



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12898.002420/2009-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-005.896 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de setembro de 2021  
**Recorrente** HEMISFERIO SUL PARTICIPACOES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP.

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira, Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Barbara Santos Guedes (suplente convocada).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro – (RJ) que julgou improcedente em parte a Impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude das exigências fiscais dos seguintes tributos relativos ao ano-calendário de 2006:

	Principal	Juros de Mora *	Multa	Total
IRPJ	311.985,67	95.966,79	233.989,25	641.941,71
CSLL	114.432,07	35.199,30	85.824,05	235.455,42
			<b>TOTAL</b>	<b>877.397,13</b>

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 47/49, foram feitas as seguintes constatações:

- com base na escrituração e nos elementos apresentados, ficou constatado o excesso de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio.

- foi desconsiderado o limite legal da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, calculado sobre o Patrimônio Líquido, limitado a variação "pro rata dia" da TJLP; e, ainda, este limite fica condicionado à existência de saldos de Lucros Acumulados de períodos anteriores, em montante superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, ou, o que for maior, de 50% do Lucro Líquido do período de apuração após a dedução da CSLL e antes da provisão para IRPJ e da dedução dos referidos juros. limites apurados:

a) limite sobre os saldos de lucros acumulados de períodos anteriores: R\$ 1.045.850,37.

b) limite de 50% calculado sobre o lucro do período — R\$ 5.846.922,71

c) valor deduzido — R\$ 7.118.390,16

d) excesso de dedução (diferença entre c e b), reduzindo indevidamente o Lucro Líquido, base de cálculo do IRPJ e CSLL = R\$ 1.271.467,45.

Enquadramento Legal: artigo 9º da Lei nº 9.249/95, com redação dada pelo artigo 78 da Lei nº 9.430/96; art. 249, inciso I e art. 347, do RIR199.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 18/01/2010, fls. 69/78, alegando em síntese:

- a) é controlada pela sociedade Hemisfério Norte S.A., com sede na Holanda, e é acionista da Medidata Informática S.A., com sede no Brasil.
- b) em 2005, recebeu da Medidata os Juros sobre o Capital Próprio no valor de R\$ 4.316.404,88, creditando o mesmo valor para Hemisfério Norte S.A., observados os limites de dedutibilidade dos referidos juros, remunerando sua controladora e, conseqüentemente, anulando os efeitos fiscais decorrentes do creditamento de JCP em seu favor.
- c) em 2006, recebeu da Medidata os Juros sobre o Capital Próprio no valor de R\$ 4.171.418,17, e creditou JCP para Hemisfério Norte o valor de R\$ 2.801.985,28.
- d) se equivocou no preenchimento da DIPJ/2006, não declarando corretamente os valores recebidos e os creditados a título de JCP (ambos no valor de R\$ 4.316.404,88); apresentou declaração retificadora em 28/08/2009.
- e) declarou os valores recebidos JCP dos dois anos (2005 e 2006), na DIPJ/2007, informando R\$ 8.487.832,61 (R\$ 4.316.404,88 + R\$ 4.171.418,17) na Linha 20 da Ficha 06, e os valores creditados dos dois anos (2005 e 2006), informando R\$ 7.118.390,16 (R\$ 4.316.404,88 + R\$ 2.801.985,28) na linha 32 da Ficha 06.
- f) não saneou este erro tendo em vista o procedimento fiscal.
- g) o excesso de dedução do JCP, passível de ser adicionado no Lucro Líquido, é argumento que não se sustenta.
- h) limite de dedutibilidade correspondente a 50% do lucro do exercício: (i) Lucro do exercício antes do IRPJ e da Dedução dos JCP = R\$ 7.377.440,54 ( R\$ 4.575.455,26 + R\$ 2.801.985,28); (ii) Limite = R\$ 3.688.720,27 ( R\$ 7.377.440,54 \* 50%) JCP (ano-calendário de 2006) = R\$ 2.801.985,28 inferior ao limite acima.
- i) nem se diga que, em decorrência do equívoco no preenchimento da DIPJ/2007, poderia ter havido excesso de remuneração de juros sobre o capital próprio, passível de ser adicionado nas determinações do IRPJ e CSLL, pois meros equívocos no preenchimento não pode ter o condão de dar azo às exações em debate.
- j) reiteradas decisões no sentido de que meros erros de preenchimento devem ser superados mediante retificação, nos termos do artigo 147 do CTN, e do Princípio da Verdade Material.
- k) assim, o cancelamento do auto de infração é medida de justiça, com a retificação de ofício da DIPJ/2007, na forma do artigo 147, §2º do CTN.

- l) a autoridade fiscal efetuou os cálculos do IRPJ e CSLL sem recompor as bases de cálculo, deixando de considerar os valores informados na DIPJ/2007, e os prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores.
- m) recalculando, seria apurado saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 124.110,37 e CSLL a pagar no valor de R\$ 80.102,45.
- n) requer o cancelamento da autuação, e a retificação de ofício da DIPJ/2007.

O Acórdão ora Recorrido (12-41.722 – 7ª Turma da DRJ/RJ1) recebeu a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2006

Ementa:

**ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO - LIMITE DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS A TÍTULO DE PAGAMENTO DE JUROS SOBRE O CAPITAL**  
– O limite, para fins de dedutibilidade, como despesa financeira, do valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, a título de remuneração do capital próprio, será de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LIMITAÇÃO** - O prejuízo fiscal poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

**CSLL - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CALCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES**

A compensação de base de cálculo negativa deve se limitar ao valor equivalente a 30% do lucro líquido ajustado.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, segundo entendimento da Turma “quanto à compensação com os prejuízos e bases de cálculo negativa dos períodos anteriores, da análise da DIPJ/2007, constata-se que a autuada fez esta opção prevista no artigo 15 da Lei n.º 9.065/95 (IRPJ) e no artigo 58 da Lei n.º 8.981/95 (CSLL). Verifica-se, ainda, que há saldo de prejuízo e base de cálculo negativa suficientes para compensação da base tributária no limite de 30%, e redução dos tributos

lançados neste auto de infração, conforme pesquisa no sistema SAPLI, fls. 148/152, utilizado para controle destes valores”.

Outrossim, a DRJ também entendeu que, muito embora o alegado erro na DIPJ 2007 tenha ocorrido, ele beneficiou a recorrente na medida em que aumentou o limite de dedução de despesas a título de pagamento de JCP.

Ademais, em que pese tenha dado parcial provimento para abater os prejuízos fiscais até o limite de 30%, indeferiu o pleito de abatimento do IRRF pago no exercício vez que ele compôs o saldo negativo e foi utilizado para fins de compensações com débitos do próprio contribuinte.

Ciente da decisão do Acórdão, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário em (fls. 219), em que basicamente reafirma seus argumentos de impugnação, alegando em síntese:

- a) Aduz que “apesar de ter acertado referido equívoco em sua contabilidade, o mesmo não ocorreu, tempestivamente, em relação à DIPJ/2007, que foi preenchida com valores de JCP referentes aos anos calendário de 2005 e 2006, sendo que indubitavelmente os valores correspondentes ao ano calendário de 2005 compõem o resultado daquele ano, acima demonstrado e devidamente contabilizado como ajuste de exercício anterior no ano calendário de 2006”.
- b) Ademais, para comprovar ainda mais os valores referentes ao ano calendário de 2005, a Recorrente traz aos autos a correspondente Ata de Reunião de Sócios (doc.03) que deliberou, em março de 2006, o pagamento dos juros sobre o capital próprio calculados com base nos valores do ano calendário de 2005, devidamente registrada na Junta Comeria! em 17 de março de 2006 e o correspondente contrato de câmbio que comprova o efetivo pagamento do valor.
- c) Afirma que verifica-se que o único argumento da D. DRJ para considerar ter havido excesso de remuneração de Juros sobre o Capital Próprio, passível de ser adicionado nas determinações do IRPJ e da CSLL, decorre, única e exclusivamente, de mero erro no preenchimento da declaração de Imposto de Renda.
- d) Aduz que Autoridade Fiscal formalizou as exigências de IRPJ e CSLL sobre o valor tido como indedutível, qual seja, a importância de R\$ 1.271.467,45, sem recompor as correspondentes bases de cálculo com a utilização de prejuízos fiscais e bases negativas de períodos anteriores, bem como desconsiderando o Imposto de Renda Retido na Fonte no período.
- e) Diz que resta demonstrado que improcede a recomposição realizada, em razão de ter sido feita apenas parcialmente e, para sua plenitude, devem ser considerados os prejuízos fiscais e as bases de cálculo negativas de CSLL de períodos anteriores, como também todas as retenções suportadas no

período por corresponderem, por expressa previsão legal, a recolhimentos antecipados do montante apurado como devido no período.

- f) Requereu que seja reformado, com o conseqüente cancelamento da parcela mantida do auto de infração em debate, mediante a retificação de ofício da DIPJ/2007 (ano calendário 2006) pelos motivos apresentados e que estão cabalmente provados pelos documentos ora acostados, ou, caso assim não se entenda o que se admite apenas pela eventualidade, seja ao menos efetuada a correta recomposição da apuração do IRPJ devido, considerando-se, para tanto, os valores retidos na fonte no ano calendário de 2006.

É o relato do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Da análise do recurso, é possível depreender que, na prática, a Recorrente apenas reitera e repisa os argumentos já enfrentados pela DRJ.

O único argumento complementar trazido em sede de recurso está no reforço de que a autuada teria creditado ao seu sócio o montante de R\$ 4.316.404,88 no ano-calendário de 2005 e R\$ 2.801.985,28 no ano calendário de 2006, isto em razão do entendimento da DRJ de que tais valores não teriam sido comprovados através de documentação hábil.

Bom, da análise das razões recursais e da própria decisão recorrida resta incontroverso o fato de que o contribuinte, de fato, cometeu um erro na sua DIPJ/2007 na medida em que declarou o recebimento de rendimentos a título de JCP da Mediadata Informática S.A, e declarou no exercício o recebimento dos valores correspondentes aos anos de 2005 e 2006, no total de R\$ 8.487.832,61.

Outrossim, em diálogo com a decisão recorrida entendo que o contribuinte trouxe aos autos a comprovação dos pagamentos de JCP feitos à sua controladora. Entretanto, mesmo sendo esse um dos fundamentos que levaram a DRJ a não acolher a manifestação de

inconformidade, mesmo com a prova feita pelo contribuinte neste momento, o fato dele ter repassado os referidos dividendos não torna o lançamento insubsistente.

Isto porque, aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa dos juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP. Esse é o entendimento que majoritariamente tem sido adotado por esta TO.

Ressalto que em recente julgamento realizado no mês de fevereiro/20, em assunto semelhante, esta TO por maioria adotou esse entendimento ao dar provimento a um recurso de ofício. Trata-se do Acórdão n. 1401-004.201 de Relatoria do Nobre colega Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, julgado em 11/02/2020, e que recebeu, na parte que interessa, a seguinte ementa:

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.**

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;

A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência.

Ressalte-se que este Relator acompanhou o voto proferido no referido julgamento, e não tendo mudado meu entendimento até então, por consequência lógica adotarei a mesma posição, e peço vênias para citar o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Carlos André Soares Nogueira no que interessa para o presente processo:

Todavia, penso que a decisão de primeira instância deve ser reformada, em atenção ao recurso de ofício, restabelecendo-se o lançamento de ofício conforme efetuado pela autoridade administrativa.

Explico.

**Diferentemente da forma como foi tratada pela DRJ, a matéria sob exame não se subsume à hipótese de inobservância do regime de competência, mas de impossibilidade jurídica de destinação a posteriori dos lucros de 2012 para pagamento de Juros sobre Capital Próprio em 2013.**

É o que se extrai da ementa do Acórdão n.º 1101-000.904, de 12/06/2013, no qual a 1ª Turma da 1ª Câmara do CARF negou, por unanimidade, a dedutibilidade de JCP em situação similar, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. **Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.** (grifei)

Do primoroso voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, destaco os seguintes trechos, cujas razões adoto neste voto:

Os julgados administrativos contrários à tese defendida pela recorrente fundamentam-se em doutrina que classifica o registro dos juros sobre capital próprio como opcional, de modo a limitar os efeitos da deliberação de crédito/pagamento ao período de apuração no qual auferidos os lucros distribuídos.

Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi *et alli* em *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), 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” (grifos acrescidos).

À semelhança do que disse a Fiscalização, o referido autor assevera que a apropriação tardia prova a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio (*Op. cit.*, p. 131). No mesmo sentido é a manifestação de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240-242):

*A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.*

*De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa esfera*

*as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico.*

*Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.*

**Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.**

*O art. 29 da Instrução Normativa n.º 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.*

*Pois bem, o “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei.*

*Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em cash basis e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.*

*Tanto a Lei n.º 9.249/95, quanto a Lei n.º 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei n.º 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis n.ºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.*

*Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa n.º 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis n.ºs. 9.249/95 e 9.430/96.*

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

*A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas.*

*O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.*

*Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. **Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.***

O Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães bem sintetiza as conclusões extraídas deste texto, no voto condutor do Acórdão n.º 130200.465:

*Do referido texto, que acolho por inteiro, ressalto as seguintes conclusões:*

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

**8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;**

*9. a Instrução Normativa n.º 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.*

A caracterização do registro de juros sobre o capital próprio como faculdade ou opção é aspecto que envolve, também, a definição de sua natureza. Luís Eduardo Schoueri, em seu artigo Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da "Nova Contabilidade" (in Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), 3o volume, Editora Dialética, São Paulo: 2012, p. 169/193), aborda a criação desta dedução em contexto que facilita a compreensão de sua natureza:

*Os juros sobre o capital próprio devem ser inseridos em contexto mais amplo, tendo em vista que acompanharam a isenção de dividendos. Sob tal perspectiva, parece possível ver nos juros sobre capital próprio uma criativa solução do legislador brasileiro para enfrentar a prática da subcapitalização, ou thin capitalization.*

*Tal prática, que se mostrou corrente em países nos quais a distribuição de dividendos é tributada, consiste em os sócios de determinada sociedade, em vez de aportarem seus investimentos no capital social da referida sociedade, mantê-los como empréstimos. Revela-se vantajosa na medida em que as despesas da sociedade com o pagamento dos juros decorrentes de tais empréstimos são dedutíveis, ao passo que os dividendos distribuídos não.*

*Assim, em situações em que tanto os juros quanto os dividendos pagos aos sócios são tributados, é mais vantajoso para os sócios capitalizar suas empresas por meios de empréstimos do que por aportes no capital social, uma vez que o pagamento de juros, diferentemente dos dividendos, é despesa dedutível da sociedade.*

*Para evitar a prática da thin capitalization, países como os Estados Unidos da América estabeleceram alguns limites para a capitalização por meio de empréstimos dos sócios. Com efeito, a legislação desses países estabeleceram diversos métodos para se constatar se a subcapitalização estaria ocorrendo, a exemplo do limite máximo de empréstimos em relação ao valor do capital subscrito e integralizado; uma vez constatada a ocorrência da prática, autorizado ficaria o Fisco a tributar os juros excessivos como dividendos.*

*No Brasil, com o advento da Lei n.º 9.249/1995 (produzindo efeitos para o exercício de 1996), os dividendos pagos pelas sociedades brasileiras aos seus sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou não no País, passaram a ser rendimentos não tributáveis. Conforme reconhecido pela própria Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda que acompanhou, à época, o Projeto de Lei n.º 913/1995, tratou-se de medida de integração entre o imposto de renda da pessoa física e o imposto de renda da pessoa jurídica, com vistas a evitar a incidência do primeiro sobre recursos já tributados pelo último. O tema da integração da tributação das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, ocupou, nas últimas décadas, estudos e debates nos Estados Unidos e na União Européia.*

*E dizer, pretendeu-se eliminar, com tal expediente, a dupla tributação econômica.*

*Conferir-se isenção aos dividendos recebidos pelos acionistas ou sócios é método tradicional para evitar-se a dupla incidência econômica do imposto, cuja adoção já foi considerada pelo Departamento do Tesouro norte-americano em estudo sobre os diversos "protótipos" de integração.*

*Daí encontrar-se nos juros sobre capital próprio expediente criativo para se evitar a thin capitalization. Em face da isenção dos dividendos recebidos então estabelecida e*

*que passou a diferenciar o modelo brasileiro daquilo que se encontrava, via de regra, no direito comparado, a solução adotada seguiu caminho inverso à experiência internacional. Enquanto alhures se conferia aos juros a indedutibilidade própria de dividendos, o Brasil inovava, permitindo que se deduzissem os juros sobre o capital próprio, equiparando-os, portanto, ao tratamento tributário de juros propriamente ditos.*

***Os "juros sobre o capital próprio" têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo.***

*Assim, consoante a disciplina do artigo 9o da Lei n.º 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e reconhece o valor como uma despesa dedutível, abatendo-a de seu lucro tributável. Ao mesmo tempo, tais valores encontram-se sujeitos à retenção na fonte, no momento do pagamento ao acionista, à alíquota de 15%. **Desincentiva-se, pois, a capitalização das sociedades por meio de empréstimos, ou subcapitalização, já que ela não é necessária para se conseguir a dedutibilidade dos pagamentos aos sócios.** A este respeito, assinalou a Exposição de Motivos que acompanhou o Projeto de Lei do qual derivou a Lei n.º 9.249/1995:*

*"A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia."*

[...] (negrejou-se)

Na seqüência, descrevendo o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, referido autor conclui que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume razoável toma-los como vero conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado. Daí que:

*Afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9o da Lei n.º 9.249/1995 a uma **remuneração do capital.***

*O conceito tributário de juros sobre o capital próprio parte, assim, da noção econômica de custo de oportunidade, entendida enquanto renúncia, pelo agente econômico, dos benefícios derivados de determinado investimento em função do potencial de lucro superior vislumbrado em aplicação distinta. Em tal contexto, **o lucro do negócio, sob uma perspectiva econômica, somente poderia ser apurado se desconsiderado o lucro sobre o capital.***

[...]

*A natureza de remuneração do capital emprestada ao instituto constante do artigo 9o da Lei n.º 9.249/1995 permite que se concretizem as exigências do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.*

[...]

*É neste ponto que se revela, a partir de uma perspectiva essencialmente tributária, a relevância dos juros sobre o capital próprio. **Tal instituto, ao permitir que as empresas que se valem de recursos de seus próprios sócios ou acionistas tomem a dedutibilidade dos valores pagos enquanto remuneração pelo referido capital, restabelece a igualdade destes em relação a contribuintes que, com igual capacidade econômica, façam uso de capital emprestado por terceiros.***

[...]

*Em síntese, por meio dos juros sobre capital próprio, assegura-se igual tratamento tributário à atividade empresarial, afastando-se a diferenciação por conta da origem de seu capital (próprio ou de terceiros).*

*Do ponto de vista do investidor, também, se concretiza a igualdade, naquilo que se equiparam ambas as situações. Se é verdadeira a premissa de que do lucro obtido na atividade empresarial, uma parte corresponde à remuneração do capital e outra, à atividade produtiva, então não há razão para a remuneração do capital proveniente de aplicações financeiras ter tratamento diferente daquele mesmo capital investido na empresa. Daí a tributação exclusiva na fonte. [...]*

*Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse "emprestado" dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros. (negrejou-se)*

Abordando a questão, expõe Alberto Xavier, em *Natureza Jurídico-Tributária dos "Juros sobre Capital Próprio" face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais* (in Revista Dialética de Direito Tributário, nº 21, Junho de 1997, p. 7/11), que o "juro sobre capital próprio" outra coisa não é que um resultado distribuível da companhia sujeito a regime fiscal especial" e "opcional". E acrescenta:

*Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados não excederem o duplo limite atrás referido, a sua totalidade pode beneficiar-se da dedução fiscal, muito embora o contribuinte possa optar por submeter apenas parte ao regime de dedutibilidade, ficando a outra parte sujeita ao regime comum. Se os lucros efetivamente distribuídos ou capitalizados excederem o duplo limite, só poderão beneficiar da dedução fiscal até o referido limite, ficando no remanescente sujeitos ao regime tributário geral.*

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

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

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

**É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios.**

**Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que**

**corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.**

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

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.

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

Como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto condutor do Acórdão n.º 130200.465:

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

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

*No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante. (grifei)*

Veja-se que as razões expostas no voto acima coadunam-se com a fundamentação utilizada pela fiscalização para a glosa das despesas de JCP. Reproduzo excertos do Termo de Verificação Fiscal:

21. O exame rigoroso da redação do **artigo art. 9º da Lei nº 9.249/95** evidencia que **todos os elementos são articulados logicamente**, pelo que é artificiosa qualquer interpretação que se refira, para fins de cálculo dos Juros sobre Capital Próprio, a períodos de apuração distintos daquele de seu pagamento ou crédito e dedução, para fins de apuração tributária.

22. Inexiste na Lei nº 9.249/95 qualquer referência a JCP acumulados e retroatividade, bem como respectiva forma de cálculo e definição de limites de valor e de decurso temporal, que deveriam acompanhar tais conceitos. A tentativa de interpretação nesse sentido afronta a lógica que articula os elementos da lei, conduzindo a um sem-número de contradições e dúvidas, que evidenciam sua inconsistência e corroboram o acerto da linha de interpretação exposta atrás.

[...]

25. O disposto no § 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 (que prevê que o valor dos JCP pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio,

poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76) não implica que as figuras jurídicas dos dividendos e dos JCP se confundam. Claro está que a companhia poderá considerar a remuneração de JCP como pagamento do dividendo mínimo obrigatório, todavia cada um dos institutos é regido por legislação própria, consistindo em entidades com configurações jurídicas e efeitos distintos. Ressalte-se que o dividendo é remuneração obrigatória para as sociedades anônimas, enquanto que os JCP foram criados pela legislação tributária como uma opção fiscal de remuneração para as empresas submetidas ao regime do IR pelo lucro real. E, ainda, que há previsão expressa quanto ao não pagamento dos dividendos obrigatórios em função da situação financeira da empresa, possibilitando o pagamento destes em momento posterior, conforme § 4º e 5º do art. 202 da Lei 6.404/76. No entanto, neste caso, conforme consta no diploma legal, deve este valor, em observância ao regime de competência, ser registrado como reserva especial.

26. Ou seja, enquanto a distribuição de dividendos tem obrigatoriedade prevista nos termos do art. 202 da Lei nº 6404/76, os JCP consistem em faculdade da pessoa jurídica, a respeito da qual inexistente qualquer obrigatoriedade. O art. 9º da Lei nº 9.249/95 concede à pessoa jurídica a faculdade legal de remunerar o capital próprio nos termos que estabelece, cabendo à mesma decidir sobre o emprego da faculdade que lhe é colocada à disposição. Estar o direito posto à disposição não implica todavia autorização para que dele se usufrua a qualquer momento, inexistindo previsão legal para a dedução de alegados “JCP acumulados”, para fins de apuração do lucro real. Ao contrário dos dividendos obrigatórios, em que existe expressa previsão legal quanto ao não pagamento, no tocante aos JCP não há necessidade de restrição legal do gênero, na medida em que ninguém está compelido, por lei tributária ou comercial, a pagar juros desta natureza.

[...]

34. A aprovação das demonstrações implica verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que os embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e de resultado econômico. Cabe, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício - se existente.

**Logo, uma vez não prevista a distribuição de Juros sobre o Capital Próprio na ata da Assembléia que delibere acerca das demonstrações financeiras e destinação de lucros do exercício, inexistente de fato e de direito a despesa correspondente ao período-base.**

35. Por outro lado, do ponto de vista econômico a aprovação das demonstrações financeiras reflete um **interesse público**. Perante terceiros, as contas do exercício quando aprovadas se revestem de um **ato jurídico perfeito** e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas. Neste cenário, permitir que deliberações no futuro gerem despesas referentes a exercícios passados além de ocasionar uma atmosfera de insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados, vai frontalmente de encontro às normas legais então vigentes. Destacamos que os ajustes de exercícios anteriores são permitidos pelo art. 186 da Lei 6.404/76 nos casos decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou no caso de retificação de erro, o que evidentemente não se aplica ao presente caso. Ao não deliberar sobre o pagamento de JCP, a fiscalizada renunciou a essa faculdade, não podendo pretender mudar tal decisão posteriormente sem prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas.

[...]

38. Logo, podemos concluir que para haver **dedutibilidade** das despesas de JCP necessário se faz que tenha se materializado o fato gerador correspondente, ou seja, a

**deliberação social tomada no devido tempo**, e que a empresa tenha observado as **condições previstas na lei 9.249/95**, ou seja, o pagamento ou creditamento (no caso de pagamento futuro), em favor dos sócios/acionistas, com o devido registro contábil no ano de competência, além de obedecer os limites previstos na lei.

É oportuno destacar que, no Termo de Verificação Fiscal, a autoridade administrativa tratou a questão do regime de competência como uma razão a mais, como se pode verificar no seguinte trecho:

23. **Adicionalmente**, em se tratando de Sociedade Anônima, a necessidade de observância do regime de competência constante do art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/1996 é expressamente prevista no Art. 177 da Lei nº 6.404/76. Lembrando que o lucro real é o lucro líquido com os ajustes previstos em lei, conforme art. 247 do RIR/99, e considerando o disposto no art. 248 do RIR/99, que prevê expressamente que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial, bem como o disposto no art. 251 do RIR/99, que dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, conclui-se que o regime de competência deve ser obedecido na apuração do lucro real, o que deixaremos ainda mais claro adiante. (grifei)

No mesmo diapasão das razões que fundamentam o auto de infração e o acórdão acima mencionado, colaciono os seguintes julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PATRIMÔNIO LÍQUIDO DE PERÍODOS ANTERIORES. INCIDÊNCIA. FACULDADE. EXERCÍCIO.

**A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Ao deixar de segregar o resultado comum de sua atividade daquele atribuível à utilização do capital dos sócios, a sociedade designa integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, e somente pode destiná-los aos sócios mediante distribuição de dividendos. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.**

REGIME DE COMPETÊNCIA.

Ainda que os juros sobre o capital próprio pudessem ser pagos/creditados ao titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica em um determinado período base, relativamente ao patrimônio líquido de períodos base anteriores, a respectiva despesa com esses juros deverá ser atribuída aos períodos anteriores, haja vista que, em observância ao regime de competência, a despesa juros com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades. (Acórdão CARF nº 1201-000.857, de 10/09/2013) (grifei)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

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

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

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

3 A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, 4Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão CARF nº 9101-002.697, de 16/03/2017) (grifei)

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

Ano-calendário: 2002

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 CARF nº 9101-004.396, de 11/09/2019). (grifei)

Em síntese, diante dos fundamentos expostos, chego à seguinte conclusão:

(i) Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de os juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP;

(ii) A dedução de juros sobre capital próprio está limitada à incidência da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) no período em que a despesa é incorrida de acordo com o regime de competência;

(iii) Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP, calculado conforme exposto acima, caso o montante decorrente da aplicação da TJLP (do próprio período) supere 50% dos lucros do próprio período.

(iv) Inválida, portanto, a pretensão de deduzir da base de cálculo de IRPJ e CSLL juros sobre capital próprio relativos à incidência da TJLP em períodos anteriores àquele em que incorridos de acordo com o regime de competência.

Assim, neste tópico, voto por dar provimento ao recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário, restabelecendo o lançamento de ofício conforme efetuado pela autoridade administrativa.

Por consequência lógica, adoto as mesmas razões de decidir do voto acima citado. De fato, não pode o contribuinte, a seu bel prazer, optar por realizar as deduções de JCP no ano ou na competência que assim desejar, desconsiderando as deliberações realizadas em assembleia de acionistas.

O contribuinte tem a faculdade de remunerar os seus sócios da forma que achar mais adequado, seja por dividendos ou seja por JCP, entretanto, deverá respeitar as demais regras contábeis aplicáveis. Havendo a deliberação para pagamento de JCP nos AC 2005 e 2006, e efetivamente sendo tais pagamentos realizados nos respectivos exercícios, apenas poderia o contribuinte efetuar as deduções no respectivo AC, respeitando o regime de competência.

No presente caso, muito embora os pagamentos tenham ocorrido nos 2 anos calendários, em sua apuração o contribuinte declarou por alegado erro, todo o valor para um único AC. Isso necessariamente, além de vedado, afeta diretamente o resultado tributável naquele exercício.

Ademais, como muito bem observado pela DRJ:

Continuando, ressalto que o fato de ter ocorrido erro no preenchimento da receita, incluindo os rendimentos do ano-calendário de 2005, trouxe resultado favorável à autuada, já que o limite para a dedução das despesas a título de pagamento de JCP foi aumentado.

Explica-se melhor.

Conforme DIPJ/2007, o lucro líquido antes do IRPJ foi de R\$ 4.575.455,26. Entretanto, o correto seria a apuração do lucro líquido sem a inclusão do valor de R\$ 4.316.404,88 – rendimentos incluídos indevidamente, que se referem ao JCP recebido em 2005. Logo, o lucro líquido correto seria de R\$ 259.050,38 (R\$ 4.575.455,26 - R\$ 4.316.404,88).

Assim, o limite correto a ser considerado seria o valor maior entre:

- 1) 50% sobre o Lucro Acumulado = R\$ 1.045.850,37
- 2) 50 % sobre o lucro líquido antes da provisão para o IRPJ e antes da dedução de R\$ 7.118.390,16 = > 50 % de R\$ 7.377.440,54 (R\$ 259.050,38 + R\$ 7.118.390,16) = R\$ 3.688.720,27

Portanto, o valor a ser adicionado na determinação do lucro real seria de R\$ 3.429.669,89 (R\$ 7.118.390,16 – R\$ 3.688.720,27). No entanto, como nesta instância de julgamento não se pode agravar o lançamento, mantém-se a base de cálculo para determinação do crédito tributário o valor apurado na ação fiscal, de R\$ 1.271.467,45.

Ou seja, muito embora o contribuinte também requeira a retificação de ofício da respectiva DIPJ, o fato é que tal retificação levaria a um agravamento da base tributável, o que não é possível neste momento. Tal fato apenas confirma que o erro cometido pelo contribuinte acabou por afetar diretamente o resultado tributável do período, razão pela qual devido o lançamento sobre o excesso de pagamentos.

No mais, o contribuinte apenas reafirma as razões de impugnação, devidamente enfrentadas pela DRJ, razão pela qual nos termos da faculdade garantida pelo RPAF, também a adoto como razão de decidir.

No que concerne ao aproveitamento do IRRF do período, a análise da DRJ é perfeita no sentido de indeferir visto que o referido imposto retido compôs o saldo negativo do período, que foi utilizado para compensar diversos débitos do contribuinte. Deferir tal aproveitamento significaria permitir o duplo aproveitamento do IRRF.

E nesse ponto, ao pleitear a recomposição do IR devido no ano de 2006, e ao supostamente demonstrar o saldo negativo que seria gerado, omite o contribuinte o fato de que o saldo negativo já foi utilizado para compensar outros tributos.

Veja que nesse ponto, em que pese a decisão da DRJ, o contribuinte sequer trouxe argumentos para dialogar com o fundamento adotado pela decisão recorrida.

Assim, acertada a decisão de piso, razão pela qual nos termos dos fundamentos do presente voto, bem como de acordo com a faculdade garantida pelo art. 57 do RICARF, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva