



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

Processo nº 16004.000602/2007-41
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.698 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE.
Recorrente USINA MOEMA AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.

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

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

3- A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os 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.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2002 despesas de juros nos anos de 1997 a 2001, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de

09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), pelo qual a recorrente alega divergência jurisprudencial em relação à (1) glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores, e também à (2) negativa de pedido de prova pericial.

Apenas a primeira divergência foi admitida no exame de admissibilidade do recurso especial. Houve negativa de seguimento do recurso em relação à segunda divergência, conforme os despachos decisórios exarados em 08/06/2015 e 10/05/2016 pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento (e-fls. 391/398 e 432/437, respectivamente).

Na sequência, a contribuinte apresentou agravo contra o exame de admissibilidade feito pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, mas a negativa de seguimento do recurso em relação à segunda divergência foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme despacho decisório exarado em 27/07/2016 (e-fls. 464/467).

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1401-000.734, de 14/03/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de manter as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DESPESAS COM PAGAMENTO A TITULAR, SÓCIOS OU ACIONISTAS. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A dedução dos valores de juros pagos a título de remuneração do capital próprio, autorizada pela Lei nº 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores, em vista do regime de competência.

EXCESSO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. INSUFICIÊNCIA DE SALDO. GLOSA DE DESPESAS.

Procede a glosa de despesas motivada pela adição de valores ao lucro líquido de período anterior, resultante de excesso de juros sobre o capital próprio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO DECORRÊNCIA. CSLL.

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

Para o processamento de seu recurso especial, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

- cuida-se na origem de impugnação apresentada em face de auto de infração ("AI") lavrado para exigir suposto débito tributário a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL") decorrente de glosa de despesas incorridas pela Recorrente a título de juros sobre capital próprio ("JCP") nos períodos de fevereiro a dezembro de 2002;

- referido AI foi lavrado porque, com pretensão fundamento no art. 29 da IN SRF 93/97, art. 29 da IN SRF 11/96 e art. 9º da Resolução CFC 750/93, a d. fiscalização entendeu que o montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução do lucro real limitar-se-ia a 50% do lucro líquido do período (antes da dedução desses juros) ou a 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, o que for maior, observado o regime de competência, que no seu entender confundir-se-ia com o período de apuração de tais JCP, os quais fariam referência aos exercícios de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001;

- em outras palavras, se a opção pelo pagamento dos JCP não fosse exercida no período de apuração correspondente, não haveria a possibilidade de deduzi-los na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL em períodos futuros, conforme procedido pela recorrente, que deliberou seu pagamento e os pagou apenas em 2002, tendo naquele ano deduzido a despesa com tal pagamento;

- a recorrente sustentou durante todo o processo que o artigo 9º da Lei 9.249/95 não faz qualquer restrição temporal para a dedutibilidade dos JCP em relação a períodos anteriores, na medida em que a obrigação jurídica de pagá-los ou creditá-los apenas surge com a deliberação assemblear neste sentido, sendo esta (assembleia) o marco que define o que a norma trata como período de competência;

- o objeto da controvérsia sempre esteve devidamente delimitado, tanto que sobre o argumento da recorrente o voto condutor do v. acórdão recorrido decidiu que "a irregularidade, em lide, como já se disse, refere-se à dedução indevida de pagamento de juros sobre o capital próprio relativo a períodos anteriores ao ano-calendário da autuação. Ou seja, a infração não está relacionada diretamente à superação do limite estabelecido em lei";

- o referido voto condutor contido no v. acórdão recorrido asseverou que "a DRJ soube precisar e fundamentar muito bem o fato de que para serem as despesas consideradas realizadas, ter-se-ia que ter havido decisão assemblear no sentido de promover a remuneração do capital próprio, seguida do correspondente pagamento ou crédito, em cada um dos referidos anos. Diferentemente, tal fato somente veio a se dar no ano-calendário de 2002, quando não era mais possível tal pretensão ser legitimada pelas normas societárias e fiscais, configurando-se, então, redução indevida do lucro real do ano, por despesa indedutível";

- ao assim decidir o voto condutor do v. acórdão recorrido decidiu de forma frontalmente antagônica ao quanto decidido no Acórdão nº 1402-001.178, do qual se extrai a conclusão de que "ao contrário do que afirma a fiscalização, o procedimento adotado pela recorrente não ofendeu o regime de competência. Com efeito, o regime de competência está umbilicalmente ligado ao conceito de "despesa incorrida" e a despesa só se torna incorrida no momento em que 'se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros' e 'o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu'";

- no presente caso, a conclusão que deveria ter prevalecido é a mesma daquela exarada naquele acórdão paradigma, pelo qual "não tem amparo legal estabelecer como condição para a dedução dos juros sobre o capital próprio que o pagamento desses

mesmos juros seja efetuado em cada ano calendário, cujo valor das contas do patrimônio líquido foi tomado como base para seu cálculo";

- observa-se, portanto, que melhor decidiu a matéria o voto que restou vencido no v. acórdão recorrido, o qual, discorrendo sobre a melhor exegese do artigo 9º da Lei nº 9.249/05 arrematou que "cabe indagar se pode o contribuinte pegar em períodos futuros o valor do JCP apurado em períodos pretéritos segundo os limites e de acordo com a legislação de regência? (...) respondo afirmativamente, tendo em vista que os juros sobre o capital constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros (...) o pagamento fica condicionado ao limite quantitativo acima mencionado, de outro a norma legal não prevê qualquer limitação temporal para a realização do pagamento";

- em outro precedente proferido pela 1ª Turma daquela mesma 4ª Câmara Ordinária - e que, portanto, não pode servir como paradigma para fins de processamento deste apelo especial, mas serve como importante precedente para embasar a decisão que se busca ver prevalecida neste caso - decidiu-se no voto condutor que "na eventualidade de considerar que a ausência de deliberação do JCP em exercícios anteriores conduziria à caducidade do direito à dedução do valor do lucro real (direito material), o argumento não prosperaria em virtude da ausência de fundamento legal que amparasse esse raciocínio. Isso porque, como bem salientou a DRJ, a deliberação do pagamento de JCP é uma faculdade dos acionistas. Lado outro, a caducidade extingue o direito pelo fato de seu titular quedar-se inerte e não exercer seu direito dentro do prazo legal ou convencional. Ora, se a lei não define prazo para que seja exercida a faculdade atribuída ao contribuinte, não há que se falar em perda do direito por decurso de prazo que não foi limitado ou fixado por ato legal";

- parece mais correta e deve ser aplicada ao caso concreto a conclusão exarada no v. acórdão paradigma de que "verifica-se que, antes da deliberação para seu pagamento, o direito não está completamente adquirido porque não é atual, dada sua aquisição depender do fato falível de haver (ou não) a deliberação societária de distribuí-los. Nestas circunstâncias, o máximo que se pode dizer é que se trata de direito futuro não deferido, somente vindo a ser direito adquirido com a decisão do órgão societário, de pagamento dos JCP. Porém, a rigor nem há direito futuro, pois seu possível sujeito poderá ser outra pessoa, caso um sócio ou acionista atual deixe de participar do capital social antes da deliberação do pagamento de juros";

- requer-se seja neste processo reproduzido o entendimento exarado na v. decisão paradigma, que em arremate a tudo o quanto exposto concluiu que "cabe salientar que em se tratando de despesa de juros sobre o capital próprio, a Lei 9.245/95 condicionou a dedutibilidade como despesa ao efetivo pagamento ou crédito, de modo que ainda que se entendesse tratar-se de despesa relativa a períodos passados, tendo sido efetivamente pagos/creditados em 2006 e 2007, só nesses anos-calendário poderiam ser deduzidas como despesa para efeito de IRPJ e CSL";

- cumpre ainda afastar uma última conclusão havida no acórdão hostilizado: a de que sequer se poderia falar em postergação de despesas porque "a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio é uma opção da pessoa jurídica, que pode ou não ser exercida. E conforme pacífica jurisprudência deste Conselho, não existe erro diante de uma opção legal";

- a recorrente entende mais correta a conclusão exarada no v. acórdão paradigma de que "a remuneração do capital dos sócios ou acionistas mediante pagamento ou

crédito de juros é uma faculdade, que a sociedade pode exercer amparada pelos princípios da livre iniciativa e autonomia da vontade, dependendo apenas de decisão formal nesse sentido (deliberação), tomada em assembléia de acionistas ou reunião de quotistas, ou em virtude de cláusula do estatuto ou do contrato social, momento em que surge a despesa a eles relativa";

- portanto, requer-se seja prevalecente neste caso a conclusão aposta na r. decisão paradigma de que "na ausência de previsão legal que determine sejam as deliberações, os pagamentos ou os créditos feitos em cada ano calendário, ou de dispositivo que vede o pagamento de juros sobre o capital próprio, tendo como base o patrimônio líquido de exercícios já encerrados, o Recorrente tem absoluta liberdade para deliberar, no futuro, efetuar pagamento de valores relativos a juros sobre capital que poderia ter deliberado efetuar em exercícios passados, deduzindo tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSL e recolhendo o IRF devido por ocasião do efetivo pagamento ou crédito, não cabendo falar em preclusão temporal nem em renúncia do direito", conclusão esta que conduzirá para o provimento do recurso e para o cancelamento da exigência fiscal combatida;

- vale ainda salientar que, sobre o assunto, não apenas se encontram precedentes favoráveis ao entendimento lançado pela Recorrente no âmbito do CARF, mas também precedentes favoráveis junto ao Superior Tribunal de Justiça que, na oportunidade de apreciar o caso, foi contundente em concluir que "com efeito, a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento";

- como um derradeiro ponto em que o v. acórdão recorrido merece ser reformado é o ponto em que entendeu por desnecessária a perícia requerida;

- o v. acórdão recorrido concluiu pela desnecessidade de busca pela verdade material do fato jurídico tributário. Presumiu, sem qualquer embasamento probatório, que o pretenso simples descumprimento da norma já teria resultado em dano ao Erário, mesmo sabendo que a d. fiscalização não recompôs a apuração de tributos da recorrente nos anos em que alegou que os JCP deveriam ter sido reconhecidos e deduzidos;

- ao assim decidir, o v. acórdão pretende que o Fisco esteja na melhor situação possível: notada e reconhecidamente recebeu tributos indevidos nos exercícios em que a despesa com JCP não foi deduzida, mas pretende recebê-los de forma integral no exercício em que tais despesas foram glosadas, sem proceder à recomposição da conta de saldos, imperiosa para a verificação da verdade material;

- a perícia contábil, recompondo a apuração dos últimos cinco anos da ocorrência do pretenso fato infracional, teria concluído que não foi recolhido qualquer valor a menor a título de IRPJ e CSLL, fato este que seria imprescindível para o cancelamento da exigência contra a recorrente perpetrada;

- em outro giro verbal, ainda que se pudesse entender, na linha do v. acórdão recorrido, que o período de competência a que se refere a norma para fins de dedutibilidade do JCP fosse cada um dos exercícios em que ele poderia ter sido pago - e não no momento da sua deliberação, como sustenta a recorrente - ainda assim haveria de ser comprovado que a recorrente não excedeu aos limites de dedutibilidade por exercício, o que restou evidenciado pelos números explicitados por ela na sua impugnação;

- assim, a perícia seria uma mera confirmação de que não houve qualquer recolhimento a menor, fato este que, também jamais restou controvertido neste feito, especialmente porque, afastada a alegação de caducidade do direito à deliberação de pagamento do JCP, não há que se falar em dedução de qualquer despesa não permitida pela legislação;

- além disso, ao decidir que a perícia seria prescindível e ao mesmo tempo não cancelar desde logo a exigência fiscal, o v. acórdão recorrido decidiu de forma contrária ao quanto decidido no v. Acórdão nº 2301-002.850, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no qual se decidiu que "em razão do inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal que prescreve o princípio da ampla defesa e do contraditório e permite ao contribuinte provar o seu direito utilizando-se de todos os meios de prova em direito permitido, não cabe à autoridade fiscal negar o pedido de prova pericial";

- desta forma, caso em remoto exercício argumentativo não se pudesse concluir pela lisura do procedimento levado a efeito pela recorrente - que faria concluir, desde logo, pela inexistência de qualquer valor devido - haveria de ser determinada a perícia para que fossem refeitas as contas de apuração de tributos em nome da recorrente, para que, só então, pudesse ser exigida alguma diferença, caso esta existisse, no que merece ser aplicado o entendimento das decisões paradigmas ao presente caso, na extensão como requerido;

- diante do exposto, requer seja conhecido e provido esse recurso especial para que o v. acórdão recorrido seja integralmente reformado, prevalecendo-se neste caso as conclusões exaradas nos v. acórdãos tidos como paradigmas, seja para cancelar-se desde logo a exigência perpetrada em desfavor da Recorrente, procedendo-se às devidas baixas nos registros fiscais, seja para anular a r. decisão recorrida, para que o feito seja devolvido para a DRJ, para que seja realizada a perícia contábil que concluirá pela ausência de valores a serem recolhidos.

Como já mencionado, quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio dos Despachos exarados em 08/06/2015 e 10/05/2016, admitiu o recurso especial apenas em relação à primeira divergência, que diz respeito à glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores, e o fez com base na seguinte análise sobre a referida divergência:

[...]

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem esclarecer que a dedução dos valores de juros pagos a título de remuneração do capital próprio, autorizada pela Lei nº 9.249/1995, não alcança os juros pagos em períodos anteriores, em vista do regime de competência. Procede a glosa de

despesas motivada pela adição de valores ao lucro líquido de período anterior, resultante de excesso de juros sobre o capital próprio.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial demonstrada pelo Sujeito Passivo.

[...]

Em 01/07/2015, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu a primeira divergência suscitada no recurso especial da contribuinte, e em 15/07/2015 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA PAGAMENTO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RETROATIVO NA FORMA PRETENDIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

- os Juros sobre Capital Próprio constituem forma privilegiada de distribuição dos resultados sociais, instituídos com o fim de estimular o reinvestimento nas empresas brasileiras. Os resultados, repassados aos sócios sob a forma jurídica de pagamento de juros, tornam-se passíveis de dedução, como despesa financeira, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, resultando em benefício fiscal para pessoa jurídica que opta por pagá-los;

- o contribuinte defende que pode calcular o valor apto à distribuição como JCP de um dado exercício financeiro, em conformidade com os limites condicionantes previstos no parágrafo primeiro do art. 9º da Lei n. 9.249/95, mas não precisa pagar, escriturar ou deliberar sobre as obrigações de pagamento relativas aos JCP no exercício correspondente;

- segundo aduz, uma vez calculados os valores suscetíveis de distribuição dedutível de JCP em um exercício financeiro, é possível guardar um crédito distribuível/dedutível a título de JCP e utilizá-lo, posteriormente, em outro exercício financeiro, cujos resultados serão utilizados para o pagamento do JCP;

- em síntese, o contribuinte defende que: (i) não precisa deliberar a distribuição dos JCP de um exercício financeiro para obter direito a distribuí-lo (ii) e o JCP pode ser distribuído e, portanto, deduzido, em exercício diverso daquele em função do qual foi calculado;

- essa interpretação resulta em que, em um exercício financeiro, seja possível pagar retroativamente JCP referentes a exercício findo, calculados segundos as contas do PL daquele exercício encerrado (art. 9º da Lei n. 9.249/95) e considerando as limitações de resultados deste mesmo exercício encerrado (art. 9º, parágrafo primeiro, da Lei n.9.249/95);

- estas limitações, ademais, não se comunicam com as limitações do exercício atual. Assim, poder-se-ia pagar o JCP referente a 50% (cinquenta por cento) do resultado deste ano-calendário, mais os montantes de JCP calculados sobre os resultados de exercícios anteriores, independentemente do quanto tais pagamentos representem em relação aos resultados do exercício financeiro sobre o qual se delibera;

- a pretensão do contribuinte não merece acolhida, por absoluta carência de amparo legal. O sujeito passivo escora seu pedido em interpretação do art. 9º da Lei n. 9.249/95, caput e parágrafo primeiro, que dissente das regras básicas da hermenêutica jurídica;

- o texto do caput do art. 9º traz norma que estatui hipótese de dedução de resultado de exercício financeiro;

- o parágrafo primeiro do referido artigo restringe-se a veicular regra limitadora da distribuição de JCP;

- uma vez que a segunda norma limita o exercício do direito conferido pela primeira norma, há manifesta relação de principal-acessório entre elas, como sói acontecer entre parágrafo e caput de um mesmo artigo. Destarte, a previsão do parágrafo primeiro (i) não pode subsistir sem que seja aplicado o caput do artigo e (ii) deve ser em função deste interpretada;

- destas premissas decorre ser imprescindível que haja resultado a ser reduzido por meio do pagamento de JCP para que se aplique a limitação prevista no parágrafo primeiro. A questão é lógica: na ausência de pagamento de JCP não se pode, por ausência de substrato, fazer incidir a regra limitadora do pagamento de JCP;

- por conseqüente, também não há que se falar em dedutibilidade de despesas, sem que haja deliberação pelo pagamento de JCP. Admitir a exegese defendida pelo contribuinte importaria admitir a existência de direito à dedução sem o correspondente resultado a ser reduzido;

- ademais, e de extrema importância para deslinde da questão posta, a limitação prevista no parágrafo primeiro do art. 9º é calculada em função do resultado do exercício (“existência de lucros”), portanto o resultado sobre o qual incidirá a limitação insculpida no parágrafo primeiro deve coincidir com o resultado ao qual se refere a norma trazida pelo caput do dispositivo;

- a identidade entre o resultado sobre o qual se calcula o montante a ser pago a título de JCP e o resultado cujos lucros serão utilizados para o pagamento do JCP é também imposta pela teleologia da norma;

- a interpretação propugnada pelo contribuinte, todavia, defende que o parágrafo primeiro do art. 9º da Lei n. 9.249/95 incida de forma autônoma para permitir creditamento retroativo: quer aplicar, em tese, os limites previstos no parágrafo primeiro considerando os resultados dos exercícios anteriores e deles extrair créditos a serem deduzidos do resultado presente;

- essa interpretação não pode prosperar porque, como já exposto, o parágrafo primeiro cinge-se a estatuir um limite ao pagamento previsto no caput, fato do qual derivam conseqüências inarredáveis:

a) o parágrafo primeiro não veicula autorização legal para cálculo de JCP relativo a período pretérito;

b) a previsão do parágrafo não pode ser aplicada de forma independente de seu caput, portanto, o cálculo das limitações previstas no parágrafo primeiro

do art. 9º, deve tomar por base o resultado previsto na norma veiculada pelo caput, ou seja, **não se pode calcular o valor que seria passível de pagamento por meio de JCP segundo o resultado de um exercício e pretender usar o resultado de outro exercício para pagamento de JCP;**

Não há espaço hermenêutico para atribuir sentidos diversos a instituto que é referido dentro de um mesmo artigo (que se caracteriza pela unidade de articulação) com relação de acessoriedade entre as disposições. Para que as referências da Lei dissessem respeito a resultados diferentes (atual e pretéritos), seria necessário previsão expressa, o que, como já reiteradas vezes aduzido, não há;

c) O pagamento de JCP relativo a um período condiciona-se a existência de resultado disponível deste exercício. Permite-se a repetição, **se não há resultado disponível para pagamento de JCP em relação ao exercício financeiro findo, não restou aperfeiçoado antecedente da hipótese de dedutibilidade prevista no art. 9º e, pois, não há que se perquirir sobre o limite de crédito que poderia ter sido distribuído sob a forma de JCP;**

- a equivocada interpretação parece partir de confusão entre expectativa de direito e direito adquirido. O caput do art. 9º da Lei n. 9.249/95 estabelece a condição para gozo do benefício: existência de resultados. Estabelece, em seguida, a fórmula de cálculo: incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. O efetivo gozo do benefício, consistente na dedução de despesas financeiras do resultado do exercício, depende do efetivo pagamento do JCP;

- ao reunir as condições necessárias, mas não suficientes, para deduzir o JCP, o contribuinte passou a deter expectativa de direito. O direito à dedução somente surgiria com a distribuição do JCP levada a cabo. Ao deixar de deliberar o pagamento, o sujeito passivo permitiu que o direito precludesse, inexistindo, ao contrário do que busca defender, direito a crédito a ser usado em período futuro;

- ao pleitear a importação dos “limites de distribuição de JCP” dos anos-calendário anteriores, como se créditos fossem, permite-se aumentar, de forma indefinida, o limite de dedutibilidade de JCP a ser cotejado com o resultado do período no qual serão distribuídos os Juros sobre Capital Próprio;

- aceitar a legitimidade de dito procedimento importaria esvaziar a norma estatuída no art. 9º, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.249/95, pois restaria inócua a previsão de limite para pagamento de JCP em função dos lucros ou das reservas de lucros;

- para afastar a eficácia da previsão legal, bastaria retroagir no tempo perquirindo acerca de exercícios financeiros anteriores, para deles extrair direito a créditos de JCP dedutíveis, que podem ser acrescidos aos limites máximos de distribuição de JCP, inflando, assim, o limite máximo de pagamento e dedução de JCP;

- essa interpretação permitiria, inclusive, que a soma dos valores dedutíveis de anos anteriores resultasse na destinação da totalidade do resultado do exercício para pagamento de Juros sobre Capital Próprio;

- note-se, ainda, que, em virtude da ausência de qualquer prazo preclusivo para o exercício do suposto direito, seria possível retroagir indefinidamente para calcular JCP sobre todo e qualquer resultado já encerrado desde a instituição dos JCP;

- uma vez que o direito repele interpretações que conduzam a resultados absurdos, deve, por mais este motivo, ser rejeitada a pretensão do contribuinte, que importa em negar aplicabilidade à norma vigente e eficaz;

- cumpre observar, ainda, que a lei admite que resultados de exercícios anteriores sejam aproveitados para posterior pagamento de Juros sobre Capital Próprio e estabelece as condições necessárias para tanto;

- dispõe o art. 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95 que o pagamento dos JCP condiciona-se a existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros;

- para empregar os lucros de anos anteriores no pagamento de JCP em exercícios futuros, basta ao contribuinte mantê-los de forma regular na conta específica de sua escrita contábil. Assim, quando reputar conveniente, poderá calcular sobre tais contas o pagamento de JCP;

- no presente caso, a despeito da autorização legal acompanhada dos procedimentos próprios para utilizar lucros de exercício pretéritos para o pagamento de JCP, o sujeito passivo ignorou o regime jurídico legal, utilizou os lucros dos exercícios em discussão segundo critérios diversos, e, ulteriormente, ao arrepio de qualquer previsão normativa, buscou fazer uso de um suposto crédito de dedutibilidade para furtar-se ao cumprimento da limitação imposta pelo art. 9º, §1º, da Lei n. 9.249/95;

- diante da existência de expressa previsão normativa sobre o uso do resultado de exercícios encerrados para o pagamento de JCP, não observada pelo recorrente, fica, por mais esta razão, demonstrada a falta de embasamento para a pretensão por ele formulada;

- diante do deduzido fica, desde já, evidente, a absoluta ausência de amparo legal à pretensão de calcular JCP retroativamente como quer o sujeito passivo;

- e, por outro lado, fica demonstrada a desnecessidade de disposição a vedar expressamente o pagamento de JCP com fundamento em resultados passados na forma pretendida pelo contribuinte. Existe norma a determinar o modo de efetuar o pagamento de JCP nestas circunstâncias, que, uma vez não observada, leva a inexorável conclusão de que o procedimento do sujeito passivo não encontra respaldo na Lei;

- não bastasse, a pretensão do sujeito passivo afronta os princípios da competência, que rege a contabilidade societária, e o ato jurídico perfeito, dos quais se passa a tratar em respeito ao princípio da eventualidade;

DO DEVER DE OBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA.
RESPEITO À PREVISÃO DO ART. 9º, CAPUT E §1º DA LEI N. 9.249/95. LEGALIDADE DO ART. 29 DA IN SRF N. 11/96.

- restou demonstrado na seção anterior que a adequada interpretação do art. 9º da Lei n. 9.249/95 conduz à constatação de que o resultado que serve de base para cálculo

do montante a ser pago a título de JCP deve necessariamente coincidir com o resultado que será reduzido em função das despesas com JCP. A mesma conclusão é decorrência do Princípio da Competência;

- o conceito de competência, que é a regra geral e critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária, decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos no espaço de tempo a que elas reportam. Sua primeira dimensão, mais intuitiva, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento e, neste ponto, contrapõe-se à idéia do regime de caixa;

- para dar adequada concretização ao princípio, é imprescindível que as despesas e receitas correlacionadas sejam confrontadas ao mesmo tempo;

- de acordo com esse princípio, o pagamento antecipado ou postergado de uma despesa não deve afetar o resultado da empresa. Sua escrituração deve ocorrer de acordo com o período a que se referem;

- a legislação adota o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas, como regra geral, sendo as exceções explicitadas na legislação, o que não fez a Lei 9.249/95;

- dando concretude às disposições legais supra referidas no que tange aos Juros sobre Capital Próprio, dispõe o art. 29 da Instrução Normativa 11/96 que a faculdade da dedução das despesas de JCP deve observar o regime de competência;

- resta livre de dúvidas que a previsão da Instrução Normativa encontra fundamento de validade nos artigos 177 e 187 da Lei n. 6.404/77, bem como o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77;

- inconteste a plena aplicabilidade do princípio da competência à apuração e pagamento de Juros sobre Capital Próprio, cumpre definir os efeitos da aplicação do referido princípio ao caso;

- o regime de competência exige confrontação das despesas e receitas que são correlatas;

- é impossível que os Juros sobre Capital Próprio se refiram a um ano e a despesa que eles representam se refira a ano diferente. O JCP é uma despesa e como tal, desde sua origem, deve ser relacionado a um resultado que lhe preceda. O pagamento em outro exercício financeiro não altera o período de apuração a que se refere a despesa, consoante se depreende do art. 9º da Resolução CFC n. 1.282/10;

- a exigência de correlação entre despesas e receitas, que é inerente ao Princípio da Competência, é reforçada pela peculiar natureza dos JCP, que recebem tratamento jurídico de despesa, mas pressupõem a existência de lucros, ou seja, o pagamento de JCP somente pode ser deliberado se houver lucro disponível para fazer frente à despesa;

- o Princípio da Competência, pois, veda que o JCP do ano de 2000 (p. ex.) seja deliberado no ano de 2006, uma vez que não há mais resultado de 2000 disponível por

ocasião da deliberação em 2006 e, portanto, não se pode mais correlacionar a despesa à receita que lhe corresponde;

- o sujeito passivo mistura exercícios financeiros conforme lhe é mais conveniente. Soma os limites de dedução sem acumular os resultados a serem usados como base para o pagamento. O efeito prático obtido com esta confusão é ignorar a limitação imposta ao pagamento de JCP sob o argumento de que tais JCP são créditos decorrentes anos anteriores;

- as despesas dedutíveis devem se referir aos juros incidentes sobre o patrimônio líquido do exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, não podendo se referir a juros incorridos em períodos anteriores;

- carece de lógica o raciocínio expendido pela recorrente, vez que não se pode admitir que a verificação quanto às condições de dedutibilidade postas pela lei possa, no caso presente, levar em consideração um período (ou períodos) em que a própria despesa sequer existia (trecho extraído do voto vencedor do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, proferido no Acórdão n. 1302-00-044);

- cabe referir, ainda, outros julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no mesmo sentido (ementas transcritas);

- demonstrada a ofensa ao princípio da competência no procedimento implementado pelo contribuinte, deve, por mais esse motivo, ser mantido o acórdão recorrido.

DO PEDIDO

- pelo exposto, espera a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso especial, porque ele preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2002 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores.

De acordo com a Fiscalização, tendo em vista a cisão parcial ocorrida em 31/01/2002, e a limitação da variação pro rata dia da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido referentes ao período de fevereiro a dezembro de 2002, os juros que poderiam ser deduzidos nesse período de fevereiro a dezembro de 2002 totalizavam R\$ 1.740.642,19, os quais teriam sido corretamente calculados pelo contribuinte no seu Demonstrativo de Juros sobre o Capital Próprio.

Contudo, o contribuinte excedeu esse limite, porque deduziu em 31/12/2002 despesa de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores (janeiro de 1997 a janeiro de 2002).

A Fiscalização concluiu que do total deduzido pelo contribuinte em 31/12/2002 (R\$ 17.523.247,25), apenas R\$ 1.740.642,19 referiam-se ao período de apuração dos juros. A diferença, no valor de R\$ 15.782.605,06, correspondia a períodos anteriores, e era, portanto, indedutível.

A glosa desse excesso de despesa resultou no lançamento de IRPJ e CSLL em 31/12/2002.

O lançamento foi mantido pelas decisões administrativas já proferidas nestes autos.

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação à manutenção da glosa da despesa com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores.

Ela busca que seja reconhecida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio registrados no ano-calendário de 2002, calculados mediante a aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de anos anteriores.

O dispositivo legal que dá ensejo à referida divergência jurisprudencial é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o integralmente:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 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.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

...

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º 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 do disposto no § 2º.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Há inúmeros julgados do CARF relativos à questão em apreço, tanto em um sentido (favorável a recorrente) quanto em outro (desfavorável a ela). Não pretendo aqui esgotar as diversas facetas da polêmica; mas apenas, além de apresentar minha visão, tratar de alguns pontos que entendo essenciais nas discussões.

Entendo que não assiste razão à recorrente, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPS.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPs somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente consequência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por consequência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados

critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciar esse fato.

lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

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, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

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

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

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

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

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

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

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI², em seu Manual³:

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

³ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

- a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;
- b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que 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.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembleia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

...

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

...

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁴ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

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.

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2002.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**⁵ **e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, 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, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a correspondente obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁶ de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No caso dos autos, **não haviam obrigações/dívidas** (ausência de passivo), da sociedade, **de pagar** JCPs vinculadas a **despesas** de JCPs **incorridas em exercícios anteriores**, estas dívidas inexistiam, em virtude de não terem sido constituídas pela **falta do incorrimento, nos exercícios anteriores, das despesas de JCPs**, resultando em desobediência do art. 177 (regime de competência) e do art. 186, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de JCP, nem tampouco despesas de JCP - já que essas somente as incorridas no exercício).

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem tratá-las em conjunto.

⁶ Ou juros a pagar.

No âmbito tributário, a meu ver, o que ocorreu foi ausência de atendimento de requisito para gozo de benefício fiscal, mas não de ordem temporal e sim material: não existiam JCP para serem pagos! Deu-se a situação de ausência de juros (seja por ausência de despesa - já que a despesa só pode ser do exercício; seja por ausência de conversão da obrigação de pagar JCP).

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

Mas já se verificou que esse direito não existe, pois somente poderia se sustentar se as prescrições da própria legislação societária tivessem sido observadas e não haver aplicação de nenhuma das suas vedações.

Como se viu anteriormente, o art. 177, o art. 186, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados, a sociedade não observou o regime de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como se encaixou na vedação das possibilidades de ajustes extemporâneos. Aqui, a situação é de não cumprimento de obrigação: ao não fazer da forma correta, surge a vedação de fazer.

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa

dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite⁷ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado dos anos-calendário aos quais deveriam corresponder as despesas (no caso, anos-calendário de 1997 a 2001).

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2002 despesa de juros nos anos de 1997 a 2001, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal.

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

⁷ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Processo nº 16004.000602/2007-41
Acórdão n.º **9101-002.698**

CSRF-T1
Fl. 32

Diante de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo