



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10855.721114/2014-01
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-006.959 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado APTAR B&H EMBALAGENS LTDA

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

Ano-calendário: 2010

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

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

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

3 - A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

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

5 - Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso com retorno ao colegiado *a quo*, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, que negavam provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Julgamento realizado após a vigência da Lei n.º 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente em exercício). Ausentes os conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-006.048, na sessão de 20 de setembro de 2022, nos seguintes termos:

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

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL.

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

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2010 a partir da constatação de dedução de juros sobre o capital próprio deliberados em 27/12/2010 e calculados sobre as contas de patrimônio líquido de 2006 a 2009. Houve também exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 223/240). O Colegiado *a quo*, por sua vez, cancelou as exigências por compreender dedutíveis os juros sobre o capital próprio apropriados no período autuado (e-fls. 320/334).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 13/10/2022 (e-fl. 335) e em 18/11/2022 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 336/379 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 383/405, do qual se extrai:

O recurso especial da Fazenda Nacional questionou o entendimento adotado pelo Acórdão n.º 1402-006.048 e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito da dedutibilidade dos valores de Juros sobre Capital Próprio (JCP) pagos/creditados a acionistas em determinado período, mas calculados sobre saldos de patrimônio líquido de períodos anteriores.

Aduziu a recorrente (todos os destaques constam do original):

[...]

Narra a PGFN que a autoridade fiscal autuou a contribuinte por considerar que o limite de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, deve ser determinado sobre o saldo das contas de patrimônio líquido do final do próprio período de apuração.

O acórdão recorrido teria discordado de tal entendimento, defendendo ser possível pagar retroativamente JCP referentes a exercícios já encerrados à época da deliberação sobre o pagamento/crédito de tais juros, calculados sobre as contas de patrimônio líquido daqueles períodos anteriores, já findos.

A recorrente afirma que a decisão recorrida teria fundamentado sua decisão na tese de que, *“sob a ótica do regime de competência, o fato jurídico que faz surgir o direito à percepção dos JCP e a correspondente obrigação do seu pagamento é o ato societário que assim delibera, e não a mera obtenção do lucro”*.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com outros julgados administrativos a respeito da melhor interpretação do art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/1995. Como paradigmas representativos do alegado dissídio jurisprudencial, a recorrente aponta os Acórdãos nº 9101-002.690 e nº 9101-002.694, ambos proferidos pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Essas decisões, em sentido diametralmente oposto ao adotado pelo acórdão recorrido, teriam defendido que o *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 estatui hipótese de dedução (pagamento de JCP) do resultado do exercício financeiro da deliberação. Com base nisso, concluiriam que, *“como após a apuração do lucro, não há que se falar em pagamento das despesas de juros sobre o capital próprio relativamente aos anos-calendário anteriores, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio”*.

Exposto o teor do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas nº 9101-002.690 e nº 9101-002.694 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial pela PGFN, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

A discussão jurídica desenvolvida nos acórdãos contrapostos é a mesma. Discute-se a dedutibilidade dos valores de JCP pagos/creditados a acionistas em determinado exercício, quando seu valor é calculado sobre as contas de patrimônio líquido referentes a períodos anteriores.

Analisando a questão, o acórdão recorrido ponderou que o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 não traz qualquer restrição temporal à dedutibilidade dos JCP e que o fato jurídico que faz surgir, sob a ótica do regime de competência, a obrigação de pagamento/creditamento dos JCP é o ato societário que assim delibera, e não a mera obtenção de lucro.

Sendo assim, a decisão concluiu que a contribuinte poderia deduzir, na apuração de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2010, os JCP relativos aos anos de 2006 a 2009, tendo em vista que *“o pagamento de juros sobre o capital próprio é dedutível do lucro real no período de competência em que ocorrer a deliberação societária sobre o seu pagamento ou crédito, desde que respeitados os critérios e limites então vigentes, podendo abranger os resultados auferidos pela sociedade em períodos pretéritos”*.

O Acórdão nº 9101-002.690, primeiro paradigma indicado pela recorrente, de fato apresenta entendimento diverso, pela indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos.

A decisão entende que os JCP, por terem natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso do capital investido pelos sócios) e transitarem pelo resultado, não podem ser pagos após o encerramento do período de apuração respectivo. Assim, se a constituição da obrigação de pagar JCP relativos a anos-calendário anteriores (por meio da oportuna deliberação sobre tal pagamento/creditamento) não ocorreu antes da apuração dos resultados daqueles períodos, não mais se poderia falar no incorrimento de despesas e, conseqüentemente, em efeitos fiscais da decisão de creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Conclui assim o paradigma que as despesas com JCP não incorridas no exercício correspondente não podem ser deduzidas na apuração do lucro real de exercício posterior. Em outras palavras, que “*não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores*”.

No mesmo sentido vai o segundo paradigma arrolado pela Fazenda Nacional, o Acórdão n.º 9101-002.694. A decisão considera que os princípios contábeis e as legislações tributária e societária rejeitam a deliberação de JCP em relação a exercícios anteriores, por ofensa ao regime de competência: JCP são despesas que devem transitar pelo resultado da sociedade simultaneamente com “*as receitas obtidas no período em que se deu a utilização do capital dos sócios, isto é, no período pelo qual esse capital permaneceu investido na sociedade*”.

Ainda segundo a decisão paradigma, se o contribuinte deixa de exercer a faculdade, concedida em lei, de deliberar oportunamente sobre o pagamento/creditamento de JCP aos sócios, não poderá fazê-lo em exercícios posteriores, já que “*não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros*”. Conclui então o paradigma que “*inexiste direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em anos anteriores*”.

Constata-se assim que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito do tema em questão.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria “**dedutibilidade dos JCP calculados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores**”.

A PGFN situa o dissídio jurisprudencial no art. 9º, §1º da Lei n.º 9.249/95, demonstra os pontos nos quais os acórdãos comparados divergem, e assim aduz:

O acórdão recorrido adota a interpretação de que seria possível, num exercício financeiro, pagar retroativamente JCP referentes a exercício findo, calculados segundos as contas do PL daquele exercício encerrado (art. 9º da Lei n. 9.249/95) e considerando as limitações de resultados deste mesmo exercício encerrado (art. 9º, parágrafo primeiro da Lei n.9.249/95). O acórdão vergastado vincula este entendimento ao fato de que “*sob a ótica do regime de competência, o fato jurídico que faz surgir o direito à percepção dos JCP e a correspondente obrigação do seu pagamento é o ato societário que assim delibera, e não a mera a obtenção do lucro*”, compreendendo ser possível que esta deliberação recaia sobre exercícios anteriores;

Em sentido diametralmente oposto os acórdãos paradigmas interpretam que o texto do caput do art. 9º traz norma que estatui hipótese de dedução de resultado de exercício financeiro. A norma é: *o resultado do exercício pode ser deduzido pelo pagamento do JCP*. Os paradigmas ressaltam que como após a apuração do lucro, não há que se falar em pagamento das despesas de juros sobre o capital próprio relativamente aos anos-calendário anteriores, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio. Repisamos aqui trecho do voto vencedor do Acórdão n.º 9101-002.694:

[...]

Nessas condições, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial por divergência, nos termos do artigo 67 do Regimento Interno do CARF, , consoante será melhor demonstrado adiante.

No mérito, argumenta que:

a) Ausência de previsão legal para pagamento de Juros sobre Capital Próprio retroativo na forma pretendida pelo sujeito passivo.

Os Juros sobre Capital Próprio constituem forma privilegiada de distribuição dos resultados sociais, instituídos com o fim de estimular o reinvestimento nas empresas brasileiras. Os resultados, repassados aos sócios sob a forma jurídica de pagamento de juros, tornam-se passíveis de dedução, como despesa financeira, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, resultando em benefício fiscal para pessoa jurídica que opta por pagá-los.

Prevê o art. 9º da Lei n. 9249/95:

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.

O parágrafo primeiro do referido dispositivo, por sua vez, dispõe:

§ 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)

O caput do art. 9º da Lei n. 9249/95 prevê que, do resultado apurado no exercício, poderão ser deduzidos, para apuração do lucro real, pagamentos relativos a juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

O dispositivo veicula a norma geral sobre a forma beneficiada de distribuição dos resultados do exercício. O suposto do antecedente normativo é a existência de resultado positivo. Seu consequente é a permissão para deduzir, deste resultado, o pagamento de JCP. Tem-se, então, o seguinte enunciado em termos lógicos: se houver resultado positivo, pode ser dele deduzido o pagamento de JCP.

O art. 9º traz, ainda, a forma de cálculo destes juros, TJLP pro rata sobre as contas do Patrimônio Líquido.

O parágrafo primeiro do art. 9º, por sua vez, estabelece limites que condicionam o pagamento do JCP. Determina quais os montantes podem ser destinados ao seu pagamento: (a) a 50% (cinquenta por cento) do resultado do exercício ou (b) 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados ou reserva de lucros.

Assim, após a determinação do valor pagável a título de JCP, apurado por meio da incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, sobre este valor incide o parágrafo primeiro como uma trava, correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos resultados atuais ou dos resultados passados, desde que devidamente contabilizados nas contas próprias.

Diante deste arcabouço normativo, o contribuinte defende que pode calcular o valor apto à distribuição como JCP de um dado exercício financeiro, em conformidade com os limites condicionantes previstos no parágrafo primeiro do art. 9º da Lei n. 9.249/95, mas não precisa pagar, escriturar ou deliberar sobre as obrigações de pagamento relativas aos JCP no exercício correspondente.

Segundo aduz, uma vez calculados os valores suscetíveis de distribuição dedutível de JCP em um exercício financeiro, é possível guardar um **crédito distribuível/detutível a título de JCP** e utilizá-lo, posteriormente, em outro exercício financeiro, cujos resultados serão utilizados para o pagamento do JCP.

Em síntese, o contribuinte defende que: (i) não precisa deliberar a distribuição dos JCP de um exercício financeiro para obter direito a distribuí-lo (ii) e o JCP pode ser distribuído e, portanto, deduzido, em exercício diverso daquele em função do qual foi calculado.

Essa interpretação resulta em que, num exercício financeiro, seja possível pagar retroativamente JCP referentes a exercício findo, calculados segundos as contas do PL daquele exercício encerrado (art. 9º da Lei n. 9.249/95) e considerando as limitações de

resultados deste mesmo exercício encerrado (art. 9º, parágrafo primeiro da Lei n.9.249/95).

Estas limitações, ademais, não se comunicam com as limitações do exercício atual. Assim, poder-se-ia pagar o JCP referente a 50% (cinquenta por cento) do resultado deste ano-calendário, mais os montantes de JCP calculados sobre os resultados de exercícios anteriores, independentemente do quanto tais pagamentos representem em relação aos resultados do exercício financeiro sobre o qual se delibera.

A pretensão do contribuinte não merece acolhida, por absoluta carência de amparo legal. O sujeito passivo escora seu pedido em interpretação do art. 9º da Lei n. 9.249/95, *caput* e parágrafo primeiro, que dissente das regras básicas da hermenêutica jurídica.

De primeiro, cumpre recordar que os parágrafos de um artigo devem ser interpretados de acordo com seu *caput*, pois o parágrafo, consoante previsão expressa do art. 10 II, da Lei Complementar n. 95/98 constitui desdobramento da idéia que é articulada no caput do artigo.

O texto do *caput* do art. 9º traz norma que estatui hipótese de dedução de resultado de exercício financeiro. A norma é: *o resultado do exercício pode ser deduzido pelo pagamento do JCP.*

O parágrafo primeiro do referido artigo, como já dito, restringe-se a veicular regra limitadora da distribuição de JCP. A regra correspondente é: os JCP podem ser distribuídos até o montante de 50% (cinquenta por cento) do resultado do exercício atual ou 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Uma vez que a segunda norma limita o exercício do direito conferido pela primeira norma, há manifesta relação de principal-acessório entre elas, como sói acontecer entre parágrafo e *caput* de um mesmo artigo. Destarte, a previsão do parágrafo primeiro (i) não pode subsistir sem que seja aplicado o *caput* do artigo e (ii) deve ser em função deste interpretada.

Destas premissas decorre ser imprescindível que haja resultado a ser reduzido por meio do pagamento de JCP para que se aplique a limitação prevista no parágrafo primeiro. A questão é lógica: na ausência de pagamento de JCP não se pode, por ausência de substrato, fazer incidir a regra limitadora do pagamento de JCP.

Por consequente, também não há que se falar em dedutibilidade de despesas, sem que haja deliberação pelo pagamento de JCP. Admitir a exegese defendida pelo contribuinte importaria admitir a existência de *direito à dedução* sem o correspondente resultado a ser reduzido.

Ademais, e de extrema importância para deslinde da questão posta, a limitação prevista no parágrafo primeiro do art. 9º é calculada em função do resultado do exercício (“existência de lucros”), portanto **o resultado sobre o qual incidirá a limitação insculpida no parágrafo primeiro deve coincidir com o resultado ao qual se refere a norma trazida pelo caput do dispositivo.**

A identidade entre o resultado sobre o qual se calcula o montante a ser pago a título de JCP e o resultado cujos lucros serão utilizados para o pagamento do JCP **é também imposta pela teleologia da norma, a qual deve servir de vetor interpretativo conforme disposição do art. 5º da LICC.** Explica-se.

Os Juros sobre Capital Próprio constituem forma privilegiada de remuneração dos sócios com o objetivo de estimular o reinvestimento nas atividades produtivas¹ e, portanto, os limites legais a sua utilização devem ser aplicados sobre os resultados efetivamente destinados ao pagamento de JCP.

1 Dispunha a exposição de motivos da Lei: “Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos ao acionista, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposta, em especial, deverá *provocar um incremento das aplicações produtivas das 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 sustentando da economia.*”

Com efeito, se os limites legais para cálculo de JCP são aplicados sobre resultados diferentes daqueles a serem utilizados para o efetivo pagamento de JCP, significa que aqueles resultados que serviram como parâmetro de cálculo tiveram destinação diversa do pagamento de JCP e, portanto, não se prestaram a “*provocar um incremento das aplicações produtivas das 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 sustentando da economia*”. Assim, deixaria de ser atendido o objetivo da norma em comento.

A interpretação propugnada pelo contribuinte, todavia, defende que o parágrafo primeiro do art. 9º da Lei n. 9.249/95 incida de forma autônoma para permitir creditamento retroativo: quer aplicar, em tese, os limites previstos no parágrafo primeiro considerando os resultados dos exercícios anteriores e deles extrair créditos a serem deduzidos do resultado presente.

Essa interpretação não pode prosperar porque, como já exposto, o parágrafo primeiro cinge-se a estatuir um limite ao pagamento previsto no *caput*, fato do qual derivam consequências inarredáveis:

a) o parágrafo primeiro não veicula autorização legal para cálculo de JCP relativo a período pretérito;

b) a previsão do parágrafo não pode ser aplicada de forma independente de seu *caput*, portanto, o cálculo das limitações previstas no parágrafo primeiro do art. 9º, deve tomar por base o resultado previsto na norma veiculada pelo *caput*, ou seja, não se pode calcular o valor que seria passível de pagamento por meio de JCP segundo o resultado de um exercício e pretender usar o resultado de outro exercício para pagamento de JCP.

Não há espaço hermenêutico para atribuir sentidos diversos a instituto que é referido dentro de um mesmo artigo (que se caracteriza pela unidade de articulação) com relação de acessoriedade entre as disposições. Para que as referências da Lei dissessem respeito a resultados diferentes (atual e pretéritos), seria necessário previsão expressa, o que, como já reiteradas vezes aduzido, não há.

c) O pagamento de JCP relativo a um período condiciona-se a existência de resultado disponível deste exercício. Permite-se a repetição, se não há resultado disponível para pagamento de JCP em relação ao exercício financeiro findo, não restou aperfeiçoado antecedente da hipótese de dedutibilidade prevista no art. 9º e, pois, não há que se perquirir sobre o limite de crédito que poderia ter sido distribuído sob a forma de JCP.

A equivocada interpretação parece partir de confusão entre expectativa de direito e direito adquirido. O *caput* do art. 9 da Lei n. 9.249/95 estabelece a condição para gozo do benefício: existência de resultados. Estabelece, em seguida, a fórmula de cálculo: incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. O efetivo gozo do benefício, consistente na dedução de despesas financeiras do resultado do exercício, depende do efetivo pagamento do JCP.

Ao reunir as condições necessárias, mas não suficientes, para deduzir o JCP, o contribuinte passou a deter expectativa de direito. O direito à dedução somente surgiria com a distribuição do JCP levada a cabo. Ao deixar de deliberar o pagamento, o sujeito passivo permitiu que o direito precluísse, inexistindo, ao contrário do que busca defender, direito a crédito a ser usado em período futuro.

Ante todo exposto, fica evidenciada a ausência de supedâneo normativo a embasar a pretensão do contribuinte pagar Juros Sobre Capital Próprio em função de

exercícios pretéritos, uma vez que a exegese em que se arrima o direito invocado viola o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, pois se divorcia da finalidade da norma que instituiu os JCP e afronta o art. 10 II, da Lei Complementar n. 95/98, pois pretende aplicar o parágrafo do art. 9º da Lei n. 9.249/95 de forma dissociada de seu *caput*.

A interpretação defendida, ademais, viola a regra geral de que uma interpretação não deve levar a resultados absurdos, tal como negar aplicabilidade e eficácia à norma.

Ao pleitear a importação dos “limites de distribuição de JCP” dos anos-calendários anteriores, como se créditos fossem, permite-se aumentar, de forma indefinida, o limite de dedutibilidade de JCP a ser cotejado com o resultado do período no qual serão distribuídos os Juros sobre Capital Próprio.

Aceitar a legitimidade de dito procedimento importaria esvaziar a norma estatuída no art. 9º, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.249/95, pois restaria inócua a previsão de limite para pagamento de JCP em função dos lucros ou das reservas de lucros.

Para afastar a eficácia da previsão legal, bastaria retroagir no tempo perquirindo acerca de exercícios financeiros anteriores, para deles extrair direito a créditos de JCP dedutíveis, que podem ser acrescidos aos limites máximos de distribuição de JCP, inflando, assim, o limite máximo de pagamento e dedução de JCP.

Essa interpretação permitiria, inclusive, que a soma dos valores dedutíveis de anos anteriores resultasse na destinação da totalidade do resultado do exercício para pagamento de Juros sobre Capital Próprio.

Note-se, ainda, que, em virtude da ausência de qualquer prazo preclusivo para o exercício do suposto direito, seria possível retroagir indefinidamente para calcular JCP sobre todo e qualquer resultado já encerrado desde a instituição dos JCP.

Uma vez que o direito repele interpretações que conduzam a resultados absurdos, deve, por mais este motivo, ser rejeitada a pretensão do contribuinte, que importa em negar aplicabilidade à norma vigente e eficaz.

Cumprir observar, ainda, que a Lei admite que resultados de exercícios anteriores sejam aproveitados para posterior pagamento de Juros sobre Capital Próprio e estabelece as condições necessárias para tanto.

Dispõe o art. 9º, §1º da Lei n. 9.249/95 que o pagamento dos JCP condiciona-se a existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros.

Para empregar os lucros de anos anteriores no pagamento de JCP em exercícios futuros, basta ao contribuinte mantê-los de forma regular na conta específica de sua escrita contábil. Assim, quando reputar conveniente, poderá calcular sobre tais contas o pagamento de JCP.

No presente caso, a despeito da autorização legal acompanhada dos procedimentos próprios para utilizar lucros de exercício pretéritos para o pagamento de JCP, o sujeito passivo ignorou o regime jurídico legal, utilizou os lucros dos exercícios em discussão segundo critérios diversos, e, ulteriormente, ao arrepio de qualquer previsão normativa, buscou fazer uso de um suposto crédito de dedutibilidade para furtar-se ao cumprimento da limitação imposta pelo art. 9º, §1º da Lei n. 9.249/95.

Diante da existência de expressa previsão normativa sobre o uso do resultado de exercícios encerrados para o pagamento de JCP, não observada pelo recorrido, fica, por mais esta razão, demonstrada a falta de embasamento para a pretensão por ele formulada.

Diante do deduzido fica, desde já, evidente, a absoluta ausência de amparo legal à pretensão de calcular JCP retroativamente como quer o sujeito passivo.

E, por outro lado, fica demonstrada a desnecessidade de disposição a vedar expressamente o pagamento de JCP com fundamento em resultados passados na forma pretendida pelo contribuinte. Existe norma a determinar o modo de efetuar o pagamento

de JCP nestas circunstâncias, que, uma vez não observada, leva a inexorável conclusão de que o procedimento do sujeito passivo não encontra respaldo na Lei.

Não bastasse, a pretensão do sujeito passivo afronta os princípios da competência, que rege a contabilidade societária, e o ato jurídico perfeito, dos quais se passa a tratar em respeito ao princípio da eventualidade.

b) Do dever de observância ao regime de competência. Respeito à previsão do art. 9º, caput e §1º da Lei n. 9.249/95. Legalidade do art. 29 da IN SRF n. 11/96.

Restou demonstrado na seção anterior que a adequada interpretação do art. 9º da Lei n. 9.249/95 conduz a constatação de que o resultado que serve de base para cálculo do montante a ser pago a título de JCP deve necessariamente coincidir com o resultado que será reduzido em função das despesas com JCP.

A mesma conclusão é decorrência do *Princípio da Competência*.

O Princípio da Competência é um dos princípios regentes da atividade contábil, cuja observância é obrigatória no exercício da profissão, além de constituir condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), conforme art. 1º, §1º, da Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.

Sobre o princípio da competência, dispõe o art. 9º da referida resolução, na redação que lhe foi conferida pela Resolução CFC n. 1.282/10:

Art. 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**. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

O conceito de competência, que é a **regra geral e critério básico** para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária, decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos no espaço de tempo a que elas reportam. Sua primeira dimensão, mais intuitiva, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento e, neste ponto, contrapõe-se à idéia do regime de caixa.

No parágrafo veicula-se a noção de que, para dar adequada concretização ao princípio, é imprescindível que as despesas e receitas correlacionadas sejam confrontadas ao mesmo tempo.

Assim, de acordo com esse princípio, o pagamento antecipado ou postergado de uma despesa não deve afetar o resultado da empresa. **Sua escrituração deve ocorrer de acordo com o período a que se referem.**

Para efeito de apuração do lucro real, **o regime de competência** vem expresso na legislação. Neste sentido é a previsão do art. 177 da Lei 6.404/76, *verbis*:

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

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

(gn)

Idêntica orientação está insculpida no art. 187 da mencionada Lei, que cuida especificamente do resultado do exercício, no qual se pronuncia a segunda parte do conteúdo do princípio da competência:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do **resultado do exercício** serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes dessas receitas e rendimentos**.

Dispõe o art. 177 que a escrituração da pessoa jurídica deverá registrar suas mutações patrimoniais de acordo com o regime de competência, segundo o qual os custos e as despesas, ainda que não pagos, são registrados contabilmente no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas correspondentes¹.

Na mesma linha, o art. 187, que trata da Demonstração do Resultado do Exercício, demonstração contábil que tem como objetivo apresentar o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, impõe que o resultado do exercício discrimine as receitas e as despesas correspondentes a essas receitas.

Vê-se, assim, que também a legislação adota o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas, como regra geral, sendo as exceções explicitadas na legislação, o que não fez a Lei 9.249/95.

Dando concretude às disposições legais supra referidas no que tange aos Juros sobre Capital Próprio, dispõe o art. 29 da Instrução Normativa 11/96 que a faculdade da dedução das despesas de JCP deve observar o regime de competência:

Juros Sobre Capital Próprio

Art. 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 título de remuneração de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Tal disposição é repetida na IN SRF n.º 40/98, verbis:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei No 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

Assim, resta livre de dúvidas de que a previsão da Instrução Normativa encontra fundamento de validade nos artigos 177 e 187 da Lei n. 6.404/77, bem como o art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.598/77, segundo os quais “*Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*” e, pois, se afasta qualquer alegação no sentido de que o referido normativo desborda dos limites da lei.

Inconteste a plena aplicabilidade do princípio da competência à apuração e pagamento de Juros sobre Capital Próprio, cumpra definir os efeitos da aplicação do referido princípio ao caso.

O exame das disposições legais, mormente da previsão do art. 187 da Lei n. 6.404/76 e da Resolução do CFC acima reproduzida evidencia que o regime de competência exige confrontação das despesas e receitas que são correlatas.

¹ CARVALHOSA, Modesto. Comentários À Lei de Sociedades Anônimas, 3º Volume: Arts. 138 a 205, 5º Ed. Ver. Atual. São Paulo: Saraiva, 2011, págs. 752 e 753.

Estabelecido o conteúdo e o alcance do princípio da competência, cabe voltar a atenção à tese que embasa o pleito do contribuinte.

Necessário, por primeiro, recordar os requisitos enumerados pela legislação específica para pagamento de dedução de despesas com JCP:

- (a) existência de lucros do exercício ou reserva de lucros e lucros acumulados (art. 9º, §1º da Lei n. 9.249/95);
- (b) existência de patrimônio líquido (art. 9º da Lei n. 9.249/95);
- (c) respeito aos limites:
 - i – variação, pro rata dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, exceto reservas de avaliação, salvo se adicionadas à determinação da base de cálculo do IR e da CSLL (art. 9º, caput e §8º da Lei n. 9.249/95);
 - ii – 50% (cinquenta por cento) dos lucros ou das reservas de lucros e lucros acumulados

No caso, o contribuinte deduziu como despesas dos anos-calendários 2006 e 2007 JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido dos anos de 2001 a 2005.

Para tanto, considerou os limites encontrados a partir dos resultados apurados nesses anos, ou seja: (a) variação, pro rata dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido dos anos de 2001 a 2005 e (b) 50% (cinquenta por cento) dos lucros ou das reservas de lucros e lucros acumulados nos anos de 2001 a 2005, para encontrar valores que, segundo entende, podem ser usados para pagamento de JCP dedutível da BC do IR e da CSLL nos anos-calendários de 2006 e 2007.

É evidente a afronta ao Princípio da Competência e à regra trazida pelo art. 187 na pretensão de correlacionar despesas e receitas de exercícios financeiros diversos. As despesas com JCP, segundo aduz, são referentes aos exercícios de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010).

O pagamento em outro o exercício financeiro não altera o período de apuração a que se refere a despesa, consoante se depreende do art. 9º da Resolução CFC n. 1.282/10.

A exigência de correlação entre despesas e receitas, que é inerente ao Princípio da Competência, é reforçada pela peculiar natureza dos JCP, que recebem tratamento jurídico de despesa, mas pressupõem a existência de lucros, ou seja, o pagamento de JCP somente pode ser deliberado se houver lucro disponível para fazer frente à despesa.

O Princípio da Competência, pois, veda que o JCP do ano de 2006 (p. ex.) seja deliberado no ano de 2010, uma vez que não há mais resultado de 2006 disponível por ocasião da deliberação em 2010 e, portanto, não se pode mais correlacionar a despesa à receita que lhe corresponde.

Conclui-se, pois, que 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 a tal título.

Conforme previsão do parágrafo único do art. 9º da Resolução CFC n. 1.282/10, **as despesas dedutíveis devem se referir aos juros incidentes sobre o patrimônio líquido do exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, não podendo se referir a juros incorridos em períodos anteriores.**

A decisão da assembleia que credita aos sócios JCP incidentes sobre o patrimônio líquido de anos anteriores não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que deveriam, segundo o regime da competência, ser incorridas nos anos de 2006 a 2009.

Corroborando a adoção do regime de competência para o presente caso, é válido transcrever trecho do voto vencedor do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, proferido no **Acórdão n. 1302-00-044, verbis:**

“Nota-se, pois, que a contribuinte, apesar de concordar que a despesa com juros sobre o capital próprio é considerada incorrida no momento em que eles são

pagos ou creditados aos beneficiários, explícita, ao mesmo tempo, a idéia de que essa mesma despesa poderia ter sido apurada em momento anterior.

Com a devida permissão, **carece de lógica o raciocínio expendido pela Recorrente, vez que não se pode admitir que a verificação quanto as condições de dedutibilidade postas pela lei possa, no caso presente, levar em consideração um período (ou períodos) em que a própria despesa sequer existia.**

Não havendo dúvida que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, resta expresso na norma tributária que a dedutibilidade do efetivo pagamento ou crédito fica limitado à variação, pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido e 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 (art. 9º, *caput* e parágrafo primeiro, acima transcritos).

Não encontra respaldo na legislação acima referenciada a afirmação da Recorrente de que a lei diz simplesmente que os juros sobre o capital próprio serão dedutíveis quando forem pagos ou creditados ao acionista, visto que é de clareza solar a imposição de limites objetivos”.

Cabe referir, ainda, outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-Calendário: 2003

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO NULIDADE – Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência os limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento.

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-Calendário: 2003

CSLL - Pela íntima relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à exigência da CSLL.

(acórdão 195-0.023, recurso 161.977)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DESPESAS COM PAGAMENTO A TITULAR, SÓCIOS OU ACIONISTAS. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução dos valores de juros pagos a título de remuneração do capital próprio, autorizada pela Lei nº 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores, em vista do regime de competência.

(...)

(acórdão 1401-00.348 – recurso 522.613)

Demonstrada a ofensa ao princípio da competência no procedimento implementado pelo contribuinte, deve, por mais esse motivo, ser reformado o aresto guerreado com a consequente manutenção do lançamento.

c) Da não deliberação, no momento oportuno, sobre o pagamento dos JCP nos limites autorizados pela lei – ato jurídico perfeito – renúncia ao direito de dedutibilidade.

Uma vez firmado que os critérios para o pagamento dos Juros sobre Capital Próprio devem ser observados em função do regime de competência, cabe verificar, para exaurir a questão controvertida, se ocorreu o exercício deste direito.

O direito a pagar os JCP somente se corporifica com a deliberação na assembleia competente. Assim, no caso, cumpre perquirir se as assembleias, no exercício de suas atribuições, deliberaram pelo pagamento de Juros sobre Capital Próprio.

A assembleia é órgão formado por acionistas e tem a função de decidir os assuntos sociais, manifestando a vontade da companhia. A fusão das vontades individuais resulta na vontade social.

Nos termos do artigo 121 da Lei n. 6.404/76, a assembleia-geral será convocada e instalada de acordo com a lei e o estatuto e terá poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes ao desenvolvimento da empresa. Em tais reuniões, a empresa poderá deliberar sobre a remuneração dos acionistas por meio dos juros sobre capital próprio.

O artigo 132 da Lei n. 6.404/76 impõe a obrigatoriedade da empresa realizar uma assembleia-geral ordinária **anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social**, no intuito de votar as seguintes matérias:

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembleia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167).

(grifo nosso)

Vê-se, portanto, que a assembleia competente para fazer surgir o direito ao pagamento dos JCP, deliberando neste sentido, é aquela que obrigatoriamente acontece nos quatro primeiros meses subsequentes ao término do exercício social no qual apurados os lucros sobre os quais devem os juros serem calculados.

Assim, em se tratando de exercícios sociais pretéritos para os quais já houve a realização de assembleia-geral ordinária, nas quais foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e aprovação das demonstrações financeiras, tem-se ato jurídico perfeito, apto a produzir todos os seus efeitos e somente modificável caso provado erro, dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no presente feito. Portanto, as deliberações que deram destinos outros que não o pagamento de JCP aos resultados dos exercícios são imutáveis.

Em síntese, apesar de terem concorrido as condições necessárias para pagamento de JCP, uma vez não se deliberou neste sentido, optando-se por dar destinos diversos aos resultados do empreendimento, não mais existe receita para fazer face a despesas a título de JCP. Ou seja, sobreveio preclusão lógica insuperável.

Mas não é só. 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. Até a edição da Lei n.º 9.249/95, o ordenamento jurídico proibia esse tipo de dedução, conforme constava do artigo 49 da Lei n.º 4.506/64.

Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio ou, ao fazê-lo, determinou o

pagamento abaixo do limite permitido, renunciou à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta observância ao princípio da livre iniciativa e autonomia privada. Porém, não pode agora pretender mudar tal decisão, sem qualquer justificativa ou prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

Edmar Oliveira de Andrade Filho, analisando o tema, traz entendimento semelhante, conforme consta do seguinte trecho de artigo publicado no *site* fiscosoft

“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. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. **Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.**

Portanto, lógica e juridicamente, 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.”

A empresa, então, deve apenas cumprir as determinações constantes das assembleias, onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre a destinação a dar ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração no balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade.

Por fim, cumpre esclarecer que não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante que julgar adequado. Evidentemente que tal decisão encontra-se no âmbito de sua autonomia privada. Porém, como bem consta do voto condutor do acórdão paradigma do presente recurso, 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.

Como visto, o encerramento do exercício social com a aprovação das demonstrações financeiras em assembleia-geral ordinária é um ato jurídico perfeito, devendo ser respeitada a vontade social expressa na ocasião. Se nas deliberações, não houve decisão sobre o pagamento de JCP ou decidiu-se fazê-lo em valor inferior ao limite trazido pela lei; o lucro, por sua vez, já teve sua destinação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

Pelas razões expostas, a manutenção do lançamento é medida que se impõe. (*destaques do original*)

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido *para reformar o acórdão recorrido*.

Cientificada em 12/07/2023 (e-fl. 409), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 25/07/2023 (e-fls. 409/4332) nas quais expõe *razões para manutenção do acórdão recorrido*, nos seguintes termos:

a. Da necessária contextualização da controvérsia

A figura dos JCP, tal como conhecida atualmente, foi instituída pelo artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, transcrito parcialmente a seguir:

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

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

(...)

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

- (i) Os JCP devem ser calculados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade;
- (ii) Os JCP somente podem ser deduzidos para fins fiscais no momento de seu pagamento ou crédito individualizado em favor dos sócios ou acionistas;
- (iii) Somente podem ser pagos ou creditados JCP limitados a 50% dos lucros do próprio exercício, antes de computada a respectiva dedução, ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros, podendo ser utilizado o maior valor.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal, a Recorrida apurou os JCP sobre as contas de patrimônio líquido dos anos-calendário de 2006 a 2010, chegando aos seguintes valores:

Ano	JCP
2006	R\$ 1.021.515,01
2007	R\$ 1.579.526,63
2008	R\$ 1.980.314,58
2009	R\$ 2.531.347,47
2010	R\$ 2.844.410,90
Total	R\$ 9.957.114,58

Deste modo, o pagamento de JCP no valor de R\$ 9.957.114,58 foi apurado com base na seguinte metodologia:

- (i) Em primeiro lugar, em atenção ao *caput* do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, a Recorrida calculou o montante de JCP mediante a aplicação da TJLP sobre suas contas de patrimônio líquido de 2006 a 2010; e
- (ii) Em seguida, para verificar o limite de pagamento ou crédito, nos termos do artigo 9º, §1º da mesma lei, a Recorrida verificou a existência de lucros correntes ou acumulados em montante igual ou superior ao dobro do valor dos JCP calculados em 2010.

A apuração dos JCP da Recorrida pode ser visualizada na planilha de fls. 52, sumarizada a seguir:

	2006	2007 (1T)	2007 (2T)	2007 (3T)
Patrimônio líquido	R\$ 13.007.605,08	R\$ 26.784.503,59	R\$ 26.784.503,59	R\$ 26.784.503,59
Reservas + Ajustes	R\$ 11.230,97	R\$ 11.230,97	R\$ 11.230,97	R\$ 11.230,97
JCP anos anteriores		R\$ 1.021.515,01	R\$ 1.433.543,13	R\$ 1.838.978,80
Base JCP	R\$ 12.996.374,11	R\$ 25.751.757,61	R\$ 25.339.729,49	R\$ 24.934.293,82
TJLP	7,86%	1,60%	1,60%	1,54%
JCP	R\$ 1.021.515,01	R\$ 412.028,12	R\$ 405.435,67	R\$ 383.988,12

	2007 (4T)	2008	2009	2010
Patrimônio líquido	R\$ 26.784.503,59	R\$ 34.924.125,00	R\$ 45.619.288,42	R\$ 58.653.117,60
Reservas + Ajustes	R\$ 11.230,97	R\$ 839.544,74	R\$ 11.230,97	R\$ 11.230,97
JCP anos anteriores	R\$ 2.222.966,92	R\$ 2.601.041,63	R\$ 4.581.356,21	R\$ 7.112.703,68
Base JCP	R\$ 24.550.305,70	R\$ 31.483.538,63	R\$ 41.026.701,24	R\$ 51.529.182,95
TJLP	1,54%	6,29%	6,17%	5,52%
JCP	R\$ 378.074,71	R\$ 1.980.314,58	R\$ 2.531.347,47	R\$ 2.844.410,90

Total JCP (2006 - 2010)	R\$ 2.222.966,92
Lucros acumulados	R\$ 46.902.041,63
Limite JCP (50% lucros acumulados)	R\$ 23.451.020,82

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

Nesse cenário, a Recorrida deliberou o pagamento de JCP no valor de R\$ 9.957.114,58 em benefício de suas sócias Aptargroup International LLC e Aptar Group Inc, conforme Ata de Reunião das Sócias de 21 de dezembro de 2010 (fls. 54 e 55). Ainda, em cumprimento às suas obrigações fiscais, a Recorrida efetuou o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os valores pagos a título de JCP (fls. 116).

Por fim, a Recorrida declarou o valor de R\$ 9.957.114, 58 a título de despesa de JCP em sua DIPJ/2011 (Ficha 06A, Linha 44, fls. 8).

Importante reforçar que as dd. autoridades fiscais jamais questionaram os referidos valores. E mais, referidas autoridades expressamente reconheceram que o limite de pagamento dos JCP em 2010 seria de R\$ 23.451.020,82 (correspondente, repita-se, a 50% dos lucros acumulados no período).

Vale reiterar, ainda, que o valor da TJLP utilizada pelas dd. autoridades fiscais (6,0%) para calcular os JCP que poderiam ser pagos somente com base nas contas de patrimônio líquido de 2010 foi até mais favorável do que a TJLP utilizada pela Recorrida (5,52%).

Esta breve introdução é necessária para que se verifique, desde já, que a Recorrida cumpriu com todas as suas obrigações fiscais relacionadas à deliberação e ao pagamento dos JCP, bem como para delimitar o objeto do presente processo administrativo, que consiste tão somente na análise da dedutibilidade dos JCP, calculados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido dos anos-calendário de 2006 a 2010 e deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2010, em estrita observância às regras da Lei n.º 9.249/95, sendo incontroversos, portanto, os valores que constam na planilha de fls. 52.

b. Da possibilidade de apuração de JCP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores

Conforme anteriormente mencionado, o argumento utilizado pelas dd. autoridades fiscais para embasar seu recurso especial consiste na tentativa de demonstrar a impossibilidade de dedução de JCP calculados sobre contas do patrimônio líquido de anos anteriores.

Nesse cenário, a Recorrida passa a demonstrar os fundamentos pelos quais cada parcela do argumento recursal trazido pela d. PGFN, com o devido respeito, é absolutamente improcedente, sendo incontroversa a conclusão no sentido da possibilidade de registro de JCP calculados sobre suas contas do patrimônio líquido de anos anteriores.

b.1. Da inexistência de previsão legal expressa com a limitação de apuração de JCP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores

O primeiro e mais importante argumento a ser analisado por esta C. Câmara Superior consiste na absoluta inexistência de dispositivo legal veiculando qualquer limitação quanto à possibilidade de efetuar a apuração de JCP calculado sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

Nesse sentido, o argumento recursal da d. PGFN está calçado nas seguintes premissas:

[...]

Como se vê, embora o recurso especial ora contrarrazoado se limite a combater uma genérica "pretensão do contribuinte", é relevante destacar que essa "pretensão" foi integral e fundamentadamente acolhida pela r. decisão recorrida.

No entanto, os fundamentos da r. decisão recorrida foram ignorados pelo apelo fazendário, mas, de forma irretocável, já abordaram e rechaçaram seu principal argumento recursal, *in verbis*:

[...]

A despeito de todo o esforço da d. PGFN no sentido de buscar uma interpretação da legislação que proporcionasse embasamento para sua tese, fato é que os JCP são uma forma de remuneração do capital criada pela legislação fiscal, **sem qualquer restrição quanto ao pagamento com base em períodos anteriores.**

Com efeito, o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95 limita-se a autorizar a dedução, para fins fiscais, de *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.*

Extrai-se do comando legal acima mencionado, portanto, que a legislação dá ao contribuinte a faculdade de pagar ou creditar JCP a seus sócios sobre contas do patrimônio líquido e determina que esse valor pode ser tratado como despesa dedutível para fins fiscais no momento de seu pagamento ou crédito. **Repita-se: não há qualquer limitação temporal ao cômputo de juros apurados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores em anos posteriores.**

Mais adiante, o §1º do referido artigo 9º determina apenas que o efetivo pagamento ou crédito dos JCP depende da existência de lucros correntes ou acumulados em valor igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos. Nesse ponto, a legislação traz uma limitação quantitativa para o pagamento dos JCP, mas, novamente, não faz qualquer limitação ao pagamento relativo à aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

Mesmo as Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil ("RFB") n.º 11/96 e n.º 41/98, diferentemente do que afirma a d. PGFN, não trazem qualquer restrição à adoção, como base para a determinação dos JCP, de contas de patrimônio líquido de períodos anteriores.

Nesse sentido, vale notar que apenas em 2014, com a edição da Instrução Normativa n.º 1.515, a RFB incluiu em suas normas infralegais expressa menção à dedutibilidade apenas dos JCP calculados sobre as contas de patrimônio líquido do mesmo ano da dedução (artigo 28, §4º).

Isso, no entanto, só reforça o entendimento da Recorrida e da r. decisão recorrida, pois as autoridades fiscais parecem ter tentado superar a falta de fundamento legal para seu entendimento, mediante a edição de Instrução Normativa, que obviamente não é o meio hábil para tanto, persistindo a inexistência de limitação ao pagamento de JCP sobre contas de patrimônio líquido de anos anteriores na **lei tributária.**

Dessa forma, com base no princípio da legalidade, conclui-se que, diante da inexistência de disposição legal expressa proibindo o cálculo de JCP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores, o procedimento adotado pela Recorrida para o cálculo

dos referidos juros deve ser aceito no presente caso, inclusive para fins de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010, com a consequente manutenção da r. decisão *a quo*.

b.2. Da inexistência de ofensa ao regime de competência

Como consequência do argumento de que a Recorrida não poderia deliberar o pagamento de JCP sobre contas de patrimônio líquido relativas a períodos anteriores ao da deliberação, a d. PGFN alega que o procedimento adotado pela Recorrida consistiria ofensa ao regime de competência. Veja-se:

[...]

Ocorre que, uma vez mais, a d. PGFN, com o devido respeito, se limita a reiterar os argumentos do lançamento fiscal em sede de recurso especial, sem enfrentar diretamente as razões postas pela r. decisão recorrida, as quais desconstituem diretamente suas pretensões recursais. Confira-se:

[...]

Cumpra à Recorrida, portanto, no mesmo sentido da r. decisão *a quo*, demonstrar que não houve qualquer inobservância ao regime de competência, uma vez que **as despesas de JCP foram deduzidas no ano-calendário em que foram efetivamente incorridas.**

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

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. 187. (omissis)

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

(Destques da Recorrida)

A análise desses dispositivos legais revela, claramente, que, de acordo com o regime de competência, devem ser escrituradas as despesas pagas ou incorridas, referentes ao período de apuração. Especificamente para o caso concreto, deve-se, em primeiro lugar, determinar em que momento a despesa de JCP é efetivamente incorrida pelas sociedades, para, então, verificar-se a observância ao regime de competência.

Pois bem: é sabido que os JCP são uma forma de remuneração do investimento realizado por sócios ou acionistas. Esses juros foram criados como uma alternativa ou complementação ao pagamento de dividendos e, até por sua natureza, são uma faculdade das sociedades e não em uma obrigação.

Nesse cenário, como mencionado acima, cabe às sociedades e aos seus sócios e acionistas, analisando sua situação financeira e a conjuntura econômica, decidir se, quando e quanto irão pagar a título de JCP, desde que observadas as condições previstas na legislação.

Então, os JCP somente passam a existir a partir do momento em que os sócios ou acionistas definem sua aprovação e seu pagamento. Antes disso, não há que se falar em JCP, mas, sim, em resultados positivos que podem ser aplicados indistintamente na

manutenção e desenvolvimento da sociedade ou pagos aos sócios como remuneração de seu investimento.

Dessa forma, diferentemente do sentido em que argumenta a d. PGFN, fica claro que o período de competência dos JCP não pode ser outro se não aquele em que é definido o seu pagamento, momento no qual é gerada uma obrigação para a sociedade e um direito creditório aos sócios e acionistas.

A base adotada para o cálculo dos JCP – ou seja, a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido – consiste em elemento quantitativo dos juros, mas o momento de sua verificação não tem qualquer relevância para a determinação do período de competência dos JCP.

Aliás, admitir que o período de competência dos JCP seria o período de apuração das contas de patrimônio líquido independentemente da deliberação dos acionistas sobre o pagamento desses juros resultaria absurda situação de se considerar uma despesa - que talvez nunca seja materializada - como despesa incorrida. Verdadeiro absurdo!

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

Ou seja, ao contrário do que foi consignado no recurso especial interposto pela d. PGFN, a Recorrida observou integralmente as Instruções Normativas n.º 11/96 e n.º 41/98², que determinam a observância do regime de competência no cômputo dos JCP para fins fiscais.

Dessa forma, também não encontra amparo na legislação e no sistema tributário brasileiro a alegação de que a Recorrida teria ferido o regime de competência ao registrar os JCP no ano-calendário de 2010, sendo essa mais uma razão pela qual o recurso especial interposto pela d. PGFN não merece provimento.

b.3. Dos JCP como forma de antecipação da remuneração do capital

Conforme anteriormente mencionado, os JCP foram instituídos na legislação brasileira pela Lei n.º 9.249/95. A partir desse momento, as sociedades passaram a ter mais flexibilidade para remunerar seus sócios ou acionistas, com a possibilidade de antecipação do pagamento de dividendos, através do pagamento dos JCP, conforme previsto no *caput* do artigo 9º da Lei 9.249/95.

Dessa forma, os JCP possuem a mesma natureza jurídica da distribuição de dividendos, ambos representando formas de remuneração do capital ao acionista. A natureza jurídica de dividendos que possuem os JCP, é confirmada pelo parágrafo 7º, do artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, que admite sua imputação ao valor dos dividendos previstos no artigo 202 da Lei n.º 6.404/76, conforme abaixo transcrito:

§ 7º do art. 9º da Lei 9.249/95 - 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

² IN SRF n.º 11/96

Art. 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 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.

IN SRF n.º 41/98

Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, observado o regime de competência dos exercícios.

A ressalva *sem prejuízo do disposto no § 2º* se faz necessária em função dos JCP sofrerem a incidência do imposto de renda na fonte sob alíquota de 15%, podendo ser compensada na apuração do lucro líquido pelo acionista, enquanto os dividendos não sofrem tal retenção, por já terem sido tributados na apuração do lucro líquido da sociedade.

Já o artigo 202 da Lei n.º 6.404/76 faz referência aos dividendos obrigatórios, que a sociedade tem a autonomia em definir quando distribuir, de modo a não comprometer sua situação financeira, não havendo qualquer vedação legal expressa que estabeleça um limite temporal para esta distribuição.

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

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

(...)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

(Destques da Recorrida)

A leitura deste dispositivo legal da Lei n.º 6.404/76 revela claramente a preocupação do legislador de retirar parte da discricionariedade da sociedade no pagamento de dividendos, garantindo o pagamento de um mínimo a todos os acionistas, o que protege os direitos dos acionistas minoritários, que teriam pouco poder na deliberação sobre o pagamento dos dividendos.

Não obstante, mesmo sendo o dividendo obrigatório uma proteção legal aos acionistas, a legislação traz clara exceção à obrigatoriedade de seu pagamento em situações nas quais a **situação financeira da sociedade não permitir tal tipo de dispêndio** (vide o parágrafo 4º acima transcrito).

A respeito das razões para a existência dessa exceção, vale mencionar as lições de Luiz Carlos Piva³:

³ PIVA, Luiz Carlos, Direito das Companhias- Volume II, Coord. Alfredo Lamy Filho e José Luiz Bulhões Pedreira, Forense, 2009, págs. 1718 e 1719.

4. Pagamento incompatível com a situação financeira da companhia

(...)

A regra ajusta-se à ordem de prioridade que a Lei estabelece para os diversos interesses que protege, a saber:

a. o princípio de que o interesse da companhia tem prioridade sobre o de cada acionista é fundamental em todo o sistema da Lei e informa as diversas normas legais que impõem a administradores e acionistas o dever de agirem no interesse da companhia, respeitando os direitos dos credores e tendo em conta a função social e o interesse nacional, dos empregados, da empresa e da comunidade em que atua;

b. o dividendo obrigatório protege o acionista minoritário contra a discricionariedade da maioria, mas as regras do artigo 202 deixam claro que o direito ao dividendo está subordinado ao interesse prioritário da estabilidade financeira da companhia;

Ou seja, se o pagamento do dividendo obrigatório é prejudicial à saúde financeira da sociedade, **deve-se dar prioridade aos interesses da sociedade sobre os interesses dos acionistas, retendo-se os dividendos obrigatórios.**

Esses valores retidos são destinados para uma reserva especial que, nos exercícios subsequentes, poderá ser utilizada para absorção de prejuízos da sociedade. Caso isso não ocorra e a situação financeira da sociedade melhore, os valores retidos **relativos aos anos anteriores** devem ser pagos aos acionistas.

A lógica é clara: a sociedade pode deixar de pagar os dividendos para não prejudicar sua situação financeira, mas o recebimento desses valores não deixa de ser um direito ao acionista, que pode vir a recebê-los em caso de melhora da situação financeira da sociedade.

E essa lógica é obviamente aplicável não só a dividendos, mas também aos JCP e a todas as eventuais formas de remuneração de capital.

Assim, se a sociedade deixa de pagar JCP em um determinado período, em virtude de opção comercial discutida pelos sócios, esse não deixa de ser um direito dos acionistas, que podem vir a receber tais juros, caso a situação financeira da sociedade permita.

Isso – somado aos fatos de o não pagamento dos JCP não representar renúncia a esse direito e de não haver limite temporal para o pagamento de JCP – leva à necessária conclusão de que os JCP, tendo a mesma natureza jurídica dos dividendos de remuneração de capital, **podem ser pagos com relação aos saldos das contas do patrimônio líquido acumulados em exercícios anteriores.**

E mais, a determinação da natureza jurídica do pagamento, bem como seu tratamento fiscal e reflexos societários, **devem observar a data da efetiva deliberação e pagamento dos JCP, pois somente nesse momento pode-se afirmar sua existência, valor e condições, assim como aferir o atendimento aos limites previstos na legislação.**

Resta demonstrado, portanto, que não pode ser admitido o argumento recursal fazendário de que, se a Recorrida, *por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio ou, ao fazê-lo, determinou o pagamento abaixo do limite permitido, renunciou à faculdade que lhe foi conferida.*

Mais uma vez, vale destacar trecho da r. decisão recorrida que contrapõe o argumento da d. PGFN:

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

Por mais essas razões, é evidente a improcedência do recurso especial interposto pela d. PGFN, sendo, conseqüentemente, imperiosa a manutenção da r. decisão recorrida.

b.4. Da atual jurisprudência do e. STJ sobre o tema

Por fim, a Recorrida destaca estar consolidado no e. STJ entendimento, reconhecido por ambas as Turmas da 1ª Seção do Tribunal, no sentido de que os JCP podem ser calculados mediante a aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores para fins de apuração e dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em estrita observância às regras da Lei n.º 9.249/95.

Nesse sentido, a Recorrida destaca o recente julgado da 1ª Turma do e. STJ, em que, por sua vez, é citada a já consolidada jurisprudência da 2ª Turma do Tribunal. Confira-se:

A matéria objeto do presente recurso especial já foi analisada pela Primeira Turma deste Superior Tribunal de Justiça. Entendeu-se, então, que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica.

Confira-se a ementa do aludido precedente:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. JULGAMENTO MONOCRÁTICO, COM SUPORTE EM JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. POSSIBILIDADE. SÚMULA 568/STJ. DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL A PARTIR DO ANO CALENDÁRIO DE 1997. PRECEDENTES.

1. A decisão singular que negou provimento ao agravo em recurso especial encontra suporte na Súmula 568/STJ, que autoriza o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, a dar ou negar provimento ao recurso quando houver jurisprudência dominante acerca do tema.

2. Acórdão recorrido em sintonia com a jurisprudência do STJ, no sentido de que a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio pagos aos acionistas da base de cálculo da CSLL só passou a vigorar a partir do ano-calendário 1997, exercício 1998, não alcançando os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 1996. Nesse sentido: AgInt no AREsp 962.344/SP, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 10/10/2018; AgInt no AREsp 962.614/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19/06/2018; AgInt no AREsp 913.331/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 10/10/2016 e REsp 1.090.336/RJ, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 05/08/2013.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp n. 1.359.504/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16/5/2019, DJe de 21/5/2019.).

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

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido.

(REsp 1.086.752/PR, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJe 11/03/2009).

É caso, portanto, de aplicação da Súmula 83 do STJ.

(...)

(STJ. 1ª Turma. REsp n.º 1971537-SP. Rel. Min. Gurgel Faria, julgado em 14 de novembro de 2022, com proclamação final de julgamento em 20 de junho de 2023. Destaques da Recorrida)

Como se vê, o entendimento pacificado pelo e. STJ, inclusive com a aplicação da Súmula 83 pela sua 1ª Turma, segundo a qual *Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida*, está absolutamente alinhado com o entendimento manifestado pela r. decisão recorrida, sendo, portanto, de rigor a sua manutenção por esta C. Câmara Superior.

c. Subsidiariamente - Do retorno dos autos à instância a quo

Por fim, na hipótese de ser reformado o entendimento da r. decisão recorrida, o que se admite tão somente a título de argumentação, a Recorrida destaca a necessidade de retorno dos autos à instância *a quo* para análise do fundamento de seu recurso voluntário acerca da impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada.

III. DO PEDIDO

Diante do acima exposto, requer-se que o recurso especial interposto pela d. PGFN não seja provido, mantendo-se incólume o r. acórdão proferido pela ilustre 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que concluiu pela dedutibilidade do pagamento de JCP deliberados pela Recorrida no ano-calendário de 2010, calculados mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido dos anos-calendário de 2006 a 2010.

Por fim, e somente no hipotético cenário de o recurso especial ser conhecido e provido, requer-se que os autos sejam remetidos à segunda instância para que todos os demais argumentos que restaram prejudicados sejam devidamente apreciados.

Termos em que pede deferimento.

Requer, assim, que o recurso fazendário não seja provido e subsidiariamente requer o retorno dos autos à *segunda instância para que todos os demais argumentos que restaram prejudicados sejam devidamente apreciados*.

Fl. 25 do Acórdão n.º 9101-006.959 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10855.721114/2014-01

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

A Contribuinte não contesta a admissibilidade do recurso fazendário e os paradigmas aqui admitidos – n.º 9101-002.690 e 9101-002.694 – foram proferidos no período referido no início do voto de mérito, no qual este Colegiado, por voto de qualidade, reiteradamente se manifestou contrariamente à dedutibilidade de juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores. Neste sentido, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Este Colegiado vinha se manifestando, de forma consistente, contra a tese defendida pela Contribuinte em todas as reuniões de julgamento nas quais apreciou dissídio semelhante ao aqui demonstrado, como se vê nas ementas a seguir transcritas:

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. (Acórdão n.º 9101-002.180 - Sessão de 20 de janeiro de 2016).

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

- 1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.
- 2- As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.
- 3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,
- 4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.
- 5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão nº 9101-002.691 - Sessão de 16 de março de 2017*).

.....

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

mantém seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2006 despesas de juros no ano de 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão n.º 9101-002.778 – Sessão de 6 de abril de 2017*).

.....

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. (*Acórdão n.º 9101-002.797, Sessão de 9 de maio de 2017*).

.....

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. (*Acórdão n.º 9101-003.064 - Sessão de 13 de setembro de 2017*).

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. (*Acórdão nº 9101-003.161 – Sessão de 3 de outubro de 2017*).

.....

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

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

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-CALENDÁRIO anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (*Acórdão nº 9101-003.429 - Sessão de 6 de fevereiro de 2018*).

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-CALENDÁRIO anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (*Acórdão nº 9101-003.535 - Sessão de 4 de abril de 2018*).

.....

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

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

.....

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

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

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

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2006 despesas de juros nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão n.º 9101-003.662 - Sessão de 4 de julho de 2018*).

.....

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

1- O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária

rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.

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

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão nº 9101-003.684 – Sessão de 7 de agosto de 2018*).

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

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

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

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2007 e 2008 despesas de juros em períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão n.º 9101-003.737 – Sessão de 11 de setembro de 2018*).

.....

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

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

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

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

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

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

.....

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

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

juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão n.º 9101-004.253 – Sessão de 09 de julho de 2019)

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

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão n.º 9101-004.396 - Sessão de 11 de setembro de 2019).

Somente com a alteração promovida pelo art. 28 da Lei n.º 13.988, de 2020, os resultados passaram a ser favoráveis ao entendimento defendido pela Contribuinte, como se vê a partir do Acórdão n.º 9101-005.757, proferido no processo administrativo n.º 16327.001202/2009-72, citado no voto condutor do acórdão recorrido. Esta Conselheira, porém, manteve a mesma orientação desde antes adotada, em face de pretensão de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio no período de sua deliberação, em linha com o exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que orienta a maior parte dos julgados deste Colegiado, inclusive o paradigma n.º 9101-002.694, a seguir transcrito a partir do Acórdão n.º 9101-003.814:

O dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial sob exame é o art. 9º, caput e §1º, da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o abaixo:

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei n.º 9.430, de 1996)

§ 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;

...

§ 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 n.º 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 os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Entendo que não assiste razão à contribuinte, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPS.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPS somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confirma-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução n.º 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC n.º 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;*
- empresas;*
- governos, nas diferentes esferas do poder;*
- sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;*
- sociedades cooperativas;*
- fundos de investimento e outras modalidades afins.*

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros.

Cumprе ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação⁴ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo n.º 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

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 n.º 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

⁴ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

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 a 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 n.º 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.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei n.º 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

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, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de

tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

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 tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

*Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:*

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

*III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;*

*IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)*

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

*b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.*

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I

Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei n.º 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

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

...

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

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

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

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

Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC n.º 750/93:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no

momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI⁵, em seu Manual⁶:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁵ FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

⁶ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6a Edição, pgs. 64 e 65.

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

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

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

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

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

Também acertado o voto condutor do Acórdão n.º 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 186. ...

...

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

...

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

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁷ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das S.A.).

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

Proposta de Destinação do Lucro

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

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

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

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

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

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

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

O art. 9º da Lei n.º 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**⁸ e **pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas** e **não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e

⁷ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

⁸ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los.

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

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁹ de juros".

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

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

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

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

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

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar JCPs vinculadas a despesas de JCPs incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda

⁹ Ou juros a pagar.

do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem trata-las em conjunto.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/ capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite¹⁰ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

¹⁰ Exceto 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.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

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

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

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

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

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

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

Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores. *(destaques do original)*

Esta Conselheira, inclusive, acompanhou o voto vencido do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no citado precedente nº 9101-005.757, nos seguintes termos:

Pretende a contribuinte apropriar e deduzir, para efeito de apuração do lucro real, no ano-calendário de 2007, valores das despesas de juros sobre o capital próprio de 1999, 2000 e 2003, que não teriam sido pagas ou creditadas nos anos correspondentes; bem como despesa de juros sobre o capital próprio do respectivo ano de 2007.

No âmbito deste Conselho, essa matéria vem sendo discutida calorosamente e está longe de ser pacificada.

De um lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstará a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de

distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Representativos dessa linha, tem-se o Acórdãos n.º 1801-001.128, sessão de 8 de agosto de 2012 (por maioria de votos); n.º 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012 (decisão unânime) e n.º 1401-000.901, sessão de 04 de dezembro de 2012 (por maioria de votos). Transcreve-se a seguir, ementa do Acórdão n.º 1801-001.128/2012.

DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE. No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.

De outro lado, considera-se que, apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no momento em que melhor lhe aprouver, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, correta a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.

Representativos dessa corrente são os Acórdãos n.º 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); n.º 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade); n.º 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade) e o n.º 9101-002.778, sessão de 06/04/2017 (por voto de qualidade).

Veja-se as conclusões do Acórdão n.º 1301-001.118 (2012), representativo dessa linha de pensamento:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;
2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei n.º 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;
3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;
4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;
5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;
6. nos termos do art. 9º da Lei n.º 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;

7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

...

Amparado por tais fundamentos, o Colegiado considerou absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio.

Trata-se, em suma, de despesa incorrida por ocasião do pagamento e/ou crédito aos beneficiários, em que a contribuinte deixou de observar as condições de dedutibilidade impostas pela lei.

Filio-me a esta segunda corrente. Passo a fundamentar meu entendimento.

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.

Lei nº 9.249/95

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, pró rata dia, a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 30.12.1996)
[...]

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (grifos nossos)

Lei 4.506/64

Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

[...]

Por força desse comando legal, o atuado possuía, então, direito, tanto nos ano-calendário de 1999, 2000 e 2003, como no de 2007, a *faculdade* de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do respectivo ano. Verifica-se, contudo, que não exerceu a referida *faculdade*, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em período posterior, qual seja, o ano-calendário de 2007, quando deliberado o pagamento dos JCP, o que veio dar causa à glosa efetuada.

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.

RESP 168379 / PR (04/06/1998)

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI Nº 8.981/95.

[...]

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

[...]

VOTO

[...] *Esclarecem as informações (fls. 80) que :*

[...]. *O fato gerador, no seu aspecto temporal, como já demonstrado (supra nºs 06/07), abrange o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período anual corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração.*

[...]

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 146/151) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho :

[...]

Ora, o lucro definido como base de cálculo de tributos é apurado ou é relativo a determinado período. Se houve prejuízo neste período, a pessoa jurídica não pagará imposto e contribuição, não lhe assistindo o direito de transferir para períodos subseqüentes, além do limite legalmente autorizado, tal prejuízo, com o propósito de reduzir a base de cálculo do tributo em períodos futuros. Ou seja, a possibilidade de compensação é faculdade que pode ou não ser concedida pelo legislador, não se podendo falar, desta forma, em confisco ou ofensa ao princípio da capacidade contributiva, esta não comportando aferição caso a caso e nem se relacionando com a execução da lei." (grifos nossos)

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 - 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.

Lei n.º 6.404/76

Escrituração

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

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

Portanto, se, *in casu*, a própria recorrente decidiu creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônios líquidos de períodos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, 1999, 2000 e 2003, não no período em que foi realizada sua dedução (2007). 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 patrimônio líquido do ano, e não incluam juros incidentes sobre patrimônio líquido 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 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.

IN SRF 11/96

Juros Sobre o Capital Próprio

*Art. 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 título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

[...]

§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

[...]

§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda

*na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.
[...] (grifos nosso)*

IN SRF 41/98

Dispõe sobre os juros remuneratórios do capital próprio.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, resolve:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

[...]

*Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, **observado o regime de competência dos exercícios.** (grifos nossos)*

Assim, por força dos expressos teores do *caput* do artigo 9º da Lei 9.249/95 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 autuado. Isso 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 Filho¹¹:

“IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta Edmar Oliveira Andrade Filho*”

Conforme nos foi relatado, uma renomada empresa de auditoria apresentou-lhes uma opinião legal sobre a aplicação da legislação que rege a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, do montante dos juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em anos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o relato, aqueles auditores entendem que: a) esse procedimento não implica violação do regime de competência porquanto esse tipo de despesa deve ser considerada incorrida no período-base em que houver a deliberação do órgão competente sobre o pagamento; b) não existe norma legal alguma que impeça o pagamento dos juros e a sua conseqüente dedutibilidade, que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em períodos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o nosso entendimento, quando se pretende o cálculo dos juros sobre a movimentação do patrimônio líquido em períodos-base anteriores, o que se quer, na verdade, é o cômputo, num determinado período-base, de juros que não foram contabilizados nos períodos anteriores. Em suma o que se pretende é ‘recuperar’ a dedutibilidade de uma despesa ou encargo que, por qualquer razão, não foi suportado pela empresa em anos anteriores.

11

Disponível

em:

<http://www.fiscosoft.com.br//main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=bf/bf.php?s=1¶ms=F::expressao=Juros%20sobre%20o%20Capital%20Pr%F3prio%20calculado%20sobre%20a%20Movimenta%E7%E3o%20do%20Patrim%F4nio%20L%EDquido>. Artigo – Federal – 2003/0534. Acesso em: 04 jan 2016.

Diante desse quadro, somos consultados sobre a validade jurídica dos argumentos acima apresentados e dos eventuais riscos decorrentes da adoção do procedimento recomendado.

NOSSOS COMENTÁRIOS

1- Da legislação aplicável

De acordo com o caput do art. 347 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de 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.

O § 1º do art. 347 do RIR/99 estabelece que ‘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’.

Para explicitar como deveria ser determinado o limite de dedutibilidade, para fins do IRPJ e da CSLL, foi editada a Instrução Normativa nº 93/97, que no art. 29 dispõe:

‘Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.’

Sobre a adoção do regime de competência para fins de dedutibilidade dos juros sobre o capital há o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

Com base nos 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.

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. Nesta 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 sobre o pagamento 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.

Como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite diz respeito à

taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito montante máximo do encargo que pode ser deduzido.

Além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm ou não a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência. É que será analisado a seguir.

2 - Regime de competência

Como visto, o art. 29 da Instrução Normativa n.º 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência. Existe uma dúvida razoável sobre a validade (legalidade) desse preceito, posto que a Lei n.º 9.249/95 e a Lei n.º 9.430/96 não impõem tal exigência.

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei n.º 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.(1)

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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.598/77, não há dúvida de que 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.

O preceito normativo citado - que constitui verdadeira norma geral - não foi revogado pela Lei n.º 9.249/95 e nem pela Lei n.º 9.430/96. Embora posteriores ao Decreto-lei n.º 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressa ou tacitamente aquele diploma normativo. De fato, não há que se cogitar da aplicação do disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior 'quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior'. As Leis n.ºs 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A rigor, no caso, incide a regra do § 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual 'a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior'. As leis, neste caso, se entrelaçam, não se excluem.

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 nº 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequências porque a observância - e a eventual inobservância - desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.(2)

A rigor, a questão do regime de competência é apenas uma das diversas nuances do problema submetido à nossa apreciação e não a mais importante, como será visto.

3 - Período de competência dos juros sobre o capital

Como visto, o chamado 'regime de competência' está intrinsecamente ligado à idéia de um período de tempo. É a esse período de tempo que uma mutação patrimonial pertence e deve ser refletida e considerada do ponto de vista contábil e fiscal.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação.

Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. O direito aos dividendos é, na lição de WALDIRIO BULGARELLI(3), um direito abstrato e perspectivo, que só se torna efetivo (exigível) após a deliberação da assembléia dos acionistas. Diz o consagrado autor:

‘É de salientar, em tema de direito ao dividendo, que esse direito que a doutrina discute e a maioria considera como um direito abstrato e perspectivo concretiza-se e torna-se efetivo após a deliberação da assembléia geral, de distribuí-los, é chamado, então, crédito dividendual; portanto, existe potencialmente como direito a participar dos lucros, e torna-se factível quando haja tais lucros e quando se decida a sua distribuição’. (Manual das sociedades anônimas).

Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão.

Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de

dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Em princípio não existem normas que proíbam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada.

Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade.

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. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas 'ato jurídico perfeito', impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.

Portanto, lógica e juridicamente, 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.

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 nº 9.249/95 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;
- b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;
- c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e
- 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.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

NOTAS

1. XAVIER, Alberto. 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.
2. Conseqüências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente.
3. BULGARELLI, Waldírio. Manual das Sociedades Anônimas. 8. ed. São Paulo : Atlas, 1996, p. 204. No mesmo sentido: LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Estudos e pareceres sobre sociedades anônimas. 1. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 173, e VIVANTE, Cesare. Tratado de derecho mercantil. V. 2. Trad. Ricardo E. de Hinojosa. 1. ed. Madri: Reus, 1932, p. 335.”

Como não poderia deixar de ser, também em sua obra, cujos excertos de interesse transcreve-se abaixo, o mesmo doutrinador conclui que o não pagamento ou o não creditamento de JCP relativos a determinado exercício social evidencia a opção da pessoa jurídica, através de seus órgãos deliberativos, pelo não pagamento ou crédito de JCP, o que configura renúncia à faculdade concedida pela lei:

*“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. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. [...]”*¹² (grifos nossos)

Também o renomado Hiromi Higuchi¹³ assim dispõe sobre a matéria:

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

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do

¹² ANDRADE FILHO, EDMAR OLIVEIRA. IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pg. 230.

¹³ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento.”

Desta forma, não possui respaldo nas normas de regência o argumento do autuado 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.

Entendo que o prazo fatal para decidir-se sobre o pagamento de JCP deve ser aquele em que se propõe a destinação final do lucro, a teor do que dispõe o art. 192 da Lei nº 6.404/76. A esse respeito, peço vênua à ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa para transcrever seu entendimento sobre o tema proferido no bojo do acórdão 1101-000.904:

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

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

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios. Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

Esclareça-se, ainda, que o fato de a remuneração do capital próprio por meio de juros atribuídos aos sócios ter seus limites estabelecidos, também, em função do montante de lucros acumulados no momento da deliberação, não significa que o cálculo dos juros podem considerar períodos de apuração anteriores, cujos resultados integram aquele saldo acumulado, mas apenas que os juros incorridos no período de referência podem ser pagos ainda que superem o resultado do exercício correspondente, desde que haja saldo em conta de lucros acumulados que suportem este pagamento.

Acrescente-se ainda que, caso prevalecesse o entendimento da Recorrente, em tese poder-se-ia distribuir juros sobre capital próprio a sócios/acionistas que sequer participavam do capital social da empresa no período a que se referiam tais juros. E não há como se comparar tal situação com os lucros não distribuídos, uma vez que na aquisição de uma ação "cheia", já se conhece o lucro não distribuído e que o futuro acionista fará jus, ao contrário do JCP que, por não ser despesa incorrida, o adquirente jamais poderia contar com tais valores no momento de sua aquisição.

No caso concreto, há ainda um agravante: especificamente em relação aos JCP calculados com base na JCP e saldos de contas de Patrimônio Líquidos relativos aos anos-calendário de 1999 e 2000, o contribuinte tão somente decidiu por registrar essas despesas no ano-calendário de 2007! Ainda que, hipoteticamente, o Colegiado entenda ser possível a dedução de JCP no momento da deliberação nesse sentido, independentemente a qual período se refira os cálculos, há de ser ter um prazo fatal para tanto, o que é exigido para fins de estabilização das relações daí atinentes. Nesse caso, haveria de prevalecer o prazo de 5 anos contados a partir do encerramento dos referidos períodos de apuração, com base no art. 150, § 4º do CTN, em consonância com aquele previsto no inciso I do art. 168 do CTN, ou ainda, em termos mais gerais, o mesmo prazo com base no disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932¹⁴.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria, mantendo-se íntegra a decisão recorrida. (*destaques do original*)

No presente caso, a Contribuinte deduziu no ano-calendário 2010 os juros sobre capital próprio pagos tendo por referência, também, parcelas que deveriam ter sido constituídas entre 2006 e 2009. E sua defesa está centrada na possibilidade de deliberação do pagamento dos juros em períodos subsequentes e no direito à dedução no momento em que os juros forem efetivamente pagos ou creditados, sem demonstrar, em qualquer momento, que as parcelas pagas em 2010, e glosadas, foram destinadas como juros sobre capital próprio por ocasião da deliberação social sobre os lucros apurados entre 2006 e 2009.

A autoridade lançadora bem conclui, no mesmo sentido:

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

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

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

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

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

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

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

Não há, nestes autos, sequer demonstração de que a Contribuinte apurou lucros em tais anos-calendário pretéritos, e a conseqüente alegação de que poderia ter mantido valores retidos em reservas para creditamento futuro. Não constam dos autos as demonstrações financeiras passadas, e a planilha de cálculo apenas refere valores de patrimônio líquido e de lucros acumulados, sem identificar sua origem, para sustentar a sua interpretação de possibilidade de deliberação tardia do pagamento dos juros, se observados os limites de dedutibilidade no período de deliberação (e-fl. 131). Sequer há notícia se os sócios/acionistas que

¹⁴ Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

disponibilizaram o capital próprio nos períodos de cálculo são os mesmos que deliberaram, em seu favor, o pagamento dos juros passados. Ainda assim, os juros sobre capital próprio que se destinariam a remunerar os investimentos dos sócios entre 2006 e 2009 são deduzidos integralmente do resultado do ano-calendário 2010.

Em verdade, a eventual indisponibilidade de lucros pertinentes aos períodos nos quais os juros não foram apropriados, ou sua destinação a outros fins, apenas reforçaria o alinhamento da glosa aqui promovida à orientação da doutrina contábil, que evoluiu para desaconselhar o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, e reconhecê-los como destinação a detentores de direitos sobre o patrimônio da pessoa jurídica, a evidenciar que tais direitos somente poderiam ser destinados aos detentores do direito aos lucros do período, no passado.

Com respeito à autonomia conferida pelo art. 202 da Lei nº 6.404/76 à sociedade, ainda que com respeito a dividendos obrigatórios, importa observar que a incompatibilidade da distribuição com a situação financeira da companhia não dispensa a reserva destes valores para fins de pagamento futuro. Logo, tal circunstância apenas reforça a necessidade de provisionamento da despesa correlata, de juros sobre o capital próprio, contra os lucros que podem autorizar a futura deliberação de seu pagamento.

Adicione-se, quanto ao fato de os juros sobre o capital próprio serem concebidos, a partir da extinção da correção monetária de balanço, como meio para se evitar a tributação de lucros corrigidos de acordo com a inflação, é válido concluir que este efeito inflacionário deve ser expurgado do lucro no período de competência. Ou seja, se alguma ofensa ao conceito de renda há por não dedução de tais juros, ela decorre da conduta inapropriada do sujeito passivo, que deixa de provisioná-los e, ao constatar o erro, pretende corrigi-lo mediante afetação de resultados futuros.

Neste sentido também são os argumentos de mérito apresentados pela Fazenda Nacional em seu recurso especial:

O direito a pagar os JCP somente se corporifica com a deliberação na assembleia competente. Assim, no caso, cumpre perquirir se as assembleias, no exercício de suas atribuições, deliberaram pelo pagamento de Juros sobre Capital Próprio.

A assembleia é órgão formado por acionistas e tem a função de decidir os assuntos sociais, manifestando a vontade da companhia. A fusão das vontades individuais resulta na vontade social.

Nos termos do artigo 121 da Lei n. 6.404/76, a assembleia-geral será convocada e instalada de acordo com a lei e o estatuto e terá poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes ao desenvolvimento da empresa. Em tais reuniões, a empresa poderá deliberar sobre a remuneração dos acionistas por meio dos juros sobre capital próprio.

O artigo 132 da Lei n. 6.404/76 impõe a obrigatoriedade da empresa realizar uma assembleia-geral ordinária **anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social**, no intuito de votar as seguintes matérias:

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembleia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167).

(grifo nosso)

Vê-se, portanto, que a assembleia competente para fazer surgir o direito ao pagamento dos JCP, deliberando neste sentido, é aquela que obrigatoriamente acontece nos quatro primeiros meses subsequentes ao término do exercício social no qual apurados os lucros sobre os quais devem os juros serem calculados.

Assim, em se tratando de exercícios sociais pretéritos para os quais já houve a realização de assembleia-geral ordinária, nas quais foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e aprovação das demonstrações financeiras, tem-se ato jurídico perfeito, apto a produzir todos os seus efeitos e somente modificável caso provado erro, dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no presente feito. Portanto, as deliberações que deram destinos outros que não o pagamento de JCP aos resultados dos exercícios são imutáveis.

Em síntese, apesar de terem concorrido as condições necessárias para pagamento de JCP, uma vez não se deliberou neste sentido, optando-se por dar destinos diversos aos resultados do empreendimento, não mais existe receita para fazer face a despesas a título de JCP. Ou seja, sobreveio preclusão lógica insuperável.

Mas não é só. 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. Até a edição da Lei n.º 9.249/95, o ordenamento jurídico proibia esse tipo de dedução, conforme constava do artigo 49 da Lei n.º 4.506/64.

Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio ou, ao fazê-lo, determinou o pagamento abaixo do limite permitido, renunciou à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta observância ao princípio da livre iniciativa e autonomia privada. Porém, não pode agora pretender mudar tal decisão, sem qualquer justificativa ou prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

Edmar Oliveira de Andrade Filho, analisando o tema, traz entendimento semelhante, conforme consta do seguinte trecho de artigo publicado no *site* fiscosoft

“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. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. **Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.**

Portanto, lógica e juridicamente, 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.”

A empresa, então, deve apenas cumprir as determinações constantes das assembleias, onde houve a aprovação das demonstrações financeiras e ficou decidido sobre a destinação a dar ao lucro apurado no período. Eventual modificação dependeria de alteração no balanço e a prova de algum vício no tocante à manifestação de vontade.

Por fim, cumpre esclarecer que não se está defendendo que a empresa está proibida de realizar o pagamento de JCP no montante que julgar adequado. Evidentemente que tal

decisão encontra-se no âmbito de sua autonomia privada. Porém, como bem consta do voto condutor do acórdão paradigma do presente recurso, 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.

Como visto, o encerramento do exercício social com a aprovação das demonstrações financeiras em assembleia-geral ordinária é um ato jurídico perfeito, devendo ser respeitada a vontade social expressa na ocasião. Se nas deliberações, não houve decisão sobre o pagamento de JCP ou decidiu-se fazê-lo em valor inferior ao limite trazido pela lei; o lucro, por sua vez, já teve sua destinação. (*destaques do original*)

Importante consignar não se desconhecer que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça considera a tese defendida pela Contribuinte como jurisprudência dominante naquele Tribunal, consoante recentemente expresso, à unanimidade¹⁵, no julgamento do AgInt no Recurso Especial n.º 1.978.515/SP, bem como que o mesmo entendimento foi citado pela Primeira Turma para negar provimento ao AgInt no Recurso Especial n.º 1.971.537-SP, também de forma unânime¹⁶. Contudo, a Primeira Turma não enfrentou o tema no mérito, e a última manifestação de fundo da Segunda Turma não foi unânime.

Ainda, o voto vencedor do Ministro Francisco Falcão no Recurso Especial n.º 1.955.120/SP, como se vê a seguir, não foi provocado a apreciar objeção quanto à impossibilidade de deliberação do órgão societário acerca de resultados de exercícios anteriores:

Quanto ao mérito, não possui razão a recorrente.

A discussão nos autos gravita em torno da possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com o pagamento ou creditamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça vem se manifestando favorável à possibilidade de dedução, conforme se verifica no julgamento do REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17/2/2009, DJe 11/3/2009, do REsp n. 1.939.282, relator Humberto Martins, DJe 10/10/2022.

Os juros sobre capital são uma remuneração dos acionistas que investem na integralização do capital da pessoa jurídica. Do patrimônio dos acionistas direcionado à companhia, surge o direito ao recebimento de juros sobre o capital próprio. A Lei n. 9.249/1995 aborda a dedução de juros sobre capital próprio no seguinte sentido:

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

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

Da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que a legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Entretanto, defende a Fazenda Nacional que, ao se referir ao “patrimônio líquido” da sociedade, a legislação limita a dedução aos valores pagos no exercício em curso, sobretudo quando em consonância com o art. 177 da Lei n. 6.404/1976 e art. 6º do

¹⁵ Participaram da sessão virtual de 15/08/2023 a 21/08/2023 os Ministros Mauro Campbell Marques (relator), Francisco Falcão, Herman Benjamin e Assusete Magalhães.

¹⁶ Participaram da sessão de 20/06/2023 os Ministros Gurgel de Faria (relator), Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.

Decreto-Lei n. 1.598/1977, que impõem a observância do regime de competência na apuração do lucro real.

Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Em se tratando de juros sobre capital próprio, **o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento no pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.**

Por fim, cabe mencionar que o pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros. Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial. *(destacou-se)*

Destes termos infere-se a percepção de que, ausente questionamento acerca da possibilidade de deliberação sobre resultados pretéritos, a partir de seu registro contábil, atendido estaria o regime de competência contábil. De outro lado, porém, o voto vencido do Ministro Herman Benjamin tangencia aquela questão quando aponta a necessidade de *o sujeito passivo anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas.* Veja-se:

Chamou minha atenção, na leitura do inteiro teor do acórdão, a constatação de que **tal julgamento, de 2009** – do qual não participei porque não tive a honra e a oportunidade de integrar a Primeira Turma do STJ –, foi corretamente submetido ao órgão colegiado, **tendo em vista que não citou precedentes jurisprudenciais a respeito da matéria, tampouco enfrentou, seja para acolher, seja para rechaçar, a disciplina dos dispositivos legais invocados no presente recurso** (notadamente o art. 177 da Lei 6.404/1976 e os arts. 6º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977). Por tal motivo, com a devida vênia, entendo que a questão litigiosa reúne amplas condições para ser reexaminada, com a abordagem dos fundamentos recursais ora apresentados pela Fazenda Nacional. A importância da reanálise do tema também é justificada pelo fato de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que até recentemente possuía entendimento majoritário desfavorável aos contribuintes, mudou de posicionamento em setembro de 2021 (1ª Turma do CSRF/CARF, Acórdão 9101-005.757, publicado em 4.10.2021), amparando-se no precedente acima, do STJ.

Dito isso, darei início à análise do caso com uma primeira ponderação. A exegese da norma jurídica, como se sabe, vale-se do texto escrito da lei apenas como ponto de partida. São raríssimos os casos em que a norma coincide, integralmente, com a transcrição de seu texto escrito – do contrário, a hermenêutica não admitiria os métodos restritivo e ampliativo, além do histórico, do sistemático, do teleológico, etc. Dessa forma, quando o art. 9º da Lei 9.249/1995 prescreve que "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 e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP", **o texto literal e isolado de tal norma não é**

suficiente para justificar o entendimento de que tal dedução esteja ou não submetida ao regime da competência. Eventual conclusão nesse sentido perpassa pelos demais métodos de interpretação e integração da norma, sob pena de se chegar a resultado colidente com outras normas vigentes no ordenamento jurídico.

Exemplo ilustrativo de que o texto escrito não é bastante para intelecção da norma contida no dispositivo legal, de amplo conhecimento no STJ, é o tema da exclusão do contribuinte de parcelamentos especiais, quando constatado que o valor da prestação mensal é irrisório, insuficiente para amortizar os juros mensais (o que levaria, portanto, ao contínuo aumento do saldo devedor, e não à efetiva liquidação do débito, ao longo do tempo). Como se sabe, tal hipótese de rescisão/exclusão do parcelamento não se encontra descrita textual e formalmente na lei, mas a jurisprudência do STJ, uniformizando a exegese da lei federal, pacificou o entendimento de que a norma contida no dispositivo legal autoriza tal conclusão.

Idêntico raciocínio deve ser utilizado com a regulamentação da lei tributária. São inúmeros os casos de Recursos que discutem textos de Portarias, Instruções Normativas, os quais, acrescentando informações não contidas na lei em sentido restrito, comumente têm a legalidade posta em dúvida. A esse respeito, é uniforme a orientação jurisprudencial de que as normas infralegais, editadas com o objetivo de regulamentação da lei a que se encontram vinculadas, evidentemente não devem se limitar a reproduzir, literalmente, o dispositivo de lei, mas que qualquer acréscimo de conteúdo redacional somente será admitido se não inovar em matéria submetida ao princípio da reserva legal.

A transposição do que foi dito acima para a hipótese em análise evidencia que, na apuração do lucro real, a observância ao regime de competência decorre de imposição legal.

Com efeito, o art. 177 da Lei 6.404/1977 – que disciplina a escrituração das empresas constituídas sob a forma de "sociedade anônima" – expressamente registra como **obrigatória a obediência aos preceitos legais** que especifica, bem como aos **princípios de contabilidade** e ao **registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência:**

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.

Nesse sentido, diversamente do que concluiu o Tribunal de origem, há respaldo legal na limitação prevista na Instrução Normativa 1515/2014 (segundo a qual a **dedução** das despesas com os JCP deve observar o regime de competência), pois **a ausência de menção específica a esse ponto na Lei 9.249/1995 não afasta a previsão da lei geral que impôs a adoção desse regime.** Pelo contrário, o que se tem é que, diante da norma geral (art. 177 da Lei 6.404/1976 e art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977), a adoção do regime de caixa, para fins tributários, é que, constituindo exceção, demanda expressa indicação em lei especial.

É necessário ter em consideração que o tema relativo ao **pagamento** e à **dedução** de JCP aos acionistas da empresa é fenômeno fático que comporta disciplina e análise sob dois regimes jurídicos distintos. De um lado, evidencia relação jurídica estabelecida entre a Pessoa Jurídica e os sócios ou acionistas (pagamento ou creditamento), amparada na liberalidade concedida à primeira de remunerar o investimento por eles feito. De outro lado, existe a disciplina tributária oriunda dessa relação (dedução para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), a qual, evidentemente, não pode ser definida e imposta ao Fisco pelos interesses e conveniências da empresa e dos acionistas, mas, pelo contrário, por lei (instrumento obrigatório para o exercício do poder de tributar, por parte do ente público).

Assim, tendo em vista a natureza privada da relação estabelecida entre a entidade empresarial e seus acionistas, o exercício da liberalidade de efetuar o pagamento ou creditamento do JCP submete-se apenas à exigência de deliberação societária assemblear (art. 121 da Lei 6.404/1976). Esse ponto, ou seja, a opção pelo **pagamento** ou **creditamento** dos JCP aos acionistas – precipuamente o momento de sua efetivação – não encontra limitação na legislação discutida nestes autos. A recorrente, diga-se de passagem, categoricamente afirma que não possui interesse ou autorização legal para se opor à decisão assemblear que delibere sobre a questão, ou ao momento (anualmente ou de modo acumulado) em que tal pagamento será feito, mas da mesma forma adverte que não se confundem o regime de **pagamento/creditamento** com o da **dedução** dos JCP (fls. 633-634, e-STJ).

Os efeitos fiscais decorrentes dessa circunstância fática, por envolverem relação jurídica tributária, são necessariamente definidos em lei, e não pela vontade das partes integrantes da relação jurídica privada. E, a esse respeito, o art. 9º da Lei 9.249/1995 dispõe que, diferente da distribuição dos dividendos ou lucros (não submetidos à tributação – art. 10), a opção pelo pagamento/creditamento dos JCP, em relação aos acionistas, submete-se à incidência de Imposto de Renda (que será retido na fonte (art. 9º, § 2º), e, no que se refere à empresa, constitui despesa dedutível na apuração de seu lucro real, e o pagamento/creditamento dos JCP deverá tomar por base **as contas do patrimônio líquido** (art. 9º, caput).

É importante anotar que a liberdade de opção pelo pagamento/creditamento dos JCP, na relação jurídica privada existente entre a empresa e seus sócios, enquanto não exercida, gera efeitos na apuração do lucro contábil da empresa, em cada exercício fiscal, com impacto nos resultados apurados no respectivo balanço patrimonial e, conseqüentemente, na arrecadação tributária.

Ao prever que o pagamento ou o creditamento dos JCP só pode ocorrer quando houver demonstrativo de "lucro", "lucros acumulados" ou "reserva de lucros", o § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 conduz à conclusão de que a dedução na apuração do lucro real deve observar o regime de competência, na medida em que todas as operações societárias que repercutem nas contas do patrimônio líquido devem ser registradas anualmente, segundo as regras contábeis.

Não há, sob esse enfoque, como pretender que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos. Por esse motivo, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCP na apuração do lucro real, a empresa, **desde que atenda os requisitos e respeite os limites legais para tanto**, deve, anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas – o pagamento, conforme dito acima, poderá ser protraído no tempo, sendo feito até mesmo de modo acumulado, no futuro, mas a utilização do benefício fiscal previsto na Lei 9.249/1995 (dedução na apuração do lucro real) demanda fiel observância ao regime de competência.

O entendimento acima é o que melhor defende os interesses do Fisco e dos contribuintes, pois legitima o procedimento de dedução das despesas (preservando a fidelidade ao regime de competência), e, ao mesmo tempo, não embaraça a faculdade de a pessoa jurídica realizar o pagamento dos JCP, até mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que lhe aprouver.

Para facilitar a compreensão do que consta acima, valho-me de situação evidentemente distinta, mas cujo resultado ilustra de modo mais didático o tema: em relação à Pessoa Física, admite-se, como se sabe, a dedução de despesas médicas na apuração da base de cálculo do IRPF. Imagine-se que o contribuinte deixou de lançar, nas suas sete últimas Declarações de Ajuste Anual, as despesas médicas, efetivamente realizadas ao longo desse período. Tal fato não permitirá que ele aproveite o presente exercício fiscal para lançar tais despesas, de forma acumulada, justamente porque o regime de competência exige a correlação, dentro do mesmo exercício fiscal, entre as receitas e as despesas do contribuinte.

Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem expressamente que tanto o efetivo pagamento/creditamento como a dedução dos JCP podem ser feitos de forma acumulada e sem qualquer limitação, o que, relativamente à dedução para fins de apuração do lucro real, não possui respaldo na disciplina normativa dos dispositivos acima transcritos.

Com essas considerações, peço vênia ao eminente Ministro Francisco Falcão para, no mérito, **DIVERGIR** de seu judicioso Voto e **DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**. (*destaques do original*)

Vê-se que o debate no Superior Tribunal de Justiça se circunscreveu ao art. 177 da Lei nº 6.404/76 e a solução da controvérsia dependeria, também, da interpretação de outros dispositivos da legislação federal. Embora o voto vencido do Ministro Herman Benjamin se adiante na citação do art. 121 da mesma lei, para afirmar a *exigência de deliberação societária assemblear*, o Tribunal não se manifestou sobre os efeitos dos arts. 132 e 192 da Lei nº 6.404/76, quanto à destinação do lucro de exercícios anteriores.

Por tais razões, deve ser **DADO PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN *para reformar o acórdão recorrido*, como pleiteado.

Contudo, como se vê no acórdão recorrido, o entendimento ora reformado se prestou a *cancelar as exigências descritas nos Autos de Infração de IRPJ, CSLL e multas isoladas*. E, como relatado no acórdão recorrido, em recurso voluntário a Contribuinte reiterou os argumentos de impugnação, nos quais, para além de discorrer *essencialmente, sobre a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio apurados com base em contas de patrimônio líquido de anos anteriores ao da deliberação do pagamento*), a Contribuinte também afirma a *impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada*.

Assim, o restabelecimento das exigências afastadas pelo Colegiado *a quo* não poderia ensejar a cobrança das multas isoladas sem a apreciação dos argumentos de defesa que deixaram de ser apreciados com o afastamento das glosas de juros sobre o capital próprio. De outro lado, não é possível agora afirmar, em decisão condicionada à futura inexistência de embargos de declaração com efeitos infringentes, ou à futura desistência do recurso voluntário na parte não apreciada na instância precedente, a desnecessidade deste retorno no contexto legislativo atual.

A conclusão, portanto, é por **DAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional com retorno ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Fl. 65 do Acórdão n.º 9101-006.959 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10855.721114/2014-01

Declaração de Voto

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todos respeito ao bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, entendo que, no mérito, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, pelas razões a seguir expostas.

O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 prevê a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Confira-se a redação vigente à época dos fatos no que interessa ao presente caso:

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

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

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

§ 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 os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

De tal dispositivo se extrai que, para que os JCP sejam deduzidos na apuração do lucro real em um determinado período, devem ser verificadas três condições:

- o efetivo pagamento ou crédito individualizado dos JCP ao titular, sócio ou acionista (“limite temporal”);
- os JCP pagos ou creditados não podem superar (i) 50% dos lucros apurados (computados antes da dedução dos juros), **ou** (ii) 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros (“limite ao pagamento ou crédito”); e
- os JCP devem ser calculados aplicando-se a variação, *pro rata dia*, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido (“forma de cálculo”).

A **primeira condição** consiste no efetivo pagamento ou crédito individualizado dos JCP ao titular, sócio ou acionista. Dessa forma, no período em que os JCP forem deduzidos na apuração do lucro real, deve ocorrer deliberação de distribuição de JCP pela assembleia e o efetivo pagamento ou crédito individualizado dos juros ao titular, sócio ou acionista. Tal condição, a meu ver, não traz maiores complexidades e reflete a aplicação do regime de competência à dedutibilidade dos JCP. Isso porque somente com a deliberação da assembleia haverá a obrigação de a companhia pagar ou creditar os JCP e, em regra, até que exista uma obrigação presente de transferir recursos econômicos não há reconhecimento de despesa.

A **segunda condição** versa sobre o limite a ser verificado no momento do pagamento ou crédito dos JCP, de forma que o montante dos juros não superem (i) 50% do valor dos lucros apurados (computados antes da dedução dos juros) **ou** (ii) 50% do valor dos lucros acumulados e reservas de lucros. Isso porque o §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 adota a expressão “o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado”, donde se extrai que os limites devem ser verificados no momento do pagamento ou crédito – e não em períodos anteriores.

A polêmica relativa à segunda condição reside na exigência de apuração de lucros no período para que haja pagamento ou crédito de JCP. Nesse sentido é a posição de Carlos Augusto Daniel Neto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto¹⁷, ao afirmar que é condição de distribuição, tanto dos dividendos, como dos JCP, “a existência de lucros na sociedade, com a diferença específica de que enquanto o dividendo implica a distribuição de todo o lucro (...), os JCP só podem ser distribuídos se o montante de lucros for igual a pelo menos duas vezes o valor que se pretenda distribuir”. De forma diversa, defende Edison Carlos Fernandes¹⁸ que, do ponto de vista societário, “os JCP poderiam ser pagos aos sócios sem que a sociedade empresária apurasse lucro, em períodos anteriores ou no período de pagamento desses juros”. E complementa que “mesmo se consideradas as regras de dedutibilidade tributária, há a possibilidade de pagamento de JCP sem que a sociedade empresária tenha resguardado o direito de distribuir lucros aos seus sócios”.

Embora, na prática, as empresas se utilizem dos JCP para remunerar seus sócios, titulares ou acionistas quando há lucro no período, de forma a reduzir a tributação correlata, o fato de a distribuição de JCP exigir ou não a existência de lucro no período, a meu ver, é relevante na análise do tema ora em debate, como se verá adiante¹⁹. Dito isso, e com todo respeito àqueles que pensam de forma diversa, não enxergo no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 nada que indique que somente quando houver lucros, poderão ser pagos ou creditados os JCP. O dispositivo contempla dois limites alternativos a serem verificados no momento do pagamento ou crédito dos juros - existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas – devendo ser aplicado o de maior valor²⁰.

¹⁷ DANIEL NETO, Carlos Augusto. PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Dedutibilidade fiscal dos juros sobre o capital próprio pagos “retroativamente”: uma análise crítica da jurisprudência do CARF. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 95.

¹⁸ FERNANDES, Edison Carlos. Natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio e duas consequências tributárias. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 134.

¹⁹ Nos termos do Manual de Contabilidade Societária, pode haver as seguintes reservas de lucros: reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reservas de lucros a realizar, reserva de lucros para expansão, reservas de incentivos fiscais e reserva especial para dividendo obrigatório não distribuído, sendo que, da análise das características e limitações de cada uma, é possível se extrair que as reservas estatutárias, de lucros a realizar e especial para dividendo obrigatório não distribuído, em tese, poderiam ser utilizadas para pagamento de JCP (SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 312-319.

²⁰ Nesse sentido é, inclusive, o entendimento da Receita Federal contido no §2º do art. 75 da Instrução Normativa 1.700/2017. Confira-se:

“§ 2º O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros”.

O fato de o §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 se utilizar do aposto “computados antes da dedução dos juros” para fazer referência à existência de lucros, não significa que os JCP, necessariamente, serão subtraídos do lucro do período, já que basta que haja lucros acumulados e reservas de lucros em valor duas vezes superior ao montante dos juros, para que ocorra seu pagamento ou crédito no período. O referido aposto, portanto, teria por função indicar a forma como um dos limites alternativos ao pagamento ou crédito dos JCP seria calculado (“lucros, computados antes da dedução dos juros”) e não exigir a existência de lucros no período para que os juros sejam dedutíveis na apuração do lucro real.

Por fim, a **terceira condição** refere-se à forma de cálculo dos JCP, estabelecendo que os juros sejam apurados mediante a aplicação da variação, *pro rata die*, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. E é exatamente aqui que reside a controvérsia ora em debate: podem as contas no patrimônio líquido de períodos anteriores serem utilizadas para fins de cálculo dos JCP? Entendo que a legislação é silente nesse ponto, se limitando a tratar das contas do patrimônio líquido a serem consideradas na apuração dos JCP.

Diante desse cenário, aqueles que defendem a impossibilidade de dedução dos “JCP retroativos”²¹ o fazem com base, principalmente, nos seguintes fundamentos: (i) inobservância do regime de competência, na medida em que as despesas com JCP devem ser confrontadas com as receitas obtidas no período em que se deu a utilização do capital dos sócios; (ii) a falta de manifestação da assembleia deliberando o pagamento de JCP nos períodos anteriores teria por consequência a renúncia ao direito de fazê-lo com base nas contas do patrimônio líquido de tais períodos, já que o lucro apurado teria sido destinado a outros fins; e (iii) a permissão de utilização das contas do patrimônio líquido de períodos pretéritos para cálculo dos JCP permitiria a distribuição de tais juros a beneficiários que sequer participavam do capital social da empresa no período a que se referiam tais juros.

Analisando cada um desses fundamentos – e, mais uma vez, com todo o respeito àqueles que os adotam -, concluo que nenhum é suficiente para impedir que os JCP pagos ou creditados em um período sejam calculados com base nas contas do patrimônio líquido de períodos anteriores.

Com relação ao primeiro fundamento, não tenho dúvidas de que a dedutibilidade dos JCP na apuração do lucro real deve observar o regime de competência. Isso porque a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é precedida da apuração do lucro contábil com base na legislação comercial, que, por sua vez, determina o registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/1976. No entanto, entendo que o regime de competência não exige que os juros – que têm por objetivo remunerar o capital investido na sociedade²² – sejam calculados unicamente com base nas contas do patrimônio líquido do período em que ocorre seu pagamento ou crédito. Conforme tratado acima, filio-me à corrente no sentido de que a obrigação de pagar ou creditar os JCP surge com a deliberação da assembleia, de forma que, em atendimento ao regime de competência, é em tal período que a despesa deve ser deduzida na apuração do lucro real.

Por essa mesma razão, discordo do entendimento da Relatora no sentido de que o disposto no art. 202 da Lei das S/A “reforça a necessidade de provisionamento da despesa

²¹ Também chamados, dentre outros, de “JCP acumulados”, “JCP pagos retroativamente”, “JCP retrospectivos” e “JCP de períodos anteriores”.

²² Da exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995 se extrai que o referido “Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionista, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo prazo – TJLP”.

correlata, de juros sobre o capital próprio, contra os lucros que podem autorizar a futura deliberação de seu pagamento”. Ao contrário dos dividendos, cuja obrigatoriedade de pagamento consta na legislação, a obrigação de pagar JCP surge apenas com a deliberação da assembleia, razão pela qual não há que se falar em provisionamento dos JCP antes da correspondente deliberação.

Ademais, tanto não há confronto entre as receitas auferidas no período e o pagamento ou crédito dos JCP, que não se exige apuração lucros – bastando, nos termos do §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que haja lucros acumulados e reservas - para que os JCP sejam deduzidos na apuração do lucro real. Inclusive, o fato de bastar que existam lucros acumulados e reservas, a meu ver, indica a possibilidade de as contas do patrimônio líquido de períodos anteriores servirem de base para a apuração dos JCP, uma vez que tais lucros igualmente se referem a períodos pretéritos.

O segundo fundamento comumente invocado por aqueles que defendem a impossibilidade de dedução dos “JCP retroativos”, pelas mesmas razões, não se sustenta. Isto é, como não se exige apuração de lucros no período em que os JCP são pagos ou creditados, bastando que os valores a serem distribuídos a tal título não superem 50% da reserva de lucros e os lucros acumulados, cai por terra o argumento de que, uma vez encerrado o período e deliberada a destinação de eventual lucro, não mais se poderia utilizar os valores das contas do patrimônio líquido para fins de apuração do JCP em períodos posteriores.

Em outras palavras: o fato de o lucro de um período ser destinado para outros fins, que não o pagamento dos JCP, não impede que as contas do patrimônio líquido daquele período sejam utilizadas para fins de apuração dos referidos juros, vez que não há correspondência entre os lucros do período e o pagamento ou crédito dos juros.

Por fim, o terceiro fundamento se refere à possibilidade de a distribuição de “JCP retroativos” remunerar titulares, sócios ou acionistas que não participavam do capital social no momento em que a TJLP incidiu sobre as contas do patrimônio líquido. De fato, isso ocorre. Mas, ainda que se restrinja a apuração dos JCP às contas do patrimônio líquido do período corrente, em tese, um sócio que ingressa na sociedade em novembro terá seu capital remunerado por JCP da mesma forma que aquele que já participava da sociedade no início do exercício. Por essa razão, entendo que esse fundamento não é suficiente para afastar a possibilidade de utilização das contas do patrimônio líquido de períodos anteriores para apuração dos referidos juros.

Refutados os principais fundamentos invocados por aqueles que defendem a impossibilidade de dedução dos “JCP retroativos” e, diante do silêncio do legislador, resta perquirir se a natureza dos JCP reforça ou refuta a possibilidade de se remunerar os titulares, sócios ou acionistas em um período, com base nas contas do patrimônio líquido de períodos anteriores. Sobre o tema, são interessantes as lições de Elidie Palma Bifano²³:

A nosso ver, os JCP se enquadram entre os instrumentos financeiros híbridos, pois contêm elementos de mais de um contrato, estruturando-se como de renda variável, mas gerando remuneração de renda fixa. (...)

A despeito de remunerar por juros inversão de capital em renda variável, dos pontos de vista societário e contábil, para fins tributários os JCP têm natureza de juros, aplicando-

²³ BIFANO, Elidie Palma. Dedutibilidade de juros sobre o capital próprio – JCP acumulados e o regime contábil de competência. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 166-168.

se-lhes, portanto, o regime dos juros, já tendo o STJ, de há muito, decidido no REsp n. 921.269/RS, em 22.03.2007, que os JCP têm natureza de receita financeira. (...)

Com isso, é de se inferir que os juros são um fenômeno econômico de um constante frutificar, ainda que não sejam exigíveis. O constante frutificar dos juros também pode ser considerado como a remuneração do capital pelas oportunidades de inversão que com ele poderiam ser feitas se não estivesse alocado à situação presente, de empréstimo ou similar a que ele se equipare. (...)

Os juros, como preço do dinheiro no tempo, são um constante fluir, independentemente de qualquer ação por parte do credor ou devedor e somente são suscetíveis de terem o seu montante determinado no momento em que são objeto de determinação ou apuração, como acima comentado. (...)

Considerando-se que o capital dos sócios, representado por tais contas, ficou exposto a efeitos financeiros, mensuráveis por taxas, predeterminadas ou não, e que somente no momento da decisão da administração, portanto hoje, estão sendo reconhecidos na sociedade e repassados como remuneração para os sócios, é legítimo afirmar que se pagam juros acumulados, os quais não cessam de fluir até que se faça o corte para determina-los.

No mesmo sentido, explica Ricardo Mariz de Oliveira²⁴ que “se a *ratio* da norma é a remuneração dos sócios ou acionistas pelo capital mantido na sociedade, necessariamente ela conduz a se entender que a remuneração deve ser aplicada sobre o capital e abranger todo o tempo que os valores formadores desse capital ficaram em poder da sociedade”.

É inegável que os JCP têm natureza *sui generis* e controversa. A meu ver, o referido instituto, apesar de equiparado a dividendos para fins contábeis²⁵, tem natureza jurídico-tributária de juros, na medida em que objetiva remunerar o capital dos titulares, sócios e acionistas em razão do investimento na sociedade. Nesse contexto, a natureza jurídico-tributária dos JCP reforça a possibilidade de a TJLP incidir sobre as contas do patrimônio líquido de todo o período em que o capital do titular, sócio ou acionista permaneceu investido na empresa, de forma que não há qualquer razão para sua limitação ao período do efetivo pagamento ou crédito dos juros.

Por fim, ressalto que as 1ª e a 2ª Turmas do STJ já se manifestaram, inclusive em oportunidades recentes, acerca da possibilidade de dedução de “JCP retroativos”. Confira-se:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO APURADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

(...)

4. A legislação - notadamente o art. 9º, da Lei n. 9.429/95 - não impõe limitação temporal para a dedução de Juros sobre Capital Próprio - JCP referentes a exercícios anteriores. Precedentes: REsp. n. 1.946.363 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.11.2022; AgInt no REsp. n. 1.978.515 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.08.2023; AgInt no REsp. n. 1.971.537 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 20.06.2023; REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe de 11/3/2009; AgInt no REsp. n. 1.939.282 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.03.2023.

²⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Juros sobre o capital próprio – natureza, legislação e jurisprudência. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 419.

²⁵ Interpretação Técnica ICPC 08 (R1), itens 10 e 11.

5. Recurso especial parcialmente provido apenas para a supressão da multa aplicada. (REsp n. 1.950.577/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, **Segunda Turma**, julgado em 3/10/2023, DJe de 11/10/2023.)

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica.

2. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp n. 1.971.537/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, **Primeira Turma**, julgado em 20/6/2023, DJe de 17/8/2023.)

De fato, como ressaltado pela Relatora, no AgInt no Recurso Especial n.º 1.971.537-SP a Primeira Turma não enfrentou o tema no mérito. No entanto, os julgadores negaram provimento ao agravo interno em razão de a matéria objeto do recurso estar pacificada no STJ – o que vem sendo reiteradamente afirmado pelo Tribunal.

Por todas essas razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic