



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



<b>PROCESSO</b>	<b>14098.720034/2013-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.535 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TELEVISÃO CENTRO AMERICA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2008, 2009

GLOSA DE DESPESA.

Há que se manter a glosa da despesa se a contribuinte não logra provar a subsunção dos fatos às prescrições legais para a dedutibilidade do pagamento de JCP.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque, Cristiane Pires McNaughton e Gustavo Schneider Fossati, que davam provimento ao recurso. Manifestou intenção de declarar voto o conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão

*Assinado Digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

*Assinado Digitalmente*

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Fenelon Moscoso de Almeida, Cristiane Pires Mcnaughton, Gustavo Schneider Fossati e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação em face de lançamento em decorrência de excesso da dedução de despesas apurado pela Fiscalização, em que os JCP referentes aos anos-calendários de 2002-2006 teriam sido pagos no ano de 2008, bem como os de 2008 pagos, em 2009, em desobediência às condições de dedutibilidade previstas no art. 9º da Lei 9.249/95. Por bem resumir o litígio peço vênia para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 336 e ss):

A interessada (contribuinte - autuada), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresenta impugnação à exigência tributária consubstanciada no presente processo.

Trata-se de autos de infração, fls. 3-seguientes, relativos ao IRPJ e CSLL (ano-calendário de 2008), no valor total de R\$ 4.812.672,36 (inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até abril/2013).

### I) DA AUTUAÇÃO

Consoante Termo de Verificação Fiscal, às fls. 16-20, a Fiscalização consignou, em síntese, que a empresa extrapolou os limites de dedução de despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) nos anos-calendário de 2008 e 2009, estabelecido no art. 9º da Lei 9.430/1996.

### II) DA IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte foi cientificada via postal em 5/4/2013, AR de fl. 295, e apresentou em 30/4/2013 a impugnação de fls. 299 e seguintes, alegando em síntese que:

- o excesso da dedução de despesas apurado pela Fiscalização refere-se ao JCP do ano-calendário de 2002-2006, que somente foi pago no ano de 2008, bem como de 2008 pagos 2009, porém, inexiste vedação legal para esse procedimento, conforme jurisprudência do CARF e do STJ;
- inociorreu prejuízo ao Erário haja vista que tratou-se apenas de postergação de despesas dedutíveis;
- é inaplicável a taxa selic sobre a multa de ofício. É o que importa relatar.

A 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO (Acórdão n. 14-61.745, e-fls. 336 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. Entendeu em que, 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.

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 04/08/2016 (e-fls. 360), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 02/09/2016 (e-fls. 371) em que repete as razões levadas à primeira instância.

## VOTO

Conselheiro LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo, e, portanto, dele conheço.

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamento em decorrência de excesso da dedução de despesas apurado pela Fiscalização, em que JCP referente aos anos-calendários de 2002-2006 teriam sido pagos no ano de 2008, bem como de 2008 pagos 2009, em desobediência às condições de dedutibilidade previstas no art. 9º da Lei 9.249/95.

O contribuinte entendeu que, da leitura do art. 9º da Lei n 9.249/1995, conclui-se que não há a determinação de momento específico para o pagamento do JCP e, portanto, nada estipulado no sentido de que a dedução dos juros deva ser realizada no mesmo exercício em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, da interpretação do art. 9º da Lei n 9.249/1995 verificar-se-ia que ela permite que a dedução seja realizada em exercício futuro, quando efetivamente ocorrer o pagamento ou o creditamento. Ainda que o Fisco entendesse que haveria inexatidão quanto ao período de dedução, mesmo assim haveria apenas a postergação da dedução de uma despesa (sem atraso de pagamento do imposto) sem que houvesse prejuízo ao Erário.

A Decisão da DRJ/RPO (Acórdão n. 14-61.745, e-fls. 336 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. Entendeu em que, 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.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 02/09/2016 (e-fls. 371) em que repete as razões de primeira instância.

Entendo que existe vedação nas normas em vigor para dedução de JCP de períodos anteriores, combinando as disposições legais que imputa a obediência ao regime de competência com as prescrições do art. 9º da Lei n 9.249/1995.

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

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

Ou seja, 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 n° 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.

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. 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. Além disso, 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.

A Receita Federal do Brasil, mediante a Solução de Consulta RFB/Cosit 329 de 27/11/2014, cuja ementa publicada no Diário Oficial da União de 1/12/2014, assim resume o entendimento deste Órgão (*verbis*), que bem reflete nossas conclusões:

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.

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. Transcreve-se o art. 247 do RIR/99:

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 n<sup>o</sup> 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 n<sup>o</sup> 8.981, de 1995, art. 37, §1º). (grifou-se)

(...)

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 n<sup>o</sup> 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 n<sup>o</sup> 9.249, de 1995:

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

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

§ 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.

(...)

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 n<sup>o</sup> 11, de 1996, ao regulamentar a matéria, dispõe, em seu art. 29, o seguinte:

Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 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 do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinqüenta por cento de um dos seguintes valores: (grifou-se)

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; 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.

(...)

17. Nota-se que, do ponto de vista contábil, esse pagamento -remuneração a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio - constitui despesa financeira, que por isso deve integrar o resultado do exercício. O valor lançado como pagamento ou crédito a título de JCP não está inserido em conta do patrimônio líquido e, portanto, a dedução exige o registro na contabilidade em conta de despesa.

18. O tratamento contábil, além do que consta no § 3º do art. 29 antes transcrito, encontra previsão expressa no art. 30 da IN SRF nº 11, de 1996:

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. (grifou-se)

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 inexistente 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.

34. Nesse sentido, pertinente a transcrição do escólio de Edmar Oliveira Andrade Filho:

(...) A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. (...). Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista. Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente. Em princípio não existem normas que proíbam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada. Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que libera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade. Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para

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

(...)

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.

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.

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 abrange, 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.

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, abaixo transcrito:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL

(...)"

Diante do exposto, cumpre manter a glosa da despesa do JCP. Concordo com a DRJ quando esta assevera que, como não houve deliberação para pagamento de JCP nos períodos anteriores, não existia, para aqueles anos, ato societário válido para legitimar despesas com JCP, bem como para o ano de 2018.

Concluiu com precisão a Decisão recorrida, no que respeita ao pleito de postergação dedutíveis e exigência de juros de mora à taxa Selic.

(...)

Equivoca-se a impugnante ao alegar que ocorreu simples postergação dedutíveis. Isso porque não houve deliberação para pagamento de JCP nos períodos anteriores. Logo, inexistia ato societário válido para legitimar a despesas anteriormente a 2008, bem como para aquele ano especificamente.

Mais a mais, caso existisse a deliberação nos respectivos anos de 2002 a 2007, caberia a contribuinte efetuar os lançamentos corretos e reconstituir a apuração do lucro real de tais períodos, retificar as DIPJ e DCTF apurando eventual recolhimento a maior para compensar em 2008 (observando o prazo decadencial). O mesmo deveria ter sido feito em relação a 2009.

#### INCIDÊNCIA DE TUROS DE MORA À TAXA SELIC

Ao final da peça impugnatória, a exigência de juros de mora à taxa Selic é questionada .

Ao contrário do que se afirma, o lançamento realizado com a cobrança de juros de mora à taxa Selic, incidentes sobre o tributo e sobre as penalidades, é plenamente cabível e condizente com a legislação tributária vigente.

O art. 161 do CTN menciona a incidência dos juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento". Veja-se:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês."

Cabe perquirir o alcance da referida norma. Uma análise sistemática do Código Tributário Nacional revela que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa, conforme restará demonstrado.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa, conforme leciona Luciano Amaro, que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN:

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

Desta forma, por ser a multa indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Essas razões são suficientes para se concluir pela incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário (principal mais multa de ofício).

No tocante à taxa Selic, a utilização desta como juros de mora está fundamentada no artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

Tal dispositivo contempla todo o crédito tributário, inclusive a multa de ofício não paga no vencimento, conforme também está decidindo o CARF, a exemplo do Acórdão 1402-00.1237, cuja ementa transcrevo:

MULTA DE OFÍCIO - JUROS DE MORA. Sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, não paga no vencimento, incidem juros de mora à taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

### III - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação interposta.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Lizandro Rodrigues de Sousa**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Fredy José Gomes de Albuquerque**.

Em que pese o bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, divirjo respeitosamente do seu entendimento que considerou indedutível a despesa com Juros sobre o Capital Próprio distribuídos em períodos posteriores, sob o entendimento – com o qual discordo – de que teria havido renúncia de tal dedutibilidade em razão da companhia não haver deliberado sua distribuição no mesmo período em que foram aportados. Com efeito, entende o Relator que *“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”*.

De fato, divirjo de tal posicionamento, razão pela qual penso ser importante registrar os fundamentos na presente Declaração de Voto, sobretudo porque o julgamento foi empatado e seu resultado demandou o exercício do voto de qualidade da Presidência.

Registro que a matéria em questão tem sido objeto de sucessivas análises no CARF – com precedentes também bastante divididos –, porém, o Superior Tribunal de Justiça vem demonstrando posicionamento favorável à tese da contribuinte, no sentido de que *“esta Corte tem posicionamento consolidado segundo o qual é legítimo, a partir do ano calendário 1997,*

*deduzir do Importo de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os juros sobre capital próprio, mesmo os relacionados a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica",* conforme se vê dos recentes precedentes abaixo indicados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. NÃO IMPUGNAÇÃO A FUNDAMENTO DE CAPÍTULO AUTÔNOMO DA DECISÃO AGRAVADA. PRECLUSÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). DEDUÇÕES DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES À APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO E IMPROVIDO.

...

II. Esta Corte tem posicionamento consolidado segundo o qual é legítimo, a partir do ano calendário 1997, deduzir do Importo de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os juros sobre capital próprio, mesmo os relacionados a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica.

(AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 2146879 - MS (2024/0006231-7), relator Ministra Regina Helena Costa, DJe/STJ nº 3965 de 03/10/2024)

-----

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. CONFORMIDADE DO ACÓRDÃO. SÚMULA 83/STJ.

...

2. Segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, "a distribuição de juros sobre capital próprio pode ser realizada em exercício posterior ao da apuração do lucro, com a dedução da respectiva despesa na apuração do IRPJ/CSLL. Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores" (AgInt no REsp n. 1.978.515/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 23/8/2023).

3. "A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica" (AgInt no REsp n. 1.971.537/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 17/8/2023).

(AgInt no AREsp n. 2.403.061/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 8/4/2024, DJe de 11/4/2024.)

**TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO ACUMULADO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. DEDUÇÃO. LIMITES. POSSIBILIDADE.**

1. A questão controvertida (limitação temporal para a dedução de Juros sobre o Capital Próprio de exercícios anteriores) foi apreciada em momento recente pela Segunda Turma do STJ, por ocasião do julgamento, na sessão de 22.11.2022, do REsp 1.955.120/SP e do REsp 1.946.363/SP.

2. O órgão turmário, por ampla maioria, reafirmou precedente antigo, e concluiu que a legislação tributária determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os Juros sobre Capital Próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, não havendo burla ao limite legal de dedução do exercício ou ao regime de competência. 3. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.951.674/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19/5/2023.)

Importa registrar que, no contexto da legislação vigente, a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio está intrinsecamente vinculada ao regime de competência. Este regime determina que as despesas devem ser apropriadas no período em que são incorridas, refletindo a realidade econômica e financeira da empresa naquele exercício específico. No entanto, a questão central em debate é se é possível considerar dedutíveis os juros pagos ou creditados em anos subsequentes ao exercício em que o lucro foi apurado, quando a decisão por distribuí-los tenha ocorrido no momento posterior.

A legislação aplicável, notadamente o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, não menciona explicitamente uma restrição temporal rígida para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, como se vê do texto legal:

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

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

Nota-se que é possível haver condicionantes ao pagamento do JPC, de forma que não seria possível à companhia distribuí-los antes da deliberação social que assim determine tal providência, de forma que eles só se tornam dedutíveis quando ocorrer, efetivamente, a realização de assembleia que permita sua quitação.

A tese de que a contribuinte teria “renunciado” ao direito de deduzir o JPC não encontra fundamento em nenhum dispositivo legal. É uma forma de interpretação restritiva dissociada de elementos jurídicos, buscando afastar o direito à dedutibilidade da despesa sem atender a padrões mínimos de legalidade ou proporcionalidade, com a vénia respeitosa dos pensamentos contrários.

A decisão de postergar o pagamento para exercícios futuros não representa uma tentativa de manipular o resultado fiscal de maneira a beneficiar o contribuinte em exercícios posteriores. Tal prática não subverte a lógica do regime de competência nem compromete a integridade das demonstrações financeiras, que ficam plenamente preservadas, uma vez que a deliberação dos acionistas é que determina a perspectiva do pagamento e, como tal, preserva-se a competência do período da decisão para quitação do JCP.

Observe-se, ainda, que a despesa em questão atende os requisitos de dedutibilidade do art. 47 da Lei nº 4.506/64, o qual define que “*são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora*”, com o complemento de que “*são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*”.

De fato, a captação de recursos com sócios e acionistas representa ingresso de capital útil e necessário às atividades dos contribuintes, sendo um permissivo legal a capitalização de recursos através de aportes de JCP. A própria legislação do imposto de renda assim o autoriza, conforme previsões do art. 299 do RIR/99 e art. 311 do RIR/2018, que seguem a redação acima mencionada.

Adicionalmente, colho como razões de decidir os fundamentos do Conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, no voto por ele proferido no acórdão 9101-007.105 da 1<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão de 8 de agosto de 2024, a saber:

Com a edição da Lei no 9.249, de 1995, foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio, a possibilidade de pagamento de rendimentos aos acionistas ou quotistas a título de juros sobre o capital próprio (JCP), podendo tais despesas deduzirem o lucro líquido para fins de determinação do lucro real das sociedades. In verbis:

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

Não obstante a natureza jurídica sui generis do JCP (juros ou dividendos), entende este Conselheiro não ser necessárias maiores digressões sobre esse aspecto peculiar, para o deslinde do presente feito. Ou seja, a lei criou a possibilidade de o acionista ou quotista receber da sociedade um determinado valor (calculado com base em rubricas contábeis – pura vontade política), cuja despesa correspondente produz efeitos na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL, pois representaria uma saída de caixa com alguma contrapartida, reduzindo o patrimônio da sociedade. De outro lado, a empresa teria que lhe atribuir alguma natureza dentro de uma “lógica contábil/societária”, mas, de novo, sobre um valor que é oriundo de mera vontade política. Eis mais um conflito entre o mundo do “dever ser” e o mundo da ciência contábil.

Pois bem, ficaremos, neste instante, no mundo do “dever ser”. Do caput do artigo legal acima destacado, uma nota especial e que servirá para o concatenamento das ideias a seguir é extraída da expressão “...juros pagos ou creditados individualizadamente...”, pois é esse o marco para a respectiva dedução, e a conclusão não requer exercício hermenêutico de maior profundidade. A corroborar este entendimento, vejamos a explicação para o tempo dos verbos pagar ou creditar, o início do parágrafo 1º, do mesmo dispositivo legal, assim prevê:

“Art. 9º (omitido)

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros.....

(...)"

Com a publicação da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, a então Secretaria da Receita Federal introduziu, e aqui, inovando em relação ao texto da Lei nº 9.249/95, a expressão que passou a ser o objeto da lide – no meu sentir. Vejamos (grifos nossos).

“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 (...)”

O que nos interessa, nesse instante, é delimitar o que seria a aplicação do regime de competência para tais despesas. Como é cediço, despesas possuem duas naturezas. Aquelas pagas ou incorridas.

Decerto que, para o caso em tela, não estamos tratando de despesas pagas ao tempo do cálculo, mas, de outro lado, se seriam tais despesas incorridas, a ponto de se atrair a sua contabilização para o exercício social do qual foram obtidos os elementos para o seu cálculo.

Retroagindo ao longínquo ano de 1977, a Secretaria da Receita Federal havia exarado um Parecer (Parecer Normativo CST 58/77)<sup>1</sup>, no qual havia tratado do

<sup>1</sup> <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=121603>

assunto de despesas, e do qual extraímos os seguintes ensinamentos e aplicáveis até os dias mais recentes:

“4.3 - Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

5. A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas (art. 162, parágrafo 1º, do, RIR/75), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior.

6. Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.

7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranquilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado parágrafo 1º do artigo 162 do RIR/75. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como as pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subseqüente.” (grifos nossos)

No âmbito judicial, destaco excerto de decisão do STJ, que vai na mesma ordem de ideias sobre a inteligência do que seriam “despesas incorridas”, quando aquele tribunal tratou sobre a dedutibilidade das despesas com férias de empregados na declaração do IRPJ (Resp 1.313.879-SP, Rel. Min Herman Benjamin, julgado em 07/02/2013). Ainda que não guarde relação direta, a ratio decidendi não é diferente.

“....Despesa incorrida é aquela que existe e possui os atributos de liquidez e certeza. A legislação autoriza o abatimento dessas despesas na apuração do lucro operacional da empresa (art. 43 da Lei n. 4.506/1964). Se a lei permite a dedução das despesas pagas e das incorridas, não só aquelas que já foram efetivamente adimplidas são dedutíveis. Na legislação tributária, prevalece a regra do regime de competência, de modo que as despesas devem ser deduzidas no lucro real do período base competente, ou seja, naquele em que, jurídica ou economicamente, tornarem-se devidas ou em que possam ser excluídas do lucro líquido para determinação do lucro real. Com a

aquisição do direito às férias pelo empregado, a obrigação de concedê-las juntamente com o pagamento das verbas remuneratórias correspondentes passa a existir juridicamente para o empregador de forma líquida e certa. Nesse momento, a pessoa jurídica incorre numa despesa passível de dedução na apuração do lucro real do ano-calendário em que se aperfeiçoou o direito adquirido do empregado.<sup>2</sup> (grifos nossos).

Nas linhas traçadas pelo Parecer Normativo CST 58/77, os atributos de liquidez e certeza guardam estreita ligação com a relação jurídica que lhe deu causa. Resta perquirir, então, se os tais “pressupostos materiais que a tornam incondicional”, e, portanto, se o valor seria “*exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor*.”.

Não se olvide que a relação jurídica que dá causa ao direito do acionista ou quotista receber JCP da sociedade é o art. 9º, da Lei nº 9.249/96, que não se constitui um direito originário advindo do regramento societário, ou seja, imanente da Lei das S.A. ou do Código Civil, no caso das limitadas. Não há obrigação legal (mandatória) para a sua distribuição ou mínimo legal como observado, por exemplo, para o caso de dividendos mínimos para as Sociedades Anônimas.

Com efeito, inexiste JCP sem a deliberação de seu pagamento pelos órgãos sociais competentes. Consequentemente, não se pode afirmar que uma vez calculado o JCP com parâmetros e figuras contábeis de um determinado exercício social, este fato o transforme, necessariamente, em “despesa incorrida” umbilicalmente vinculada à competência daquele mesmo exercício do qual se utilizou as rubricas contábeis para a sua apuração.

Com a assertiva acima, nasce um segundo questionamento. O que fazer, quando há constituição de um passivo de JCP em um determinado período, cuja deliberação social ocorre em momento posterior. Explico:

Não raro era a hipótese dos administradores das sociedades proporem o pagamento de JCP aos acionistas/quotistas ao final de cada exercício social, contabilizando a contrapartida do aludido valor em conta de passivo, montante este que deveria ser deliberado em assembleia ou reunião de sócios que só se realizam, como regra ordinária obrigatória, nos 4 (quatro) primeiros meses do ano subsequente, quando também são deliberadas as aprovações das contas dos administradores e do balanço patrimonial do ano anterior<sup>3</sup>.

Coube, nesse sentido, à Instrução Normativa SRF nº 48, de 22 de abril de 1998 (IN nº 48/98) esclarecer a extensão do termo “creditados” do art. 9º, da Lei nº 9.249/15. A então Secretaria da Receita Federal estabeleceu que, para fins de considerar creditado o JCP, não só haveria a necessidade de individualização dos

2

<https://processo.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?acao=pesquisarumaedicao&livre=0516.cod.#:~:text=Despesa%20incorrida%20%C3%A9%20aquele%20que,4.506%2F1964>).

respectivos beneficiários quando da criação da tal conta de passivo, como também o recolhimento do Imposto de Renda Retido de Fonte (IRRF), dentre outras obrigações. Vejamos (com nossos grifos):

“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 a 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.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.  
EVERARDO MACIEL”

Ou seja, somente a constituição do passivo de JCP, atendidos os requisitos determinados pela autoridade fiscal, seria considerada uma forma de “creditamento”, implicando na possibilidade de sua dedução. Porém, não por se tratar de uma “despesa incorrida”, mas aplicação dos efeitos ao se interpretar o vocábulo “creditado” insculpido na Lei nº 9.249/95. Do ponto de vista contábil, a contabilização daquele passivo permanece inalterada – uma proposta da administração (natureza eminentemente de provisão), para posterior deliberação de seu pagamento por parte dos órgãos sociais competentes (verdadeiro momento da constituição da obrigação e autorização para o pagamento).

Ainda sobre a matéria, a Receita Federal exarou, posteriormente, a Instrução Normativa nº 1.700/17 (IN nº 1.700/17). Vejamos o § 4º, do art. 75 daquele normativo:

“Art. 75 (omitido)

(...)

§ 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

(...)

§ 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.” (grifos nossos).

Nota-se que o texto não faz referência ao termo “competência”, ou “para fins de” ou algo parecido a se referir sobre aquilo que pudesse ser entendido como a aplicação do regime de competência. Pelo contrário, cria expressamente norma de dedutibilidade de uma despesa, via imprópria para tal imposição.

De outro lado, há aqueles que entendem ser o referido dispositivo normativo, apenas um reforço do entendimento da autoridade fiscal sobre o conceito do regime de competência. Conforme já demonstrado acima, não há inobservância ao regime de competência, posto o JCP decorrer de uma deliberação, momento a partir do qual se materializam os pressupostos de liquidez e certeza, e, portanto, instante a partir do qual nasce a obrigação.

Por fim, quanto ao limite temporal, o art. 9º da Lei nº 9.249/95 permite o pagamento de JCP, que deve ser calculado com base na Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), a ser aplicada sobre o capital próprio “pro rata die”, limitando-se a sua dedução fiscal à metade do lucro líquido do período-base ou dos lucros acumulados e reservas de lucros. Além disso, permite imputá-lo ao dividendo. E só.

A possibilidade de dedução da despesa com JCP em período anterior à efetiva deliberação é, como comentado anteriormente, uma consequência oriunda de normativo da Receita Federal, que impõe certas condições (IN nº 48/98), mas não o pressuposto legal e material, que torna o JCP exigível incondicionalmente por parte do credor – nesse caso, o acionista ou quotista.

Resumindo, a despesa com o JCP tem o regime de competência determinado a partir da deliberação dos quotistas ou acionistas. Diferente da hipótese de “creditado”, assim considerado quando atendidos os requisitos da IN nº 48/98, replicados posteriormente pela IN nº 1.700/17.

Na esfera judicial, o STJ vem, consistentemente, julgando essa matéria no mesmo sentido, e que pode ser assim resumida: (i) pagamento de JCP é uma faculdade às sociedades; (ii)

nasce como obrigação, quando deliberado pelos órgãos societários; (iii) o regime de competência tem correlação com o nascimento da obrigação, (iv) a distribuição de JCP pode ser realizada em anos posteriores ao de sua apuração, por inexistência de limitação temporal no art. 9º, da Lei nº 9.249/15.

Vejamos as ementas de alguns dos julgados das 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> Turmas daquele tribunal:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.

EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Em síntese, o órgão fazendário afirma ser ilegal a possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com o pagamento ou creditamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Outrora, argumenta que não seria possível a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores, pois a dedução dos juros sobre o capital próprio somente poderá ser efetuada no próprio ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo vedada a possibilidade de dedução de valores referentes a períodos anteriores, sobretudo porque, os Juros sobre Capital Próprio - JCP - têm natureza de benefício fiscal pelo qual a lei tributária (art. 9º da Lei nº 9.249/95) autoriza a dedução do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, dos valores pagos ou creditados a título de juros de remuneração do capital investido na empresa, traduzindo-se em mecanismo de política econômica para estimular a aplicação de recursos próprios no empreendimento, em detrimento de recursos de terceiros.

2. Nos termos da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a distribuição de juros sobre capital próprio pode ser realizada em exercício posterior ao da apuração do lucro, com a dedução da respectiva despesa na

apuração do IRPJ/CSLL. Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

3. Com isso, para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se o contribuinte for tributado pelo regime do lucro real, os juros sobre capital próprio devem ser registrados contabilmente como receita financeira, não possuindo natureza de lucro ou de dividendo. Os dividendos têm previsão na Lei n. 6.404/1976, em que se determina a obrigatoriedade de sua distribuição mínima, por meio da remuneração em dinheiro dos sócios/acionistas em razão da aplicação de seu capital, estabelecendo-se condições para as sociedades abertas para a constituição e destinação daqueles recursos.

4. Nesse sentido, os juros sobre capital próprio, de acordo com a Lei n. 9.249/1995, apresentam-se como uma faculdade à pessoa jurídica, que pode fazer valer de seu creditamento sem que ocorra o efetivo pagamento de maneira imediata, aproveitando-se da capitalização durante esse tempo. Além do mais, ao contrário dos dividendos, os JCPs dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados.

5. Agravo Interno não provido. “(AgInt no REsp 1978515 / SP AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES)“TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica.

2. Agravo interno desprovido.”(AgInt no REsp 1971537 / SP AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. Relator Ministro GURGEL DE FARIA)”

No âmbito deste CARF, este Conselheiro alinha-se, por tudo que até aqui está exposto, ao entendimento sintetizado no Acórdão nº 9101-006.267, de onde se extrai a seguinte ementa (com nossos grifos):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO. OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DAS PRÓPRIAS AÇÕES. DESISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÕES E RECURSOS. ART. 78, §5º, RICARF/2015 A desistência

apresentada pela Contribuinte acerca das exigências decorrentes da operação de aquisição das próprias ações implica a insubsistência das decisões administrativas que lhe forem favoráveis, nos termos do artigo 78, §5º, do RICARF/2015. Recurso Especial da PGFN provido para restabelecer a qualificação da penalidade afastada no acórdão recorrido.

**JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES. DESNECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA TENDO EM VISTA QUE NÃO SE ENQUADRA CONTABILMENTE COMO DESPESA.** Diante da inexistência de vedação legal da dedução do pagamento ou do crédito de juros sobre capital próprio de períodos anteriores, não há como se proibir tal forma de dedução. Ademais, ainda que haja uma indução por atos infralegais da Receita Federal para registro dos juros sobre capital próprio como despesa para quem os paga ou credita, as normas contábeis expressamente dizem que não se trata conceitualmente de despesa. Não tendo natureza de despesa, não há que se falar em necessidade de observância do regime de competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional; e (ii) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso do Contribuinte, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por negar-lhe provimento.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.” (grifos nossos).”

Todos esses fundamentos me inclinam a admitir a dedutibilidade do JPC no exercício ora controvérsio, razão pela qual entendo que a insurgência recursal da contribuinte procede.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como declaro o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Fredy José Gomes de Albuquerque.**