)

De fato, não se pode olvidar que a legislação brasileira distanciou os juros sobre o capital próprio dos dividendos, conferindo a eles um regime jurídico próprio de juros. No intuito de confirmar o tratamento distinto de cada um dos institutos, basta verificar que a Lei nº 9.249/95 determinou a tributação na fonte dos juros sobre o capital próprio (alíquota de 15%), ao mesmo tempo em que conferiu isenção aos dividendos.

Ademais, o STJ, órgão responsável pela interpretação das leis brasileiras, confirmou que os juros sobre o capital próprio devem ser tratados como despesa financeira. Nas palavras do Ministro Herman Benjamin, os juros sobre o capital próprio correspondem a remuneração de capital – e não a lucro ou dividendo – e, por isso, constituem receita financeira tributável pelo PIS e COFINS.

O pagamento de JCP sobre o patrimônio de exercícios anteriores corresponde, portanto, à mera incursão numa despesa, no período de apuração, cuja dedução não é permitida pela lei tributária. O contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto daquele em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores.

Nada disso tem o condão de tornar juros pagos como retorno do capital investido – calculados em taxa fixa (TJLP) – em dividendos, cuja natureza é de distribuição de resultados – variável, portanto.

Diante do exposto, não há que se falar em dar tratamento de dividendos, seja aos valores pagos pela recorrente, seja aos valores por ela recebidos de VRSA.

(...) Alega [a Recorrente] que a DRJ cerceou seu direito de defesa ao afirmar que a redução do PL que gerou a segunda glosa fiscal (R\$ 14.000.451,25) decorre das questões discutidas no processo 11065.720392/2012-31, não lhe cabendo se manifestar sobre elas, reproduzindo a decisão proferida naqueles autos.

Sem razão a recorrente. Ora, é hialino que o presente lançamento é decorrente do quanto observado naqueles autos, retro citados. Essa segunda parte da presente autuação só se sustenta enquanto mantidas as conclusões fiscais daquele auto de infração, que redimensionou o Patrimônio Líquido Contábil de VRSA e por conseguinte da recorrente.

Isso implica, apenas e tão somente, a dependência ou prejudicialidade entre as causas, mas não implica, em absoluto, que aquela demanda deva ser reproduzida nos presentes autos.

Até porque, conforme lembrado pela própria recorrente (págs. 45-46 do RV), ela não é parte naquele processo. Não há direito seu sendo discutido nos autos do PA 11065.720392/2012-31. A requantificação do PL de VRSA atinge a recorrente apenas de maneira reflexa, fenômeno amplamente admitido pela doutrina processualista e que não dá ao atingido legitimidade para rediscutir ou “re-defender” o direito de outrem.

(...)O caso que se põe sob exame é um exemplo clássico de terceiro interessado na demanda alheia: a autuada teve a base de cálculo dos JCP diminuída em decorrência da redução do PLC da VRSA naquele processo.

*Não é nenhum absurdo que o resultado daquela disputa entre Fisco e contribuinte interfira **indiretamente** na esfera jurídica da autuada, o que não lhe assegura, no entanto, o direito de defender direito de terceiros neste processo decorrente. Mesmo que fosse cabível o instituto da assistência no âmbito do PAF, caberia à recorrente **solicitar** sua intervenção naqueles autos, como assistente, terceira interessada.*

Nestes autos, sua defesa deve se ater apenas àquilo que é direito seu. Poderia ela, por exemplo, defender que o resultado daquele processo não lhe afeta, ou que a redução do PLC da VRSA não implica na redução do seu próprio PLC para fins de cálculo dos JCP. Mas em absoluto lhe é dado defender e rediscutir, aqui, a improcedência do auto de infração lançado

exclusivamente contra a VRSA, cujo palco de debate é o PA 11065.720392/2012-31, e cuja legitimidade passiva se restringe à VRSA.

Daí porque não se há que falar em qualquer vício no ato da DRJ, ao declarar que não lhe compete reapreciar os fundamentos daquele lançamento. A redução do PLC ali discutida diz respeito a terceira pessoa, além do que o ano em que se deu a redução do PLC da VRSA foi 2007, sendo que o presente processo cuida do ano-calendário de 2010”

Para finalizar a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional as suas contrarrazões (fls. 5904):

Para finalizar a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional as suas contrarrazões (fls. 5904):

*“Não obstante todo o exposto, não se pode deixar de observar que a decisão recorrida cuidou de fazer **remissão expressa** à decisão proferida nos autos do processo 11065.720392/2012-31, correspondendo à adoção daquelas razões de decidir pela autoridade a quo, o que é plenamente possível e não implica em qualquer tipo de cerceamento de defesa, porquanto a questão de fundo é a mesma em ambos os processos.*

Subsidiariamente, em atenção ao princípio processual da eventualidade, caso o ilustre colegiado entenda ser o caso de se rediscutir os fundamentos da redução do PLC de VRSA, que acabou por refletir, por equivalência, na redução do PLC da recorrente, juntam-se em anexo as razões da Procuradoria da Fazenda Nacional exaradas naqueles autos, requerendo-se que sejam consideradas parte integrante destas contrarrazões”.(os destaques são do original).

Em 1º Grau, a decisão a quo (fls. 5770/5790) manteve integralmente os lançamentos, pontuando em sua ementa que “O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP a acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. É obstada a dedução na apuração do lucro real do ano, de juros incidentes sobre Patrimônio Líquido de anos anteriores”.

Pois bem, antes de adentrar ao núcleo da infração apontada pelo Fisco, cabem algumas reflexões.

O tema discutido neste processo, dedução, para fins fiscais, de juros a título de remuneração do capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores, tem frequentado assiduamente os julgamentos deste Tribunal Administrativo desde quando ainda na sua formatação como Conselho de Contribuintes.

Nas primeiras decisões e até aproximadamente há uma década, a jurisprudência administrativa tendia a dar provimento à tese dos contribuintes, ou seja, validava a possibilidade

de se deduzir, a título de despesas com Juros sobre o Capital Próprio, montantes pagos em períodos posteriores àqueles em que deveria/poderia ter ocorrido a sua apuração.

Posteriormente, as decisões das diversas Turmas Ordinárias das Câmaras da 1ª Seção e depois as da Câmara Superior mudaram substancialmente de rumo, perfilando entendimento de que o regime de competência deve ser obrigatoriamente observado pelos interessados em deduzir, das bases impositivas do IRPJ e da CSLL, a despesa de JCP.

Finalmente, especialmente após a mudança no PAF procedida pela Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E, invertendo o critério de desempate nos julgamentos, determinando que nesta hipótese, a refrega seria resolvida “*favoravelmente ao contribuinte*”, as decisões retornaram ao provimento dos recursos dos autuados pela RFB.

Nessa linha, não desconheço estas alternâncias de entendimento do Tribunal, inclusive na sua Câmara Superior de Recursos Fiscais² e até em casos levados ao judiciário.

Todavia, também não posso deixar de destacar que embora de altíssima qualidade os votos proferidos e os acórdãos formalizados, assim como as decisões do judiciário sobre a matéria, o tema ainda permanece restrito às partes envolvidas, não estando incluído em nenhuma das hipóteses previstas no artigo 98, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), ou seja, não me encontro a elas vinculado, de modo que cada Conselheiro tem livre arbítrio para formar sua convicção, e externar seu posicionamento, evidentemente de acordo com as normas que regem o procedimento de julgamento.

Dito isto, passo ao meu voto.

Início lembrando que a figura jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio, no cotidiano tributário-contábil conhecido por JCP, surgiu e teve permitida sua dedução das bases impositivas do IRPJ e da CSLL com o nascimento da Lei nº 9.249/1995, artigo 9º:

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

²No Processo nº 11065.720392/2012-31, envolvendo a mesma recorrente e já citado diversas vezes neste voto e no qual se discutia o mesmo tema (JCP de períodos pretéritos, alterando-se apenas os anos-calendário), a situação estampou-se exatamente nestes termos: na Turma Ordinária, pelo Acórdão nº 1401-002.105, de 17/10/2017, foi negado provimento ao recurso voluntário da contribuinte e mantidos os lançamentos de glosa de despesas. Manejado RE pela interessada, a decisão foi reformada junto à 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais por aplicação do voto de qualidade trazido pelo artigo 19-E, da Lei nº 10.522/2002 (Ac. nº 9101-006.267, de 11/08/2022).

ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)(Produção de efeito)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

~~§ 4º~~ (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em resumo, o que se tem nos autos é a seguinte situação:

1. A recorrente calculou e creditou/pagou JCP de períodos pretéritos e sequencialmente, deduziu tais valores das bases impositivos do IRPJ e da CSLL.
2. Submetida a procedimento fiscal pela RFB, houve a glosa do valor deduzido, tendo a Autoridade Tributária perfilado entendimento de que estes valores seriam despesas e como tal deveriam observar o regime de competência.
3. De seu turno, a recorrente contesta o tratamento fiscal de considerar os JCP como despesa financeira e sujeita ao regime de competência, posto que no seu entender esta submissão só surge quando a Assembleia de acionistas deliberar pela sua aprovação de modo que “o regime de competência” se estamparia neste momento.
4. Adicionalmente apontou que os JCP têm muito mais característica de “dividendos” do que de despesa.
5. A DRJ que fez o julgamento em primeira instância homologou o entendimento do Fisco.

Pois bem, em face do que está acima estampado e o que consta nas peças de acusação, defesa, decisão de 1º Piso e documentos acostados, estes os temas nucleares presentes nos autos e que necessitam de análise e respostas:

- i) JCP seriam despesas ou dividendos?
- ii) Qual a implicação do regime de competência no caso concreto?

Sobre o primeiro tomo, indubitavelmente pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio **é uma faculdade** da pessoa jurídica, de modo que esta poderá ou não vir a exercê-la, conforme melhor lhe convier.

Essa faculdade encontra-se regulada pelas normas comerciais, societárias e fiscais que entre si interagem e entre si se completam.

Igualmente claro que a faculdade de pagar/creditar juros sobre o capital próprio poderá ser exercida ao longo dos anos em que o capital do titular, sócios ou acionistas permanecer no patrimônio líquido da pessoa jurídica, e que o valor dos JCP será calculado mediante a aplicação da taxa de juros (limitada à TJLP) sobre o patrimônio líquido do ano em que exercida a faculdade, observados os limites estabelecidos na norma acima transcrita.

Entretanto, no caso dos presentes autos, a contribuinte pagou/creditou em 2010, JCP calculados sobre o patrimônio líquido dos anos pretéritos de 2003 e seguintes, ou seja, fez lançamentos contábeis e alterou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2010 lançando mão de valores apurados sobre fatos e bases (PL) com origem em anos passados.

Com isso, como apontou o Fisco e ratificou a decisão *a quo* (no que foram contrapostos pela recorrente), as bases imponíveis dos dois tributos foram afetadas em 2008, 2009 e 2010, por montantes que tiveram mensuração, origem e nascimento nos anos de 2003 a 2007.

Nesse contexto, surgiu uma dedutibilidade que o Fisco entendeu não permitida, por utilização de uma despesa em período futuro, tomando bases pretéritas, ferindo o regime de competência; de seu lado, a recorrente, em contraparte, posicionou como correto seu procedimento por entender que a obrigação de pagar só surgiu quando a Assembleia de acionistas aprovou tal evento, ocorrido apenas em 2008 e 2009, de modo que, antes disso, não havia o que se falar em despesa de JCP.

Então, cabe alinhar as seguintes perguntas e proposições, para fins de desenvolvimento do racional que aqui se adotará:

1. Os JCP pagos em 2010 tendo como base as DF e os PL dos anos de 2003 e seguintes são dedutíveis naquele ano (2010)?
2. A faculdade de pagar/creditar JCP poderá ser legalmente exercida em um determinado ano, mas incidir sobre o patrimônio líquido de anos anteriores?
3. Em caso positivo, em qual ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa havida com o pagamento/creditamento de JCP, ou, em outras palavras e no que interessa no âmbito tributário, **quando será permitida sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL?**

É do que passo a tratar.

Princípio pela posição da contribuinte no sentido de que os JCP têm muitíssimo mais característica de dividendos do que de despesa financeira. Nessa linha, seu entendimento é corroborado por substancial parcela da doutrina e da jurisprudência. Isso é vero.

Nesse sentido, além da copiosa reprodução de textos e decisões trazidas pela recorrente em suas peças recursais e outras manifestações nos autos, podem ser citados, exemplificativamente, Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil – Forense – SP – 2010 – pg. 500), Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues Souza (Revista Dialética – A figura dos JCP e as contribuições ao PIS e COFINS – 2009 – pg. 73 - nº 169 – out/2009), Luciano Amaro (Dialética – Pis/Cofins e JCP – pg. 97 – Ed 239 – ago/2015).

Também há posicionamento da CVM na mesma linha (Deliberação 683/2012).

Entretanto, como sói acontecer no mundo do Direito, há posições inversas, pugnano por reconhecer os JCP com despesa financeira.

Fábio Ulhôa Coelho (Dialética, 2000 – pg. 40), disserta “*se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria a necessidade do dispositivo em questão [§ 7º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/1995]³; eles já estariam, por definição, incluídos entre os [dividendos] obrigatórios*”.

Na mesma senda, Edmar de Oliveira Andrade Filho: “*caso o enunciado do § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 quisesse atribuir aos juros caráter de lucro ou dividendo, não seria necessária a exigência do dobro do valor, bastaria valor igual ou superior. Portanto, a exigência do dobro serve para reforçar o argumento de que a Lei jamais cogitou tal equiparação*” (in Perfil Jurídico do Juro sobre Capital Próprio – MP Editora – 2006 – pg. 76).

Para Luís Eduardo Schoueri (Juros sobre Capital Próprio:Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade”- Controvérsias Jurídico-Contábeis - Aproximações e Distanciamentos, 3º volume, Editora Dialética, São Paulo - 2012,pg.169/193), “*os “juros sobre o capital próprio” têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo. Assim, consoante a disciplina do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e reconhece o valor como uma despesa dedutível, abatendo-a de seu lucro tributável*” (destaque acrescido)

Seguindo, o autor se debruça sobre o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, concluindo que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume ser razoável tomá-los como conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado.

Nas palavras do catedrático, “*afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a uma remuneração do capital. (...) É neste ponto que se revela, a partir de uma perspectiva essencialmente tributária, a relevância dos juros sobre o capital próprio. Tal instituto, ao permitir que as empresas que se valem de recursos de seus próprios sócios ou acionistas tomem a dedutibilidade dos valores pagos enquanto remuneração pelo referido capital, restabelece a igualdade destes em relação a contribuintes que, com igual capacidade econômica, façam uso de capital emprestado por terceiros. (...) Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse “emprestado” dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros*”. (negritou-se).

Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi *et alli* em *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (36ª ed., São Paulo, IRPublicações, 2011,

³§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o [art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), sem prejuízo do disposto no § 2º.

p. 130), que “(...) a contabilização **no período-base correspondente** é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida.** É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).

Para fechar o raciocínio (pg. 131) defendendo tese exatamente igual à alinhavada pelo Fisco, e ir mais longe ao afirmar, incisivamente que “*Algumas empresas chegam ao exagero de efetuar os lançamentos contábeis de juros sobre o capital próprio, a título de ajustes de exercícios anteriores, após dois ou três anos da data de apuração dos resultados, seguida de retificação das declarações de rendimentos. Neste caso está provada a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio*”(ibidem).

O Professor Roberto Quiroga Mosquera leciona que, do ponto de vista tributário, o embate doutrinário sobre a natureza jurídica do JCP (se dividendo, lucro distribuível ou juro) não é relevante, **porque o legislador tributário fez uma opção ao atribuir-lhe o tratamento fiscal de juro**, distanciando-o do regime tributário próprio dos dividendos (in “*O regime jurídico-tributário das participações societárias – ganho de capital, juros sobre o capital próprio e dividendos - o direito tributário e o mercado financeiro e de capitais*”. São Paulo: Dialética, 2009, p. 419-420).

Ricardo Mariz de Oliveira bem assenta acerca da natureza de juros dos JCP ao lembrar que, mediante sua implementação, i) a sociedade deixa de tomar empréstimos perante terceiros; ii) há a substituição dos dividendos que os sócios ou acionistas receberiam caso não tivesse havido a retenção de lucros pela sociedade, e, iii) a natureza jurídica de qualquer objeto é dada pelo regime jurídico que o direito lhe atribui, e assim também ocorre com os juros. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros de remuneração do capital próprio. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 15, 1998, p. 114).

O já citado Edmar de Oliveira Andrade Filho em artigo publicado e disponível na rede mundial de computadores (*) é incisivo em seu racional (todos os destaques não são do original):

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a matriz legal do §2º do art. 247 e do caput do art. 273, ambos do RIR/99, o lucro líquido do exercício (para fins fiscais) deverá ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, **o que leva à conclusão inexorável de que a observância do regime de competência é obrigatória.**

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, **o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial 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.** Trata-se de critério objetivo e obrigatório de “imputação temporal dos fatos tributários”, para adotar a expressão de Alberto Xavier (in *Distinção entre fornecimentos a*

curto e longo prazo, para efeitos do Imposto de Renda. Revista de Direito Tributário nº 23/24. S, 1983, p. 104)

O “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em “cash basis” e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o *pro rata tempore*. Exemplo desse último critério é, na lição de Alberto Xavier, o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, em relação ao regime de apropriação das receitas financeiras, que adotou o sistema de rateio (*averaging*) em lugar do regime de competência como é normalmente conhecido e aplicado.

Para observância estrita do regime de competência é necessária que a despesa, custos ou perda em geral esteja incorrida. Para fins fiscais, o conceito de ‘despesa incorrida’ consta do item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76.

Assim, devem ser consideradas despesas incorridas as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que perfeitamente caracterizadas e quantificadas no período-base. Em outras palavras, a condição para que uma despesa seja considerada incorrida é o recebimento ou uso de bens ou direitos em benefício da empresa.

Em face da eficácia atual do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não há dúvida deque a legislação tributária determina a obrigatória adoção do regime de competência para o registro de todas as mutações patrimoniais. As exceções são aquelas explicitadas na própria lei.

E mais incisivo ainda em suas conclusões sobre o tema:

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

a) **por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência.** A Lei nº9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, **de modo que o encargo denominado “juro sobre o capital social” se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;**

(...)

d) **é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito** e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

(*) Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br//main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=/bf/bf.php?s=1¶ms=F::exp ressao=Juros%20sobre%20o%20Capital%20Pr%F3prio%20calculado%20sobre%20a%20Movimenta%E7%E3o%20do %20Patrim%F4nio%20L%EDquido>. Artigo – Federal – 2003/0534. Acesso em: 04 fev 2013.

No judiciário, embora não faltem decisões a favor da tese da recorrente, inúmeras outras assumem que os JCP são clássicas “**despesas financeiras**”, nada tendo a ver com a figura dos dividendos.

Veja-se (nenhum destaque é do original):

Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma - REsp 952566/SC Data - 18/12/2007

Rel. Ministro José Delgado

Ementa TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO QUE A PESSOA JURÍDICA INVESTE EM OUTRA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

1. Os juros recebidos de capital próprio investido pela sociedade empresarial em outra empresa constituem receitas financeiras.

2. **Juros de capital próprio investido não se confundem com dividendos.** Entidade com configurações jurídicas e efeitos não assemelhados. Regime jurídico diferenciado a eles praticado.

(...)

5. **Os juros sobre o capital próprio tem por finalidade remunerar o capital do investidor. São calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Os dividendos representam parcela do lucro distribuído pela empresa aos seus sócios. Entidades que, pelas suas próprias características, não se confundem a que recebem tratamento tributário diferenciado.**

Mais, igualmente com destaque acrescido (reproduzido naquilo que tem pertinência com a matéria aqui tratada):

REsp 921269/RS RECURSO ESPECIAL 2007/0019618-4 RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) **ÓRGÃO JULGADOR** T1 - PRIMEIRA TURMA **DATA DO JULGAMENTO** 22/05/2007 **DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE** DJ 14/06/2007 p. 272 RDDT vol. 144 p. 119

EMENTA - MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. NATUREZA DE DIVIDENDOS. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN. OMISSÃO QUANTO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

I - Incabível a análise de omissão quanto à análise de dispositivo constitucional, em razão da falta de interesse da parte, eis que suficiente a oposição de embargos declaratórios para ensejar o prequestionamento na via do recurso extraordinário. Precedente: AgRg no Ag nº 799.362/RS, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ de 05/03/07.

II - Discute-se, nos presentes autos, a incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS dos juros sobre capital próprio (JCP), com base no Decreto nº 5.164/2004, o qual reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, excluindo as receitas decorrentes dos JCP e de operações de hedge.

III - Os juros sobre capital próprio não possuem natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira.

Resumindo, há duas correntes e ambas com fortes premissas e sólidos argumentos e que podem muito bem ser vistas e resumidas no confronto entre as normatizações fiscal e contábil, no primeiro caso, pela leitura dos artigos 29 e seu § 1º e 30, § único, da Instrução Normativa SRF nº 11/1996⁴; no segundo, assunto tratado na **Resolução CFC nº 1.398, de 22 de junho de 2012, artigos 10 e 11**⁵, todos reproduzidos no rodapé.

Conceitualmente, a regra citada no caput do artigo 30 da referida Instrução Normativa, vale, inclusive, para os casos em que os juros sejam imputados ao valor do dividendo obrigatório de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/1976(Lei das Sociedades Anônimas), isso porque, conforme disposto no artigo 1º da IN SRF nº 41/1998 considera-se creditado, de forma individualizada, o valor dos juros sobre o capital próprio quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da

⁴Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a § 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

⁵10. Os juros sobre o capital próprio (JCP) são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei nº 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

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

pessoa jurídica, em contrapartida à conta ou subconta, de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio, acionista ou do titular da empresa.

De lado oposto, os termos da Resolução CFC nº 1398/2012 conduzem ao entendimento de que os juros sobre o capital próprio figuram como distribuição de riqueza (lucro) e não como despesa. As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de Juros sobre o Capital Próprio, independentemente de serem registradas no passivo (Juros sobre o Capital Próprio a Pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

Pois bem, trazidas a diversas facetas que nutrem a discussão e arrebatam as partes envolvidas na refrega, passo ao meu entendimento sobre a matéria, não sem antes reconhecer a inexistência de consenso sobre o tema e a qualidade dos argumentos daqueles que pensam de forma diversa.

Então, nesse enfileirar de ideias, comungo com aqueles que entendem **i)** se estar diante de autêntica despesa financeira, **ii)** que remunera o capital e, **iii)** e que dá possibilidade de as pessoas jurídicas regrem e alimentarem seu ativo circulante sem se escorar em instituições bancárias com evidente sobrepeso nos encargos contratados.

Foi essa a intenção do legislador e que pode ser nitidamente vista nas textuais palavras da Exposição de Motivos que antecipou a Lei nº 9.249/1995, “**A permissão da dedução de juros pagos aos acionistas, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimento, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia**”.

Portanto, contextualizando, a remuneração do capital investido pelo sócio/acionista/titular do empreendimento possui clara característica de juros, não se confundindo com os dividendos, até porque estes, via de regra, devem **obrigatoriamente** ser creditados/pagos e aqueles resultam de uma **opção** da pessoa jurídica que recebeu o aporte financeiro.

Nesse universo social, óbvio que mediante os juros é que há a remuneração do investimento realizado na sociedade pelos detentores de seu capital, observado o tempo em que o mesmo ficou empregado em favor da companhia.

Trata-se de uma taxa de retorno ou de remuneração do capital investido pelas pessoas físicas ou jurídicas e que segue a lógica econômica e de mercado: se tais recursos fossem aplicados em qualquer outro investimento, gerariam rentabilidade. Tanto isso é verdade que os beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas, devem oferecer os rendimentos à tributação, seja de forma exclusiva, seja no contexto das suas declarações de ajustes.

Sumariando, os JCP representam uma forma de remuneração de sócios ou acionistas, visando atrair e reter os recursos que sustentam a operação. Seu pagamento, nessas condições, fomenta a atração de capital pelos detentores do empreendimento, em contraposição à

tomada de recursos no mercado, via de regra de caráter muito mais oneroso. Isso é elementar sob a visão econômica.

Contudo, o aumento da capitalização, ou mesmo o aumento dos lucros mantidos pela pessoa jurídica em reservas, embora motivem a distribuição de JCP, desde que cumpridas as determinações do art. 9º da Lei n. 9249/1995, não impõem que ela (distribuição) ocorra obrigatoriamente. Ao revés, os JCP geram frutos (rendimentos), nascidos justamente da colocação a favor da companhia, de recursos de que dispõem os sócios/acionistas e que, se aplicados sob qualquer outro meio de investimento ou qualquer instituição ou entidade, gerariam igualmente rendimentos, mesmo que em valores e percentuais diferentes, mas sempre tendo a mesma origem jurídica.

Nesse caminhar, não representam um direito essencial ou obrigatório ao sócio ou acionista, mas, sim, remuneração do capital aportado, cujo pagamento ou crédito ocorrem, quando autorizados e nos respectivos períodos a que se referirem.

Ou seja, **juros**, sob qualquer ótica, fiscal ou econômica.

Então, **sendo juros**, são espécies de Despesas Financeiras (gênero) atraindo a conceituação dada por Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira (in Dicionário de Termos de Contabilidade, Atlas, SP, 1999, pg. 120, com colaboração de Valmor Slomski), *verbis*:

DESPESAS FINANCEIRAS. Remunerações aos capitais de terceiros tais como: **juros pagos ou incorridos**, comissões bancárias, correção monetária prefixada sobre empréstimos, descontos concedidos, juros de mora pagos etc. Devem ser compensadas com as Receitas Financeiras (conforme disposição legal), isto é, essas receitas são deduzidas daquelas despesas. (negritou-se)

Que se completa, integra e interage com a definição dos autores a respeito de juros sobre capital (ibidem – pg. 197):

JUROS SOBRE CAPITAL. Significa o valor referente ao rendimento sobre uma aplicação de capital.

Resumindo, os JCP são despesas financeiras típicas e clássicas e que inquestionavelmente participam da formação do resultado da companhia, posto que, todos os dispêndios incorridos (ainda que sem o desencaixe financeiro) que não tenham como fim a aquisição de bens e direitos ou a liquidação de passivos e que estampem “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais*” são “despesas” na lídima acepção do termo (**Resolução CFC nº 1.374, de 08 de dezembro de 2011, item 4.25, “b”**).

Com isso, participando os JCP da “formação do resultado”, por se tratar de DESPESA, fica mais explícita a sua diferença conceitual com dividendos, já que estes, abstraindo outras disfunções evidentes de tratamento entre ambos os institutos, são calculados basicamente

sobre o lucro, **lucro esse já formado com a depuração das despesas com pagamento ou crédito de JCP.**

Ou seja, bases e conceitos totalmente diversos, **um** nascendo do lucro, **outro** tendo como base contas do PL. E, em ambos os casos, os JCP deles participando de forma redutora do lucro no momento da apuração do resultado período.

Em outras palavras, para se chegar ao “lucro”, já houve antes o expurgo da despesa financeira surgida com o crédito/pagamento dos JCP.

Mais a mais, não se olvide, dividendos só nascem se houver lucro. Contrariamente, JCP podem nascer mesmo com prejuízo, desde que existam contas patrimoniais (PL) positivas que permitam seu cálculo (“*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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP*” – Lei nº 9.249/1995, art. 9º).

Nas palavras de Fabio Ulhôa Coelho⁶:

Em primeiro lugar, a existência de norma legal autorizativa do seu cômputo, no montante correspondente aos dividendos obrigatórios (o art. 9º, § 7º da Lei nº 9.249/95), a indicar que **o legislador atribui aos juros natureza diversa da de dividendos. Claro, pois, se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria necessidade de dispositivo em questão; eles já estariam, por definição, incluídos entre os obrigatórios. Aliás, somente se pode imputar a determinada categoria contábil o que é estranho a ela.**(destacou-se)

Pensamento em consonância com o expresso pelo Ministro Herman Benjamin, do STJ: “*os juros sobre o capital próprio correspondem a remuneração de capital – e não a lucro ou dividendo*”. (AgRg no Ag nº 1.330.134/SP. Segunda Turma. DJe 03/02/2011).

Portanto, pelo que expus, não posso deixar de enxergar os JCP como sendo autênticas e clássicas despesas financeiras, participantes ativa e redutoramente da apuração do lucro.

Sendo assim, resta ver, **para fins fiscais**, se seria uma despesa dedutível das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, isso porque, “*todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescer a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas*”⁷. (sublinhado por este Relator)

⁶Curso de Direito Comercial (Direito de Empresa. Volume II. São Paulo: Saraiva, 2009,pág. 354):

⁷ Ricardo Mariz de Oliveira – Fundamentos do Imposto de Renda – São Paulo – Ed. Quartier Latin – 2008 – pg. 691

Nesse alinhamento, fica claro que nem toda despesa – embora conceitual e doutrinariamente seja um item redutor do ganho, por isso, gasto – será “dedutível” das exações federais que têm por base o lucro, simplesmente porque assim o legislador decidiu.

Chega-se então às três vertentes a serem analisadas:

- a) Os encargos de JCP (juros – despesa financeira) seriam “normais, usuais e necessários” (artigo 299 – RIR/1999, então vigente) o que permitiria sua dedução das bases dos tributos apurados com base no lucro (IRPJ/CSLL)?;
- b) Caso contrário, ainda assim haveria autorização legislativa para se efetuar a dedução intentada?; e,
- c) Em ambas as hipóteses, haveria compulsória sujeição ao regime de competência?.

Pois bem, a primeira variável deixa de ter relevância a partir do momento em que há norma cogente em plena vigência (Lei nº 9.249/1995, artigo 9º) - que permite que as despesas havidas pela pessoa jurídica com juros (JCP) possam ser deduzidas da apuração do Lucro Real, silenciando quanto aos requisitos do artigo 299, do RIR/1999.

Veja-se:

*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.*

Nesse ponto, indubitoso que a despesa surgida com o creditamento ou pagamento dos Juros sobre o Capital Próprio, independentemente da observância e atendimento das regras do artigo 299 do RIR/1999, seria DEDUTÍVEL das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, em face de expressa permissão do artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995.

Porém, há uma terceira via a ser considerada e ela é imperativa.

Trata-se do “regime de competência”, princípio basilar da contabilidade enquanto ciência e que representa verdadeira “cláusula pétrea” que, caso não observada, levará a que todos os conceitos e parâmetros solidamente estruturados por anos e anos de que as receitas e despesas devem ser registradas no período ao qual pertencem, ainda que não tenham sido recebidas ou pagas, acabem por se esvair.

Sobre esse princípio e seu reflexo no caso tratado passo a discorrer.

DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE - DA COMPETÊNCIA

Classicamente conceituado na normatização do Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução CFC nº 1.282, de 28/05/2010:

Artigo 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Na doutrina de Iudícibus, Marion e Elias Pereira (op. cit., pg. 266), a contabilidade é estruturada a partir de [e sobre] “princípios fundamentais” que assim se definem:

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE. Essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o Patrimônio das Entidades. São Princípios Fundamentais da Contabilidade, conforme o Conselho Federal de Contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, **Competência** e Prudência.

Assim, a quebra deste princípio científico fulmina qualquer mensuração ou comparação que se possa tentar obter a partir da escrituração, posto que sujeita [esta] a manuseio disperso e sem regramento, ferindo a própria ciência contábil e tirando a credibilidade dos dados e demonstrações apuradas a partir dela.

Em claro exprimir, as informações, análises, estudos e projeções feitas de uma companhia a partir da sua escrituração e resumidas em suas demonstrações financeiras só têm sentido se os dados, números, registros e documentos que os suportem, forem consistentes e obedientes aos citados princípios, dentre eles, mas não apenas ele, o de “competência”.

Se leviana ou involuntariamente forem ignorados referidos postulados, o que será estampado pelas demonstrações financeiras não merecerá fé, muito a contrário, poderá induzir a erro todos os que manusearam tais peças e livros contábeis, com nefastas consequências.

Mais ainda, poderá significar perigoso caminho para desvirtuamento dos dados e manchar indelevelmente a fidedignidade das referidas demonstrações, levando a resultados desfigurados e sem a profundidade e consistência exigidas. Exemplos disso, no mundo todo, inclusive em épocas recentes e até em grandes corporações com contas auditadas, não faltam e atestam fortemente como demonstrações contábeis levantadas sem as devidas observâncias a cláusulas rígidas, podem levar a consequências prejudiciais à companhia e nocivas a todos os que com ela se relacionem.

Em síntese, **princípios são regramentos rígidos** que, se observados como devem ser, permitem a legitimidade e credibilidade dos registros e demonstrações e são fortes instrumentos de gestão e controle.

Contextualização fortemente retratada no pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho, “Imposto de Renda das Empresas” – 10ª Ed. Atlas – SP – 2013 - pgs. 104/105:

“Sob o prisma teleológico, as normas que impõem a observância desse princípio **visam a dar efetividade ao princípio contábil da integridade das demonstrações financeiras** e, ao mesmo tempo, atender ao postulado econômico da realização da riqueza para fins e repartição entre os sócios ou acionistas e para pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro.

O princípio da realização da riqueza exige que os registros contábeis reflitam mutações patrimoniais e que possam ser consideradas certas, isto é, cuja existência é incontroversa, e que sejam, também, objetivamente determinadas.

(...)

O regime de competência está baseado na ideia da tempestividade o registro das cifras que modificam a estrutura, sob o aspecto qualitativo ou quantitativo, do patrimônio social de uma entidade.

Ao estabelecer critérios objetivos acerca do reconhecimento das mutações patrimoniais a lei societária pretende impedir a geração de resultados contábeis sem consistência econômica e a distribuição de lucros fictícios que implicam a erosão do capital empresarial que é uma garantia dos credores”. (gn)

Concluindo, o que se espera é que a contabilidade, pelo uso de regras e normas consistentes e alinhadas ao longo do tempo, reflita a real posição do patrimônio das empresas, não ficando ao sabor de decisões pessoais, individuais ou de gestores, em prejuízo da sua fidedignidade.

Dentro deste cenário, o regime de competência com certeza é o mais importante alicerce a ser considerado, tanto que a ele o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) dedicou inúmeras referências em seus PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS, como, por exemplo, no CPC 00, quando transportou para o cotidiano das empresas, entidades, órgãos públicos e profissionais, o conceito que há anos está enraizado nas atividades contábeis, assim dispendo (destacou-se):

Pressupostos Básicos

Regime de Competência

22. **A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência.** Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas que é destacada nos itens 95 e 96.

Na sequência e complementarmente:

95. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. **Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência),** envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Há mais, porém e são relevantes inserções nos CPC e que podem ser vistas na coletânea de Pronunciamentos Técnicos Contábeis de 2012, que incluiu do CPC 00 ao CPC 46, onde se observa a incisiva exigência de que o regime de competência seja obrigatoriamente adotado e observado, valendo destacar algumas destas normatizações, sem embargos da importância das demais (todos os destaques foram acrescidos):

CPC 00:

Item 10. **O regime de competência retrata com propriedade** os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, independentemente dos recebimentos e pagamentos. Fornece melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período; e é útil para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos.

Item 4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. **Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência),** envolve o

reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

CPC 02:

Item 19. As contas da demonstração do resultado poderão ser convertidas pela taxa cambial média do período, mas no caso de receitas ou despesas não homoganeamente distribuídas ou no de câmbio com oscilações significativas terá que a conversão ser com **base na data da competência de tais receitas e despesas.**

CPC 09:

Item 9. Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título **pele regime de competência** e incluídos na demonstração do resultado do período.

Item 11. Existem, todavia, diferenças temporais entre os modelos contábil e econômico no cálculo do valor adicionado. A ciência econômica, para cálculo do PIB, baseia-se na produção, **enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização da receita, isto é, baseia-se no regime contábil de competência.**

CPC 13:

Item 35. No caso de serviços (normalmente dos administradores e certos grupos de empregados), **como a apropriação desse custo precisa ser por competência**, despesas passam a ser reconhecidas durante o recebimento de tais serviços. Isso implica em, na data da outorga da opção, seu valor justo ser calculado com base nas condições existentes nessa data, e distribuído como despesa ao longo do tempo.

CPC 21:

Item B12. **Os tributos sobre o lucro de período intermediário são contabilizados por competência** usando a alíquota que deve ser aplicável ao lucro total anual esperado, ou seja, a alíquota média efetiva anual estimada é aplicada ao lucro antes dos tributos no período intermediário.

CPC 26:

Item 9. **O regime de competência**, o respeito à relevância e à materialidade das informações, a não compensação de valores que não possam legal ou contratualmente ser compensados, a adoção consistente dos mesmos critérios ao longo do tempo e o seguimento a todos os demais preceitos estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro **devem sempre estar presentes nas demonstrações que devem ser apresentadas pelo menos anualmente.**

Item 27. **A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.**

CPC 30:

Item 13. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da contraposição das despesas às receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens, podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não possam ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.

Item 19. **Os royalties devem ser reconhecidos por regime de competência, de acordo com a essência do contrato.**

CPC 38:

Item 11. Para as operações com derivativos realizadas com finalidade de hedge, existe uma contabilidade especial (hedge accounting). **Essa contabilização tem como objetivo aplicar o regime de competência** para essas operações de forma que as variações no valor justo do instrumento de hedge (derivativo) e do item objeto de hedge (uma dívida, por exemplo) sejam reconhecidas no resultado do exercício concomitantemente.

Cenário que se completa com os ditames impostos pelo princípio da continuidade, que no dizer do artigo 5º, da Resolução CFC nº 750/93, com redação da nº 1.282/2010, *“pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância”*, não se devendo olvidar que na redação original constava o § 2º no mencionado artigo exprimindo a integração deste princípio com o de competência, o que demonstra a interação de ambos, *verbis*:

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Contexto que se resume, materializa e impositivamente se exprime no § 1º, do artigo 1º, e no artigo 2º, da referida Resolução CFC nº 750/93, que normatiza toda ciência contábil e define sua aplicação no Brasil (negrito):

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

(...)

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Com isso se quer dizer simplesmente e sem necessidade de maiores digressões que a contabilidade, enquanto ciência é regida por princípios de observância obrigatória, dentre estes, o **regime de competência**, representando *“regras e normas através das quais conceitos fundamentais são traduzidos de maneira mais específica e objetiva. Assim sendo os princípios servem como normas de aplicação da ciência contábil e caso não existissem seria possível e provável que cada entidade adotasse normas práticas e procedimentos de acordo com sua necessidade”*⁸, o que, em primeiro momento desvirtuaria qualquer possibilidade de comparação e, no futuro, poderia levar a informações distorcidas e irreais.

No pensamento de José Carlos Marion *“os princípios surgiram através da necessidade de se padronizar a forma pela qual se prepara e interpreta os relatórios contábeis, pois se cada contador adotasse critérios próprios para se elaborar os relatórios contábeis, os usuários da contabilidade não teriam condições de fazer uma interpretação correta das informações geradas”*. (Normas e Práticas Contábeis 2ª Ed. Atlas – SP – 2012) – (destacou-se)

⁸GOUVEIA, Nelson. Contabilidade Básica. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993. – com destaques acrescidos.

Portanto, a adoção compulsória dos princípios e postulados contábeis é medida imprescindível para confiabilidade dos registros e possibilidade de que as informações possam ser aferidas e comparadas.

Simples assim.

Amalgamando todo este cenário, a legislação societária absorveu estas normatizações e as trouxe para dentro dela (destaques acrescentados):

Lei nº 6.404/1976

(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.**

(...)

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

(...)

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício **em obediência ao regime de competência**, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Nas palavras de Nilton Latorraca, na clássica obra “Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas”, 12ª Ed. Atlas – SP – 1990 – pgs. 136/137 (destaques acrescentados):

“A Lei nº 6.404 introduziu normas de direito comercial sobre princípios de contabilidade a serem adotados para efeito de elaborar as demonstrações financeiras que servirão de base à prestação de contas da administração e ao pagamento de dividendos. **São normas contábeis e, portanto, normas técnicas**, mas nem por isso perdem seu caráter de normas jurídicas. **NÃO SÃO SIMPLES CONSELHOS**

NEM MERAS RECOMENDAÇÕES (...), SÃO PRECEITOS QUE SE IMPÕEM ÀS COMPANHIAS EM RAZÃO DE UM INTERESSE GERAL. A companhia não pode, por exemplo, decidir registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de caixa, em desobediência ao artigo 177 da Lei nº 6.404, que impõe o regime de competência. Tal decisão seria ilegal (...). **As normas contábeis da Lei nº 6.404 são, portanto, normas imperativas”.**

Para concluir:

“A observância de métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo, critério conhecido internacionalmente como *concept of consistency*, **visa evitar que os resultados do exercício sejam distorcidos em virtude da simples mudança de critério contábil.** A uniformidade na adoção de métodos ou critérios contábeis torna viável e proveitosa a comparação das demonstrações financeiras da empresa de dois ou mais exercícios sociais (...). Do contrário, o montante do lucro poderia ser modificado mediante simples mudança de critério de avaliação dos elementos patrimoniais” (ibidem – pg. 141).

Assim, em apertadíssima síntese pode-se afirmar, sem receio de erro, que *“os princípios são o núcleo central da doutrina contábil”*⁹ e dão as grandes respostas que as Leis societárias e tributárias exigem e terceiros esperam.

Desse modo, quebrados ou inobservados quaisquer dos princípios que dão suporte e autenticidade aos registros contábeis, a contabilidade, como ciência, *“que tem por finalidade a orientação e o controle dos atos e feitos de uma administração econômica”*¹⁰ é ANIQUILADA e não serve para mais nada.

Em outras e curtas palavras, que seja uma contabilidade dotada de veracidade e consistência, caso contrário não terá valor algum, por não atender às normas, preceitos, princípios e postulados contábeis, não atender à legislação societária (art. 177, da Lei nº 6.404/1976) e sequer atender aos dizeres do artigo 1.179, do Código Civil, *“O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”*.

Não será uma contabilidade, será um arremedo de escrituração.

⁹FIPECAFI/Arthur Andersen – Normas e Práticas Contábeis no Brasil – Atlas SP – 1990 – Pg. 51

¹⁰MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 114-5.

Seria quase uma volta aos primórdios da contabilidade e ao “Tractatus XI Particularis de Computú et Scripturis” escrito pelo Frei Luca Pacioli, onde apresenta os livros iniciais exigidos do comerciante, dentre eles, o Borrador ou Costaneira “*no qual, diariamente e em cada momento, o comerciante deve escrever claramente tudo o que ocorre em seus negócios, quer sejam os fatos de pequena ou grande monta, anotando cada coisa que vende ou compra (como também outros negócios), nada excluindo, com identificação minuciosa de quando e onde as coisas acontecem, à semelhança do inventário ao qual já me referi, além de cuidar para que ninguém o possa contestar*”. (Antonio Lopes de Sá – in Luca Pacioli – Um Mestre do Renascimento - Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC – DF – 2004 – pg. 74).

Importante notar que, **mesmo em uma escrita rudimentar**, com uso do “borrador”, **já se nota a obrigatoriedade da consistência**, nada devendo ser excluído e tudo tendo que ser registrado com identificação minuciosa e detalhada dos eventos e fatos contábeis e econômicos.

Em resumo, contabilidade é ciência e como tal tem postulados, regramentos e princípios que exigem observância a quem dela se utilizar.

Então, consolidada esta plataforma estrutural, o legislador tributário, fincado nos pilares científicos da ciência contábil (que remontam há séculos) e nas determinações legais societárias e comerciais, nela se escorou para compor a teia de leis que rege vários tributos e, no que interessa e mais especificamente no caso aqui em pauta, os que têm por base o lucro, posto que este surge exatamente como corolário de toda uma sistematização escritural que tem como centro a contabilidade, pressupondo sua formatação dentro das regras que a definem.

Foi com esse escopo que surgiu o Decreto-lei nº 1.598/1977, que interligou a legislação comercial à tributária:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

*§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.***

Por sua vez, complementando tal dispositivo, o artigo 7º:

*Art 7º - O lucro real será determinado **com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.***

Pois bem, sinopse final:

1. A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (Ibracon);
2. Cujas exteriorizações se fazem mediante registros em partidas dobradas, método descrito inicialmente por Luca Pacioli no livro *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità* em 1494;
3. Norteadas e regidas por princípios de observância obrigatória (da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da competência e da prudência – Resolução CFC nº 750/93 e alterações);
4. Parametrizada em um determinado período temporal, denominado exercício social (artigo 175, da Lei nº 6.404/1976);
5. Obtendo-se o resultado = Lucro Líquido (artigo 191, *ibidem*);
6. E depois o Lucro Real (preceito fiscal inserido no artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598/1977).

Nessa formatação e dentro destes rígidos perímetros, terá foros de autenticidade. Caso contrário, não.

Feitas estas reflexões, volto ao caso concreto.

Como visto nos autos, a acusação fiscal refere-se a glosa das despesas de JCP nas bases impositivas de IRPJ e CSLL decorrente de dedução realizada pela contribuinte no ano-calendário de 2010, dizendo respeito a períodos pretéritos.

Para a recorrente esta dedução seria permitida porque não vedada expressamente pelo artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995. Para o Fisco, houve quebra do regime de competência e a dedução não poderia ser aceita.

Pois bem, embora reconheça os fortes argumentos da defesa, penso que a razão, por tudo o que atrás se discorreu a respeito dos preceitos, princípios e postulados contábeis, está com o Fisco.

Antes quero ratificar o que já disse alhures neste voto que não desconheço as diversas nuances e facetas que envolvem o tema, com decisões favoráveis aos contribuintes e à Fazenda Federal, inclusive as últimas decisões exaradas pelas Turmas Ordinárias e Câmara Superior de Recursos Fiscais, lastreadas na mudança ocorrida no PAF e procedida pela Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E¹¹, invertendo o critério de desempate nos julgamentos, determinando que nesta hipótese, a refrega seria resolvida “*favoravelmente ao contribuinte*”.

¹¹Referido dispositivo encontra-se hoje revogado pelo artigo 17, da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

Porém, filio-me à corrente que entende que os princípios contábeis são inquebrantáveis e não podem ser mitigados ao sabor do entendimento de cada operador da área, sob pena de desvirtuamento completo da própria contabilidade. Sobre isso já escrevi longamente atrás.

De fato, como bem retratado no Acórdão nº 1201-00.348, de 11 de novembro de 2012, Relator designado Conselheiro Marcelo Cuba Netto, “os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem”.

Na escorreita lição de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240/242):

“A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas.

Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamentos de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

(...)

Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº.

1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo.

(...)

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96”.

De fato, como salientado, JCP não têm caráter de compulsoriedade, antes trata-se de uma faculdade que a PJ pode ou não assumir (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*), de forma que a não utilização desta prerrogativa, *in tempore opportuno*, leva à inexistência de uma despesa incorrida ou paga, em contrapartida a um passivo ou disponibilidade.

Dizendo mais claramente, a pessoa jurídica poderá calcular e pagar (ou creditar) no final do exercício social x1 os JCP que entender deva apurar. Esta despesa, por expressa previsão do artigo 9º transcrito, será dedutível das bases do IRPJ e da CSLL.

Não usando desta faculdade no momento x1, mesmo que venha decidir fazê-lo no exercício x2, não poderá deduzir tal despesa, por ferir de morte o regime de competência imposto pelas normas contábeis, societárias, comerciais e fiscais, conforme exaustivamente visto atrás.

Nas palavras da Conselheira Edeli Pereira Bessa, hoje na Câmara Superior, na prolação do voto no Ac. 1101-001.186, sessão de 23 de setembro de 2014, da qual participei, tendo acompanhado a Relatora, destaco:

“Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: **os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil.**

O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o *status* de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76.

Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas

evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76.

Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente". (destaques acrescidos)

No mesmo teor, o Acórdão nº 9101-002.797, sessão de 05/05/2017, da Câmara Superior, voto vencedor do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

1. *O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.*

2. *As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.*

3. *A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa,*

configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4. *Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.*

Com os seguintes e relevantes excertos, em tudo aqui igualmente aplicáveis (os destaques em negrito foram todos acrescidos):

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

(...)

Desta 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 à aplicação do regime de competência, conclui-se 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, já mencionado há pouco. 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

(...)

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 seu reconhecimento no momento em que incorridas, não estando relacionado a recebimentos ou pagamentos.

(...)

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

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 de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCPs 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, de lucro).

Portanto, a eventual realização de assembléia que determine pagamento de JCPs 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 assembléia 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 o deliberado em assembléia, seja o decidido pela 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 das despesas se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionistas na sociedade (período durante qual a empresa usufrui do capital), ou, ainda, no exercício em que há correlação com as receitas correspondentes, é elementar ver que a data de assembleia geral 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 JCPs de um exercício, relativamente ao capital disponibilizado naquele período, e não efetuar pagamento algum (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 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. Dessa forma, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no 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 9.249/1995.

Passo então à resposta da seguinte questão: as despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, deixando de ir ao respectivo resultado, podem ser incorridas em períodos posteriores? Ou, ainda: 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 anteriormente, as despesas de JCPs, 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 daquele durante o qual o capital a ela vinculado 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.

A lei societária delimita temporalmente o direito de fazer incorrer despesas: o exercício social definido no art. 175 da Lei das S.A.. Não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, "b" da Lei nº 6.404/1976), assim como não há, por observância do regime de competência, direito de postergação de despesas para exercícios seguintes.

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

(...)

*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.*

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais se considerarmos que a norma em debate é aplicável aos mais diferentes setores da economia.

Tal fato representa mais um problema para a tese de que “despesas” que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 1996 a 2006 (se tivessem efetivamente existido naquela época) podem ser computadas como tal no ano-calendário de 2007.

O art. 9º da Lei nº 9.429/1995 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.

(...)

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do caput do citado art. 29 [da IN SRF nº 11/96], em razão da presença desta expressão [“observado o regime de competência”] em sua redação. A legalidade da inclusão da expressão me parece tão óbvia que, para defendê-la, entendo que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

É fato que não é a citada expressão que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino na análise do art. 177 da Lei das S.A., o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com poucas e expressas exceções para a legislação fiscal (entre as quais os JCP não se encontram).

As exceções não podem ser presumidas e a regra geral não tem que ser expressamente repetida em todos os dispositivos específicos. Assim, não há qualquer ilegalidade no caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996”.

Postos estes argumentos, destaco que em nada me sensibilizam argumentos que muitas vezes os contribuintes trazem nas peças recursais na linha de que “a Lei não fixa qualquer limite temporal para o pagamento dos JCP calculados em função do decurso do tempo de permanência dos recursos com a pessoa jurídica, determinando tão-somente que ele pressupõe a existência de lucros correntes ou acumulados”.

Tampouco que a IN SRF nº 11/96 tenha extrapolado os limites da lei.

Argumentos, aliás, já suscitados na peça impugnatória de 1ª Instância e que foram devidamente refutados pela decisão *a quo*:

“Portanto, se, in casu, a própria impugnante decidiu creditar aos sócios JCP incidentes sobre PL’s de anos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, 2003 a 2007, não nos períodos em que foram realizadas suas deduções, 2008 a 2010. A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

A faculdade de pagamento ou crédito de JCP a acionista ou sócio deve ser, então, exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. É imperioso, nesta circunstância, para a legitimidade de dedução das correspondentes despesas, ao contrário do pretendido pelo autuado, que os juros pagos ou creditados se restrinjam aos juros incidentes sobre o PL do ano, e não incluam juros incidentes sobre PL de anos anteriores, respeitando-se, assim, o regime de competência e o princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência”.

Dentro deste contexto, embora me pareça absolutamente óbvio, importante lembrar o clássico brocardo, “os particulares podem fazer tudo que a lei não proíbe. O Estado só pode fazer o que a lei determina”.

Porém – e aí repousa o grande equívoco da recorrente -, contrariamente ao seu exprimir, **há norma cogente e de obrigatória observância em relação à dedutibilidade dos JCP dentro do intervalo temporal em que poderiam ter sido calculados, apurados e pagos ou creditados.**

São os artigos 177 da Lei das S/A e 6º e 7º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 que **imprimem o compulsório atendimento aos princípios contábeis, especificamente, o do regime de competência.**

Em outro linguajar, não seria preciso (e, francamente, nem teria lógica em um mundo dinâmico como o que vivemos), que o artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995 tivesse que dizer, expressa e literalmente, que a dedutibilidade ali relatada estaria sujeita às normas do regime de competência previstas nos dispositivos acima elencados.

ISSO É ÓBVIO, e não precisa ser ratificado, caso contrário TODAS as situações que envolvessem despesas deveriam ter este destaque, o que beira o absurdo.

O que deve ser destacado nos textos legais é aquilo que a legislação excepcionar da norma geral, por exemplo, que a despesa nela prevista poderá, alternativamente, ser registrada pelo regime de competência ou de caixa.

Embora não comuns no cotidiano, existem situações excepcionando a regra geral, como no caso das variações monetárias ativas e passivas, trazidas pelo artigo 30, da MP nº 2.158/2001-35, com alterações da Lei nº 12.249/2010:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os

tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º **A opção** prevista no § 1º *aplicar-se-á a todo o ano-calendário.*

§ 3º *No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.*

§ 4º *A partir do ano-calendário de 2011:* [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

§ 5º *Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo.* [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#) *(Vide Decreto nº 8.451, de 2015)*

§ 6º **A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil:** [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

§ 7º *A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º.* [Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010](#)

Ou seja, a EXCEÇÃO deve ser exposta ao mundo jurídico, Não a regra, consolidada na legislação e de pleno conhecimento e aplicação pela sociedade, usuários e interessados.

Outro exemplo em que a Lei excepciona o regime de competência refere-se às empresas que adotarem o regime do Lucro Presumido, podendo apurar os tributos pelo regime de caixa (MP nº 2.158/2001):

*Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente **poderão adotar o regime de caixa**, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na*

hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.

Dispositivo regulamentado pela IN (SRF) nº 104/98 e mantido nas subsequentes que trataram da matéria, inclusive na recentíssima IN RFB nº 2.121/2022:

Do Regime de Caixa

*Art. 53. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, e conseqüentemente submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **poderão adotar o regime de caixa** para fins da incidência das referidas contribuições, desde que adotem o mesmo critério em relação ao IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ([Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001](#), art. 20).*

Repita-se, o que deve ser explicitado é a exceção.

No mais, concretamente, a decisão *a quo* também enfrentou solidamente o tema:

“Cabe notar, a este ponto, que, a par do conteúdo facultativo da norma em questão, deve ser considerado, também, que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

Tal princípio está consagrado pelo STJ - consoante o decidido no RESP168379/PR, cujo excerto relevante é abaixo reproduzido. Decidiu-se que, tratando-se do sistema de compensação de prejuízos fiscais, a cada período de apuração do IRPJ corresponde um fato gerador, com base de cálculo própria e independente. Daí se infere que, para aquela Egrégia Corte, não é admissível a transferência de valores pertinentes a um período de apuração de IRPJ, para outro, a não ser mediante expressa autorização legal.

(...)

No caso do IRPJ e da CSLL, a periodicidade de apuração do lucro real é trimestral, sendo possível apenas convertê-la em anual mediante antecipação mensal de recolhimento dos tributos sob a forma de pagamento de estimativas, conforme disciplinamento dado em leis e em atos normativos infralegais específicos. Cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, a não ser mediante expressa autorização legal. O lucro tributável, o lucro real, é aquele apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

E o regime de competência, sendo critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no artigo 177 da LSA, a seguir reproduzido - e pelo qual devem ser registradas, na apuração do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, é a tradução, no plano contábil, do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

(...)

*Esta é a razão porque nem o artigo 9º, da Lei 9.249/95, nem o artigo 347, do RIR/99, aos quais o autuado se refere como não impondo limites a deduções, não necessitam explicitar a subordinação dos JCP ao regime de competência. E, de fato, a IN SRF 11/96, no artigo 29, a seguir reproduzido, ao estipular a observância do regime de competência para tais deduções, expressou apenas o que já estava implícito no artigo 9º, da Lei 9.249/95 como condição para a dedução desse tipo de despesas. Tal disposição é repetida, ainda, no artigo 4º, da IN SRF 41/98, também abaixo transcrita. Trata-se de **faculdade** que somente pode ser exercida no ano-calendário de competência, quando se apuram os valores passíveis de serem pagos ou creditados a título de JCP, aqueles incorridos no ano”.*

Foi nessa linha, dentre outros argumentos, que a PGFN expôs seu pensamento nas contrarrazões acostadas aos autos:

“Vale reafirmar: a dedução de valores pagos a título de JCP, nos limites autorizados pela lei, é uma **faculdade** conferida à empresa, e não um direito absoluto.

Se a empresa, decidiu pela não remuneração dos sócios por meio do pagamento de juros sobre capital próprio, por óbvio, naquele exercício **acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida**. Tudo em absoluta conformidade com os princípios da livre iniciativa e da autonomia privada. **Porém, no ano subsequente, a parcela dedutível continuará atrelada ao limite trazido pela Lei nº 9.249/95, não sendo possível recuperar a dedutibilidade de despesas que, por determinação da própria empresa, não foi suportada em anos anteriores.**

Cumpra esclarecer que não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante e momento que julgar adequado. **Porém, o efeito fiscal do pagamento deve obedecer à legislação que trata do assunto**. A recorrente não pode efetuar a dedução dos valores sem observar os limites impostos pela lei tributária, muito menos tentar se esquivar de tais limites, defendendo que o excesso decorre de faculdade não exercida em anos anteriores.

(...)

O pagamento de JCP sobre o patrimônio de exercícios anteriores corresponde, portanto, à mera incursão numa despesa, no período de

apuração, cuja dedução não é permitida pela lei tributária. O contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto daquele em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores”. (negritos no original).

No mais e como fecho do meu pensamento, lanço mão das bem assentadas palavras da Conselheira Viviane Vidal Wagner por ocasião do julgamento de processo que culminou no Acórdão nº 9101-004.253, sessão de 09/07/2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em tudo aqui aplicável e com as quais concordo e adoto subsidiariamente como razões de decidir:

“A discussão que subsiste no presente feito cinge-se à dedutibilidade de despesas relativas a juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário em que se dá seu pagamento aos sócios da pessoa jurídica.

A divergência jurisprudencial arguida pelo recorrente diz respeito à interpretação do art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249/1995. Transcrevo o dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos debatidos (antes das alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014):

(...)

A respeito da controvérsia posta, o CARF tem numerosos julgados, alguns favoráveis à tese defendida pelo recorrente, outros contrários a ela. Filio-me ao grupo de Conselheiros que entendem não ser possível a dedução de despesas com juros sobre capital próprio relativos a anos anteriores, pelos motivos que passo a expor.

Não se discute que a razão da existência dos juros sobre capital próprio é remunerar os sócios que empenham seus recursos próprios na empreitada a que se propõe a pessoa jurídica criada. Trata-se de um incentivo idealizado pelo legislador para estimular o empreendedorismo, igualando, aos olhos do investidor, as vantagens que ele poderia alcançar aplicando seus recursos em uma empresa própria àquelas que poderiam ser obtidas por meio da concessão de empréstimos a terceiros.

Daí a precisão da denominação “juros”, associados, segundo o senso comum, à existência de empréstimos ou financiamentos. No caso dos juros sobre capital próprio, o que se remunera é o capital dos sócios, “emprestado” à pessoa jurídica para que esta tenha condições de perseguir as finalidades previstas em seu ato constitutivo. E a “dívida” da empresa para com os sócios fica contabilizada em seu patrimônio líquido, não por acaso localizada na coluna do passivo.

Se a pessoa jurídica contrai uma dívida perante terceiros, os índices de remuneração (taxa de juros) cobrados sobre o valor emprestado são fixados, via de regra, em um contrato particular celebrado entre as partes. Se as despesas associadas ao pagamento dos juros forem consideradas necessárias à atividade da

pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora e forem tidas como usuais e normais para o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, elas serão dedutíveis do lucro real (art. 311 do Decreto nº 9.508/2018 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018).

Já o “empréstimo” contraído junto aos sócios segue regras diferentes. A taxa de remuneração do valor emprestado é fixada em lei: Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, proporcionalmente à quantidade de dias em que o capital dos sócios esteve à disposição da empresa. Os limites de dedutibilidade dos juros são fixados pelo mesmo dispositivo legal, conforme abordaremos mais adiante.

Pois bem. Sendo a finalidade essencial dos juros sobre capital próprio a remuneração dos sócios da empresa, por conta do “empréstimo” dos valores integralizados no capital social, é lógico concluir que tais juros não integram o patrimônio da pessoa jurídica, devendo ser reconhecidos como integrantes do seu resultado do exercício (conta de despesa). Tal fato é consequência do que foi até aqui exposto, mas também do respeito ao princípio da entidade, um dos princípios fundamentais da Contabilidade.

Tal princípio está intrinsecamente ligado à ideia de autonomia patrimonial, no sentido de que o patrimônio da entidade não se confunde com o patrimônio de seus sócios. Assim, o incorrimento dos juros sobre capital próprio não pode se dar na integração do patrimônio da sociedade (devedora do “empréstimo”), mas no cálculo do seu resultado, como uma despesa associada à remuneração dos sócios (credores do “empréstimo”). Dito de outra forma, os juros sobre capital próprio devem ser reconhecidos como despesa associada a um exercício, e não incorrerem sobre o patrimônio já formado da sociedade.

Tal tratamento está de acordo com o adotado para todos os demais tipos de juros: são sempre despesas para o devedor. Além disso, o fato de os juros sobre capital próprio constituírem receitas para seus recebedores (e serem assim tributados) também corrobora a conclusão de que o pagamento de tais juros configuram despesas redutoras do resultado do exercício.

Do ponto de vista societário, as despesas associadas aos juros sobre capital próprio recebem o mesmo tratamento dispensado às despesas em geral.

Nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, as despesas devem ser discriminadas na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) e computadas, como redutoras, na determinação do resultado do exercício.

Isso significa dizer que as despesas, enquanto contas de resultado, são encerradas no momento da apuração do resultado do exercício da pessoa jurídica, tendo as respectivas contas o saldo zerado.

Ao contrário das contas patrimoniais, as contas de resultado têm sua existência restrita a um exercício social. Elas iniciam o exercício com saldo zerado, vão sofrendo acréscimos e decréscimos ao longo do ano, para serem novamente

zeradas ao final do exercício, no momento da apuração do resultado. Dito de outra forma, as despesas (entre elas a associada aos juros sobre capital próprio) não transportam seus saldos de um exercício para o seguinte.

Tal abordagem está em harmonia com outra determinação contida na Lei nº 6.404/1976: a observância do regime de competência. Assim dispõe o art. 177 daquela lei:

(...)

O dispositivo determina que as mutações patrimoniais da pessoa jurídica devem ser registradas segundo o regime de competência. Trata-se de uma regra geral, naturalmente aplicável também às despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio.

O regime de competência se liga intrinsecamente ao conceito de exercício social. Tanto é assim que muitas vezes se utiliza vulgarmente a expressão “competência ano X”, tecnicamente inadequada, para designar um período de competência associado a determinado exercício social. Isso ocorre porque o conceito de regime de competência não pode ser dissociado do exercício social: aquele é sempre função deste.

Mas, mais do que esta ligação umbilical com o exercício social, o que caracteriza o regime de competência? A resposta pode ser encontrada na Resolução CFC nº 750/1993:

(...)

A primeira característica fundamental do regime de competência é trazida pelo caput do art. 9º da Resolução: receitas e despesas devem ser reconhecidas no exercício social em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Já a segunda característica relevante aparece tanto no caput quanto no § 2º do dispositivo: as receitas e as despesas que se correlacionarem devem ser reconhecidas simultaneamente.

Aplicando tais regras ao contexto dos juros sobre capital próprio, conclui-se que as despesas relacionadas a tais juros devem obrigatoriamente ser confrontadas com as receitas auferidas no período durante o qual o capital pertencente aos sócios permaneceu à disposição da pessoa jurídica.

Sob tal lógica, revela-se totalmente despropositada a pretensão do contribuinte de relacionar as despesas de juros sobre capital próprio pagas (ou incorridas) em um ano-calendário (2009) às receitas auferidas ao longo dos cinco anos anteriores (2004 a 2008). Só há sentido em se correlacionar estas despesas com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, porque foi neste período que o capital dos sócios possibilitou a geração de tais ganhos.

Assim, resta claro que não é a decisão pelo pagamento de juros sobre capital próprio, tomada por deliberação dos acionistas em assembleia, que tem o condão de determinar qual o período de incorrimento das despesas correspondentes.

Primeiro, pelo que acabamos de expor: ocorreria um descompasso entre o reconhecimento de despesas e receitas correlacionadas. Além disso, haveria inobservância do regime de competência, que refuta expressamente que o pagamento determine o reconhecimento contábil de qualquer despesa (o art. 9º declara: “independentemente de recebimento ou pagamento”).

Tudo o que foi dito não significa, frise-se, que não seja possível fazer incorrer despesas com juros sobre capital próprio em determinado exercício, relacionadas ao uso do capital dos acionistas no mesmo período, sem a realização de pagamento. Isso pode ocorrer mediante a constituição de obrigação de pagar tais juros aos sócios, registrada no passivo da companhia.

Tal prática respeita integralmente o regime de competência, uma vez que a formalização da dívida é contemporânea do incorrimento das despesas com juros sobre capital próprio, que, por sua vez, ocorre simultaneamente com o reconhecimento das receitas oriundas da exploração do capital “emprestado” pelos sócios.

As obrigações reconhecidas podem ser mantidas ao longo dos anos seguintes, uma vez que contabilizadas nos períodos devidos. Se houver, em exercício posterior, o pagamento de tais dívidas, não haverá confusão com as despesas de juros sobre capital próprio incorridas especificamente no ano da satisfação das obrigações.

Situação diferente é aquela pretendida pelo contribuinte, em que não houve o reconhecimento das despesas nos anos anteriores, mas se quer considerar o valor do patrimônio líquido daqueles períodos no cálculo do limite dedutível dos juros sobre capital próprio pagos em exercício posterior.

Julgo impossível tal pretensão.

Conforme visto, as despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio devem observar obrigatoriamente o regime de competência, sendo consideradas na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

As despesas com juros sobre capital próprio devem ser reconhecidas, por incorridas, no período durante o qual o capital dos sócios permanece à disposição da entidade. Se a despesa incorresse em período posterior a este, não mais estaria vinculada ao capital "emprestado" no exercício anterior, mas ao

capital "emprestado" no ano em curso, o que afrontaria tanto o regime de competência quanto a regra do obrigatório confronto com as receitas correlacionadas.

O art. 186 da Lei nº 6.404/1976 traz, em seu § 1º, as únicas hipóteses em que uma despesa pode ser considerada incorrida em exercício posterior àquele que seria o esperado: mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior:

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

§ 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

(...)

Não se enquadrando o caso sob análise nos presentes autos em nenhuma das duas hipóteses, forçoso se concluir pela impossibilidade da prática pretendida pelo contribuinte, de reconhecer, em determinado exercício, para fins de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores.

O procedimento adotado pelo contribuinte traz, de toda forma, um problema adicional: prejudica quem era sócio da empresa nos anos de 2004 a 2008 e deixou de ser em 2009 e beneficia, de forma indevida, quem está na situação oposta (não era sócio entre 2004 e 2008 e tornou-se em 2009).

Isso porque os ex-sócios "emprestaram" seu capital para a empresa e saíram do quadro societário sem receber os devidos juros, que foram indevidamente pagos aos novos sócios. Tal "injustiça" somente não se verificaria em empresas cuja estrutura societária se mantivesse exatamente a mesma ao longo dos anos, o que é bastante improvável.

(...)

O contribuinte pretendeu "criar", em 2009, despesas relacionadas a juros de exercícios anteriores, correspondentes à remuneração do capital dos sócios disponibilizado à pessoa jurídica naqueles anos anteriores e correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Como se viu, tal procedimento não é possível, por afrontar o princípio da competência e a própria lógica contábil".

Concluindo, não tendo a recorrente apurado e previsto o creditamento/pagamento de JCP em no ano de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, 2008, 2009, significa que, naqueles períodos temporais, tais valores não foram segregados do resultado

(lembre-se que os JCP participam, redutoramente, da apuração do lucro no exercício), de forma que passou – **indissociavelmente** – a compor o Patrimônio Líquido da companhia, **sob a rubrica de Lucros Acumulados**.

É esse o explícito pensamento de Edmar Oliveira de Andrade Filho, quando assenta que, *“Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados **juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros**”*.

E fechar o raciocínio assentando que, por princípio lógico e jurídico, *“**não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.**”* (Imposto de Renda das Empresas. 7ª ed. São Paulo : Atlas, 2010, p. 276 – negritos acrescidos).

Nesse escopo, não tendo havido deliberação quanto à distribuição de JCPs nos anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, não há como se falar em possibilidade de despesa de JCPs referente aos respectivos anos-calendário ser incorrida pela contribuinte quando da deliberação futura, em 2008, 2009, 2010, ato que tem, sob as óticas societária e tributária, a clara conotação de **distribuição de lucros acumulados e não pagamento de JCP**.

Sobre esta parcela, por tudo o que se relatou, incabível cogitar de dedutibilidade, restando correto o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

Com relação à redução empreendida pela recorrente nas bases imponíveis do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário fiscalizados, glosada em razão dos ajustes realizados no Patrimônio Líquido da contribuinte face às infrações apuradas no Processo nº 11065.720392/2012-31 e que reduziram o valor do PL, parâmetro para cálculo do benefício, o assunto nem é tratado nestes autos, embora o que lá foi decidido, recompondo o PL referido, acabe por aqui se refletir.

Na verdade, como já visto em outros processos da recorrente, inclusive em um recentemente apreciado por este Colegiado e por mim relatado (PA nº 11080.727488/2013-12), houve pedido de desistência parcial formulado pela contribuinte junto àqueles autos na data de 13/11/2017, na qual abriu mão de seu direito de prosseguir na lide em relação ao tópico específico aqui apreciado (fls. 4486/4488 do PA citado) conforme reprodução abaixo:

261. Os valores tributados perfizeram o montante de R\$ 479.668.546,42. Tal valor refere-se às seguintes reduções indevidas nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL no período de 2007 a 2011:

REDUÇÃO NO LUCRO REAL*	PERÍODO	VALOR R\$
PRIMEIRA: mais valia deduzida indevidamente, decorrente de processo de aquisição das próprias ações.....	Janeiro/2007 a Dezembro/2011	252.573.758,44
SEGUNDA: encargos financeiros deduzidos indevidamente, oriundos de empréstimo bancário de R\$ 250 milhões captado para liquidar parte do pagamento das ações adquiridas.....	Janeiro/2007 a Outubro/2011	80.105.291,62
TERCEIRA: JSCP deduzido indevidamente por influência do processo de aquisição das próprias ações.....	Janeiro/2008 a Dezembro/2010	44.166.526,60
QUARTA: JSCP deduzido indevidamente por inobservância de limites em cada competência (sem relação com o processo de aquisição das próprias ações).....	Janeiro/2008 a Dezembro/2010	102.822.969,76
TOTAL R\$		479.668.546,42

* O total efetivo de reduções indevidas no período de janeiro de 2007 a janeiro de 2012 foi de R\$ 483.949.457,65, conforme quadro contido no resumo descritivo. O mês de janeiro de 2012 não está sendo incluído na presente constituição, por isto excluiu-se o valor de R\$ 4.280.911,23, sendo apurado o montante de R\$ 479.668.546,42 de valor total tributado.

05. As despesas mencionadas no item 02., acima, - **e indicadas no quadro transcrito no item 261 do TVF como as 3 (três) primeiras reduções ao lucro real** - estão diretamente relacionadas à desconsideração da referida "operação de aquisição das próprias ações" da PETICIONÁRIA.

06. Por sua vez, a glosa das despesas mencionadas em 03., acima, - **e indicadas no quadro transcrito no item 261 do TVF como a 4ª (quarta) redução ao lucro real** - decorreu exclusivamente do entendimento de que houve infringência ao regime da competência e não tem qualquer relação com a glosa mencionada no item acima (como expressamente consignado no TVF).

08. A PETICIONÁRIA ressalta que a presente desistência parcial se refere **exclusivamente** à parcela do crédito tributário exigida nos AUTOS sobre aqueles valores referentes às **3 (três) primeiras reduções ao lucro real indicadas no item 261 do TVF.**

09. Dessa maneira, a PETICIONÁRIA **não** desiste da discussão relativa ao crédito tributário sobre os valores mencionados na **4ª (quarta) redução do lucro real, que diz respeito à possibilidade de declarar JCP referentes a períodos-base anteriores (item 03., acima).**

Manifestação chancelada pela RFB (fls. 4527/4528 – ibidem):

ANEXO ÚNICO
REQUERIMENTO DE DESISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO OU RECURSO ADMINISTRATIVO

Ao Sr. Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento/Presidente do ___ Conselho de Contribuintes.

1. Identificação do sujeito passivo

Nome/Nome Empresarial VONPAR REFRESCOS S.A.	CPF/CNPJ 91.235.549/0001-10
---	---------------------------------------

2. O sujeito passivo acima identificado requer, para inclusão no Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.711, de 16 de junho de 2017, a desistência parcial (total/parcial) da impugnação ou do recurso interposto constante do processo administrativo nº 11065.720392/2012-31. Declara, ainda, que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamenta a referida impugnação ou recurso em relação à parcela do auto de infração objeto de desistência.

3. Desistência parcial (preencher o quadro somente quando houver desistência parcial)

A desistência parcial acima mencionada refere-se aos débitos correspondentes aos seguintes períodos de apuração:

Tributo (sigla/código) ou Débito (DEBCAD)	Período de Apuração
IRPJ - 2917 (vide planilha anexa)	2007, 2008, 2009, 2010 e 2011
CSLL - 2973 (vide planilha anexa)	2007, 2008, 2009, 2010 e 2011

PLANILHA DEMONSTRATIVA DO MONTANTE DE DÉBITO OBJETO DA DESISTÊNCIA PARCIAL				
INFRAÇÃO (Item 261 do Relatório de Verificação Fiscal, anexo aos Autos)	VALOR DA INFRAÇÃO OBJETO DA DESISTÊNCIA PARCIAL	TOTAL DO IRPJ (25%) OBJETO DA DESISTÊNCIA PARCIAL	TOTAL DA CSL (9%) OBJETO DA DESISTÊNCIA PARCIAL	TOTAL OBJETO DA DESISTÊNCIA PARCIAL
"Primeira: MAIS VALIA deduzida indevidamente, decorrente do processo de aquisição das próprias ações"	R\$ 252.573.758,44	R\$ 63.143.439,61	R\$ 22.731.638,26	R\$ 85.875.077,87
"Segunda: ENCARGOS FINANCEIROS deduzidos indevidamente, oriundos de empréstimo bancário de R\$ 250 milhões captado para liquidar parte do pagamento das ações adquiridas"	R\$ 80.105.291,62	R\$ 20.026.322,91	R\$ 7.209.476,25	R\$ 27.235.799,16
"Terceira: JSCP deduzido indevidamente por influência do processo de aquisição das próprias ações"	R\$ 44.166.526,60	R\$ 11.041.631,65	R\$ 3.974.987,39	R\$ 15.016.619,04
TOTAL INFRAÇÕES	R\$ 376.845.576,66	R\$ 94.211.394,17	R\$ 33.916.101,90	R\$ 128.127.496,07

Desse modo, fica registrado este procedimento, que validou os valores lá apurados.

Nas palavras da PGFN, "hialino que o presente lançamento é decorrente do quanto observado naqueles autos, retro citados. Essa segunda parte da presente autuação só se sustenta enquanto mantidas as conclusões fiscais daquele auto de infração, que redimensionou o Patrimônio Líquido Contábil de VRSA e por conseguinte da recorrente".

Ou seja, o que viesse a ser decidido naqueles autos iria se refletir inexoravelmente neste processo, a favor de uma ou outra parte (Fisco ou contribuinte). Ora, tendo havido desistência da discussão por parte da recorrente, ela perdeu o objeto e o trabalho fiscal naqueles autos e em relação a este tópico restou decidido e definitivo.

Por fim, para que não se alegue omissão, relevante observar que a decisão de 1ª Instância explicitamente se pronunciou a respeito do que era discutido no PA nº 11065.720392/2012-31 no desenvolvimento do racional do voto condutor, posição com a qual concordo:

“Quanto à quantificação incorreta dos JCP em razão da redução no PL de VRSA:

“Conforme explica a Autoridade Fiscal e reconhece a impugnante, a glosa relativa à redução no PL decorre do lançamento efetuado no processo 11065.720392/2012-31. Por esta razão, não cabe aqui enfrentar os fundamentos do lançamento nem as alegações do contribuinte sobre o tema, pois tal enfrentamento é de competência do colegiado da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, em 1ª Instância, e da 2ª Câmara do CARF.

Em 1ª Instância, já foi prolatado o acórdão da turma competente e o lançamento foi integralmente mantido.

(...)

A requantificação do patrimônio líquido de VRSA influenciou o patrimônio líquido de VSA, reduzindo-o, pois esta detinha investimento naquela. Em consequência, o PL de VSA foi reduzido, passando de R\$ 526.971.000,00, em 31 de dezembro de 2006, para R\$ 19.271.000,00, em 31 de janeiro de 2007.

Conforme relatado, este processo trata de crédito tributário complementar ao crédito tributário original, 11080.727488/2013-12. No processo original, houve o recálculo dos JCP apurados em 2008 e 2009, com base nessa requantificação das contas do PL de VRSA. Como o processo atual estende a atuação para o ano de 2010, esse recálculo reflete em 2010. Em função disso, o fisco recalculou os JCP apurados pela VSA no ano de 2010 (considerando influência dos recálculos já efetivados para os anos de 2008 e 2009 no processo 11080.727488/2013-12), tendo por base o patrimônio líquido calculado pelo fisco em 31 de dezembro de 2009, bem como, as variações informadas pela própria VSA durante o ano de 2010.

Não há na impugnação nenhuma oposição aos valores utilizados além da oposição à requantificação do PL. Conforme citado, essa requantificação foi mantida no processo de VRSA.

Também foi mantida em 1ª Instância, a requantificação em VSA, anos 2008 e 2009. O acórdão foi assim ementado:

(...)

Os JCP possuem como base de cálculo as contas do Patrimônio Líquido, as quais devem ser quantificadas de acordo com os critérios contábeis aplicados aos fatos efetivamente ocorridos, e não de acordo com sua estrutura formal e artificial.

Tendo sido mantido o lançamento que, desconsiderando a operação realizada pela VRSA, trouxe novos valores ao seu PL, e, também, o

lançamento original em VSA, anos 2008 e 2009, deve ser mantida a glosa dos valores excedentes apurados pela recorrente, em 2010, com base nos saldos das contas do PL anteriores à redução”.

Em conclusão do raciocínio, cite-se que, na mesma linha, foi a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por sua 1ª Turma, no julgamento do Processo nº 11065.720392/2012-31, ao traduzir, em sua ementa (fls. 5502):

Processo nº	11065.720392/2012-31
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	9101-006.267 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de	11 de agosto de 2022
Recorrentes	VONPAR REFRESCOS S/A FAZENDA NACIONAL
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)	
Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011	
RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO. OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DAS PRÓPRIAS AÇÕES. DESISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÕES E RECURSOS. ART. 78, §5º, RICARF/2015	
A desistência apresentada pela Contribuinte acerca das exigências decorrentes da operação de aquisição das próprias ações implica a insubsistência das decisões administrativas que lhe forem favoráveis, nos termos do artigo 78, §5º, do RICARF/2015. Recurso Especial da PGFN provido para restabelecer a qualificação da penalidade afastada no acórdão recorrido.	

Finalmente, acerca da adução da recorrente de que haveria **improcedência dos autos em razão de a glosa da despesa de JCP deduzida pela impugnante acarretar, necessariamente, a eliminação de tributação de receitas de JCP, no mesmo valor**, entendo que a posição assumida pela Turma *a quo* bem analisou o tema e, por concordar com suas conclusões, adoto como minhas a alocação do voto vencedor:

“Em que pese a profundidade com que o tema foi tratado pela impugnante e a respeitabilidade da doutrina trazida em sua defesa, entendo de forma diversa quanto à natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. No dizer de Maria Helena Diniz, natureza jurídica seria a *"afinidade que um instituto tem em diversos pontos, com uma grande categoria jurídica, podendo nela ser incluído o título de classificação"*.

De outra banda, leciona Marcos Bernardes de Mello, que uma classificação deve individuar as espécies considerando seus dados essenciais próprios e exclusivos, que as caracterizam e as distingam das demais.

Os dividendos encontram previsão legal nos art. 201 a 205 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), e representam uma destinação dos lucros da pessoa jurídica (do exercício, acumulados ou

mantidos em reservas). Não influenciam, portanto, a apuração dos resultados da pessoa jurídica, nem são dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo do imposto. Por seu turno, os juros sobre o capital próprio disciplinados no art. 9º da Lei nº 9.249/95 são calculados antes da apuração do resultado do período, o qual reduzem (e, em decorrência, reduzem também os lucros a serem distribuídos). Além disso, podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto.

A redução do resultado do exercício e dedutibilidade para efeito de apuração da base de cálculo do imposto, que são os elementos essenciais que distinguem um e outro instituto, são características inerentes aos custos e despesas, não à distribuição de lucros.

Assim, se os juros sobre o capital próprio são “espécie”, o gênero é “despesa”, e não distribuição de lucro como propõe a impugnante. Aliás, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, norma tributária complementar por força do art. 100 do Código Tributário Nacional, trouxe a seguinte determinação em seu artigo 30, parágrafo único (grifei):

*Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de **despesas financeiras**.*

O fato de a dedutibilidade dos juros sobre o capital estar limitada ao montante dos lucros do exercício ou acumulados e seu cômputo opcional à distribuição obrigatória de dividendos de modo algum desnaturam as suas características fundamentais. Como leciona Marcos Bernardes de Mello, “*elementos acidentais ou comuns a mais de uma espécie não podem servir de base a uma taxinomia*”.

Anoto, por derradeiro, que a questão da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio já foi enfrentada no Superior Tribunal de Justiça (STJ) e no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, então sob o prisma das receitas deles decorrentes, tendo se chegado a mesma conclusão aqui declinada. Confira-se:

*STJ - Acórdão no Resp. 921.269-RS, 1ª Turma, 22/05/07 III – os juros sobre capital próprio **não possuem natureza de lucro ou dividendo**, mas de receita financeira*

*Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão 101-96692, de 17/04/08 IRPJ. **JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO**. Os juros sobre capital próprio investido pela sociedade em outra empresa **não têm natureza de lucro ou dividendo**, mas de receita financeira. Regime jurídico tributário diferenciado. Os juros recebidos em decorrência de aplicação capital próprio em outra pessoa jurídica compõem a base de cálculo do IRPJ.*

Quanto à minuta de relatório fiscal, apesar de incluída no CD recebido pela impugnante, não foi utilizada na autuação e não merece discussão. Na folha 8 da impugnação, o contribuinte informa que foi esclarecido pela fiscalização que a minuta estava superada e que o documento parte integrante dos autos era o relatório fiscal.

Logo, o que se discute neste processo é tão somente a utilização excessiva dos Juros sobre Capital Próprio pagos como despesa dedutível pelo contribuinte, excesso decorrente da apuração em desacordo com a competência e decorrente do cálculo sobre Patrimônio Líquido ampliado”.

Complementarmente, registro que a Solução de Consulta COSIT/RFB nº 329, de 27 de novembro de 2014 bem definiu e diferenciou o tema sob os enfoques societário e tributário:

“17. Nota-se que, do ponto de vista contábil, esse pagamento – remuneração a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio – **constitui despesa financeira, que por isso deve integrar o resultado do exercício.** O valor lançado como pagamento ou crédito a título de JCP não está inserido em conta do patrimônio líquido e, portanto, **a dedução exige o registro na contabilidade em conta de despesa**”.
(destaque acrescido)

Na mesma linha, a SC COSIT nº 125, de 11 de setembro de 2018:

“16. O JCP, por sua vez, vem sendo considerado na legislação doméstica como despesa financeira da empresa investida que suporta o ônus do pagamento e receita financeira quando recebido pelos beneficiários, no caso de pessoas jurídicas optantes do lucro real. O objetivo de sua criação foi dar isonomia entre capital de terceiros e capital próprio em relação à dedutibilidade para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, **assemelhando-se, assim, aos juros para todos os fins**” (idem)

E, finalmente, a SC COSIT nº 138, de 20 de maio de 2024:

“17. Da mesma forma, **a imputação dos JCP como dividendos,** nos termos do art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, **não lhes retira sua natureza jurídica particular, atribuída pelas normas tributárias, de serem um item financeiro,** uma vez que permanece, inclusive, a obrigatoriedade de incidência e retenção do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)” (igualmente com destaque acrescido)

Em síntese, mesma espécie (JCP) com nuances diferentes, despesa ou receita, dependendo do polo em que se encontra o pagador ou o recebedor, sem que isso implique em obrigatória simetria ou vinculação entre tais atos, como bem alertado pela decisão de 1º Piso, (“O efeito fiscal dos Juros sobre Capital Próprio eventualmente recebidos pelo contribuinte e contabilizados como receita é matéria totalmente estranha a este processo não cabendo nenhum tipo de reconstrução conforme propõe a impugnante. A receita de JCP recebida não tem nenhuma vinculação com os JCP pagos. É perfeitamente possível uma pessoa jurídica receber JCP relativos a seus investimentos, mas optar por não pagar JCP a seus investidores”).

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Sobre os lançamentos reflexos, a medida está definida no artigo 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF):

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Certo, pois, que o julgamento do principal, no caso o IRPJ, refletirá no de CSLL aqui igualmente apreciado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo integralmente os lançamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone