



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11080.726185/2014-63
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.213 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2017
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente DANA INDÚSTRIAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flavio Franco Correa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 939/957) interposto por DANA INDÚSTRIAS LTDA. ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-002.264 (e-fls. 915/923), pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/08/2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 697/731), relativa aos anos-calendário de 2011 e 2012, discorre sobre glosa de despesas decorrentes do pagamento de juros sobre capital próprio.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 736/765), que foi julgada improcedente (e-fls. 833/848) pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 856/887), no qual foi dado provimento (e-fls. 915/923) pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF).

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 939/957), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 1009/1029. Foram apresentadas contrarrazões pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") às e-fls. 1031/1037.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação que foi julgada **improcedente** pela 1ª Turma da DRJ/Curitiba, nos termos do Acórdão nº 06-50.011, da sessão de 14/11/2014, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. VARIAÇÃO PRO RATA DIA DA TJLP. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

A pessoa jurídica pode deduzir, na determinação do lucro real, o valor dos juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido com base na

variação pro rata dia da TJLP; o encargo dedutível com juros remuneratórios do capital fica limitado ao maior entre os seguintes valores: (i) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou (II) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO. REGIME DE COMPETÊNCIA E CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

O pagamento ou crédito de juros sobre o 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 o 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

DECORRÊNCIA. CSLL.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 856/887) pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 09/08/2016, decidiu no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, por meio do Acórdão nº 1402-002.264, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

LANÇAMENTO REFLEXO. APLICAÇÃO DO RESULTADO.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade descrita e analisada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011, 2012

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial. Discorre que durante os períodos de apuração de 2011 e 2012 distribuiu lucros para seus sócios mediante o pagamento de juros sobre capital próprio (JCP), calculados sobre o Patrimônio Líquido dos anos de 2006 a 2008 e relativos aos períodos de apuração de 2011 e 2012, procedimento contestado pela autoridade fiscal, que entendeu que as despesas com JCP só poderiam ser consideradas dedutíveis se apuradas e deduzidas no mesmo exercício fiscal. Protesta que não há previsão legal para determinação do momento da dedutibilidade do JCP. Sob o enfoque societário, discorre que conforme Deliberação CVM 207/96 os JCP seriam uma espécie de dividendos por decorrerem do capital investido pelos sócios, sendo instituto de natureza híbrida, vez que (a) representam remuneração pela indisponibilidade do capital, reduzindo a renda da empresa investida tal qual despesa financeira; (b) tem remuneração condicionada à existência de lucro e (c) é revestida de caráter societário pois guarda equivalência com dividendos quando se baseia em investimento de capital e não em contrato de empréstimo. Entende que para efeitos de IRPJ e CSLL o pagamento de JCP recebe tratamento fiscal de despesa financeira, idêntico ao tratamento dos juros sobre capital de terceiros. Não concorda com a decisão recorrida que entendeu que teria havido ofensa ao regime de competência, porque o registro dos efeitos financeiros do JCP é aquele em que ocorre a deliberação dos sócios ou acionistas pelo seu creditamento ou pagamento, e a sociedade assume a obrigação no momento da deliberação, que é o ato jurídico que estabelece a obrigação de pagar os juros sobre capital próprio. Assim, enquanto não ocorrer tal deliberação, não haveria que se falar em surgimento da despesa, e, logicamente, não haveria dedutibilidade de encargo. Registra que nas deliberações das assembleias dos anos de 2006, 2007 e 2008 não houve qualquer deliberação negativa sobre a distribuição do JCP, e que, portanto, não haveria nenhum óbice para as assembleias de 2011 e 2012 deliberarem sobre o assunto. Assevera que os requisitos para dedução foram totalmente respeitados, conforme o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, e que ainda que tivesse ocorrido inexatidão quanto ao período de escrituração, só caberia glosa se houvesse postergação do pagamento do imposto, o que não teria ocorrido no caso dos autos. Aduz que, caso mantidas as autuações, caberiam ser descontados do valor dos lançamentos o IRRF recolhido pela empresa em valor proporcional ao glosado. Requer pela reforma dos lançamentos fiscais, por não haver qualquer impedimento legal para dedução dos JCP pagos sobre o PL e porque a glosa não

configurou qualquer postergação de pagamento de tributos, e subsidiariamente, se mantidas as autuações, pelo aproveitamento dos valores de IRRF e alternativamente pela remessa dos autos à turma de origem para que se manifeste sobre todos os documentos juntados nos autos e aspectos introduzidos pela IN RFB nº 1.515, de 2014.

O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1009/1029).

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1031/1037), no qual requer pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1009/1029, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** do Recurso Especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

A matéria devolvida para o Colegiado consiste na possibilidade de se deduzir pagamentos de juros sobre capital próprio decorrentes de exercícios anteriores ao ano em que realizada a deliberação.

O assunto já foi enfrentado pelo Colegiado, em recentes julgamentos. Vale citar os Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067 (os últimos quatro na sessão de setembro de 2017).

Transcrevo o voto da Conselheira Adriana Gomes Rego, proferido no Acórdão nº 9101-003.066, cujos fundamentos adoto como razões para decidir.

Juros sobre Capital Próprio Períodos Anteriores

A discussão cinge-se à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, tão somente os juros sobre o capital próprio (JCP) calculados sobre os valores das contas do patrimônio líquido no exercício social correspondente ao ano-calendário

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

em questão (entendimento da Fiscalização) ou também em relação a exercícios sociais anteriores (entendimento da Contribuinte).

(...)

Como resta evidente pelos próprios precedentes trazidos pela Fazenda e pela Contribuinte, a matéria não se encontra pacificada no âmbito do CARF.

As decisões mais recentes desta 1ª Turma da CSRF, no entanto, vão no sentido da indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos. Com efeito, na sessão de 20 de janeiro de 2016, foram prolatados três acórdãos (de nºs 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182), todos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo nessa linha. Em todas essas votações, meu voto acompanhou o Relator, por entender que:

a) os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido;

b) por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso desse capital);

c) por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e

d) por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período.

Já na sessão de 1º de março de 2016, um processo de minha relatoria foi a julgamento, tendo esta Turma decidido que não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (acórdão nº 9101002.248).

Nesse contexto, traz-se para o presente caso os argumentos expendidos na decisão em questão, dirimidas eventuais diferenças.

Em primeiro lugar, registre-se presente o fato de que a Lei nº 9.249/1995 visou estimular o investimento de capital nas empresas e desestimular o financiamento das atividades operacionais, mediante empréstimos, que caracterizavam uma subcapitalização.

Constata-se, também, que a lei não mencionou o momento em que tais juros devem ser pagos. Contudo, vislumbra-se isso desnecessário, porque se a norma estabelece limites para fins de dedução do lucro real, é porque estamos falando de uma despesa contábil, que tem limites de dedutibilidade para fins de lucro real.

Por oportuno, transcreve-se trecho do acórdão nº 1102-000.934, de 8 de outubro de 2013, da lavra do ex-Conselheiro José Evande Carvalho Araújo:

Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do

patrimônio líquido, está se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real.

Apesar de a doutrina afirmar que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem.

Não é razoável se entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores. Isso seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano-calendário anterior. (Grifei)

Antes da deliberação para o pagamento dos JCP não há que se falar em direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento, nem em despesa incorrida. De fato, a despesa só surge após deliberação acerca do pagamento ou do creditamento dos juros e da sua correspondente contabilização.

Correto o Ilustre relator do acórdão recorrido quando afirma que para os exercícios pretéritos, não tendo havido pagamento da despesa ou apropriação da obrigação para pagar aos sócios em conta de passivo, não há que se falar em despesa incorrida.

Todavia, resta equivocado quando declara ser descabida menção à inobservância do regime de competência, posto que não houve despesa incorrida. Há inobservância ao regime de competência quando em 2010, a contribuinte apropria uma despesa, cujos fatos geradores ocorreram entre 1998 a 2009.

Neste sentido, trago à colação a lição de Hiromi Higuchi (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 127.):

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 o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento. (Grifei)

E também os ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho ²:

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.

E é aqui que reside a questão: o momento que em o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício. Como após a apuração do lucro, não há que se falar mais em pagamento ou reconhecimento da obrigação referentes às despesas de juros sobre o capital próprio, relativamente aos anos-calendário de 1998 a 2009, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio; daí porque o “período-base correspondente”, como dito, necessariamente precisa ser o de apuração do lucro.

No presente processo, em relação aos anos-calendário 1998 a 2009, para os quais a deliberação para pagamento de JCP só ocorreu em dezembro de 2010, e não foi constituída a obrigação de pagar os JCP correspondentes nos AC 1998 a 2009, não há que se falar em dessas despesas incorridas.

Poder-se-ia argumentar que a lei autoriza o cálculo de JCP sobre os lucros acumulados de anos anteriores; contudo, a menção aos lucros acumulados trazida pela Lei nº 9.249, de 1995, diz respeito tão somente a um dos limites para fins de dedutibilidade do lucro real, senão vejamos:

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

² (Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 10/07/2017, às 15h58min)

líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP.

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

Neste sentido também entendeu a Conselheira Edeli Pereira Bessa, por meio do Acórdão nº 1101-000.904, de 12 de junho de 2013:

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.

Inadmissível, assim, a redução dos lucros apurados no ano-calendário 2005 em razão de juros decorrentes da utilização de capital próprio em período de apuração distinto daquele ao qual se refere os lucros que se pretendeu destinar à remuneração de capital. (Grifei)

Além disso, o fato de o Conselho de Administração deliberar em dezembro/2010 acerca do pagamento de juros sobre o capital, que poderia ter sido deliberado em exercícios passados, não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

A imputação dessa despesa só poderia ser efetivada com retificação do balanço, e esta retificação só tem previsão nas hipóteses de ocorrência de erro, dolo ou simulação, o que não é o caso.

Para se considerar a despesa como efetivamente incorrida, são necessários dois requisitos: i) a deliberação acerca do pagamento ou creditamento dos JCP e ii) a devida contabilização do pagamento da despesa ou da apropriação da obrigação em conta de passivo.

Dessa forma, a deliberação em reunião do Conselho de Administração para creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores (1998 a 2009) não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se discute que a deliberação, nos termos do art. 37 do Estatuto Social da autuada, é uma faculdade. O ponto é que essa faculdade precisa ser exercida no momento da apuração do lucro, por se estar tratando de uma despesa da pessoa jurídica. É uma faculdade do Conselho de Administração deliberar sobre pagamento de JCP em 2010, poderia não tê-lo feito. Mas ao decidir fazer uso desta faculdade, a deliberação só pode abranger o pagamento de JCP sobre o patrimônio líquido existente ao final do ano-calendário de 2010, não podendo criar despesas para períodos de apuração já encerrados.

De fato, a análise dos requisitos de dedutibilidade não pode ficar restrita à possibilidade de pagamento posterior dos juros do capital próprio, sob pena de se concluir, equivocadamente, que a legislação estipulou o regime de caixa para seu reconhecimento. Se a lei silencia, o regime a ser adotado é o de competência, estabelecido no art.177 da Lei nº 6.404/76 como regra geral, verbis:

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

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

Ou seja, a Lei nº 6.404/76 adotou o regime de competência como regra geral, devendo o regime de caixa ser aplicado excepcionalmente, para isso, deve estar previsto expressamente em lei. Nesse mesmo sentido, a citada lei, em seu art.187, que trata da demonstração do Resultado do Exercício, vincula as despesas, custos e encargos às receitas correspondentes do mesmo exercício, verbis:

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

(...)

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

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

Tem-se ainda a Instrução Normativa SRF nº 11/96, que em seu artigo 29 disciplina a possibilidade de dedução de juros sobre capital próprio, e ratifica a interpretação da Lei nº 6.404/76, verbis:

Juros Sobre Capital Próprio

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser

deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração de capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. (Grifei)

A contribuinte invoca o mesmo normativo (art.29 da IN SRF nº 11/96) para declarar que respeitou o regime de competência, na medida em que só se pode cogitar da existência da despesa relativa ao JCP no momento em que o pagamento se torna obrigatório para a pessoa jurídica, e que essa obrigatoriedade só surgiu após a deliberação do Conselho de Administração em dezembro de 2010.

Conforme já mencionado, tal entendimento não tem cabimento, uma vez que a inobservância ao regime de competência decorre do fato de a contribuinte tentar apropriar despesas, em descompasso com as receitas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram.

A matéria também se encontra regulamentada na IN SRF nº 41/98, nos seguintes termos:

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. (Grifei)

O normativo acima esclarece que é possível o pagamento posterior de juros sobre capital próprio, mas desde que a despesa tenha sido reconhecida e devidamente registrada no ano-calendário correspondente ao que foi utilizado para cômputo do JCP, em contrapartida à conta do passivo, que represente a obrigação perante os sócios para pagamento futuro. No caso em tela, a contribuinte manteve uma planilha de JCP acumulados à margem da contabilidade da empresa.

(...)

Resta claro, assim, que a legislação adota como regra geral o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas. As exceções devem vir explícitas na lei. Contudo, a Lei nº 9.249/95 não tratou de excepcionar a regra geral, razão pela qual seria um contrassenso, calcular os JCP com base no patrimônio líquido de um determinado ano-calendário, e apropriar essa despesa em um ano-calendário distinto daquele que serviu como parâmetro para o cálculo dos JCP.

Antes, é preciso compreender os juros sobre capital próprio como destinação do lucro formado a partir da aplicação do capital dos sócios, e uma destinação opcional, em substituição à distribuição de lucros, consoante expressa o art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP seja "imputado ao valor dos dividendos" obrigatórios, "de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo" da retenção na fonte prevista no §2º daquele dispositivo.

Ressalte-se que o caput do art. 9º permite a dedução, para efeitos da apuração do lucro real, dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Por óbvio que o capital próprio a ser remunerado por juros ao final de cada ano é o capital dos sócios ou acionistas *naquele ano-calendário*.

Esse aspecto da legislação precisa ser observado, porque leva ao seguinte questionamento: ocorrendo a deliberação acerca do pagamento de JCP em 2010, referente a anos-calendários anteriores (1998 a 2009), os sócios/acionistas que receberam a remuneração dos juros foram individualizadamente aqueles constantes do quadro societário/acionistas de 1998 a 2009? Ou foram os sócios/acionistas existentes em 2010? Poderia a Conselho de Administração em 2010 rever as decisões tomadas pelos sócios/acionistas anteriores?

Observe-se, portanto, que se a contribuinte delibera em 2010 o pagamento de JCP dos anos-calendários 1998 a 2009, os sócios a serem remunerados deveriam ser aqueles constantes do quadro societário nos respectivos anos-calendários sobre o qual se calcula os JCP, não os sócios existentes em 2010, sob pena de não se estar a remunerar o capital próprio, mas o capital de outrem. Certamente não é isso o que acontece. O Conselho de Administração não ia decidir, no presente, remunerar sócios/acionistas que não mais fazem parte da sociedade, quando poderia remunerar os sócios/acionistas atuais através de dividendos.

Remunerar os sócios atuais com juros sobre um capital de anos-calendários pretéritos, seria desvirtuar completamente o instituto do juros sobre capital próprio, pois estar-se-ia a remunerar um capital que pertencia a outrem, logo, não haveria remuneração de capital próprio dos sócios.

Por todo exposto, tem-se que as despesas com JCP somente podem incorrer, no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas (geradas com o uso do capital que os JCP remuneram) se produzem, formando o resultado daquele exercício. Ressalto que despesas incorridas são aquelas efetivamente pagas ou apropriadas contabilmente como obrigação em conta de passivo.

Não tendo incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-las na apuração do lucro real de exercício posterior. É dizer, não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Resta evidente, portanto, a impossibilidade de, nos anos-calendário de 2011 e 2012, deduzir-se de despesas relativas a pagamentos de JCP atinentes aos anos-calendário de 2006 a 2008.

Tampouco há que se falar em postergação, vez que a despesa deixa de ser dedutível porque não observou o período de competência e também porque não foi reconhecida nas correspondentes assembléias dos acionistas realizada nos anos de 2006 a 2008.

E, não tendo sido objeto de reconhecimento no momento correto (2006 a 2008), conforme previsto na legislação, não há que se falar em antecipação de despesa. Da mesma maneira, a partir do momento em que foi reconhecida em um momento posterior (2011 e 2012), sem previsão legal, consumou-se uma despesa indevida, sem dedutibilidade, que provocou a redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, razão pela qual se mostra imperiosa a glosa do dispêndio.

Nesse contexto, sem reparos o procedimento da autoridade fiscal, ao glosar despesa de juros sobre capital próprio cujo pagamento refere-se a períodos pretéritos, vez que não goza de dedutibilidade.

Discorre ainda a Contribuinte nos pedidos sobre aproveitamento de IRRF pago em medida proporcional aos valores glosados pela Fiscalização, e por remessa dos autos à turma de origem para que se manifeste sobre todos os documentos juntados nos autos e aspectos introduzidos pela IN RFB nº 1.515, de 2014.

Cabe esclarecer as matérias a serem apreciadas pelo presente Colegiado devem ter sido objeto de **divergência** na interpretação da legislação tributária, requisito de admissibilidade previsto no art. 67, Anexo II do RICARF.

Apreciação de documentação, tanto para fins de compensação do imposto de renda retido na fonte, quanto para apreciar eventual incidência em ato normativo, deveria ter sido oposta em momento processual anterior, conforme legislação processual, sob pena de transformar o contencioso administrativo em um procedimento dialético sem fim.

Nesse sentido, eventual interpretação a respeito da possibilidade de aproveitamento de imposto de renda retido na fonte e manifestação sobre documentos juntados aos autos em face de dispositivo normativo, deveria estar acompanhada de acórdão paradigma apto a demonstrar entendimento divergente com a decisão recorrida, o que não é o caso dos autos.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura