

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SID);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

BBL
Sacha Calmon-Misabel Derzi
Consultores & Advogados

235

REVISTA DIALETICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

(RDDT)

ISSN 1413-7097

235

(ABRIL - 2015)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lídia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marvola Omartem

Ilustrações de facês dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Sebastião Xavier de Lima
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site
www.dialectica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.
A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialectica.com.br
Fone/fax (11) 5084-4544
www.dialectica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alberto Xavier - A tributação da prestação internacional de serviços, em especial de serviços técnicos e de assistência técnica

I - Considerações preliminares. II - A sugestão ao art. 7º das remunerações de prestação de serviços em geral. III - A pretensa qualificação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia como "outros rendimentos"; o Ato Declaratório nº 1/2000. IV - O reconhecimento de aplicabilidade do art. 7º pelo Superior Tribunal de Justiça e as ressalvas do parecer da Procuradoria-Geral de Fazenda Nacional. V - As flutuanes definições de assistência técnica e serviços técnicos por atos administrativos da Administração Fiscal. VI - Consequências quanto aos tratados contra a dupla tributação: o Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 2014. VII - Inconstitucionalidade das definições administrativas. VIII - Classificações e tipologias legais. IX - O caso da prestação de serviços por profissionais independentes. X - O conceito de serviços técnicos e assistência técnica nos protocolos das convenções.

7

André Mendes Moreira e Fernando Daniel de Moura Fonseca - Da possibilidade de pagamento de juros sobre juros sobre juros próprios apurados com base em exercícios anteriores - dedutibilidade do IRPJ

1. Introdução. 2. Do cálculo e do pagamento dos JCP. 3. Do pagamento de JCP com base em períodos anteriores. 4. Do posicionamento do STJ e da jurisprudência mais recente do Carf. 5. Da contabilização dos JCP. 6. Conclusões.

29

Anete Mair Maciel Medeiros - A elasticidade do conceito de insumo para fins de apuração dos créditos não cumulativos do PIS e da Cofins

1. Introdução. 2. Breve histórico normativo do PIS e da Cofins. 3. Da introdução no ordenamento da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins. 4. Do conceito de insumo. 5. Conclusão.

39

Bernardo Motta Moreira e Raphael Silva Rodrigues - A busca pelo reconhecimento do direito à obtenção de certidão de regularidade fiscal via ação mandamental: prévio pronunciamento judicial acerca da extinção do crédito tributário

1. Escopo do trabalho. 2. As certidões de regularidade fiscal. 3. As alternativas processuais para obtenção da CPEN: a ação cautelar antecipatória de penhora. 4. Direito à expedição da certidão de regularidade nas situações em que o contribuinte possui decisão reconhecendo a extinção do crédito tributário. 5. Conclusões.

52

Emmanuel Garcia Abrantes e Luiz Henrique Cunha Costa Alves - O conceito de faturamento e a tributação das receitas advindas da locação de imóveis próprios pelo regime cumulativo de PIS/Cofins à luz da Lei nº 12.973/2014

1 - Introdução. 2 - Tratamento anterior à Lei nº 12.973/2014. 3 - Tratamento posterior à Lei nº 12.973/2014. 4 - Conclusão.

63

Fernanda Drummond Parisi - Regime aduaneiro de drawback suspensão e o o princípio da fungibilidade na importação de produtos *in natura*

1. Introdução. 2. O regime aduaneiro de drawback. 3. O drawback na modalidade suspensão. 4. O drawback e a vinculação física dos insumos importados ao produto final, objeto da exportação. 5. Conclusão.

74

Heron Charneski - A nova disciplina tributária do ágio (Lei nº 12.973/2014)

1. Introdução. 2. Contexto evolutivo anterior à Lei nº 12.973/2014. 3. Principais alterações da Lei nº 12.973/2014 na disciplina do ágio. 4. Exame da natureza das normas da Lei nº 12.973/2014 sobre o ágio. 5. Conclusão.

89

Todos os elementos hermenêuticos levam a concluir que o contrato de serviços técnicos é aquele que tem por objeto a transmissão das informações em que consiste a tecnologia cujo uso foi cedido pelo contrato de *know how*.

Faz, pois, todo sentido que os Estados signatários de uma convenção contra a dupla tributação tenham pretendido submeter a atividade por meio da qual as informações são transmitidas ao regime do art. 12, que se traduz na imposição de uma retenção na fonte sobre os rendimentos de serviços pelo Estado de que tais rendimentos provêm.

De harmonia com a nossa interpretação, *não existem serviços técnicos ou de assistência técnica por natureza*, mas apenas por referência a um contrato de transferência de tecnologia, do qual representam meios através dos quais a tecnologia é transferida.

Destas considerações pode concluir-se que serviços técnicos são precisamente aqueles *por meio dos quais* a tecnologia é transferida. Sinteticamente podemos dizer que se trata do *show how* do *know how*.

Sendo meios ou instrumentos de transmissão de tecnologia estão eles compreendidos ou incluídos no próprio contrato de *know how*, de que são parte integrante e, por consequência, submetidos ao mesmo regime tributário.

É isto exatamente o que dizem os protocolos.

Da Possibilidade de Pagamento de Juros sobre Capital Próprio Apurados com Base em Exercícios Anteriores -

Dedutibilidade do IRPJ

André Mendes Moreira

Fernando Daniel de Moura Fonseca

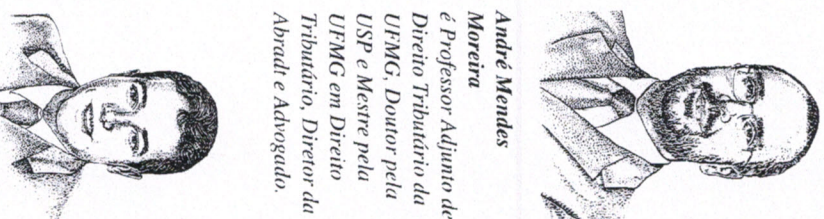
1. Introdução

Os juros sobre o capital próprio (JCP) estão previstos no art. 9º da Lei nº 9.249/1995¹, que prescrevem a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, no momento da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados, de forma individualizada, ao titular, sócio ou acionista, como forma de remuneração do capital por esses investido na sociedade.

Desde sua previsão legal, doutrina e jurisprudência discutem a sua natureza jurídica. É inegável que o nome do instituto e o seu tratamento tributário acabam por aproximá-lo dos juros; no entanto, o fato de tomar como referência os resultados da pessoa jurídica também o aproxima dos dividendos.

Em que pese a importância desse debate, fato é que essa dupla semelhança com institutos jurídicos distintos suscita dúvidas quanto às formas autorizadas de cálculo e pagamento dos JCP o que, em razão de seus impactos sobre o IRPJ, torna-se relevante sob a perspectiva tributária?

O objetivo deste trabalho é tratar de uma das dúvidas acerca dessa questão, a saber: se existe vedação legal ao pagamento de juros sobre o capital próprio apurados em razão da existência de lucro em exercícios anteriores, bem como



André Mendes Moreira

é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor pela USP e Mestre pela UFMG em Direito Tributário, Diretor da Abradi e Advogado.



Fernando Daniel de Moura Fonseca

é Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela USP, LL.M. em Direito Tributário Internacional pela NYU, Membro da Primeira Seção de Julgamentos do Cury e Advogado.

¹ Lei nº 9.249/1995.

² Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualmente 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.

³ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)."

Além dessa previsão legal, os JCP estão regulamentados no art. 29 da IN/SRF nº 11/1996 e no art. 70 da IN/SRF nº 390/2004.

⁴ SCHOUERT, Luís Eduarado. "Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da nova Contabilidade". In: LOPES, Alessandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga. (coords.). *Controversias Jurídico-contábeis (aprovações e distanciamentos)*. V. 3. São Paulo: Dialética, 2012. p. 169.

- havendo essa permissão - qual seria o momento de sua dedução na apuração do Lucro Real.

2. Do Cálculo e do Pagamento dos JCP

A origem dos juros sobre o capital próprio é contemporânea à extinção da sistemática da correção monetária de balanço, embora não haja relação direta entre ambos³. Contudo, com o fim desta prática, tornou-se evidente a necessidade de corrigir as distorções existentes entre o tratamento tributário atribuído ao capital próprio e ao de terceiros investido na empresa. De fato, apenas para este último caso (capital de terceiros) havia previsão expressa de dedutibilidade dos encargos financeiros pagos ao investidor. Foi por meio dos JCP que o legislador equiparou o tratamento dos encargos do capital próprio e de terceiros, permitindo a dedutibilidade dos juros pagos ao investidor também no primeiro caso.

Do ponto de vista legal, as pessoas jurídicas estão autorizadas a remunerar os seus sócios por meio da distribuição de dividendos ou do pagamento de JCP. Essa última forma apresenta a inegável vantagem de permitir a redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL daquele que paga os juros, pois, ao contrário dos dividendos, os JCP representam despesa dedutível para a fonte pagadora⁴.

Do ponto de vista societário, o pagamento dos JCP deverá ser precedido de deliberação societária específica. Caso haja previsão no estatuto ou no contrato social, o pagamento poderá ter periodicidade mensal, desde que o cálculo adote balancetes contábeis que demonstrem a obediência aos limites legais.

Em linhas gerais, a pessoa jurídica pode pagar ou creditar juros sobre o capital próprio, de forma individualizada, a seu titular, sócios ou acionistas, desde que existentes lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. Do ponto de vista tributário, a dedução dessa despesa fica condicionada a um determinado limite, estabelecido por meio da aplicação da variação *pro rata die* da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)⁵ sobre as contas de patrimônio líquido.

³ Diversos autores vinculam a criação dos JCP à extinção da correção monetária de balanço. Ainda que sejam fatos contemporâneos, uma cuidadosa análise da exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995 nada revela nesse sentido. Ao que parece, pretendia o legislador estimular o investimento sem que isso implicasse, necessariamente, aumento do endividamento.

⁴ Luis Eduardo Schoueri traz interessante posicionamento ao sustentar que os JCP devem ser analisados em um contexto mais amplo do que o da simples referência à extinção da correção monetária de balanço. Segundo ele, os JCP representam uma solução para enfrentar a prática da subcapitalização (SCHOUERI, Luis Eduardo. "Juros sobre capital próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da 'nova Contabilidade'". In: LOPES, Aleksandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). *Contrôveis jurídicos contábeis (aproximações e distâncias - mentos)*. V. 3. São Paulo: Dialética, 2012, p. 171).

⁵ A TJLP - Taxa de Juros de Longo Prazo - foi instituída pela Medida Provisória nº 684, de 31 de outubro de 1994 e é atualmente regida pela Lei nº 9.365, de 16 de dezembro de 1996. Ela é fixada pelo Conselho Monetário Nacional e divulgada até o último dia útil do trimestre imediatamente anterior ao de sua vigência e podem servir como parâmetro para quaisquer operações realizadas nos mercados financeiro e de valores mobiliários, observadas as condições estabelecidas pelo Banco Central do Brasil e pela Comissão de Valores Mobiliários, respectivamente, além dos casos determinados por lei.

Logo, os JCP devem ser calculados com base na aplicação da TJLP *pro rata die* sobre as contas patrimoniais existentes⁶. O montante encontrado apenas poderá ser deduzido na medida em que for inferior a 50% do lucro líquido do exercício ou a 50% do somatório de lucros acumulados e reservas de lucros, o que for maior. Esses limites devem ser apurados no momento em que se pagar ou creditar os referidos juros em favor dos beneficiários.

Até aqui, nenhuma polêmica se verifica na interpretação da legislação. A grande questão surge com a discussão acerca da possibilidade de pagamento de JCP de períodos anteriores, ou seja, após o término do exercício em que o lucro foi apurado. Antecipando as conclusões abaixo, não se vislumbra qualquer óbice ao pagamento retroativo, em linha com os entendimentos do STJ (manifestado em julgado único sobre o assunto) e do Carf, este em diversos acórdãos.

3. Do Pagamento de JCP com Base em Períodos Anteriores

3.1. A possibilidade de pagamento retroativo

A análise da legislação aplicável aos JCP não permite qualquer conclusão no sentido de ser vedado o pagamento, em um dado ano-calendário, de juros que deixaram de ser distribuídos em exercícios anteriores. De igual forma, não se verifica na legislação qualquer previsão de perda do direito ao pagamento em razão do decurso do tempo.

A rigor, são apenas duas as restrições impostas pela legislação:

- i) aplicação de uma taxa equivalente à variação da TJLP⁷;
- ii) o limite para pagamento deve ser correspondente a 50% do lucro do próprio exercício, antes de computada a despesa com os juros, ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros. Em outros termos, a existência de lucro é fator determinante para o pagamento de juros sobre capital próprio, a menos que a sociedade opte por utilizar os seus saldos de lucros acumulados e de reserva de lucros, caso existentes.

Nesse sentido, parece-nos que a disciplina legal dos juros sobre o capital próprio é capaz de assegurar ao sujeito passivo o direito de pagar e deduzir os juros de períodos anteriores, o que nada mais é do que a aplicação da TJLP sobre as contas patrimoniais existentes naqueles anos. Assim, é plenamente possível que se opte pela distribuição de dividendos sem que isso implique a perda do direito de pagar e deduzir os juros desse período em momento subsequente.

Esse entendimento é reforçado pelo fato de que o parágrafo 7º do referido art. 9º da Lei nº 9.249/1995 permite que os juros pagos sejam imputados ao valor do dividendo mínimo obrigatório, que pode ser distribuído tanto à conta de lucros correntes como à de reservas de lucros.

Ora, se os juros sobre o capital próprio têm natureza jurídica semelhante à dos dividendos (segundo defendem alguns), nada deveria impedir o seu pagamento re-

⁶ Não se discute aqui os efeitos das alterações ocorridas sobre o patrimônio líquido pelas normas contábeis que sucederam as Lcis nº 11.638/2007 e 12.973/2014.

⁷ Observa-se que a variação *pro rata die* da TJLP é adotada como limite máximo para dedutibilidade do JCP pagos aos sócios. Nesse sentido, outras taxas podem ser fixadas. Contudo, se a taxa de juros utilizada for, por razões contratuais, superior à TJLP, a parcela que exceder o resultado da sua aplicação não será dedutível.

lativo a períodos anteriores, da mesma forma que os dividendos podem ser distribuídos com base em lucros acumulados e reservas de lucros. Ademais, o parágrafo 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 utiliza a expressão “o efetivo pagamento ou crédito fica condicionado” para estabelecer o limite de valor dedutível em cada período base, sem restringir, entretanto, o momento do efetivo pagamento ou crédito do valor.

Ainda que se adote o posicionamento de que os JCP possuem natureza de juros, igualmente nada impede que o pagamento seja feito com base em períodos anteriores, já que o fato gerador da despesa só se torna existente com a deliberação pelo seu pagamento e não com a apuração do lucro.

Contudo, a RFB impôs uma restrição adicional à distribuição dos JCP. A IN/SRF nº 11/1996 prescreve que a dedução dos juros sobre o capital próprio somente é cabível “no exercício de competência”, o que não parece ter respaldo em lei.⁸ Além disso, em 27 de novembro de 2014, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) formulou a Solução de Consulta nº 329, concluindo que a observância do regime de competência implica o impedimento ao cálculo dos JCP sobre as contas patrimoniais de exercícios anteriores ao da distribuição. No entender expresso na solução, a decisão pela não distribuição dos JCP em um determinado período corresponde à renúncia do direito de distribuí-los naquele exercício e, por conseguinte, de deduzi-los na apuração do Lucro Real.

No entanto, a definição do que venha a ser “exercício de competência” é controversa, uma vez que pode ser tanto aquele em que o capital possa ser remunerado pela aplicação da TJLP a ele referente, como entende a Receita Federal, como aquele em que os sócios deliberaram o respectivo cálculo e pagamento - hipótese em que não haveria óbice ao pagamento de JCP relativos a exercícios anteriores.⁹

A nosso ver, porém, não há como confundir as situações. Não se pode falar em “exercício de competência” sem que exista o efetivo fato gerador de uma receita ou de uma despesa. No caso concreto, não se pode falar em despesas de juros sobre capital próprio antes que sua distribuição seja objeto de deliberação pelos órgãos competentes da sociedade, sendo, até então, inexistente seu fato gerador.

Sob a ótica do sócio, o pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio corresponde à mera expectativa de direito, enquanto não houver deliberação por parte da sociedade, tendo em vista que o lucro é da sociedade e somente será dos sócios após a deliberação que aprovar a sua distribuição. Antes disso, não se pode falar em regime de competência, uma vez não há autorização para crédito ou pagamento, de modo que não pode haver qualquer registro contábil em conta de despesa a ser efetuado a este título. Ao assumir-se que a despesa de juros sobre o capital próprio tem sua existência condicionada a uma deliberação dos titulares de uma sociedade, então o exercício de competência da despesa só poderá ser aquele em que ocorrer tal deliberação.

⁸ Soluções de Consulta adotaram o disposto na IN/SRF nº 11/1996. A título de exemplo: Solução de Consulta nº 16, de 13 de março de 2013 - Dist 10; Solução de Consulta nº 18, de 25 de fevereiro de 2013 - Dist 9.

⁹ Vale sempre lembrar que, por força da Lei nº 4.320/1964 (art. 34), no Brasil o exercício financeiro coincide com o ano civil, ao contrário do que ocorre, por exemplo, nos EUA.

Dessa forma, somos da opinião de que não se pode restringir a possibilidade de pagamento de JCP de períodos anteriores, em razão de inexistir qualquer previsão legal nesse sentido, quer explícita, quer implícita, não havendo relação entre a suposta proibição e a observância do regime de competência.

3.2. A forma de cálculo dos JCP relativos a exercícios pretéritos

Admitido o pagamento retroativo, é preciso verificar se o limite de dedutibilidade a ser atendido é aquele relativo aos períodos em que os juros foram atribuídos, ou, por outro lado, o relativo aos períodos em que foram pagos ou creditados.

A esse respeito o Carf já se posicionou em mais de uma oportunidade, como no Acórdão nº 1302-000.465, em que se entendeu que a observância dos critérios e limites para a dedutibilidade dos JCP diz respeito ao período em que a despesa é apropriada no resultado¹⁰. A decisão parte da premissa da possibilidade de pagamento retroativo para, ao final, concluir que os critérios e limites a serem observados devem levar em consideração o momento em que a despesa é computada no resultado da companhia.

O mesmo entendimento foi adotado no Acórdão nº 107-08.941, no qual o Carf entendeu que os limites devem ser observados por ocasião da decisão que deliberar o pagamento retroativo¹¹.

De fato essa parece ser a interpretação mais consentânea com a Lei nº 9.249/1995 e até mesmo com os argumentos a favor da possibilidade de pagamento retroativo. Assim, para fins de pagamento retroativo devem-se observar os limites existentes no momento do registro da despesa no resultado, além de se demonstrar que, nos exercícios anteriores, os JCP poderiam ter sido distribuídos.

O exemplo de Vinicius Terzi¹² é elucidativo e ajuda a esclarecer a questão. Na tabela abaixo, o limite de dedutibilidade dos JCP pagos no ano é hipotético e já inclui a necessidade de que o valor seja igual ou inferior a 50% do lucro líquido do exercício, antes de sua dedução, ou dos lucros acumulados e reservas de lucros, de modo que o valor pago, como resultado da aplicação da TJLP sobre o PL, pode ser superior ou inferior a esse limite:

Exercício	Patrimônio Líquido (PL)	TJLP	JCP	Limite de dedutibilidade dos JCP pagos no ano
2001	10.000	10%	1.000	800
2002	15.000	8%	1.200	1.100
2003	20.000	7%	1.400	1.700
2004	5.000	6%	300	500
2005	25.000	5%	1.250	2.000
2006	30.000	4%	1.200	5.000

¹⁰ Carf, 1ª Seção, 2ª Turma, 3ª Câmara, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1302-000.465, publicação em 27.1.2011.

¹¹ 1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Recurso Voluntário, Acórdão nº 107-08.941, publicação em 28.3.2007.

¹² TEESI, Vinicius Feliciano, “Juros sobre capital próprio de períodos anteriores: um retrato contábil e tributário da dedutibilidade”. In: LOPES, Aleksandro Broedel; e MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.), *Contrôveis jurídicas - dico-contábeis (aproximações e distanciamientos)*, Vol. 3, São Paulo: Dialética, 2012.

Em alguns anos uma parcela dos JCP distribuídos com base na TJLP não pode ser deduzida, como no ano de 2001 acima. Por outro lado, no ano de 2006 seria possível distribuir R\$ 5.000,00, sendo R\$ 1.200,00 referentes ao limite daquele ano e R\$ 3.800,00 de períodos anteriores.

4. Do Posicionamento do STJ e da Jurisprudência mais Recente do Carf

Do ponto de vista jurisprudencial, a questão do pagamento de JCP retroativo foi objeto de apenas uma manifestação do Superior Tribunal de Justiça até o presente momento. Trata-se do Recurso Especial nº 1.086.752/PR, julgado no início de 2009. Na ocasião, o STJ se mostrou favorável ao pagamento retroativo, sustentando que não há previsão legal de que a dedução dos JCP seja feita no exercício em que o lucro for realizado, permitindo, ao contrário, que seja feita no exercício em que ocorrer o efetivo pagamento¹³.

No âmbito do Carf é possível identificar decisões contrárias e favoráveis ao pagamento retroativo, como nos exemplos já transcritos acima. Existem outros acórdãos nesse mesmo sentido, como no caso do Acórdão nº 1302-00.044¹⁴, publicado em 27 de agosto de 2009, em que se decidiu que o momento de apuração da despesa a título de JCP é faculdade da pessoa jurídica, podendo, portanto, deduzi-la, desde que observe os limites do art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

Do mesmo modo, no Acórdão nº 105-17.258¹⁵, também atento à ausência de limitações legais para a cumulação de juros de períodos anteriores, o Carf reconheceu o direito da pessoa jurídica de deduzir a despesa assim considerada, desde que não superior a 50% do lucro líquido ajustado do período da disponibilização ou a 50% do volume de lucros acumulados e reservas de lucros, inclusive de períodos anteriores.

No Acórdão nº 101-96.751¹⁶, o órgão enfatizou ainda que a dedução de JCP apurados sobre períodos anteriores é lícita, desde que os critérios e limites para a distribuição tenham sido observados em relação a todos os períodos a que se referem.

¹³ Eis a ementa do acórdão do STJ:

“Mandado de Segurança. Dedução. Juros sobre Capital Próprio Distribuídos aos Sócios/Acionistas. Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL. Exercícios Anteriores. Possibilidade.

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial nº 1.086.752/PR, julgado pela 1ª Turma em 17.2.2009. Ementa publicada no DJ de 11.3.2009, destaques nossos)

¹⁴ Carf, 1ª Seção, 2ª Turma, 3ª Câmara, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1302-00.044, publicação em 27.8.2009.

¹⁵ 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Turma, Recurso Voluntário, Acórdão nº 105-17.258, publicação em 15.10.2008.

¹⁶ 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Recurso Voluntário, Acórdão nº 101-96.751, publicação em 29.5.2008.

Todavia, a despeito da existência de diversos acórdãos no sentido da possibilidade de pagamento retroativo dos JCP, não se pode ignorar a ocorrência de julgados em sentido contrário, ou seja, de que o pagamento retroativo viola o princípio da competência. Em outras palavras, os juros relativos a períodos anteriores não poderiam ser apropriados no exercício posterior, pois não seriam da mesma competência.

Exemplo desse posicionamento é o Acórdão nº 1401-000.348¹⁷, em que a 4ª Câmara decidiu que a dedução dos juros pagos a título de remuneração do capital próprio não alcança aqueles pagos em períodos anteriores, tendo em vista o regime de competência. Como se vê, a decisão acolhe o entendimento de que o direito de distribuir juros se extingue com a passagem do exercício em que se originaram.

Outrossim, é preciso destacar entendimento já manifestado pelo Carf de que o pagamento retroativo estaria vinculado ao prévio provisionamento e retenção do IRRF, como naquele atingido no julgamento do Recurso Voluntário nº 11080.006055/2003-58¹⁸. No caso ali debatido, que envolvia uma sociedade submetida ao lucro real trimestral, entendeu o Carf que o reconhecimento dos JCP por competência em cada trimestre de um determinado ano-calendário, com a respectiva retenção do IRRF, deveria levar ao entendimento de que a dedutibilidade seria possível. No entanto, esse entendimento parte de uma visão dos JCP como despesas apropriáveis por competência ao longo do exercício e não como distribuição de lucro.

O risco, neste caso, é a conclusão pela indedutibilidade quando as provisões não tenham ocorrido, o que deverá ser o caso diante da Nova Contabilidade¹⁹. Todavia, é incorreto falar-se em apropriação por competência, uma vez que os juros só podem ser considerados devidos a partir de uma deliberação societária expressa. Assim, não há sentido em provisionar os juros sobre capital próprio ao longo do exercício, nem em reter e recolher o imposto de renda na fonte correspondente.

Por fim, em julgamento mais recente da 3ª Câmara²⁰, o Carf voltou a se posicionar no sentido de que o pagamento acumulado dos JCP é possível, desde que respeitados os limites apurados no momento da apropriação da despesa, conforme já discutido.

5. Da Contabilização dos JCP

O registro contábil dos JCP é objeto de polêmicas entre a CVM e a RFB desde a edição da Lei nº 9.249/1995. Sob a ótica da RFB, juros sobre o capital próprio são despesas financeiras e assim devem ser contabilizadas. E, mais: a dedutibilidade de tais despesas, benefício fiscal decorrente de seu pagamento, fica condicionada ao

¹⁷ Carf, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma, Acórdão nº 1401-000.348, Recurso Voluntário, publicação em 10.11.2010.

¹⁸ 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-22.207, publicação em 8.12.2005.

¹⁹ De acordo com o CPC nº 25, as provisões só podem ser feitas quando houver uma obrigação presente como resultado de um evento passado, sendo provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação e podendo ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. No caso do JCP, o fato de seu pagamento ser facultativo e condicionado à existência de lucros, reserva de lucros ou lucros acumulados impede o seu provisionamento para exercícios futuros.

²⁰ Carf, 1ª Seção, 1ª Turma, 3ª Câmara, Acórdão nº 1301-001.118, publicação em 2.4.2013.

registro contábil na demonstração do resultado do exercício, conforme entendimento expresso na IN/SRRF nº 11/1996²¹.

Ou seja, segundo a RFB a distribuição dos JCP será considerada despesa financeira para fins fiscaís, conforme determina expressamente o parágrafo único do art. 30 supracitado.

A CVM, por outro lado, entende que os JCP têm a mesma natureza jurídica dos dividendos, de modo que o seu pagamento não pode transitar pelo resultado da sociedade. A Deliberação CVM nº 207/1996²² prescreve que os juros previstos no art. 9º da Lei nº 9.245/1995 devem ser contabilizados diretamente na conta de Lucros Acumulados²³, não afetando o resultado do exercício.

Trata-se de controversia capaz de gerar transtornos para os contribuintes, uma vez que o pagamento dos juros leva em consideração a possibilidade de sua dedução para fins de apuração do lucro real. Em outras palavras, a ausência do registro contábil da despesa inviabiliza a decisão pelo pagamento de JCP.

²¹ IN/SRRF nº 11/1996.

²² Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser incluído no 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 no 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. (Destques nossos)

²³ Deliberação CVM nº 207/1996.

¹ Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício.

II. Os juros recebidos pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, devem ser contabilizados da seguinte forma:

(a) como crédito da conta de investimentos, quando avaliados pelo método da equivalência patrimonial e desde que os juros sobre o capital próprio estejam ainda integrando o patrimônio líquido da empresa investida ou nos casos em que os juros recebidos já estiverem compreendidos no valor pago pela aquisição do investimento; e

(b) como receita, nos demais casos.

III. Os juros sobre o capital próprio que forem utilizados para aumento de capital ou para manutenção em reserva, na forma do parágrafo 9º do artigo 9º da Lei nº 9.249, deverão ser destinados a partir da conta de Lucros Acumulados e registrados em conta específica de Reserva de Lucros até a sua capitalização.

IV. O imposto de renda na fonte, assumido pela empresa e incidente sobre os juros utilizados na forma do item III, deverá ser reconhecido, como despesa, diretamente na demonstração do resultado do exercício.

V. Os juros pagos ou creditados somente poderão ser imputados ao dividendo mínimo, previsto no artigo 202 da Lei nº 6.404/76, pelo seu valor líquido do imposto de renda na fonte.

VI. Em nota explicativa às demonstrações financeiras e às informações trimestrais (ITRS) deverão ser informados os critérios utilizados para determinação desses juros, as políticas adotadas para sua distribuição, o montante do imposto de renda incidente e, quando aplicável, os seus efeitos sobre os dividendos obrigatórios.

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

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

IX. A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta de lucro líquido ou prejuízo do exercício."

²³ Por determinação do art. 202, parágrafo 6º, da Lei nº 6.404/1976, a conta de lucros acumulados não pode apresentar saldo credor nos balanços da sociedade, devendo o lucro não destinado nas formas dos arts. 193 a 197 serem distribuídos como dividendos.

O que as sociedades devem buscar é compatibilizar ambos os entendimentos. Como forma de garantir a dedutibilidade da despesa, devem registrar o pagamento como despesa financeira e, para fins de divulgação do seu resultado ao mercado, imputar esse pagamento aos dividendos obrigatórios, deduzindo o valor pago a título de JCP do montante a ser pago na forma do art. 202 da Lei nº 6.404/1976, ainda que, do ponto de vista contábil, essa possa não se mostrar a melhor solução. Isso porque a Lei das S.A. é clara ao dispor que a escrituração em registros permanentes deve obedecer aos preceitos da legislação comercial, à própria Lei nº 6.404/1976 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Na hipótese de serem necessários ajustes à escrituração que decorram diretamente da legislação tributária, em razão da prescrição de métodos ou critérios contábeis diferentes, v.g., estes devem ser realizados em registros auxiliares, conforme determina o art. 177 da citada lei. Nesse contexto foi editado o Decreto-lei nº 1.598/1977, que dispõe, em seu art. 6º, que o lucro real é o lucro líquido do exercício, ou seja, aquele apurado nos termos da legislação societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Tais ajustes devem ser realizados no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), previsto no art. 8º, parágrafo 2º, do mesmo Decreto-lei ou, atualmente, para as pessoas pertencentes ao regime de tributação do Lucro Real, por meio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF)²⁴.

Assim, o registro contábil do pagamento dos JCP deveria levar em consideração apenas as normas contábeis que versam sobre o assunto, em especial o Pronunciamento Técnico CPC nº 39. É importante ainda mencionar que o Carf já decidiu que a dedutibilidade dos JCP não está condicionada à sua contabilização²⁵.

Além disso, durante a vigência do RTT não parece ter havido qualquer alteração capaz de mudar essa conclusão, ou seja, a dedutibilidade decorre de uma norma tributária, que nada tem a ver com a forma de contabilização. Em momento algum se condicionou a dedutibilidade à obediência de uma determinada forma de contabilização.

Por fim, o advento da Lei nº 12.973/2014 também não alterou o limite temporal do cálculo do JCP, apenas limitando as contas do patrimônio líquido que poderão ser utilizadas no cálculo dos JCP, quais sejam, a do capital social, a de reservas de capital, a de reservas de lucros, a de ações em tesouraria e a de prejuízos acumulados, dispondo ainda que a primeira inclui todos os tipos de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404/1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração para fins societários.

²⁴ Por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013, a Receita Federal dispensou as pessoas jurídicas que apuram o Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real de apresentarem o Lalur por via física, devendo entregar tão somente a Escrituração Contábil Fiscal por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (Specl).

²⁵ Confira-se a ementa do acórdão:

"RPP - Despesas - Juros sobre o Capital Próprio - Dedutibilidade - Deve ser reconhecida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, quando apurado de acordo com as normas previstas no art. 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo art. 78 da Lei nº 9.430/96, independentemente do registro contábil ter sido procedido em conta de resultado ou diretamente à conta de lucros acumulados."

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-93976, DJ de 16.10.2002)

6. Conclusões

Conforme visto, o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 previu como condições para a dedução no lucro real do pagamento feito a título de JCP apenas:

- a) a aplicação de uma taxa equivalente à variação da TJLP;
- b) que o limite para pagamento deva ser correspondente a 50% do lucro do próprio exercício, antes de computada a despesa com os juros, ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Assim, inexistente na legislação qualquer vedação expressa do pagamento do JCP relacionado a períodos anteriores.

Por outro lado, a IN SRF nº 11/1996 impôs uma restrição adicional à dedutibilidade dos JCP ao prescrever que a dedução dos juros sobre o capital próprio somente é cabível “no exercício de competência”. Em que pese o posicionamento do órgão, viu-se que tal condição não é coerente com a natureza dos JCP, uma vez que a despesa só ganha existência após a deliberação na sociedade pela sua distribuição, não havendo razão para se considerar os períodos anteriores a tal decisão como sendo aqueles em que a competência se deu.

No âmbito da jurisprudência, pode-se perceber que não há, até o momento, claro posicionamento por parte dos órgãos colegiados administrativos ou judiciais. Por parte do Carf, pode-se constatar a existência de precedentes contrários e favoráveis à distribuição e dedução do Lucro Real dos JCP de períodos anteriores. Já no âmbito do STJ há apenas um julgável que, embora favorável à dedutibilidade, não pode ser considerado conclusivo em termos de representatividade da jurisprudência da Corte.

Finalmente, pode-se constatar que a contabilização dos JCP também comporta divergências por parte RFB e da CVM. Enquanto para a primeira a distribuição dos JCP é considerada despesa financeira para fins fiscais, a segunda entende que os JCP têm a mesma natureza jurídica dos dividendos, de modo que o seu pagamento não pode transitar pelo resultado da sociedade, o que gera transtornos, tendo em vista que a legislação tributária entende como despesa para fins de dedução no Lucro Real. Ainda, sabe-se que, durante o período da neutralidade fiscal instituída pelo RTT, bem como após sua extinção, não houve qualquer alteração quanto à matéria aqui tratada, já que a possibilidade de sua dedução decorre de previsão legal e, portanto, não pode ser alterada pelas mudanças na sua forma de contabilização.

Por todo o exposto, somos da opinião de que não há vedação legal para a distribuição de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, sendo que, na hipótese de se optar pela distribuição retroativa, o limite de dedutibilidade deve levar em consideração a competência em que o pagamento é realizado e não o período de formação dos JCP.

A Elasticidade do Conceito de Insumo para Fins de Apuração dos Créditos não Cumulativos do PIS e da Cofins

Anete Mair Maciel Medeiros

1. Introdução

O PIS e a Cofins são considerados tributos complexos, sobretudo depois que instituída a não cumulatividade pelas Medidas Provisórias nºs 66/2002 e 135/2003.

Com o advento da sistemática não cumulativa para fins de apuração do PIS e da Cofins, concretizada pelo método subtrativo indireto, pelo qual são deduzidos da base de cálculo custos e despesas legalmente autorizados, diversos questionamentos surgiram no tocante à apuração dos créditos, mormente no que toca ao conceito de insumo, porquanto a legislação previu expressamente a possibilidade de dedução dos insumos empregados no processo produtivo ou na prestação de serviço, sem trazer, no entanto, sua definição.

É do conceito de insumo e das discussões que se travaram acerca dessa importante controversia que se ocupa o presente trabalho.

2. Breve Histórico Normativo do PIS e da Cofins

Ainda sob a égide da Carta Magna de 1967, a LC nº 7/1970 instituiu o PIS - Programa de Integração Social, exaço recepcionada pela Constituição de 1988 em seu artigo 239). Somente em 1991, a LC 70 instituiu a Cofins.

O STF² entendeu constitucional a incidência desses dois tributos sobre o faturamento, porquanto a Constituição Federal recepcionou o PIS, nos moldes do art. 239 e admitiu a possibilidade de instituição de contribuição social sobre o faturamento, segundo a dicção do art. 195, I³.

1 “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.”

2 Brasil. Supremo Tribunal Federal. ADC nº 1-1. Requerentes: Presidente da República, Mesa do Senado Federal e Mesa da Câmara dos Deputados. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DJ de 16.6.1995. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 1º 8.2014.

3 “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:



Anete Mair Maciel
Medeiros

é Advogada e LLM em
Direito Empresarial
pela FGV.