



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11065.720267/2015-73
ACÓRDÃO	1001-004.402 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REXNORD BRASIL SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E MOVIMENTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

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

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

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Restando comprovada a falta de pagamento ou recolhimento de tributo, falta de declaração ou declaração inexata, justificado está o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário formalizado no Auto de Infração.

LANÇAMENTO REFLEXO.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Reginaldo Cezar Cardoso, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Auto de Infração

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$354.368,11 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro real referente ao ano-calendário de 2010, e-fls. 14-19:

0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Despesa de Juros sobre o Capital Próprio indedutível para fins de apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, conforme descrito no relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

art. 3º da Lei nº 9.249/95. Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99 Art. 347 do RIRI/99, Art. 6º DL 1598. Art. 9º Lei 9249/1995.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foi constituído o seguinte crédito tributário pelo lançamento de ofício formalizado neste processo:

- Auto de Infração a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor de R\$127.572,53 incluindo tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de lucro real referente ao ano-calendário de 2010, e-fls. 20-25:

0001 CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS

Despesa de Juros sobre o Capital Próprio indedutível para fins de apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, conforme descrito no relatório fiscal em anexo. [...]

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 31/12/2010:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90 Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95 Art. 2º da Lei nº 9.249/95. Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96 Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação. Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/08 nº 108-002.791, de 24.09.2020, e-fls. 343-375:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). NATUREZA DE DESPESA FINANCEIRA. OBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE DE PERÍODOS ANTERIORES. VEDAÇÃO.

Os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) tem, para a fonte pagadora, a natureza de despesas financeiras para ser exercida, facultativamente, no ano-calendário de apuração do lucro real, observando o regime de competência. Deste modo, o não exercício desta faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JCP em anos posteriores.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. PRAZO. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, exceção feita às situações previstas nas normas que regem o contencioso administrativo. Não existindo controvérsia que demande diligência para a produção de provas, deve ser ela indeferida.

TRIBUTAÇÃO CONEXA. CSLL.

Aplica-se ao lançamento conexo o decidido sobre o lançamento que lhe deu origem, eis que possuem os mesmos elementos de prova.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Notificada em 21.10.2020, e-fl. 380, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 20.11.2020, e-fls. 384-402, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III – DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM JCP PARA FINS DE APURAÇÃO DE IRPJ E CSLL – DA INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL LIMITANDO A POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE JCP RELATIVOS A PERÍODOS PRETÉRITOS

1. Conforme referido na ementa do acórdão ora recorrido, os autos de infração de IRPJ e CSLL foram mantidos sob o entendimento de que os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) têm, para a fonte pagadora, a natureza de despesas financeiras para ser exercida, facultativamente, no ano-calendário de apuração do lucro real, observando o regime de competência. Deste modo, o não exercício desta faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JCP em anos posteriores.

2. Da leitura do acórdão recorrido resta claro que a conclusão dada pelo acórdão sobre a suposta limitação temporal para a dedução das despesas com JCP da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é fruto de uma construção baseada na interpretação, data vênica, equivocada da legislação – que, reitera-se, em momento algum prevê tal limitação – bem como em Instruções Normativas da RFB e Solução de Consulta COSIT, atos normativos infralegais.

3. Nesse contexto, para que não restem dúvidas acerca da interpretação equivocada, mister analisarmos a legislação que rege a dedutibilidade das despesas com JCP para fins de IRPJ e CSLL.

4. A Lei nº 9.249/95 prevê em seu artigo 9º que as pessoas jurídicas poderão remunerar, por meio do pagamento de JCP, o capital que nelas investirem seus titulares, sócios ou acionistas [...].

5. De igual forma dispõe o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018): Art. 355. [...]

6. À época dos fatos, o limite dos JCP dedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL estava previsto no art. 29, § 3º da Instrução Normativa SRF nº 93/1997: [...].

7. A limitação foi mantida pela Instrução Normativa RFB nº 1700/2017, vigente: [...]

8. Da leitura dos dispositivos acima transcritos não restam dúvidas de que, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros pagos ou creditados de forma individualizada a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração de capital próprio, calculados sobre contas de patrimônio líquido, desde que observadas as três condições a seguir:

(i) O montante de JCP passível de dedução não pode exceder os seguintes valores:

- 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros. (sem grifos no original).

(ii) limitação do montante a ser pago à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), calculados sobre as contas do patrimônio líquido; e (iii) retenção e recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF"), sobre os valores pagos ou creditados.

9. Ou seja, senhores Julgadores, no presente caso todos os requisitos foram cumpridos, ressaltando-se que a Lei nº 9.249/1995 não prevê qualquer limitação temporal quanto à dedutibilidade dos JCP.

10. Ocorre que para justificar o entendimento de que haveria esta limitação temporal, a decisão a quo baseou-se em dispositivos previstos nas Instruções Normativas SRF nº 11/96 e 41/98 e, data vênica, em uma interpretação distorcida do art. 177 da Lei nº 6.404/1976.

11. O Supremo Tribunal Federal já declarou na ADI 311-9 DF que as Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal do Brasil (antiga Secretaria da Receita Federal), atos infralegais, tem por finalidade estabelecer interpretação de lei ou de regulamento no âmbito das repartições fiscais. função clarificar as leis para facilitar a execução das mesmas no âmbito da administração pública. Ou seja, elas têm caráter interpretativo, não sendo dirigidas aos cidadãos, mas sim aos funcionários da administração.

12. Nesse contexto, não podem as Instruções Normativas inovar, quiçá prever qualquer limitação à Lei sobre a qual têm por finalidade somente estabelecer interpretação.

13. Já com relação ao art. 177 da Lei 6.404/1976 invocado pelos Julgadores, mostra-se, além de inaplicável, totalmente irrelevante para o presente caso, uma vez que o referido artigo regulamenta exclusivamente a escrituração das sociedades, não fazendo qualquer referência ao JCP.

14. Aliás, pelo histórico normativo da própria Lei nº 9.249/1995, não restam dúvidas de que a intenção do Legislador, na sua atual redação, é afastar o entendimento de que existe qualquer limitação temporal para a dedução do JCP.

15. Primordialmente, os §§ 9º e 10 do artigo 9º faziam distinção para a dedução implicada, no caso de apuração da base de cálculo da CSLL: [...]

16. Todavia, conforme destacado, referidos parágrafos foram revogados pela Lei 9.430/96, o que significa que, a partir do ano 1997 (o exercício considerado pela Recorrente é de 2009), não mais existiu no sistema jurídico vedação para a dedução dos juros pagos sobre capital próprio da base de cálculo o IRPJ e da CSLL, inexistindo imposição para que os juros sejam pagos no mesmo exercício.

17. Portanto, trata-se de expresso permissivo legal para que referida despesa seja deduzida da base de cálculo dos referidos tributos, observada a disposição do § 1º do art. 9º da Lei 9.249, que impõe que o 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.

18. Nessa toada, patente o direito da Recorrente à dedução, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL, dos juros sobre capital próprio pagos aos acionistas em 2010, relativamente ao exercício anterior.

19. Por fim, o entendimento trazido pela Fiscalização através da Solução de Consulta COSIT nº 329, de 27/11/2014, de que é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao de seu efetivo reconhecimento como despesa por desatender o regime de competência, igualmente não merece prosperar.

20. Ao contrário do que alega a Autoridade Fazendária no Auto de Infração, não há que se cogitar qualquer desrespeito ao regime de competência na hipótese em que os JCP foram pagos com base no patrimônio líquido de 2009, uma vez que a despesa apenas foi gerada de fato no momento da deliberação, que, conforme relatado no acórdão, ocorreu somente na reunião dos sócios realizada em 16.12.2010 e em deliberação de 31.12.2010 ratificada pela reunião de sócios realizada em 21.11.2011, conforme Atas acostadas no procedimento de fiscalização.

21. Dessa forma, mesmo as normas que espelham no plano tributário a realidade contábil do regime de competência corroboram o entendimento de que a Recorrente, procedendo desta forma, de maneira alguma desrespeitou o regime de competência.

22. Ainda, é preciso ressaltar que nos termos do art. 2852 do já citado Regulamento do Imposto de Renda, eventual falha de registro segundo o regime de competência apenas geraria efeitos fiscais se houvesse (i) “a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido”; ou (ii) “a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração”.

23. Ou seja, a inobservância do regime de competência somente resultará na postergação do tributo caso haja postergação no reconhecimento de receitas ou antecipação de despesas. Caso contrário, a antecipação de uma receita ou a postergação de uma despesa não representaria hipótese de postergação de imposto ou redução indevida do lucro real e da CSLL.

24. Dessa forma, imperioso destacar que o fato de ter-se contabilizado as despesas com JCP em ano calendário posterior não postergou nenhum tributo, já que a despesa com JCP só incorre, tornando-se dedutível, quando do seu efetivo pagamento ou crédito. Ou seja, não há prejuízo algum à Fazenda Pública.

25. E tanto não há dúvidas quanto à ausência de prejuízo à Fazenda Pública, que a própria RFB ratificou este entendimento através do Parecer Normativo COSIT nº 2:

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido; [...]

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido. (...) sem grifos no original.

26. Aliás, mostra-se justificada a apropriação da despesa no momento da apuração dos juros sobre capital próprio em detrimento da ocasião de seu pagamento, pelo caráter incerto deste dispêndio até a data da deliberação societária que determina a sua distribuição.

27. E a questão é que, se o pagamento dos juros sobre capital próprio é opcional, não se sabe previamente se este valor corresponderá efetivamente a um desembolso no futuro. Ou seja, a mera expectativa desse evento inviabiliza a apropriação da despesa, sendo esta, inclusive a dinâmica que se observa na legislação que rege o IRPJ em situações análogas, quais sejam, em que não há certeza quanto a existência da despesa futuramente.

28. Um exemplo seriam as hipóteses de diferimento da apropriação no caso em que o contribuinte disponha de causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, ressalvada a situação de moratória e do parcelamento. Neste caso, segundo o art. 41, § 1º da Lei nº 8.981/95, as despesas serão apropriadas se e quando deixar de vigorar a causa suspensiva da dívida:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos

incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

29. Portanto, constata-se que não deve ocorrer a dedução de uma determinada despesa enquanto não houver a certeza de sua existência ou sendo esta considerada incerta por qualquer motivo, hipótese que deve ser aplicada tanto para tributos considerados controvertidos quanto para a distribuição futura dos juros sobre capital próprio.

30. Dessa forma, não restam dúvidas de que, ao contrário do que afirmado pelo Auditor Fiscal, tendo a deliberação para pagamento de JCP ocorrido em 2010 e a dedução das respectivas despesas também ocorrido em 2010, não há que se falar em ofensa ao princípio da competência no presente caso. [...]

32. Aliás, o Judiciário tem firme posicionamento corroborando o entendimento de que o comportamento adotado pela Recorrente está de acordo com a legislação atinente: [...].

33. Por fim, importante transcrever a ementa do acórdão em que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de dedução dos JCP relativos a anos anteriores ao da deliberação/pagamento: [...].

34. Observem, senhores Julgadores, que no precedente acima colaciono o Superior Tribunal de Justiça vai além e conclui que o pagamento dos JCP se sujeitaria ao regime de caixa, uma vez que ao entender que o JCP deve ser apurado de acordo com as contas que espelham realidade patrimonial pretérita, a despesa estaria sujeita ao regime de caixa (vide grifos na ementa transcrita).

35. Nesse contexto, a questão é que, seja pelo regime de caixa, seja pelo regime de competência, a dedução das despesas de JCP do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010 foi realizada em absoluta consonância com a legislação aplicável, bem como com o entendimento firmado pelo Egrégio STJ, que apenas reforça a conduta adotada pela Recorrente.

36. Diante do exposto, demonstrada a legalidade da dedução das despesas de JCP realizada pela Recorrente, imperioso o cancelamento dos Autos de Infração que ora se combatem.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV - DO PEDIDO

Ante o exposto, o Recorrente requer o provimento deste Recurso Voluntário para que seja cancelando integralmente Auto de Infração combatido, diante dos fundamentos de fato e de direito alinhados neste recurso.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de

março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que, “seja pelo regime de caixa, seja pelo regime de competência, a dedução das despesas de JCP do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010 foi realizada em absoluta consonância com a legislação aplicável”.

O Código Tributário Nacional determina:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, assenta:

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.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

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.** (g.n.)

O Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, registra:

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

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

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexactidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexactidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º. (g.n.)

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

Somente são dedutíveis da tributação as despesas que se mostram indispensáveis à pessoa jurídica, posto que diretamente ligada à atividade econômica que desenvolve (art. 299 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999). A despesa necessária é aquela, não computada como custo, essencial à manutenção da respectiva fonte produtora que for paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da sociedade empresária regularmente reconhecida da escrita contábil e fiscal. Assim, o “gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”. A despesa normal é “aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na

realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária” (Parecer Normativo CST nº 32, de 17 de agosto de 1981).

Especificamente no que se refere à dedução de despesa financeira de juros de capital próprio incorrida, o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, fixa:

Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). [...]

Art. 347. 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 die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).

§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).

§ 3º 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 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).

§ 4º 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determina:

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 die*, 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, 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.

A Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, prevê:

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

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

§ 3º O valor dos 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.

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

- a) lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;
- b) lucro presumido ou arbitrado, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§ 5º Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10)

§ 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.

§ 7º O imposto de renda incidente na fonte:

a) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, 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.

b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;

c) no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios;

d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.

§ 8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata o § 1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.

§ 9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

§ 10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:

a) definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;

b) como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 11. Na hipótese da alínea "b" do § anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar.

§ 12. O valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

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

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

Art. 31. O valor dos juros de que tratam os arts. 29 e 30, inclusive quando incorporados ao capital ou mantidos em reserva destinada a aumento de capital, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. (g.n.)

A Instrução Normativa SRF nº 41, de 22 de abril de 1998, prescreve:

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.

Parágrafo único. A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito a dedutibilidade da despesa, tanto para efeito do lucro real quanto da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Art. 2º O valor dos juros a que se refere o artigo anterior, creditado ou pago, deve ser informado ao beneficiário:

I - pessoa física, anualmente, na Linha 02 do Campo 6 do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte a que se refere o Anexo I da Instrução Normativa SRF nº 088, de 24 de dezembro de 1997;

II - pessoa jurídica, até o dia 10 do mês subsequente ao do crédito ou pagamento, por meio do Comprovante de Pagamento ou Crédito à Pessoa Jurídica de Juros sobre o Capital Próprio a que se refere o Anexo Único a esta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Ficam convalidados os informes feitos em documento diferente do referido no inciso II, relativos a juros creditados ou pagos a pessoas jurídicas, entregues anteriormente a vigência desta Instrução Normativa.

Art. 3º Na hipótese de beneficiário pessoa física, o valor líquido dos juros creditados ou pagos deve ser incluído na declaração de rendimentos, correspondente ao ano-calendário do crédito ou pagamento, como rendimento tributado exclusivamente na fonte.

Parágrafo único. O valor líquido dos juros, creditado à pessoa física, mas não pago até o dia 31 de dezembro do ano do crédito, deverá ser informado, na sua declaração de bens, como direito de crédito contra a pessoa jurídica.

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 Instrução Normativa RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014 estabelece:

Art. 28. Para efeitos de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados individualizadamente a titular,

sócios ou acionistas, limitados à variação, *pro rata*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 1º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo:

I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 76 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

§ 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.

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I do § 2º, o lucro será aquele apurado após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução do imposto sobre a renda.

§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

§ 5º A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito a dedutibilidade dos juros de que trata este artigo.

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do Lalur, desde que não registrado como despesa.

§ 7º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 8º O imposto retido na fonte de que trata o § 7º:

I - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do imposto devido no período

de apuração ou poderá ser 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;

II - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro arbitrado, será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração;

III - no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive isenta, será considerado definitivo.

§ 9º 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 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de que trata o § 7º.

§ 10. Para efeitos do disposto no caput, considera-se creditado individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a destinação, na escrituração contábil da pessoa jurídica, for registrada em contrapartida a conta de passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, no ano-calendário da sua apuração.

Consta na Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27 de novembro de 2014, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.

DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de

referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º;

Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30; e Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 3º. [...]

Fundamentos [...]

12. O conceito de lucro real e seus parâmetros essenciais encontram previsão no Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. [...]

13. A apuração do lucro real tem como ponto de partida o lucro apurado nos moldes das leis comerciais. Por seu turno, a legislação comercial, mediante o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, adota como critério basilar para o reconhecimento das mutações patrimoniais o regime de competência, segundo o qual as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem. Com esse norte, elabora-se a Demonstração do Resultado do Exercício, nos termos do art. 187 dessa mesma Lei comercial.

14. Tal definição constitui premissa fundamental à análise da dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de JCP, cuja disciplina consta do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995 [...].

15. Como se vê, às pessoas jurídicas concedeu-se a faculdade de remunerar o capital investido na empresa, mediante o pagamento de juros dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, um direito cuja efetividade está atrelada à observância de determinadas condições.

16. Por sua vez, a IN SRF nº 11, de 1996, ao regulamentar a matéria, dispõe, em seu art. 29, o seguinte [...].

15. Como se vê, às pessoas jurídicas concedeu-se a faculdade de remunerar o capital investido na empresa, mediante o pagamento de juros dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, um direito cuja efetividade está atrelada à observância de determinadas condições.

16. Por sua vez, a IN SRF nº 11, de 1996, ao regulamentar a matéria, dispõe, em seu art. 29, o seguinte [...].

19. Estabelecido, desse modo, que os JCP revestem a natureza de despesa, torna-se oportuno apontar quais são as características essenciais quanto ao reconhecimento, à evidenciação e ao impacto patrimonial dessa figura contábil.

20. Pois bem. O surgimento de uma despesa decorre de fatos que provocam a redução de ativo ou aumento de passivo, de modo a reduzir a riqueza da

entidade. Os elementos fáticos próprios de cada tipo de despesa determinam sua mensuração. É o caso das despesas de salários, conforme a remuneração atribuída aos empregados nos dias trabalhados; dos juros pela remuneração do capital alheio, de acordo com o valor emprestado e a taxa; da energia elétrica, conforme o montante devido pelo consumo desse recurso; e assim por diante. **De sorte que o tempo e a forma de contabilização de cada espécie de despesa estão diretamente associados ao fato que lhe deu origem.**

21. Qualquer despesa, para ser admitida como componente do resultado de determinado exercício, deve necessariamente decorrer de fatos geradores considerados nº respectivo período apurado e demonstrado. Ocorrências que, mesmo ocasionando despesas, situem-se em momentos anteriores ou posteriores a esse período, são estranhas à sua composição. Tais balizas cronológicas constituem o cerne do princípio da competência que domina a matéria.

22. Dos aspectos ressaltados, deduzem-se três afirmações: a despesa deve ser reconhecida quando ocorrido o fato causador de mutação patrimonial; a mensuração deve levar em conta as características de cada espécie de despesa; e, por fim, a sua inclusão em determinado período de apuração deve observar o princípio da competência.

23. Na hipótese dos JCP, tem-se uma despesa cujo fundamento é uma remuneração pelo investimento feito pelos sócios ou acionistas. Considera-se incorrida tal despesa quando da deliberação pelo pagamento ou crédito, nos termos dos dispositivos da legislação tributária supramencionados. E a sua mensuração dá-se segundo uma metodologia de cálculo própria, prevista também expressamente na legislação, mediante aplicação de uma taxa percentual sobre saldos de contas patrimoniais.

24. Do ponto de vista contábil e fiscal, a metodologia de mensuração dessa despesa deve contemplar exclusivamente elementos fáticos que pertençam ao período de reconhecimento da despesa. Vale dizer que a base de cálculo e a taxa percentual deverão corresponder a esse mesmo período, sob pena de desatendimento ao princípio da competência.

25. Com efeito, sob o aspecto econômico, os JCP constituem remuneração baseada no tempo em que o capital particular do sócio fica investido na empresa. Esse investimento encontra-se representado pelas contas do patrimônio líquido. Sobre essa base econômica aplica-se a taxa de juros proporcional, pro rata dia. A proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento da deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.

26. Ainda com o propósito de evidenciar as características do registro contábil de uma despesa, cabe também uma breve comparação entre JCP e distribuição de lucros ou dividendos.

27. Na distribuição de dividendos, o respectivo valor integra o saldo de contas do patrimônio líquido, de modo que a pessoa jurídica entrega aos destinatários uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Vale dizer que os lucros existentes no patrimônio líquido, em determinado exercício, podem ser distribuídos em períodos posteriores – a depender de deliberação e de recursos financeiros.

28. Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.

29. Nessa situação, como visto, o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir. Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.

30. Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.

31. Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

33. É verdade que inexiste vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado. [...]

35. Cabe ainda acrescentar que a indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu § 1º da Lei nº 9.249, de 1995. Mesmo que tais dispositivos não contenham vedação expressa ao registro do pagamento de juros relativos a períodos anteriores, sua interpretação deve guardar harmonia com a adoção do regime de competência para fins de reconhecimento de receitas e despesas.

36. Por essa razão, a expressão “observado o regime de competência”, contida no art. 29 da IN SRF nº 11, de 1996, ato normativo integrante da legislação tributária, longe de cuidar de inovação legislativa, possui caráter meramente interpretativo, a tornar evidente que a condição de dedutibilidade aplica-se somente para valores reconhecidos contabilmente como despesa incorrida no período a que corresponda.

37. Pelo exposto, conclui-se, em termos questionados pela consulente, que é vedado deduzir como despesa, na apuração do lucro real referente ao ano-calendário de 2013, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade do ano-calendário de 2008. Dito de forma mais abrangente, é vedado deduzir como despesas, na apuração do lucro real de um exercício, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade relativamente a períodos anteriores.

38. A linha de entendimento aqui transcrita tem seus efeitos estendidos à CSLL, tendo em vista a previsão em vários dispositivos, como o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, [...].

Conclusão

39. Diante do exposto, conclui-se que a observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido. Nessa linha, não é possível deduzir como despesa, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, juros calculados sobre o patrimônio líquido da sociedade relativamente a períodos anteriores àquele em que se reconhece a despesa. (g.n.)

Assim, para fins de apuração do lucro real, não se admite a dedução da despesa financeira de juros sobre o capital próprio calculados com base em contas do patrimônio líquido referentes a exercícios anteriores ao de seu efetivo reconhecimento contábil como despesa, por afronta ao princípio do regime de competência.

Está registrado no Relatório Fiscal, e-fls. 03-13, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

III – DA INDEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO [...]

Conforme a DIPJ (linha 44 da Ficha 6A), verificamos que, no referido ano-calendário, a fiscalizada deduziu como despesa os Juros sobre o Capital Próprio no valor de R\$ 1.831.305,29. [...]

Em relação aos Juros sobre o Capital Próprio, o caput do art. 9º da Lei nº 9.249/95, transcrito a seguir, autoriza a dedução, para fins de determinação do

Lucro Real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente aos sócios a título de remuneração do capital próprio. Ou seja, a dedutibilidade da despesa com Juros sobre o Capital Próprio fica condicionada ao pagamento ou crédito desses juros. [...]

A opção pelo pagamento ou crédito de JCP aos sócios é uma faculdade, que pode ou não ser exercida pela pessoa jurídica. O exercício dessa opção se dá por deliberação da sociedade, sendo que a obrigação correspondente para com os sócios só passa a existir após esta deliberação. Em outras palavras, em relação aos Juros sobre o Capital Próprio, somente haverá despesa incorrida a partir da decisão de adotar essa sistemática de remuneração dos sócios. É neste momento que deve ser registrada na escrituração contábil a obrigação para com os sócios, tendo como contrapartida a despesa financeira decorrente de JCP.

Para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a IN SRF nº 41/98, em seu art. 1º, estabeleceu que considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos JCP, quando a despesa financeira for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida à conta ou subconta do seu passivo exigível, representativo do direito de crédito do sócio.

Assim, pode-se concluir que, enquanto não houver o exercício da opção de pagar ou creditar Juros sobre o Capital Próprio aos sócios, não existe despesa incorrida e nem pode ser efetuado o registro contábil correspondente. Em função disso, o art. 29 da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996 (transcrito abaixo), explicitou que cabe a observância do regime de competência no aproveitamento, para fins fiscais, das despesas com Juros sobre o Capital Próprio. [...]

Através da Solução de Consulta nº 329, de 27 de novembro de 2014, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT), esclareceu, conforme ementa transcrita a seguir, que é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao de seu efetivo reconhecimento como despesa por desatender o regime de competência. [...]

De acordo com as Atas das Reuniões realizadas na sede da fiscalizada, verifica-se que o objetivo das reuniões era para deliberar a respeito do pagamento pela Sociedade de juros sobre as contas do patrimônio líquido. As Atas de reuniões realizadas nos dias 16 de dezembro de 2010 e 21 de novembro de 2011, deliberaram sobre o pagamento relativos aos seguintes períodos e valores:

- a) Ata de 16/dez/2010: para o período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009, no valor bruto de R\$ 708.942,21; e de 1º de janeiro de 2010 a 30 de novembro de 2010, no valor de R\$ 1.026.325,10;
- b) Ata de 21/nov/2011: ratificar a deliberação de 31/12/2010 a respeito do pagamento dos juros para o período de 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010, no valor de R\$ 96.046,72.

Com relação ao pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio ao sócio nº exterior, observa-se que teria ocorrido em 27 de dezembro de 2010, no valor de R\$2.373.595,16, conforme lançamentos contábeis no Razão, conta “02.02.02.01.01 – Juros s/Capital Próprio a Distribuir”, relativamente aos juros dos anos de 2010, 2009 e anteriores.

Para comprovação do pagamento, a empresa apresenta cópia do Registro de Operações de Câmbio, onde a citada importância foi convertida para dólares americanos e enviada à RBS ACQUISITION CORP, sua controladora.

As informações que constam da Tabela nº 2, indicam que os registros a débito da conta de resultado “03.07.02.00.01- Despesas Juros s/Capital Próprio” efetuados no ano-calendário de 2010, referem-se aos juros calculados sobre os saldos de contas do Patrimônio Líquido nos anos-calendário de 2009 e 2010. Cabe lembrar que a Tabela nº 1 foi elaborada a partir dos demonstrativos de cálculo apresentados pela REXNORD, onde a empresa segregou as contas do Patrimônio Líquido utilizadas como base de cálculo para cada um destes anos-calendário.

Ainda que sob o aspecto jurídico se admita a deliberação do pagamento/crédito de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores, cabe a análise da questão também sob a ótica contábil e fiscal.

Sob o aspecto contábil, a obrigação decorrente da decisão de remunerar os sócios com JCP é contabilizada a crédito de contas do passivo, tendo como contrapartida registro a débito de conta de resultado (despesa). É nesse momento que haverá uma despesa incorrida.

Portanto, não há que se falar em despesa de períodos anteriores, mas sim de uma despesa do ano-calendário de 2010. A própria empresa adotou procedimento contábil que corrobora essa conclusão, na medida em que contabilizou o total da remuneração dos sócios como despesa em 2010. Se a fiscalizada considerasse que se trata de despesa de anos anteriores, o valor seria debitado em conta do Patrimônio Líquido (e não de resultado) a título de ajustes de períodos anteriores. Portanto, não é aplicável à presente situação o disposto no art. 248 do RIR/99 (inobservância do regime de competência), na medida em que se trata de despesa do próprio período de apuração (ano-calendário 2010).

Sob o aspecto fiscal, ao concluirmos que se trata de despesa incorrida no ano-calendário de 2010, cabe aplicar as normas tributárias relacionadas aos Juros sobre o Capital Próprio para a admissão da sua dedutibilidade para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Consequentemente, somente são considerados dedutíveis, para fins de apuração base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas financeiras decorrentes de JCP calculados sobre os saldos de contas do Patrimônio Líquido do próprio ano-calendário de 2010, respeitados os limites de dedutibilidade.

Cabe lembrar que a obrigatoriedade da observância do regime de competência na escrituração das despesas é uma regra geral aplicável às empresas tributadas

pelo Lucro Real, em função do disposto no art. 6º do DL nº 1.598/77. Logo, independentemente de ser referenciado em Instrução Normativa, a aplicação do regime de competência é obrigatória, salvo nas situações em que a Lei tributária estabeleça expressamente a aplicabilidade do regime de caixa, o que não é o caso da Lei nº 9.249/95.

Para fins fiscais, por tratar-se de despesa incorrida no ano-calendário de 2010, a sua dedutibilidade fica condicionada à observância dos limites e condições estabelecidos pela Lei nº 9.249/95, regulamentada pela IN SRF nº 11/1996.

Assim, considerando a legislação já citada, demonstramos, na Tabela nº 3, o cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio que a empresa poderia deduzir no ano-calendário de 2010.

Tabela 3 – Demonstrativo dos Juros sobre o Capital Próprio – Fiscalização

Descrição / Ano	Para o ano-calendário de 2010
Patrimônio Líquido	
Capital Social	15.392.644,00
Reserva de Capital	0,00
Lucros Acumulados de Períodos Anteriores	4.020.566,80
Total do Patrimônio Líquido	19.413.210,80
Cálculo dos Juros Valor do Patrimônio Líquido	19.413.210,80
Taxa de juros para o período	6%
Valor dos Juros calculados	1.164.792,65

Em razão do demonstrado na Tabela acima, e tendo em vista os limites de dedutibilidade previstos na legislação, conclui-se que o valor máximo da despesa com Juros sobre o Capital Próprio dedutível é de R\$ 1.164.792,65, que corresponde aos juros calculados sobre os saldos de contas do Patrimônio Líquido no ano-calendário 2010.

Considerando que as despesas contabilizadas a tal título pela REXNORD totalizaram R\$ 1.831.305,29, a quantia de R\$ 666.512,64 é indedutível, e deveria ter sido adicionada ao Lucro Líquido para fins de apuração das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL. [...]

Por fim, cabe esclarecer que, dada a inexistência de saldos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL em 31 de dezembro de 2010, uma vez que todo o saldo de IRPJ e CSLL já fora utilizado na presente DIPJ, deixamos de fazer as compensações que seriam realizadas de praxe. (g.n.)

Cumpre destacar que a observância do regime de competência na escrituração das despesas constitui regra geral aplicável às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, nos termos

do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Assim, a adoção do regime de competência é obrigatória, salvo previsão expressa da legislação tributária autorizando a utilização do regime de caixa.

Em razão dos limites temporais normativos aplicáveis à dedutibilidade da despesa financeira incorrida no ano-calendário de 2010, devem ser observadas as normas tributárias específicas relativas aos juros sobre o capital próprio. Dessa forma, somente são dedutíveis, para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas financeiras correspondentes a juros sobre o capital próprio apuradas com base nos saldos das contas do patrimônio líquido do próprio ano-calendário de 2010, conforme dispõe o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, e a Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27 de novembro de 2014.

Vale mencionar os seguintes precedentes do CARF (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão nº 9101-007.069, de 11.07.2024:

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, consequentemente, 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 JCP's podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCP's 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.

Acórdão nº 9101-004.396, de 11.09.2019:

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 nº 9101-002.697, de 16.03.2017:

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 JCP's podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCP's no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

Acórdão nº 9101-007.280, de 23.01.2025:

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 JCP's podem passar de um exercício para o outro, desde

Acórdão nº 9101-007.398, de 13.08.2025:

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 JCP's podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCP's 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.

A Recorrente informa na Linha 44 da Ficha 6A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do ano-calendário de 2010 o valor de R\$ 1.831.305,29 a título de juros sobre o capital próprio, e-fls. 59-126. O montante máximo dedutível a título de juros sobre o capital próprio corresponde a R\$1.164.792,65, valor este calculado sobre os saldos das contas do patrimônio líquido relativos ao ano-calendário de 2010. Considerando que a Recorrente registrou despesas dessa natureza no

montante total de R\$1.831.305,29, verifica-se que a quantia de R\$666.512,64 (R\$1.831.305,29 - R\$1.164.792,65) é indedutível, razão pela qual deve ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

O pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio ao acionista ou sócio constitui faculdade prevista em lei, cuja utilização deve observar o regime de competência. Assim, não se admite a deliberação de juros sobre o capital próprio relativamente a exercícios anteriores ao da deliberação, uma vez que os princípios contábeis, a legislação tributária e as normas societárias afastam tal possibilidade, seja pela violação ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em período diverso daquele em que foram efetivamente geradas.

As despesas com juros sobre o capital próprio devem guardar correspondência com as receitas que compõem o resultado do respectivo período de apuração, estando vinculadas à utilização, pela sociedade, do capital disponibilizado pelos sócios durante o período em que esse capital permaneceu investido na empresa. A aplicação da taxa de juros definida para determinado período, proporcionalmente ao número de dias em que o capital dos sócios permaneceu à disposição da pessoa jurídica, constitui elemento essencial para a identificação do período de competência da despesa financeira e, conseqüentemente, para seu adequado reconhecimento contábil. Afastada está a possibilidade de contas de resultado, sejam elas de receita ou de despesa, manterem saldos para exercícios futuros. Encerrado o período de apuração e determinado o resultado, as contas de receita e despesa são extintas, permanecendo apenas os saldos das contas patrimoniais.

Os juros sobre o capital próprio somente podem produzir efeitos em período posterior quando a despesa tiver sido regularmente incorrida e escriturada no período correspondente, com o respectivo reconhecimento do passivo. Resta afastada a mera inexistência contábil quanto ao período de reconhecimento de receita ou despesa, tampouco de simples aproveitamento extemporâneo de despesa efetivamente existente. O que se pretende é constituir, no período objeto da autuação, as despesas de juros relativas a exercícios anteriores, vinculadas à remuneração do capital dos sócios disponibilizado à Recorrente em períodos já encerrados e correlacionadas às receitas e resultados daqueles anos-calendário. Tal procedimento não encontra amparo na sistemática contábil e tributária, por afrontar não apenas o regime de competência, mas a própria lógica de apuração dos resultados empresariais.

Está registrado no Acórdão da 3ª Turma da DRJ/08 nº 108-002.791, de 24.09.2020, e-fls. 343-375, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

Como relatado, a defesa apresentada pela Impugnante centra-se na possibilidade de dedução extemporânea dos Juros sobre o Capital Próprio – JCP. Das razões expostas, entende que, qualquer que seja a natureza jurídica dos JCP, o efeito fiscal de seu pagamento extemporâneo permanece o mesmo e, mesmo

considerando unicamente aspecto fiscal e contábil, há que se considerar ainda o efeito de postergação que não foi observado pelo Fisco.

Em seguida, a Impugnante defendeu a exclusão dos juros sobre a multa de ofício lançada, por ausência de previsão legal nesse sentido.

DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – JCP

Sobre a questão aqui tratada, é conveniente, de início, apresentar as normas aplicáveis ao caso. À época da ocorrência dos fatos, aplicavam-se o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, os arts. 29 a 31 da Instrução Normativa nº 11/1996 e os arts. 1º a 4º da Instrução Normativa nº 41/1998: [...].

IN SRF 11/96 Juros Sobre o Capital Próprio Art. 29. [...] Art. 30. [...].

IN SRF 41/98 Art. 1º [...].

Das normas cujos textos acima transcrevemos, as quais os julgadores das Delegacias de Julgamento da RFB devem observância, podemos de pronto retirar as seguintes conclusões: (i) a legislação tributária que trata da natureza jurídica conferida aos valores pagos a título de juros sobre capital próprio a qualifica como despesa financeira; (ii) os valores sujeitam-se ao regime de competência.

Portanto, para fins de apuração, pelo Lucro Real, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores pagos a título de JCP constituem despesa financeira sujeitas ao regime de competência.

Também deve ser destacado que há limite estipulado para a dedução dos JCP. Tal limite é calculado com base no saldo de contas patrimoniais a cada encerramento de período de apuração. Esse fato corrobora o entendimento de que os JCP são despesas incorridas até o encerramento do período de apuração.

Pensar de modo contrário, ou seja, que seria possível a apropriação da despesa com JCP incorrida em período posterior, implicaria na violação do regime de competência, regra essa reconhecida em diversas normas jurídicas, como nos arts. 175, 176, 177, 186 e 187 da Lei nº 6.404/1976:

Lei nº 6.404/1976 Art. 175 [...] Art. 176 [...] Art. 177 [...] 186 [...] 187 [...].

Conforme se verifica, as únicas hipóteses admissíveis de apropriação de despesa referente à exercício social (período de apuração) anterior já encerrado seriam a mudança de critério contábil ou a retificação de erro imputável àquele exercício anterior e que não possa ser atribuído a fato subsequente.

Dessa forma, conclui-se não ser possível a dedução de despesa a título de remuneração de JCP para valores que se refiram a anos-calendário pretéritos, sob pena de violação do regime de competência.

Ao tempo da autuação, a então vigente Instrução Normativa RFB nº 1.515/2014 (revogada pela atual IN RFB nº 1.700/2017) manteve o entendimento exposto, assim tratando da questão: Art. 28 [...]

A atual IN RFB nº 1.700/2017 manteve igualmente o teor das anteriores.

Citamos ainda, pela clareza apresentada, a Solução de Consulta – SC Cosit nº 329/2014, [...].

Em decorrência de todo o exposto, entendo correta a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal, mantendo-se o crédito tributário conforme lançado. [...]

CONCLUSÃO

De todo o exposto, voto pela improcedência da impugnação apresentada e pela manutenção do crédito tributário lançado.

Assim sendo, o Acórdão da 3ª Turma da DRJ/08 nº 108-002.791, de 24.09.2020, e-fls. 343-375, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, a totalidade das divergências não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural das razões recursais. Por conseguinte, não cabe razão à Recorrente.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas

reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravio em Recurso Especial nº 2554882/SP) (STJ, AREsp 2554882/SP, 2024).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).]

Lançamento Reflexo

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva