



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.006120/2007-10
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.810 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente ZACARIAS VEICULOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. DEDUÇÃO DA CSLL DE SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF. SÚMULA CARF Nº 55. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do §3º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno vigente não pode ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão que adotou entendimento estampado em súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do *Apelo*.

In casu, a Turma Ordinária adotou o entendimento consubstanciado no teor da Súmula CARF nº 55: *O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

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

Ano-calendário: 2002, 2003

RECURSO ESPECIAL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. APURAÇÃO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. EFETIVO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA.

A dedução dos juros sobre capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao *regime de competência*, podendo ser feita a redução de tais valores da monta do lucro tributável, efetivamente pagos ou creditados, ainda que referentes a apurações de períodos anteriores.

O art. 9º da Lei nº 9.249/95, único dispositivo legal que rege a dedução de tal rubrica, apenas exige a apuração lucros pela entidade, *computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento societário para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser *calculados sobre*

as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

Os normativos e atos *infralegais* não podem suprimir a amplitude de um regramento previsto pela legislação tributária, inaugurando limitações para a sua aplicação e observância, principalmente quando se trata de norma de apuração de base de cálculo de tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria referente à dedução de juros sobre capital próprio. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, e na parte conhecida, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Alexandre Evaristo Pinto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.810 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10950.006120/2007-10

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 511 a 567) interposto pela Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 1401-00.348 (fls. 489 a 505), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 10 de novembro de 2010, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte. Confira-se:

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 n.º 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores, em vista do regime de competência.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. INSUFICIÊNCIA DE SALDO GLOSA.

Procede a glosa do excesso de compensação de prejuízos, motivado pela adição de valores ao lucro líquido de período anterior, resultante de excesso de juros sobre o capital próprio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

CSLL. SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF. LEI 8.200/1991. DEDUÇÃO PERMITIDA SOMENTE PARA O IRPJ.

Não há previsão legal para dedução pela CSLL do saldo devedor da diferença de correção monetária complementar do balanço relativa à diferença entre o BTNF e o IPC no ano de 1990. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras que corresponder à diferença, no período de 1990, de correção monetária pelo IPC e pelo BTNF Fiscal poderão, como favor fiscal ditado por opção política legislativa, ser excluídos do lucro líquido na determinação da base de cálculo do IRPJ, mas não na da CSLL.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendário de 2002 e 2003, exigidas por meio de Auto de Infração lavrado contra a Contribuinte, em razão de glosa de dedução de juros sobre o capital próprio, abarcando valores de períodos anteriores aos das reduções das bases tributáveis, glosa de compensação de prejuízos e de dedução da CSLL devida de *saldo devedor* da diferença de correção monetária complementar do balanço relativa à diferença entre o BTNF e o IPC.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão n.º 06-25.147, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Trata o processo de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos aos anos calendários de 2002 e 2003.

2. O auto de infração de IRPJ (fls. 299/306) exige o recolhimento de R\$ 139.588,57 de imposto e R\$ 104.691,42 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 287/298:

Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente – Saldo de Prejuízos Insuficientes: no período de 12/2003. Enquadramento legal nos arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 75%;

Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real – Excesso de Juros Pagos ou Creditados a Título de Remuneração do Capital Próprio: no período de 12/2002. Enquadramento legal no art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; com a redação dada pelo art. 78 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 249, I e 347 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99. Multa de 75%;

3. O auto de infração de CSLL (fls. 306/312) exige o recolhimento de R\$ 96.913,18 de imposto e R\$ 72.684,88 de multa de lançamento de ofício, além dos encargos legais. O lançamento resultou de procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da interessada, em que foram apuradas as seguintes infrações, relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 287/298:

CSLL – Falta de recolhimento da CSLL: no período de 12/2002. Enquadramento legal nos arts. art. 2º e §§ da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999 e reedições. Multa de 75%;

CSLL – Base de cálculo negativa de períodos anteriores – Compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores: nos períodos de 12/2002 e 12/2003. Enquadramento legal nos arts. art. 2º e §§ da Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988; art. 58 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; art. 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995; art. 19 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 29 de junho de 1999 e reedições; art. 37 da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Multa de 75%;

4. Cientificada em 20/11/2007, conforme fls. 302 e 309, tempestivamente, em 20/12/2007, foi interposta impugnação aos lançamentos, às fls. 320/348, por meio de seu procurador, conforme instrumento de fl. 349, acompanhada dos documentos de fls. 350/366, que se resume a seguir:

Despesas de Juros sobre o Capital Próprio

a. Alega que a legislação do IR (art. 287 do RIR/94) proibia a dedutibilidade dos pagamentos de dispêndios a título de juros sobre o capital próprio, entretanto, em 26/12/1995 foi editada a lei 9.249 que, dentre várias alterações, revogou tacitamente a norma anterior; e que, segundo o art. 9º, a partir de

janeiro de 1996, o contribuinte estava autorizado a deduzir os juros pagos ou creditados aos acionistas, sócios ou titular de empresas, a título de remuneração do capital próprio, desde que o imposto de renda, à alíquota de 15%, fosse recolhido no prazo estipulado em lei, sendo os juros limitados à taxa da TJLP pro rata e a 50% dos lucros acumulados ou do lucro líquido do período;

b. Discorre que as disposições foram objeto de normatização pela IN SRF n.º 93, de 24/12/1997, que nos arts. 29 e 30 estabeleceu os procedimentos contábeis e fiscais a serem observados no registro da remuneração dos juros sobre o capital próprio; e que a legislação determinava que o IR incidente na fonte no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas, e no caso de pessoa jurídica, será considerado tributação definitiva;

c. Resume que os juros deveriam ser calculados sobre as contas que compõem o patrimônio líquido de cada pessoa jurídica e deveriam ser excluídos dessa base de cálculo os valores correspondentes a: i) reservas de reavaliação, ii) reserva especial, e iii) parcela não realizada da reserva de reavaliação e reserva especial, capitalizadas e não tributadas na apuração do lucro real e base de cálculo da contribuição social;

d. Afirma que os valores realizados das reservas de reavaliação e reserva especial comporão a base de cálculo dos referidos juros, e o patrimônio líquido a ser considerado como base de cálculo dos juros é o patrimônio do início do ano base em que ocorrer o pagamento, ou o crédito dos juros, visto que a taxa a ser utilizada corresponderá à acumulada entre o mesmo período, devendo os juros ser ajustados proporcionalmente à evolução desse patrimônio líquido, e o registro dos juros em conta de reserva de capital, a partir de janeiro de 1997 não é mais possível;

e. Argumenta que, contudo, a SRF expediu a IN n.º 41/98 autorizando a capitalização dos juros creditados a sócios ou acionistas, garantindo sua dedutibilidade, desde que o imposto fosse pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito na conta dos sócios ou acionistas;

f. Salaria que, por não haver proibição legal, os juros a serem pagos ou creditados em um determinado exercício, poderão corresponder ao acumulado de um ou mais períodos, como no caso em tela;

g. Aponta para os cálculos feitos pela autuante, e alega que, do total de R\$ 628.350,85 referente aos anos de 1997 a 2000, o contribuinte somou ao valor referente aos juros de capital próprio calculados do ano de 2002, no valor de R\$ 558.878,96, totalizando o montante de R\$ 1.187.229,80, que deduziu para efeitos de determinação do lucro real;

h. Contesta o entendimento do fisco, de que este valor de R\$ 1.187.229,80 utilizado como dedução violam a regra do art. 9º da Lei 9.249/95 e art. 29 da IN 93/97, o qual determina que o montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL limita-se ao maior dos seguintes valores: i) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros, sendo que o lucro líquido será aquele após a dedução da CSLL, e antes da dedução da provisão para o IR (R\$ 772.307,61); ii) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros (R\$ 474.57,27);

- i. Explica que, no entender da autuante, o contribuinte teria o direito de deduzir apenas até o teto de R\$ 722.307,61 para efeitos de determinação do lucro real, e não o valor de R\$ 1.187.229,80 como procedido pelo contribuinte, mas que, ao analisar a planilha verifica-se que o contribuinte obedeceu sim o limite estabelecido pela legislação, visto que em nenhum dos períodos em que o cálculo foi efetuado houve excesso ao limitador;
- j. Entende que a SRF não possui o direito de glosar o referido valor, porque a lei não obsta a que o contribuinte possa apurar crédito extemporâneo e utilizá-lo de uma só vez, e não havendo óbice legal neste sentido, não pode o intérprete da lei restringir este direito;
- k. Alude aos princípios da legalidade, equidade, *in dubio pro contribuinte* previstos no CTN;
- l. Acrescenta que, se o contribuinte tivesse utilizado o juros sobre o capital próprio nos respectivos anos em que os mesmos foram apurados, por exemplo, se tivesse se aproveitado do valor de R\$ 310.746,04 em 1997, R\$ 69.514,54 em 1998, R\$ 238.568,59 em 1999 e R\$ 9.521,67 em 2000, não produziria efeito diverso do apurado com o reconhecimento extemporâneo em 2002, o que implica dizer que não houve lesão aos interesses do fisco, ou seja, o contribuinte não postergou imposto a pagar nem reduziu indevidamente lucro real nos períodos apurados;
- m. Cita decisão do Conselho de Contribuintes;
- n. Segue argumentando que, caso o procedimento da SRF fosse correto, tem-se que a auditor não procedeu a glosa da forma como mencionou em seu relatório fiscal, já que ela menciona que o contribuinte faria jus ao limite de dedução no valor de R\$ 772.307,61, e mesmo assim procedeu à glosa de R\$ 628.350,85, quando deveria ter glosado apenas a diferença de R\$ 414.922,19, segundo os valores apurados;
- Compensação indevida de CSLL
- o. Contesta o entendimento da autuante, que constatou que o contribuinte deixou de recolher os valores devidos a título de CSLL, e explica que procedeu à revisão da base negativa da CSLL desde 1992, conforme planilhas anexadas, que apontou saldo devedor de correção monetária do balanço oriundo do expurgo inflacionário estabelecido pela Lei 8.200/1991;
- p. Explica que, ante a aplicação deste expurgo, houve um aumento da base negativa do CSLL, permitindo ao contribuinte a apropriação do resultado desta correção monetária no mesmo período que foi admitido para a apropriação do IR (1993 a 1998);
- q. Cita julgados do Conselho de Contribuintes;
- r. Observa que a auditora concorda com a recomposição da base de cálculo negativa da CSLL, mas insurge-se quanto o fato do contribuinte não ter apresentado declaração retificadora quanto a tal fato, cuja omissão culminaria na glosa de prejuízos compensados indevidamente no ano calendário de 2002 e 2003, com aplicação da multa isolada de 75%;
- s. Discorda desse entendimento, porque houve a correta apuração do IRPJ e CSLL, sem lesão ao fisco, o que afasta a má-fé do contribuinte em omitir qualquer informação à SRF;
- t. Assevera que a Administração Tributária está adstrita à verdade real, e não havendo a apuração de infração alguma, o contribuinte não tem de ser

penalizado ante o erro de preenchimento da DIPJ, o que seria um apego excessivo à formalidade, sem conseqüências ao fisco;

Decadência

u. Alega que o saldo negativo da CSLL, glosado pela auditora, é oriundo da inclusão no valor do saldo devedor, da diferença do IPC/BTNF, conforme dispunha a Lei 8.200/91, do período de 1993 a 1998, ou seja, o contribuinte faz jus ao saldo negativo desde 1993, que refletiu na compensação de CSLL até os anos de 2002 e 2003;

v. Sustenta que, a SRF, se houvesse de ter glosado referido valor, deveria ter procedido desta forma dentro do período do prazo decadencial, qual seja, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entre 01/01/1994 a 01/01/1999, conforme art. 173 do CTN, não podendo agora, 13 anos após a sua apuração ; e que tal ocorre em virtude de a Fazenda não ter exercitado o direito de constituir plenamente seu crédito através do lançamento, conforme previsão do ar. 149 do CTN;

w. Justifica que, no caso concreto, não houve lançamento do crédito tributário no prazo de 5 anos contados da apuração da base de cálculo negativa da CSLL, com a diferença do IPC/BTN (1994 a 1998), assim não foi desencadeada a revisão de ofício, e por conseqüência o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário, mediante sua inércia, tendo ocorrido a decadência;

x. Cita decisões do Conselho de Contribuinte;

Glosa de Prejuízos

y. Reclama do entendimento da auditora, de que houve violação ao art. 250 do RIR/99, resultante do prejuízo fiscal compensado indevidamente em 2003, em virtude da exclusão dos juros sobre o capital próprio; e argumenta que tal afirmativa não pode prevalecer, diante da legalidade da exclusão dos juros sobre o capital próprio acumulado no ano calendário de 2002;

z. Explica que, como uma infração está ligada à outra, não subsistindo a primeira, não se tem a segunda;

Pedidos finais

aa. Pedes: i) a legalidade da apropriação do saldo acumulado dos juros sobre o capital próprio acumulado do período de 1997 a 2000; ii) a ilegalidade da glosa do saldo acumulado dos juros sobre o capital próprio realizado pela auditora; iii) afastamento da multa de ofício; iv) a legalidade da utilização da diferença de IPC/BTN na base negativa da CSLL; v) a decadência do direito de lançar; vi) a inexistência de compensação indevida de prejuízo fiscal;

bb. Protesta por todos os meios de prova, especialmente a juntada de novos documentos para a comprovação dos fatos alegados, caso necessários;

cc. Requer que todas as intimações sejam efetivadas exclusivamente em nome do advogado João Joaquim Martinelli.

5. Acompanha o presente o processo de Representação Fiscal n.º 10950.006121/2007-64.

É o relatório.

A DRJ, manteve em parte o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

INTIMAÇÃO. ENDEREÇO DO PROCURADOR. MATÉRIA DISCIPLINADA NO PAF. FALTA DE PREVISÃO.

De acordo com a disciplina instituída no PAF, as intimações devem ser encaminhadas ao endereço do sujeito passivo, sem previsão para o envio de correspondências para o endereço do procurador da empresa.

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Nos termos da legislação do PAF, toda prova documental deve ser apresentada na impugnação, sob pena de preclusão, salvo exceções previstas.

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.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. INSUFICIÊNCIA DE SALDO GLOSA.

Procede a glosa do excesso de compensação de prejuízos, motivado pela adição de valores ao lucro líquido de período anterior, resultante de excesso de juros sobre o capital próprio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

CSLL. SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF. LEI 8.200/1991. DEDUÇÃO PERMITIDA SOMENTE PARA O IRPJ.

A dedução do saldo devedor da diferença entre o IPC/BTNF do ano-base de 1990, em períodos subsequentes, estipulada pelo art. 3º da Lei 8.200/1991, vale somente para a apuração do IRPJ, não tendo influência na base de cálculo da CSLL.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação da Contribuinte (fls. 423 a 437), mantendo na integralidade o lançamento de ofício. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de *defesa*, inclusive decadência, legalidade da inobservância do *regime de competência* na dedução dos juros sobre o capital próprio e a possibilidade de deduzir da CSLL o *saldo devedor* da diferença entre o IPC/BTNF do ano-base de 1990, em períodos subsequentes.

Conforme mencionado, a C. Turma Ordinária *a quo*, negou provimento ao *Apelo*, igualmente mantendo a Autuação.

Intimada, a Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

E contra tal novo revés parcial, a Contribuinte interpôs diretamente o Recurso Especial ora sob análise, demonstrando a existência de supostas divergências jurisprudenciais, regimentalmente exigidas, trazendo Acórdãos *paradigmas*, sobre os temas da decadência, do pagamento dos juros sobre capital próprio fora do *regime de competência*, incorreção da glosa de prejuízos, legalidade da dedução do saldo devedor da diferença da aplicação do IPC/BTNF da CSLL e a aplicação da multa de ofício proporcional.

Processado, o Recurso Especial da Contribuinte foi parcialmente admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 634 a 655, dando prosseguimento ao julgamento apenas das matérias *IRPJ - Juros sobre Capital Próprio - Despesas com Pagamento a Titular, Sócios ou Acionistas; e CSLL - Saldo Devedor da Diferença IPC/BTNF - Lei n.º 8.200, de 1991*.

Em sede de r. Despacho de Reexame de Admissibilidade a r. *decisão* foi mantida (fls. 656 a 657), inclusive a sua parcela denegatória.

Cientificada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 662 a 676), não questionando o conhecimento do *Apelo* Especial, apenas pugnando pelo seu desprovimento.

Ainda foi proferido o r. Despacho de Saneamento de fls. 678 a 682, determinando *o encaminhamento dos autos à unidade da Receita Federal de origem para dar ciência ao sujeito passivo do despacho do Presidente da Câmara (fls. 634/655) e do despacho do Presidente da CSRF (fls. 656/657), e demais providências cabíveis em relação à parte na qual o sujeito passivo restou vencido*.

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou Agravo (fls. 689 a 695), requerendo a admissão dos temas antes rejeitados, sendo tal recurso incidental denegado por meio do r. Despacho em Requerimento de fls. 711 a 721.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-005.810 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10950.006120/2007-10

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte, como atestado anteriormente no r. Despacho de Admissibilidade. Considerando a data de sua interposição, seu cabimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF instituídos pela Portaria MF n.º 256/2009.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Antes de maiores verificações, observa-se que uma das matérias, referente à *dedução do saldo devedor da diferença da aplicação do IPC/BTNF da CSLL*, foi ementada da seguinte forma, no v. Acórdão recorrido:

CSLL. SALDO DEVEDOR DA DIFERENÇA IPC/BTNF. LEI 8.200/1991. DEDUÇÃO PERMITIDA SOMENTE PARA O IRPJ.

Não há previsão legal para dedução pela CSLL do saldo devedor da diferença de correção monetária complementar do balanço relativa à diferença entre o BTNF e o IPC no ano de 1990. O resultado da correção monetária das demonstrações financeiras que corresponder à diferença, no período de 1990, de correção monetária pelo IPC e pelo BTNF Fiscal poderão, como favor fiscal ditado por opção política legislativa, ser excluídos do lucro líquido na determinação da base de cálculo do IRPJ, mas não na da CSLL.

Com isso em vista, o v. Acórdão ora recorrido, em relação a tal tema, está em perfeita consonância com entendimento sumular deste E. CARF, estampado na **Súmula CARF n.º 55**, de modo que a pretensão recursal da Fazenda Nacional colide frontalmente com o seu teor. Confira-se:

O saldo devedor da correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNF, não pode ser deduzido na apuração da base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Súmula foi aprovada em 29/11/2010, poucos dias depois da prolação do v. Aresto em 10/11/2010.

Posta tal ocorrência, revela-se a atração do disposto no §3º do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Observa-se que existe clara e objetiva vedação ao cabimento de Recursos Especial interposto dentro das circunstâncias processuais que agora se apresentam, com a devida ressalva regimental do momento da edição da súmula, podendo a superveniência da edição de nova súmula obstar o conhecimento do Apelo interposto e admitido por despacho, em momento anterior.

Não há margem para dúvidas sobre a ocorrência de tal hipótese.

Inclusive, recentemente, esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, por meio do v. Acórdão n.º 9101-004.959, de relatoria deste Conselheiro e votação unânime, publicado em 14/08/2020, decidiu por não conhecer de Recurso Especial tirado contra a Súmula CARF n.º 84, ainda que antes da sua edição. Confira-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. INDÉBITO DE ESTIMATIVA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. SÚMULA CARF N.º 84. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do §3º do art. 67 do Regimento Interno vigente, não pode ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão que adotou entendimento estampado em súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do apelo.

In casu, a Turma Ordinária adotou o entendimento consubstanciado no teor da Súmula CARF n.º 84: É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.

Desse modo, não deve ser conhecido o Recurso Especial da Contribuinte em relação a tal matéria de dedução da CSLL, objeto da Súmula CARF n.º 55.

Diante do exposto, voto por não conhecer dessa parcela do Recurso Especial da Contribuinte.

Em relação ao *tema* da dedução *extemporânea* dos juros sobre o capital próprio, sem observar o *regime de competência*, considerando o silêncio da Fazenda Nacional, uma simples análise dos v. Acórdãos *paradigmas* n.º 101-96.751e n.º 107-08.941, trazidos como paradigmas para a demonstração de divergência sobre essa matéria, revela a certa similitude fática e a notória presença de dissídio com o entendimento estampado no v. Acórdão n.º 1401-00.348, ora recorrido.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer parcialmente do *Apelo* interposto pela Contribuinte, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 634 a 655.

Mérito

Uma vez conhecido parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar a singular matéria submetida a julgamento, qual seja, a *legalidade da dedução de juros sobre capital próprio relativo a períodos anteriores, sem observar o regime de competência*.

Alega a Recorrente, em suma, que *o manejo do pagamento ou creditamento dos juros sobre capital próprio de períodos pretéritos, desde que respeitados os limites e condições legais, não importa em postergação ou redução indevida do lucro real, uma vez que, como visto, não há limitação temporal para o reconhecimento dos juros sobre capital próprio, com a finalidade de pagamento ou creditamento*.

Acrescenta e conclui, pugnando que *em se exigindo o pagamento ou o creditamento cumulativamente com a dedução dos juros sobre capital próprio, no mesmo exercício (ano-calendário), há verdadeira limitação do preceito normativo exposto, reduzindo sua eficácia a patamares insignificantes, engessando o planejamento financeiro empresarial..*

Pois bem, o tema não é novo, já tendo, por diversas vezes, este Conselheiro apreciado-o em julgamento, desde o âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, sempre acatando e endossando alegações como as acima colacionadas.

Realmente, agora, o *cerne* da questão é a legalidade da submissão, condicionamento e limitação da dedução dos valores de juros sobre capital próprio destinados aos titulares da Contribuinte ao *regime de competência*.

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples – e, nesse assunto, sempre demanda muito e maior esforço hermenêutico justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, em 1995, por meio da Lei nº 9.249 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital pelo valor contábil de bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos aos seus titulares, sob a rubrica de juros sobre capital próprio:

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

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

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

Os requisitos para a dedução lá presentes são *contábeis* (obtenção de lucros), *societários* (contratual ou estatutário) e *quantitativos* (regras de cálculo).

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, *computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser *calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP*.

Se observadas tais hipóteses e assim determinado pela entidade, uma vez ocorrido o efetivo pagamento ou creditamento dos juros sobre capital próprio, sejam referentes a qualquer tempo em que preenchidas as exigências legais, estes tornam-se dedutíveis, dentro da limitação quantitativa imposta, sem qualquer vinculação temporal limitante ao seu *período de determinação*.

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

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

E, desde então, por décadas, os *pronunciamentos* e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil¹ seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação *sublegal* dessa *prerrogativa fiscal* do contribuinte, que delimita a monta do *lucro tributável*.

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

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina², existem *aproximações e distanciamentos* entre as normas *fiscais* e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a Lei pertinente expressamente determinar.

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

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

Caso se entenda ser esta uma norma tributária *inadequada* – ou, porque não, *ruim* ou, ainda, *injusta* – não cabe ao Poder Executivo promover o seu *ajuste* e a sua pretensa *lapidação* por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação,

¹ IN RFB n.º 1515/2014 e IN RFB n.º 1700/2017

² vide: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 3º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga e Alexsandro Broedol Lopes. São Paulo : Dialética. 2012.

inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um *direito*). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem ferir as limitações do poder de tributar.

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

Tais valores *pagos e creditados* são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de *emparelhamento* simétrico de *receitas* e *despesas* dentro do mesmo período *competência*, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção de *entradas* – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio.

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, de outras regras de tributação mais amplas. Numa eventual revogação dessa norma - aí sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa *ordinária*, sua natureza, e sua submissão a regras mais abrangentes e gerais sobre dedução das bases tributáveis dos tributos sobre a renda, considerando os corolários da *capacidade contributiva* e a noção de *renda líquida*.

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

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

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

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

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

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

V – Recurso especial improvido.

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

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

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

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

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.

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

Diante disso, merece provimento o Recurso Especial nesse ponto, para reformar o v. Acórdão combatido.

Diante do exposto, voto por dar provimento à parte conhecida do Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão nº 1401-00.348, para cancelar o crédito tributário referente à dedução promovido dos juros sobre o capital próprio.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênia, ousou discordar do muito bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator.

Pretende a contribuinte apropriar e deduzir, para efeito de apuração do lucro real, valores referentes a despesas de juros sobre o capital próprio que não teriam sido pagas ou creditadas nos anos correspondentes; ou seja, referentes a períodos cujas demonstrações financeiras já foram devidamente encerradas e os lucros auferidos destinados.

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 respeitado os critérios e limites previsto 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) e n.º 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (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 n.º 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 n.º 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.

Leinº 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 autuado possuía, então, direito, a *faculdade* de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano do respectivo período de apuração, com base nos saldos *pro rata* de suas rubricas contábeis do patrimônio líquido e TJLP vigente em cada mês do respectivo ano-calendário. Pelos demonstrativos apresentados, porém, verifica-se que optou por não exercer a referida *faculdade*, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em períodos posteriores, quais sejam, o anos-calendário de 2002 e 2003, o que veio dar causa à parte da glosa referente aos JCP.

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 nº 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,

2005 e 2006, não no período em que foi realizada sua dedução (2010). A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

A faculdade de pagamento ou crédito de JCP a acionista ou sócio deve ser, então, exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. É imperioso, nesta circunstância, para a legitimidade de dedução das correspondentes despesas, ao contrário do pretendido pelo autuado, que os juros pagos ou creditados se restrinjam aos juros incidentes sobre o 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 die, 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 9.249/94 e do artigo 29 da IN SRF nº 11/96, acima reproduzidos, não é suficiente, para caracterizar a observância do *regime de competência*, que as despesas de JCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento, consoante defende o 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 Filho³:

“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.

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

3

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.

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 nº 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 nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96 não impõem tal exigência.

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a matriz legal do § 2º do art. 247 e do caput do art. 273, ambos do RIR/99, o lucro líquido do exercício (para fins

fiscais) deverá ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, o que leva à conclusão inexorável de que a observância do regime de competência é obrigatória.

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Trata-se de critério objetivo e obrigatório de ‘imputação temporal dos fatos tributários’, para adotar a expressão de Alberto Xavier.(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 regulamentaram 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 n.º 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis n.º 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. [...]”⁴ (grifos nossos)

Também o renomado Hiromi Higuchi⁵ 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 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 n.º 6.404/76. A esse respeito, peço vênha 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.

⁴ ANDRADE FILHO, EDMAR OLIVEIRA. IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pg. 230.

⁵ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

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 atuado:

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.

A fim de evitarem-se quaisquer futuros embargos de declaração suscitando omissões em relação aos argumentos da recorrente, esclarece-se que o fato de cálculo do JCP, considerando-se os limites possíveis para cada um dos anos calendário isoladamente, ter sido efetuado corretamente, bem como a tese de que não houve postergação no recolhimento de IRPJ e de CSLL, não são aptas a interferir no raciocínio neste voto desenvolvido, uma vez que não se admite a contabilização de JCP, juros ficticiamente criados pela legislação fiscal, em período distinto ao que se refere o patrimônio líquido sobre o qual os juros serão imputados.

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro.

A respeito da pretensa postergação, como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto condutor do Acórdão nº 130200.465:

As disposições dos artigos 247 e 273 do RIR/99, não custa repisar, não guardam relação com a matéria submetida a exame, eis que não estamos diante nem de valores que competem a outro período de apuração nem de postergação de pagamento de imposto.

Despicienda, assim, a análise dos efeitos decorrentes da aplicação dos dispositivos acima mencionados.

No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante. Além do mais, tal precedente somente permite a dedução pelo regime de caixa, ou seja, quando do efetivo pagamento, e não pelo mero creditamento do JCP em conta de passivo, como requer a recorrente.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto