



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

Processo n° 16327.000863/2009-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.068 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. RETROATIVOS.
Recorrente BV LEASING - ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas - geradas com o uso do capital que os JCP remuneram - se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego. O conselheiro Luís Flávio Neto manifestou intenção de apresentar declaração de voto, porém não o fez até o encerramento do prazo regimental.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rêgo, André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Gerson Macedo Guerra e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Tratam-se de **Autos de Infração** (E-fls. 190 ss.) para a exigência de créditos de IRPJ e CSLL relativos ao ano calendário de 2005, sob a acusação fiscal de que a contribuinte teria efetuado o pagamento de Juros sobre Capital Próprio a seus acionistas neste período sem observar o regime de competência, ao haver os calculado com base nos resultados ou lucros acumulados nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, extrapolando assim os limites legais para a sua dedutibilidade, conforme o artigo 9º. da Lei n. 9.249/95, Instrução Normativa SRF n. 11/96 e Ato Declaratório Normativo COSIT n.º. 13/96.

Adicionalmente, de acordo com o **Termo de Verificação de Infração** (E-fls. 180 ss.), considerou-se que a empresa teria compensado indevidamente prejuízos fiscais existentes no ano-calendário de 2005, conforme os artigos 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509 e 510 do RIR/99, o que deu origem a outro auto de infração e ao respectivo processo n. 16327.000862/2009-36.

A contribuinte apresentou **Impugnação** (E-fls. 205 ss.) reuendo, primeiramente, a reunião dos dois processos, e sustentando os seguintes pontos, condensados pelo relatório da decisão da DRJ e também utilizado no acórdão recorrido:

“3.2. A autuação apóia-se na premissa de que os limites e critérios a serem observados pelo contribuinte seriam aqueles prevalecentes na data em que o valor dos JCP é imputado ao resultado do exercício. Não havendo deliberação a respeito da destinação dos lucros registrados nos exercícios anteriores a 2005, inexistente seria a despesa do valor excedente aos limites de distribuição de JCP em 2005.

Assim, parte do valor de JCP pago em 2005 não seria despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL, configurando excesso aos limites aplicáveis aquele período, o que resultou em glosa dessa parcela.

3.3. A lei 9.249/95, em seu § 7.º do art.9.º, admitiu que o valor pago como JCP fosse imputado ao valor dos dividendos referidos no art. 202 da lei 6.406 (leia-se 6.404)/76. Sendo assim, os JCP devem receber o mesmo tratamento societário dado nesse art. 202, sem prejuízo do disposto no § 2.º do art. 9.º da lei 9.249/95.

3.4. A lei equiparou os JCP aos dividendos para todos efeitos societários quando o valor daqueles fosse a estes imputado por assembleia realizada para deliberar seu pagamento, desde que atendidas as condições previstas no § 2.º referido: expressa concordância dos acionistas em relação à não distribuição de dividendos nos períodos em que os respectivos lucros foram gerados, registro dos lucros não distribuídos em conta de reserva, e recolhimento de IR na fonte, efetuado integralmente pela impugnante.

3.5. A lei 9.249/95, ao permitir que o valor dos JCP pagos fosse imputado como dividendo, conferiu a eles tratamento tributário de despesa financeira, sem interferir na disciplina prevista no plano societário. Por isso os JCP no campo tributário submetem-se à incidência de IRRF, sendo despesa dedutível na apuração do IRPJ e CSLL devidos por aqueles que os pagam, e receita tributável para quem os recebe.

3.6. O § 3.º do art. 202 da lei 6.404/76, expressamente mencionado no § 7.º do art. 9.º da lei 9.249/95, contempla a possibilidade de suspensão, em assembléia geral, do pagamento de dividendos, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, e o § 5.º admite que os lucros não distribuídos sejam pagos como dividendos assim que a situação financeira da companhia permitir. Foi o que ocorreu nesse caso: necessitando de recursos para desenvolvimento de suas atividades, a impugnante deliberou pelo não pagamento de dividendos em 2002 até 2004, fazendo-o apenas em 2005, quando houve melhora de sua situação financeira.

3.7. Atendidas as condições impostas pela legislação societária, e efetuado o recolhimento do IRRF referido no § 2.º do art.9.º da lei 9.249/95, foram satisfeitas as condições para que a impugnante adotasse o procedimento de dedução do valor pago como JCP, eis que existentes lucros acumulados ou reservas de lucros em valor compatível com os limites fiscais preexistentes na data de sua apuração, não na data do pagamento. O exemplo dado pela autuante, de indedutibilidade de despesas de depreciação, está fora do contexto dos autos eis que encargos de depreciação somente não são lançados em situações específicas que não ocorreram no caso presente.

3.8. Se a dedutibilidade dos JCP pagos dependesse de mera deliberação em assembleia, bastaria à impugnante promover a simples reatificação das atas de registro das decisões tomadas no passado, fazendo constar delas a determinação de pagamento dos JCP nos períodos questionados pela fiscalização, e efetuar o ajuste dos exercícios anteriores permitido pela legislação societária. Porém, a impugnante entende que seja questão de natureza material, preferindo agir de forma transparente e na absoluta boa fé.

3.9. Se falta houve, admitindo para argumentar, resumir-se-ia à inexatidão do período base referido no § 5.º do art.6.º do decreto-lei 1.598/77, que apenas constitui motivo de lançamento se provocar postergação de IRPJ ou redução indevida do lucro real. Ora, restou provado nos autos, e a autoridade fiscal não contesta, que se a impugnante houvesse pago ou creditado os JCP nas datas a que se referem os respectivos lucros, atenderia plenamente as condições e limites exigidos para sua dedutibilidade. Deixando de pagá-los naqueles momentos, os acionistas da empresa não causaram qualquer prejuízo à arrecadação, ao contrário, suportaram onus tributário superior ao que lhes seria imposto se não houvesse a renúncia temporária à prerrogativa de creditar essa verba nos próprios períodos em que foram gerados os lucros, razão pela qual soa absurdo falar-se em lesão ao erário. Conclui que é nulo o lançamento.

3.10. A lei não pode impor ao acionista obrigação de deliberar pelo pagamento de JCP em qualquer período, punindo-o com pena de preclusão do direito de fazê-lo no futuro, pois isso significaria interferência indevida da lei tributária na gestão da companhia, fato não admitido em nosso ordenamento jurídico. Também submeteria os investidores à incidência de IRPJ, CSLL e IRRF para evitar a preclusão desse direito. Ainda que houvesse a capitalização dos JCP, não seria elidida a incidência do IRRF, ocorrendo descapitalização da sociedade investida, bem como dos investidores, configurando-se ofensa ao princípio constitucional que garante o não confisco.

Cita jurisprudência a embasar sua tese.

3.11. Um simples ato administrativo, a IN SRF 11/96, jamais poderia inovar em relação à lei, pois trata-se de norma cujo único fim é expor a interpretação da administração tributária sobre o tema, e que nem sempre é a mais razoável.”

A autuação foi mantida por **decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo** (E-fls. 436 ss.), que restou assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - I R PJ

Data do fato gerador: 31/12/2005

NULIDADE. CANCELAMENTO.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, não há que se falar em anulação ou cancelamento da autuação.

INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de normas.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por se tratar de opção do contribuinte. Para fins de dedutibilidade, a inclusão de juros sobre o capital próprio é faculdade concedida pela lei, cujo exercício se sujeita a limite absoluto, correspondente ao produto da variação da TJLP sobre o patrimônio líquido, não podendo o contribuinte exercê-la em anos posteriores, retroagindo a limite de ano anterior.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

As normas disciplinadoras do IRPJ regem também as obrigações concernentes à CSLL, no que cabíveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Na sequência, a contribuinte protocolizou **petição de desistência parcial** (E-fls. 453 ss.) do recurso, manifestando, com suas palavras, “*interesse em permanecer discutindo a dedutibilidade dos JCPs pagos em 2005, levando em conta o limite relativo aos saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de exercícios anteriores a 2004, no valor de R\$ 68.692.177,54.*” Isso porque, complementa, “*o limite considerado pela autoridade fiscal como dedutível a título de JCP corresponde à parcela relativa ao patrimônio líquido do exercício social de 2004, no valor de R\$ 53.973.689,67, enquanto a Impugnante entende que o limite a ser observado para esse efeito corresponde à parcela que a autoridade fiscalizadora denomina de ‘saldos de lucros acumulados e reservas de lucros de exercício anteriores’, no valor de R\$ 68.692.177,54.*”

Insurgindo-se contra a decisão da DRJ, a contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 516 ss.), deduzindo as seguintes razões de defesa, conforme sintetizado pelo acórdão recorrido:

“a) preliminarmente, o acórdão recorrido é omissivo, por não ter considerado a desistência parcial do seu recurso, e mantido a exigência na íntegra. Assim, requer seja homologada a desistência parcial manifestada, ou, alternativamente, explicitados os motivos que tenham levado a r. Turma Julgadora a não fazê-lo, garantindo-se assim o princípio ao devido processo legal e à prestação jurisdicional

requerida;

b) é possível a deliberação de JCP em exercícios subsequentes ao de sua apuração, não ocorrendo renúncia ou preclusão do direito, ou desrespeito ao regime de competência, caso não se decida em assembleia no próprio exercício em que se calculam os juros;

c) a Assembleia geral é órgão soberano para dispor sobre qualquer matéria de interesse dos acionistas, ainda que relacionadas ao passado, sobretudo no que se refere à remuneração do investimento feito pelos respectivos acionistas, incluindo-se aí os JCP, que podem ser imputados aos dividendos sem distinção do período do qual provenham;

d) se a lei não proíbe o pagamento de JCP em período posterior à apuração dos lucros considerados para esse fim, não poderia o seu aplicador estabelecer qualquer restrição ao exercício desse direito;

e) ao contrário do que afirmam a autoridade lançadora e a Turma recorrida, as INs SRF nºs 11/96, e 41/98, invocadas como fundamento para justificar a suposta proibição, não contemplam qualquer restrição à imputação de JCP ao saldo de lucros acumulados;

f) existe jurisprudência favorável do Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 10708.941 e 10196.751) e do Superior Tribunal de Justiça – STJ (Resp nº. 1.086.752PR);

g) a despesa correspondente ao saldo remanescente de JCP relativos ao ano de 200 foi efetivamente incorrida somente quando da realização da assembleia que determinou o seu pagamento, pois apenas por ocasião desse evento é que consumou-se tal obrigação, e por isso contabilizada somente nessa data, não havendo qualquer descumprimento do regime de competência;

h) a lei estabelece dois parâmetros a serem considerados pelo contribuinte para fins de dedutibilidade dos JCP: os lucros do exercício, computados antes da dedução desse encargo, ou, alternativamente, os lucros acumulados e reservas de lucros, desde que em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados, tendo-se adotado o segundo deles (R\$ 68.692.177,54, correspondente à metade dos lucros acumulados e reservas de lucros, que totalizavam R\$ 137.384.355,08).

Ao final, requer seja acolhida a preliminar suscitada, para suprir a omissão da decisão recorrida sobre a extinção, por força de pagamento, de parte da obrigação tributária que ensejou o auto de infração impugnado, e pugna pelo cancelamento da exigência fiscal.”

O **Acórdão n. 1102-000.934** (E-fls. 1585 ss.) negou provimento ao recurso voluntário, considerando-se, no que ora interessa, que os Juros sobre Capital Próprio só passariam a existir no mundo jurídico com o pagamento ou o crédito individualizado, quando apenas então poderiam ser compreendidos como despesas incorridas, com seu cálculo pautado em função do patrimônio e lucros do exercício em que teriam surgido, como demonstra a ementa abaixo:

“OMISSÃO DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

É impossível reputar como omissa decisão que não analisou pedido do contribuinte ainda não formulado.

Hipótese em que a decisão de 1ª instância foi proferida em sessão de julgamento realizada em 12 de novembro de 2009, enquanto o pedido de desistência foi protocolado após essa data, em 24 de novembro de 2009.

PEDIDO DE HOMOLOGAÇÃO DE DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

A homologação da desistência parcial é da competência da unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o sujeito passivo, não cabendo ao CARF sobre ela decidir.

Ademais, os documentos dos autos demonstram que o pedido perdeu seu objeto, pois a desistência parcial do recurso já foi processada.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) é optativo, e, nos termos da lei, eles só passam a existir no mundo jurídico com o pagamento ou o crédito individualizado ao titular, sócios ou acionistas. Somente nesse momento podem ser considerados como despesa incorrida, devendo-se realizar seu cálculo em função do patrimônio e lucros do exercício em que surgiram. Não é possível se apurar o montante de despesa incorrida com base em períodos anteriores a sua existência.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Preliminares Rejeitadas.

Pedido Não Conhecido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar suscitada, não conhecer do pedido de homologação de desistência e, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos na votação: o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, que dava provimento, e os conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares e João Carlos de Figueiredo Neto, que acompanharam o voto divergente pelas suas conclusões. O conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho apresentou declaração de voto.”

A contribuinte então interpôs **Recurso Especial** (E-fls. 701 ss.), iniciando com a demonstração de contradições que entendeu havidas no acórdão recorrido, para se apontar três divergências e os respectivos paradigmas quanto (i) à natureza jurídica de dividendos dos JCP, razão pela qual deveriam ser excluídos do lucro líquido para efeitos de tributação do IRPJ e CSLL, enquanto a decisão recorrida os compreenderia como juros, dando-lhes o tratamento de receita financeira (Acórdão n. 107-09.570); (ii) possibilidade de cálculo e pagamento com base em lucros auferidos em exercícios anteriores e não distribuídos nos períodos em que apurados (Acórdãos n. 1202-000.766 e 107-08.941), ressaltando-se sobre esse ponto:

34. No caso dos autos, os acionistas da Recorrente mantiveram-na capitalizada no período de 2002 a 2004. Nada impede, pois, que os JCPs pagos sejam calculados em função da variação da TJLP sobre o saldo das contas integrantes do patrimônio líquido verificada nesses anos anteriores, desde que atendidos os pressupostos legais, quais sejam:

- existência de lucros em valor igual ou superior a duas vezes os JCPs, na data em que for deliberado o pagamento ou crédito dos JCPs e também nos exercícios respectivos (2002 a 2005);
- apuração dos JCPs dedutíveis mediante aplicação da TJLP sobre o saldo das contas do Patrimônio Líquido existentes em cada exercício respectivo, ano a ano (2002 a 2005);
- deliberação do pagamento ou crédito dos JCPs com individualização dos beneficiários; e
- pagamento do IRRF de 15%.

35. Quanto ao entendimento de que a distribuição de JCP estaria limitada à aplicação da TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido (“PL”) do exercício de 2004, excluídas as contas de reserva de reavaliação, cabe esclarecer que referido entendimento carece de embasamento legal.

36. Isso porque, o limite referente à aplicação da TJLP sobre o PL deve tomar por base, em relação ao JCP acumulado, apenas o PL existente em cada exercício de apuração dos JCP acumulados (ano a ano), porém não o PL da data do pagamento. O PL da data do pagamento deve ser considerado apenas para calcular o limite de JCP referente ao próprio ano do pagamento.

37. Fosse necessário limitar a dedução do JCP acumulado também à TJLP aplicada sobre o PL existente no ano do pagamento ou crédito, ficaria praticamente inviabilizada a dedução acumulada, tornando inútil não apenas a lei, mas também a jurisprudência administrativa.

Por fim, a terceira divergência apresentada diz respeito (iii) à ausência de deliberação da assembleia sobre os JCP não configurar renúncia ao direito de distribuição em momento posterior (Acórdãos n. 1401-000.902 e 1401-000.901); por fim complementando com a decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp n. 1.086.752-PR, em que se registrou que a legislação não imporia que a dedução dos JCP deveria ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa, mas, ao contrário, permitiria que ela ocorresse em um ano calendário futuro, quando efetivamente realizado o pagamento.

O recurso foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade** (E-fls. 877 ss.), ressaltando-se que este o compreendeu como referente a *“único ponto, qual seja, a definição dos limites para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A recorrente defende a dedutibilidade fiscal dos juros pagos tendo em conta um limite superior àquele que foi considerado pelo acórdão recorrido.”*

Fez-se essa ressalva porque, como demonstrado, a Recorrente estruturou seu recurso de modo a dividi-lo em três divergências, apresentando paradigmas específicos para cada uma delas. O despacho de admissibilidade, por sua vez, compreendendo que se tratariam de diferentes teses jurídicas sobre uma mesma matéria, tomou para sua análise os dois primeiros acórdãos indicados, no caso um sobre o primeiro fundamento e outro sobre o segundo, rejeitando o primeiro deles (Acórdão n. 107-09.570) para dar seguimento ao recurso pelo segundo (Acórdãos n. 1202-000.766). Nesse sentido, com a premissa adotada, não apreciou todas os acórdãos apresentados, restringindo-se aos dois primeiros.

Por fim, a Fazenda Nacional ofereceu **Contrarrazões** (E-fls. 884 ss.) sustentando (i) a ausência de previsão legal para o pagamento de Juros sobre Capital Próprio retroativos na forma pretendida pelo sujeito passivo; (ii) o dever de observância do regime de competência, respeitando-se a previsão do art. 9º da Lei n. 9.249/95, e a legalidade do art. 29 da IN SRF n. 11/96; bem como (iii) a ausência de deliberação, no momento oportuno, sobre o pagamento dos JCP nos limites autorizados pela lei, implicando-se a renúncia ao direito de dedutibilidade.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial da contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois

primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que diverjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se então ao caso sob exame, é importante que se ressalve, para fins de delimitar o âmbito de conhecimento do recurso especial, que este foi estruturado pela contribuinte sob três divergências distintas, para as quais foram indicados os respectivos paradigmas: (i) natureza jurídica de dividendos dos JCP, razão pela qual deveriam ser excluídos do lucro líquido para efeitos de tributação do IRPJ e CSLL, enquanto a decisão recorrida os compreenderia como juros, dando-lhes o tratamento de receita financeira (Acórdão n. 107-09.570); (ii) possibilidade de cálculo e pagamento com base em lucros auferidos em exercícios anteriores e não distribuídos nos períodos em que apurados (Acórdãos n. 1202-000.766 e 107-08.941); e (iii) não configuração de renúncia ao direito de distribuição em momento posterior pela ausência de deliberação da assembleia sobre os JCP (Acórdãos n. 1401-000.902 e 1401-000.901).

Por sua vez, o despacho de admissibilidade compreendeu que se tratariam de diferentes teses jurídicas sobre uma mesma matéria, tomando para análise apenas os dois primeiros acórdãos indicados, no caso um sobre o primeiro fundamento indicado no parágrafo anterior e outro sobre o segundo. Leia-se:

“Importante registrar que o recurso especial versa sobre um único ponto, qual seja, a definição dos limites para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A recorrente defende a dedutibilidade fiscal dos juros pagos tendo em conta um limite superior àquele que foi considerado pelo acórdão recorrido.

(...)

Com relação aos paradigmas apresentados, de se observar que, conforme dito, o recurso especial versa sobre uma única matéria, sendo que o contribuinte apresenta cinco paradigmas, que seriam representativos de três diferentes “pontos”, que, a seu ver, seriam objeto de divergência, a saber: (i) natureza jurídica dos JCP (juros sobre o capital próprio) – dividendos; (ii) distribuição cumulada dos JCP – possibilidade; (iii) renúncia – interpretação restritiva.

Não se há de confundir a matéria, que é o ponto que a recorrente deseja rediscutir, com tese jurídica. Uma mesma matéria pode comportar diversas teses jurídicas.

Assim, tem-se que o contribuinte apresenta acórdãos vinculando diversas tese jurídicas distintas, contudo, todas versando sobre o mesmo e único ponto, já antes referido.

Assim, considerando-se a expressa previsão regimental contida no art. 67 do RICARF, e o fato de que a recorrente não especificou qualquer ordem de prioridade na análise dos paradigmas, apenas os dois primeiros citados no recurso serão considerados para fins de análise.

Transcreve-se a seguir excertos da exposição da recorrente, com os destaques da própria, somente até o ponto em que abarcado pelos dois primeiros paradigmas a serem analisados:

“Interposto o Recurso Voluntário, foi ele desprovido por voto de qualidade pelo r. acórdão recorrido, prevalecendo o argumento de que o pagamento de JCPs não poderia ter sido feito de forma retroativa, seja porque não houve deliberação expressa da assembleia de acionistas da Recorrente acerca da suspensão do pagamento daquela verba, seja porque essa despesa só poderia ser calculada nos limites do exercício em que surgiu, não sendo possível apurar o seu montante com base em períodos anteriores a sua existência.

(...)

A primeira divergência diz respeito à natureza jurídica dos JCPs, que no entender da Recorrente e da 7ª Câmara do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda é a de dividendos, razão pela qual essa verba deveria ser excluída do lucro líquido para efeito de tributação pelo IRPJ e CSLL, enquanto a decisão recorrida afirma ter a característica de juros. Confira-se:

ACÓRDÃO RECORRIDO

"Apesar de a doutrina afirmar que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem" (Cf. fl. 674, grifamos)

ACÓRDÃO PARADIGMA

"DEDUTIBILIDADE DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO POR SEREM DESPESAS NECESSÁRIAS - Diante da norma específica sobre a matéria, vedatória da dedução dos juros sobre o capital próprio, não se há de cogitar da cláusula geral de dedutibilidade. Ademais, os juros sobre o capital próprio, a rigor, não são despesas, mas distribuição de resultados, conforme a própria Deliberação CVM 207/96, e que, portanto, seriam objeto de exclusão do lucro líquido, apesar do emprego do termo dedução." (Processo Administrativo n. 16327.001065/2001-19, Acórdão n. 107-09.570, 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Turma Ordinária, sessão de 13 de novembro de 2008, destaques nossos)

E nem poderia ser de outra forma, pois, repita-se, se a principal condição para que os JCPs possam ser pagos e deduzidos é a existência de lucros ou lucros acumulados, então de juros não se trata, pois a obrigação de pagá-los independe da situação patrimonial do devedor. Nessas condições, deveriam ser excluídos do lucro líquido para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, na forma preconizada pela ementa acima.

(...)

Mas ainda que juros fossem, nada impede que sejam calculados e pagos com base em lucros auferidos em exercícios anteriores e não distribuídos no período em que foram apurados. Nesse ponto, a divergência jurisprudencial pode ser assim demonstrada:

ACÓRDÃO RECORRIDO

"Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está-se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real. Apesar de a doutrina afirmar que a

natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem. Não é razoável se entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores. Isso seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano calendário anterior" (Cf. fl. 673, grifamos)

ACÓRDÃOS DIVERGENTES

"JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO COM BASE EM PERÍODOS ANTERIORES. O Art. 9º da Lei n.º 9249/95 não faz nenhuma restrição temporal acerca do pagamento de juros sobre o capital próprio. Diante dessa falta de restrição temporal e da discricionariedade das sociedades em remunerar os juros sobre capital próprio aos acionistas, os juros não precisam ser obrigatoriamente pagos ou creditados ao final de cada período, o que permite o pagamento em um momento futuro.

ART. 29 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 11/96. REGIME DE COMPETÊNCIA. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o 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 provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano calendário em que se deliberou a sua distribuição" (Processo Administrativo n. 12963.000065/2010-36, Acórdão n. 1202000.766, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, julgado em 8 de maio de 2012)

(...)

Como se vê dos paradigmas, inexistente qualquer norma que determine a apuração e distribuição dos JCPs exclusivamente com base nos lucros apurados no ano imediatamente anterior a esse evento, nem limitando a dedução ao primeiro ano em que poderiam ser pagos/creditados. O art. 9º da Lei n. 9.249/95 exige única e exclusivamente que a dedução fiscal se dê no ano em que ocorrer o pagamento ou crédito, observados os limites quantitativos (e não temporais) ali previstos.

Passo à análise.

A demonstração de divergência com relação ao primeiro paradigma (acórdão no 107-09.570), por parte da recorrente, está completamente equivocada.

A recorrente apóia-se na falsa premissa de que o acórdão paradigma teria permitido a dedução/exclusão dos JCP pagos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, por tê-los considerado como dividendos, conforme o seguinte excerto do recurso (grifei):

"E nem poderia ser de outra forma, pois, repita-se, se a principal condição para que os JCPs possam ser pagos e deduzidos é a existência de lucros ou lucros acumulados, então de juros não se trata, pois a obrigação de pagá-los independe da situação patrimonial do devedor. Nessas condições, deveriam ser excluídos do lucro líquido para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL, na forma preconizada pela ementa acima."

Ocorre que, em primeiro lugar, no caso paradigma se discutia apenas a dedutibilidade dos JCP da base de cálculo da CSLL, e não do IRPJ. E, em segundo, o resultado do julgamento foi contrário ao que afirmou, ou imaginou ter sido, a recorrente. Basta ler o último parágrafo do voto condutor: "Por tudo isso, nego provimento ao recurso". Assim também a parte dispositiva: "ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e

voto que passam a integrar o presente julgado”. A ementa referida pela recorrente, portanto, reflete o fundamento utilizado pelo colegiado para refutar o argumento (da empresa recorrente naquele processo) de que as despesas com JCP deveriam ser inseridas no conceito geral de dedutibilidade das despesas para fins de CSLL. Portanto, o colegiado, no acórdão paradigma, ao contrário do que aduziu a recorrente, considerou os JCP indedutíveis da base de cálculo da CSLL (e não se pronunciou acerca do IRPJ, porque sequer fazia parte do litígio).

Com relação ao segundo paradigma (acórdão no 1202-000.766), contudo, entendo ter a recorrente demonstrado adequadamente a divergência.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando, em situações idênticas ou análogas, e em face do mesmo arcabouço normativo, são adotadas soluções diversas. O contexto fático no acórdão paradigma é, substancialmente, idêntico ao caso dos autos, conforme se confirma pelo seguinte excerto do relatório do citado paradigma: “Trata-se, em suma, de glosa da dedutibilidade de juros sobre o capital próprio (“JCP”) pagos em 2007 pela Recorrente, calculados sobre a remuneração do capital próprio até 2006, tendo a fiscalização entendido que a dedução somente seria possível sobre a remuneração do próprio ano de 2007, o que teria motivado a glosa relativa aos períodos anteriores.

E, de fato, a decisão proferida se deu em sentido diametralmente oposto ao defendido no acórdão recorrido, posto que o colegiado em questão, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

A divergência resta estampada no seguinte excerto da ementa do acórdão paradigma (grifei):

“O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o 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 provado, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou a sua distribuição.”

Comprovada, portanto, a divergência jurisprudencial, opino no sentido de que se deva DAR SEGUIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo (art. 68 do RICARF).

Observa-se, portanto, que de acordo com a premissa adotada, o despacho de admissibilidade conheceu o recurso com fundamento no Acórdão n. 1202-000.766 – que na estrutura da contribuinte se referia à segunda divergência apresentada, sobre a possibilidade de se pagar os JCP com base em lucros apurados em períodos anteriores –, delimitando-se o espectro do conhecimento a este julgado e tema, embora ele permita a abordagem de diferentes fundamentos, como, afinal, deduz-se do despacho de admissibilidade, ao tratar todos as questões como um único tema.

Assim, vota-se por **CONHECER O RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE.**

MÉRITO

Conforme a análise de conhecimento procedida, devolve-se, então, ao julgamento deste Colegiado a questão dos limites da dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio, cujo pagamento foi deliberado no ano calendário de 2005, com relação a lucros apurados nos anos calendários de 2002, 2003, 2004 e 2005.

Observa-se que, com a desistência parcial requerida pela Recorrente, reconheceu-se como devido o crédito correspondente ao valor do JCP que excedia ao limite da metade dos lucros acumulados apurados nos exercícios anteriores a 2005, imputado indedutível, subsistindo a discussão somente quanto à possibilidade de se considerar dedutível na base de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano calendário de 2005, as despesas com JCP correspondentes à variação da TJLP de 01.01.2002 a 29.12.2005, data da deliberação do pagamento, observando-se o limite previsto no § 1º, do art. 9º da Lei 9.249/2005 em relação ao ano do pagamento, vale dizer, os lucros e sua reservas acumulados até 31.12.2004 (valor superior ao lucro do exercício).

Pois bem. Sustenta a contribuinte em seu recurso especial que seus acionistas mantiveram-na capitalizada no intervalo de 2002 a 2004, nada impedindo que os JCP pagos fossem calculados em função da variação da TJLP sobre os saldos das contas integrantes do patrimônio líquido nesses anos anteriores, uma vez (i) existentes lucros em valor superior ou igual a duas vezes os JCP na data em que deliberado o pagamento e também nesses outros exercícios; (ii) apuração dos JCP dedutíveis mediante a aplicação da TJLP sobre o saldo das contas do patrimônio líquido verificada em cada exercício respectivo, ano a ano; (iii) deliberação ou pagamento dos JCP com individualização dos beneficiários; e (iv) pagamento do IRRF à alíquota de 15%.

Defende, ainda, que o limite correspondente à aplicação da TJLP sobre o PL deve considerar, em relação ao JCP acumulado, aquele existente em cada exercício e não o específico da data do ano do pagamento, que neste caso deve ser considerado apenas para o cálculo do limite deste próprio ano.

Afinal, em seu posicionamento, *“fosse necessário limitar a dedução do JCP acumulado também à TJLP aplicado sobre o PL existente no ano do pagamento ou crédito, ficaria praticamente inviabilizada a dedução cumulada, tornando inútil não apenas a lei, mas também a jurisprudência administrativa.”*

Sobre o presente tema, como já votei em julgamento anteriores neste colegiado, não discordo da possibilidade de a assembleia da companhia deliberar o pagamento de Juros sobre Capital Próprio num ano calendário com lucros apurados em exercícios anteriores, os considerando para a verificação dos limites da TJLP, desde que atendidos os demais requisitos legais, como a identificação de lucros superior ou igual a

duas vezes os JCP, conquanto a sua limitação quanto à referida taxa ao exercício da deliberação naturalmente representaria um caminho contrário a se alcançar o objetivo pretendido de atração do capital de longo prazo para investimento e também a própria remuneração dos acionista e recomposição do seu patrimônio monetariamente.

De fato se considera o instante da deliberação do pagamento dos JCP como aquele em que nasce a obrigação e, portanto, deve ser registrada contabilmente segundo o regime de competência – aliás, em linha que não se distancia completamente da orientação fiscal, a não ser quanto à definição do instante desse nascimento.

Isso, porém, não afasta a possibilidade dessa deliberação ocorrer num dado exercício com relação a períodos anteriores, tampouco obrigada a assembleia deliberar anualmente o pagamento dos JCP, sob pena de renúncia a esse direito ou à sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e CSLL, não só por ausência de previsão legal nesse sentido – valendo a máxima do direito privado de que a regra é a permissão e a obrigação previsão legal expressa –, porque também configuraria clara ingerência da Administração na sociedade empresária.

Também não se aplica, por fim, o racional de que porque se cuidaria de um benefício fiscal poderia sofrer qualquer limitação, haja vista que se trata de uma regra ordinária de dedutibilidade, para a adequada determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em consonância com a hipótese de incidência do imposto.

Nesse sentido, adota-se como razões de decidir, por trazer maiores detalhes desse posicionamento, a declaração de voto contida no acórdão recorrido, realizada pelo então ilustre Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, da qual se transcreve trecho a seguir:

“Declaração de Voto

Discute-se nos autos a respeito dos limites de dedutibilidade de despesas com juros sobre capital próprio (JCP) de que trata o art. 9º da Lei n. 9.249/1995 para apuração das bases de cálculo do IRPJ e de CSLL, cujo pagamento foi deliberado e realizado pela Contribuinte no ano calendário de 2005.

Originariamente, para fins de apuração do limite previsto no § 1º, do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 – lucro ou lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados – a Contribuinte considerou os limites referentes a cada ano (2002, 2003, 2004 e 2005), conforme demonstrado às fls. 181.

Posteriormente, a Contribuinte desistiu parcialmente da impugnação para reconhecer como devido o crédito tributário constituído por força de indedutibilidade do valor do JCP que excedia ao limite da metade dos lucros acumulados apurados nos exercícios anteriores a 2005 (ano da deliberação do pagamento do JCP).

Permanece apenas a discussão sobre a possibilidade de considerar dedutível na base de cálculo do IRPJ e CSLL, no ano calendário de 2005, despesas com JCP correspondentes à variação da TJLP desde 01.01.2002 (vide fls. 258) até a data da deliberação do pagamento, qual seja, 29.12.2005, observando-se o limite previsto no

§ 1º, do art. 9º da Lei 9.249/2005 em relação ao ano do pagamento, no caso, os lucros e reservas de lucros acumulados até 31.12.2004 (valor superior ao lucro do exercício).

Com a devida vênia, a adequada interpretação do art. 9º, caput da Lei nº 9.249/1995 demanda a análise do histórico do instituto, bem como do cenário econômico em que foi editada a referida lei.

Histórico e Cenário Econômico da Instituição do JCP

O JCP não é instituto recente. Na antiga Lei das S/A (DecretoLei nº 2.627/1940, art. 129, §1º, alínea “e”), editada em 1940, havia menção aos juros pagos aos acionistas e à determinação do limite da taxa de juros, que não poderia exceder a 6% ao ano. Verbis:

“nas despesas de instalação deverão ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais. Os estatutos fixarão a taxa de juro, que não poderá exceder de 6 % (seis por cento) ao ano, e o prazo para a amortização.”

Apenas com o advento do art. 43 do Decreto-lei 4.178/1942 (reproduzido no Decreto-lei 5.844/1943), a despesa de JCP passou a não ser dedutível do cálculo do lucro real. Verbis:

“Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido.

§ 1º Serão adicionados ao lucro real, para tributação em cada exercício financeiro:

(...)

e) os juros sobre o capital ou quota social atribuídos ao titular e sócios das firmas e sociedades;” (grifei)

O art. 49 da Lei nº 4.506/1964, na linha do Decreto-lei 5.844/1943, dispôs que:

“Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. São admitidos juros de até 12% (doze por cento) ao ano sobre o capital, pagos pelas cooperativas de acordo com a legislação em vigor.” (grifei)

A atual Lei das S/A (Lei nº 6.404/1976), que revogou o Decreto-lei nº 2.627/1940, dispunha em seu artigo 179, V, posteriormente revogado pela Lei 11.638/2007, o quanto segue:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

V no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.” (grifei)

Apesar de o artigo da Lei das S/A prever situação específica, qual seja, o JCP pagos no período que anteceder ao início das atividades, é inconteste que havia a previsão do instituto no referido diploma.

Da análise dos citados dispositivos, é possível sustentar que, até o advento da Lei nº 9.249/1995, o JCP era instituto já previsto na legislação, tanto societária como tributária, sendo que não havia limites no âmbito societário para o seu pagamento (pois o limite de 6% do art. 129 do Decretolei 2.627/1940 fora revogado pela atual Lei das S/A). Contudo, a partir do Decreto-lei nº 4.178/1942, a despesa passou a ser considerada não dedutível da base de cálculo do IRPJ.

O JCP, nos moldes em que se conhece hoje, foi instituído pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995, com alterações efetuadas pela Lei nº 9.430/1996, 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.

§ 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;

§ 4º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros de que trata este artigo serão adicionados à base de cálculo de incidência do adicional previsto no § 1º do art. 3º. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 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.

O referido art. 9º da Lei 9.249/1995 tem natureza híbrida, pois (i) cria a possibilidade da remuneração do capital investido, condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (natureza societária); e (ii) reduziu a restrição à dedução no lucro real, autorizando a dedução do JCP até o limite da variação da TJLP (natureza tributária).

O dispositivo mencionado não limita o pagamento do JCP à variação da TJLP, mas tão somente limita a dedutibilidade destes juros no lucro real à variação da referida taxa. A sociedade poderá deliberar o pagamento de JCP a uma taxa superior à TJLP, mas sempre respeitado o limite do lucro do período e do lucro acumulado previsto no parágrafo 1º, uma vez se tratar de um limite imposto sob a ótica do direito societário. Obviamente, caso a taxa utilizada seja superior à TJLP, o valor será dedutível apenas no limite da variação deste índice.

A lei também não dispôs expressamente sobre o período da variação da TJLP que deve ser aplicado a cada caso, reservando-se a estabelecer que a dedução estaria limitada à “variação, ‘pro rata dia’, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”.

A Lei nº 9.249/1995 teve origem no Projeto de Lei nº 913/1995 da lavra do próprio Poder Executivo. Para a melhor exegese do instituto ora em análise, é válida a reprodução da parte da Exposição de Motivos do referido Projeto de Lei, assinado pelo então Ministro Pedro Malan, na parte que trata da criação do JCP:

“10. Com vistas a equiparar a tributação dos diversos tipos de rendimentos do capital, o Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos ao acionista, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP; compatibiliza as alíquotas aplicáveis aos rendimentos provenientes de capital de risco àquelas pela qual são tributados os rendimentos do mercado financeiro, desonera os dividendos, caminha na direção da equalização do tratamento tributário do capital nacional e estrangeiro; e revoga antiga isenção do imposto de renda incidente sobre a remessa de juros para o exterior, prevista no Decreto-Lei nº 1.215, de 1972 (arts. 9º a 12, § 2º do art. 13, art. 28 e inciso I do art. 32), a fim de que não ocorra qualquer desarmonia no tratamento tributário que se pretende atingir, igualando-se, para esse fim, o aplicador nacional e estrangeiro.

11. A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento.”

Merecem destaque nos parágrafos da Exposição de Motivos do Projeto de Lei reproduzidos acima, os seguintes motivos para a criação do instituto e do respectivo tratamento tributário:

- (i) equiparar a tributação dos diversos tipos de investimento em capital;
- (ii) provocar incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras; e
- (iii) adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento.

Ademais, importante considerar o momento econômico do país à época da edição da lei. Vale lembrar que esta mesma lei extinguiu a conhecida correção monetária de balanço. Com a criação do Plano Real, a inflação que andava a passos galopantes foi contida, razão pela qual não havia mais sentido permitir a correção monetária dos balanços das empresas. Neste ponto, reproduz-se os seguintes parágrafos da referida Exposição de Motivos do Projeto de Lei 913/1995, verbis:

“2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

3. Neste sentido, a proposição extingue os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras – inclusive para fins societários –, combinando a medida com expressiva redução de alíquotas (art. 1º ao 5º).

(...)

5. Os elevados índices de inflação exigiram a criação de poderosos instrumentos de indexação que, com o Plano Real e a estabilização da economia, estão sendo gradualmente eliminados.

6. O processo de desregulamentação da indexação de salários está em curso e da mesma forma com relação aos demais preços da economia, como por exemplo preços públicos, juros e câmbio. Restam, entretanto, ativos indexados, de que são exemplo o patrimônio das empresas e os créditos de natureza tributária.

7. A extinção da correção monetária do balanço simplifica consideravelmente a apuração da base tributável e reduz a possibilidade de planejamentos fiscais.”

(grifei)

O JCP foi introduzido no bojo dessa grande reforma econômico tributária, a fim de adaptar a legislação tributária à nova realidade econômica do país, tendo como grande marco a criação o Plano Real.

Era sabido que a inflação havia sido contida, mas não eliminada por completo. A própria exposição de motivos reconhece que a inflação estava sendo “gradualmente” eliminada. Desta forma, com a extinção da correção monetária do balanço, a legislação deveria criar outra forma de atualizar os investimentos efetuados pelos sócios nas empresas, de forma a não tornar desvantajoso o investimento em capital, principalmente em relação aos investimentos efetuados nas empresas a título de empréstimo. Neste cenário, criou-se o JCP e permitiu-se a dedutibilidade dos pagamentos efetuados até o limite da TJLP.

A Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) foi instituída pela Medida Provisória nº 684, de 31 de outubro de 1994, convertida, após diversas reedições, na Lei nº 9.365/1996 e regulamentada pela Resolução nº 2.121/1994 do Banco Central.

Originariamente, a TJLP era calculada “a partir da rentabilidade nominal média, em moeda nacional, verificada em período imediatamente anterior de sua vigência, nos títulos da Dívida externa e interna de aquisição voluntária”.

Com o advento da Medida Provisória nº 1.921/1999, a TJLP passou a ser calculada a partir (i) “da meta de inflação calculada pro rata para os doze meses seguintes ao primeiro mês de vigência da taxa, inclusive, baseada nas metas anuais fixadas pelo Conselho Monetário Nacional”; e (ii) “prêmio de risco”.

O que se pretende demonstrar ao citar a legislação referente à TJLP é que essa taxa, além do parâmetro de remuneração, também se utiliza de parâmetros de medição da inflação, não tendo sido escolhida aleatoriamente, ou seja, era uma taxa que representava também a inflação.

Em suma, a reforma proposta pelo Poder Executivo e acolhida pelo Congresso Nacional era justamente no sentido de incentivar o investidor nacional e estrangeiro a investir no capital de longo prazo e produtivo do país. Para tanto, proporcionou mecanismos que, além da remuneração, também garantissem que o investimento não seria corroído pela inflação que, apesar de contida, ainda era e é verificada no nosso país. Ou seja, além de remunerar o investidor pela indisponibilidade do capital investido, a aplicação da taxa TJLP garantia também que o investimento não seria afetado pela inflação.

A criação de limites em relação aos lucros acumulados e o lucro do exercício (aspecto societário da norma) visou garantir que o capital e reservas da empresa não fossem prejudicados pelo pagamento dos JCP. A criação destes limites pode ser verificada também em outras situações, como, por exemplo, quando a Lei das S/ trata do pagamento de dividendos (art. 202, I).

Traçados em breves linhas o histórico e o contexto econômico da criação do instituto, passa-se a analisar os aspectos contábeis acerca do momento adequado à contabilização da despesa de JCP.

Aspectos Contábeis Relativos ao Correto Registro da Despesa

Não há dúvida de que a dedutibilidade dos JCP's obedece ao princípio de competência. Segundo a lei de regência, a observância do regime de competência nos termos da lei não é determinada pelo critério de apuração respectivo, mas sim pelo pagamento ou crédito a titular, sócio ou acionista, decorrente de deliberação expressa da Assembleia da Companhia. A obrigatoriedade da realização de assembleia para deliberação dos juros encontra-se pacificada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verbis:

Os juros sobre o capital próprio não têm natureza acessória, pois dependem de deliberação em assembleia, que determina se os pagará ou não" (Informativo

438/STJREsp 1.171.095/RS, Relator originário o e. Min. Massami Uyeda, Relator para acórdão o e. Min. Sidnei Beneti, julgado em 9/6/2010. Grifos nossos).

Portanto, o período de competência para dedutibilidade dos JCP's da base de cálculo do IRPJ é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito destes juros, ainda que o capital seja remunerado tomando-se por base valores existentes em períodos pretéritos, tal como ocorre no caso, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nesse sentido, veja-se lição de Edmar Andrade, verbis: "o período de competência do encargo relativo aos juros sobre capital é aquele em que ocorre a deliberação pelo seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão". ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. ____.

Há precedente dessa Corte Administrativa nesse sentido, verbis:

“JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o 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, ou seja, 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.” (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 10196.751 em 29.05.2008 – destacamos)

O registro do JCP no passivo somente pode ocorrer quando este for caracterizado como uma obrigação. Considerando-se que o pagamento de JCP é uma faculdade da companhia e depende de deliberação dos sócios/acionista, a obrigação surge apenas quando da deliberação pelo pagamento.

Assim, não há que se falar (a) que o registro contábil da aplicação da variação da TJLP referente aos anos de 2002, 2003 e 2004 deveria ter sido efetuado em cada ano, pois nestes anos não havia obrigação, mas uma mera expectativa de direito na medida em que a obrigação surge apenas com a deliberação; (b) e que o JCP se confunde com o dividendo obrigatório.

A previsão contida no § 7º do referido art. 9º da Lei 9.249/1995, que possibilita que o JCP pago seja imputado ao valor dos dividendos obrigatórios a serem pagos pela empresa aos seus acionistas/sócios não confere ao JCP a natureza de dividendos.

A legislação autoriza que a empresa opte por descontar o valor do JCP pago do valor do dividendo obrigatório a ser pago aos seus acionistas/sócios, mas isso não faz com que sua natureza possa ser equiparada a de dividendos. Neste sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Confira-se:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INSURGÊNCIA QUANTO AOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO EMBARGADA. RECEBIMENTO COMO AGRAVO REGIMENTAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA. DIFERENCIAL ACIONÁRIO. BRASIL TELECOM. DIVIDENDOS E JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA JURÍDICA DISTINTA. OFENSA AOS ARTS. 128 E 460 DO CPC. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. JULGAMENTO EXTRA PETITA. OCORRÊNCIA. DECISÃO AGRAVADA MANTIDA. RECURSO MANIFESTAMENTE INFUNDADO E PROCRASTINATÓRIO. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 557, § 2º, CPC.

(...)

2. Os dividendos decorrem do desempenho financeiro da empresa, ou seja, do lucro apurado pela empresa no período de um ano, remunerando o investidor pelo sucesso do empreendimento social. Os juros sobre capital próprio, por sua vez, têm origem nos lucros apresentados nos anos anteriores e que ficaram retidos na sociedade e tem por finalidade remunerar o investidor pela indisponibilidade do capital aplicado na companhia. Possuem ditas verbas natureza jurídica distinta.

Precedentes.

(...) (EDcl no AREsp 207.825/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 06/11/2012, DJe 12/11/2012)

No mesmo sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. BRASIL TELECOM S.A.. CONTRATO DE PARTICIPAÇÃO FINANCEIRA. DIVIDENDOS. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE. RECURSO MANIFESTAMENTE IMPROCEDENTE. IMPOSIÇÃO DE MULTA. ART. 557, § 2º, DO CPC.

(...)

2. É possível a cumulação de indenizações a título de juros sobre o capital próprio e de dividendos, tendo em vista a natureza jurídica distinta das referidas rubricas.

3. Os dividendos decorrem do lucro apurado pela sociedade empresária no período de um ano, cuja parcela é, conforme o caso, distribuída a seus sócios e os juros sobre capital próprio consistem no pagamento de uma remuneração aos acionistas a título de retribuição pelo investimento, calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica.

(...) (AgRg no AREsp 104.647/RS, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, QUARTA TURMA, julgado em 24/04/2012, DJe 02/05/2012)

Dedutibilidade da Despesa

Não obstante a competência para o reconhecimento contábil da despesa de JCP seja a do momento da deliberação, na análise do aspecto tributário do instituto, entendo que o Termo de Verificação Fiscal (fls. 184) carece de razão ao afirmar que:

“Do ponto de vista fiscal, é no momento em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que deverá ser observado pelo contribuinte os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros, não existe a despesa e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo 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. Entretanto se o juros não foram pagos em determinado exercício já encerrado, conclui-se que os sócios renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e observando que as demonstrações contábeis são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação”

Em resumo, a Fiscalização reconhece que (i) a competência para reconhecer a despesa de JCP seria o momento em que há a deliberação por parte dos sócios/acionistas; (ii) é possível a deliberação de pagamento de JCP tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado; e (iii) que se o juros não foram pagos em determinado exercício já encerrado haveria uma renúncia por parte dos sócios da dedutibilidade prevista na lei.

A conclusão da Fiscalização no sentido de que o não pagamento de JCP no exercício já encerrado representa renúncia à dedutibilidade é incongruente, pois, no exercício já encerrado, como a própria Fiscalização reconhece, não existia obrigação de pagar.

Ora, como pagar algo, cuja obrigação inexistente?

A própria Instrução Normativa SRF 11/1996 corrobora o entendimento de que a despesa de JCP é dedutível pelo regime de competência. Confira-se:

“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.”

Ora, considerando que foi respeitado o regime de competência, ou seja, adespesa foi reconhecida no ano em que houve a deliberação do pagamento do JCP (nascimento da obrigação), não haveria motivos para se limitar a dedução apenas dos juros calculados com base na variação da TJLP do exercício referente ao pagamento.

O regime de competência seria desrespeitado se a deliberação de pagamento de JCP tivesse ocorrido em 2005 e o registro da despesa apenas no ano de 2006. Neste caso, reconheço que haveria sim a inobservância do regime de competência.

É de se destacar que nem a lei, nem tampouco a referida Instrução Normativa determina que a variação da TJLP deva ser aquela referente somente ao exercício do pagamento. Não há esta limitação nos referidos normativos.

A grande celeuma acerca do tema refere-se à confusão entre o conceito de (i) competência contábil para reconhecimento da despesa, o que diz respeito meramente a uma regra contábil e (ii) o lapso temporal referente à variação da TJLP para fins de dedutibilidade da despesa, o que é uma regra fiscal. Não é possível dizer que a variação TJLP deve respeitar o regime de competência. Esta afirmação demonstra, claramente, a confusão dos dois conceitos.

A observância ao regime de competência (regra contábil) diz respeito ao momento contábil adequado para o registro da despesa, o que, como já demonstrado, é o momento da deliberação do pagamento.

Já a variação da taxa TJLP (regra fiscal) a ser considerada para fins de dedutibilidade é aquela aplicada sobre o período em que o patrimônio líquido ainda não foi remunerado, atendendo assim a finalidade da lei editada por iniciativa do próprio Poder Executivo, qual seja, permitir que o investidor seja compensado pela extinção da correção monetária do balanço, evitando que o investimento realizado seja corroído pela inflação.

Desta forma, limitar a dedução da JCP apenas à variação da taxa TJLP do período da deliberação é contrário à motivação da criação do art. 9º da Lei 9.249/1995, a qual era, entre outras, incentivar o investimento no capital de longo prazo. Ou seja, a limitação da dedutibilidade seria um desestímulo ao investimento na Companhia na medida em que não tornaria o investimento em capital atrativo, considerando a possibilidade do investidor optar pelo o investimento através de empréstimos, o que lhe asseguraria a dedutibilidade dos juros sem qualquer limitação.

Além disso, o argumento da renúncia à dedução dos juros não deve prosperar na medida em que é possível se verificar em determinado exercício a impossibilidade do pagamento de JCP, seja por motivos de insuficiência de lucros acumulados ou lucros do exercício, seja pela insuficiência de caixa ou ainda para atender políticas e metas de investimentos da empresa.

Ou seja, nada impede que os acionistas/sócios deliberem pelo pagamento do JCP em um exercício em que as condições se apresentem favoráveis para tanto (disponibilidade de lucros, caixa etc.).

Ademais, não é possível comparar o presente caso à hipótese da depreciação, como pretendeu a fiscalização ao alegar que (fls. 183 e 184):

“No direito tributário, temos por definição e jurisprudência já consagrada, o caso da depreciação. Este instituto também se revela como uma faculdade da pessoa jurídica posta em todos os períodos de apuração. Entretanto, não é admissível a apropriação por taxas acumuladas, isto é, para um bem que deva ser depreciado a 10% a.a., passa-se dois anos sem apropriação da depreciação para num terceiro ano levar a depreciação do bem a taxa de 30%”.

Note que este exemplo não é válido, pois apenas a dedutibilidade da despesa de depreciação é uma faculdade do contribuinte (art. 305 do RIR/99), já o registro

contábil da despesa é uma obrigação imposta pelo art. 183, V da Lei das S/A. Ou seja, sempre houve a obrigação, diferentemente do caso do JCP em que a obrigação surge no momento da deliberação.

Não é possível também comparar o presente caso às hipóteses de contrato de empréstimo como pretendeu o ilustre Conselheiro Relator em seu voto condutor, pois, com a devida vênia, a obrigação de pagar juros no caso de empréstimo surge quando da assinatura do contrato. Ou seja, mesmo que os juros sejam pagos apenas um, dois ou três anos depois, a despesa deve ser registrada por competência, pois já há uma obrigação firmada.

Em relação aos julgados do CARF reproduzidos no voto do ilustre Conselheiro Relator, diga-se, com a devida vênia, que referidos precedentes não trataram bem sobre a matéria de competência para o reconhecimento contábil do JCP.

Transcreve o relator os seguintes julgados:

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver.

Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado.

INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA. Não tratando os autos de registro em período diverso ao que competia a despesa, ou de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99).

(Acórdão nº 130200.044, 2ª Turma Ordinária/3ª Câmara/1ª SJ, sessão de 27 de agosto de 2009, relator Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães)

.....
REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, soment podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem. (Acórdão nº 120100.348, 1ª Turma Ordinária/2ª Câmara/1ª SJ, sessão de 11 de novembro de 2010, redator do voto vencedor Conselheiro Marcelo Cuba Netto)

.....
DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver.

Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado. (Acórdão nº 1301001.118, 1ª Turma Ordinária/3ª Câmara/1ª SJ, sessão de 05 de dezembro de 2012, redator do voto vencedor Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães)

Conforme já mencionado anteriormente, a dedução da despesa está vinculada ao momento em que está é reconhecida, ou seja, no surgimento da obrigação (deliberação do pagamento). Ou seja, respeitado o regime de competência (momento de reconhecimento da despesa contábil), o JCP é dedutível desde que respeite a variação da TJLP.

Não se deve confundir a competência para apropriação da despesa e o período de incidência do TJLP para fins de limitação da remuneração do patrimônio líquido. A lei e/ou a instrução normativa não limitam a variação da TJLP apenas ao ano da

deliberação.

Ao contrário, a exposição de motivos da lei e os fundamentos que levaram o Poder Executivo a propor a edição da norma não permitem conclusão distinta da que a variação da taxa TJLP a ser considerada para fins de dedutibilidade é aquela que remunera efetivamente o patrimônio líquido ou, em outros termos, é aquela aplicada sobre o período em que o patrimônio líquido ainda não foi remunerado. Como se disse, a aplicação da taxa TJLP indica que o JCP visa, além de remunerar o investidor pela indisponibilidade de capital, evitar que o investimento efetuado seja corroído pela inflação, entendimento este reforçado pelo cenário econômico da época da criação da lei e pelas medidas instituídas pelo próprio diploma legal, como a extinção da correção monetária do balanço.

Nesse sentido é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verbis:

“MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II 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.

III Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV – ‘O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976’.

V Recurso especial improvido.”

Nesse mesmo sentido são os seguintes julgados do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, verbis:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anos calendário: 2002 e 2006

Ementa: JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO — DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL — O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o 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, ou seja, 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.” (Acórdão nº 10196.751, Primeiro Conselho de Contribuintes/1ª Câmara, sessão de 29 de maio de 2008, relator Conselheiro Valmir Sandri)

IRPJ — JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP — PAGAMENTO ACUMULADO — POSSIBILIDADE — Provado nos autos do processo que, ano a ano, a recorrente tinha capacidade para distribuir JCP, nada obsta que possa fazê-lo em ano calendário posterior, de forma acumulada.

IRPJ — JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP — PAGAMENTO

ACUMULADO — LIMITES PARA AFERIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE — Ainda que nada obste a distribuição acumulada de JCP desde que provada, ano a ano, ter este sido passível de distribuição, para efeitos de aferição dos limites possíveis de dedutibilidade do encargo, se deve levar em conta os parâmetros existentes no ano calendário em que se deliberou a sua distribuição. (Acórdão nº 107.08.941, Primeiro Conselho de Contribuintes/7ª Câmara, sessão de 28 de março de 2007, relator Natanael Martins)

Por fim, vale analisar se a dedutibilidade do JCP é (ou não) benefício fiscal.

Neste ponto, é importante lembrar que o referido art. 9º da Lei 9.249/95 tem natureza híbrida. Para fins societários, a condição para o pagamento é a “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” (“limite societário/contábil”). Atendida esta condição/limite, a sociedade está autorizada a efetuar o pagamento.

Sob o ponto de vista fiscal, estabeleceu a lei que somente seria dedutível do lucro real o JCP calculado sobre a variação da taxa TJLP (“limite tributário”). Ou seja, se o “limite societário” for maior que o “limite tributário”, a empresa está autorizada ao pagamento do valor no “limite societário”, contudo a dedutibilidade está restrita ao “limite tributário”, qual seja a variação TJLP.

Note-se que, neste caso, ou seja, “limite societário/contábil” maior que “limite tributário”, o valor excedente não será dedutível do lucro real, contudo, será tributado pelo IRRF, previsto no § 2º, pois esta tributação está vinculada ao valor do pagamento e não ao valor dedutível. O que, a depender da situação, a tributação na fonte pode ser superior ao valor do IRPJ que deixou de ser recolhido em virtude da dedução da despesa.

Não há como considerar que a dedutibilidade do JCP é um benefício fiscal, na medida em esta norma apenas reduziu a restrição à dedução, ainda que parcial, de uma despesa contábil, a qual, vale lembrar, antes do Decreto 4.178/1943, já foi dedutível.

Destaque-se que o cálculo do Imposto de Renda tem como regra geral que todas as despesas contábeis são dedutíveis, exceto aquelas para as quais a lei prevê expressamente a sua adição ao lucro real. Ou seja, o cálculo do lucro real parte do lucro líquido contábil, o qual é ajustado por adições e exclusões previstas na lei. Desta forma, uma lei que apenas reduz a restrição à dedutibilidade de uma despesa, que como regra geral já seria dedutível, não pode ser considerada um benefício fiscal.

Considerar a dedução de JCP como um benefício fiscal implica dizer que todas as despesas que são consideradas dedutíveis pela legislação do imposto de renda seriam frutos de benefícios fiscais concedidos pela lei, o que claramente não é uma preposição verdadeira, pois se está diante de norma que diz respeito à própria forma de apuração do tributo.

Um exemplo claro de benefício fiscal é o caso dos incentivos à inovação tecnológica, no qual o art. 19 da Lei 11.196/2005 autoriza, além da dedução da despesa contábil com pesquisa e desenvolvimento, a exclusão de 60% a 80% do valor registrado como despesa. Ou seja, a parte da norma que trata sobre a dedutibilidade da despesa não tem caráter de benefício fiscal, contudo, a parte que trata da exclusão tem nítido caráter de benesse concedida pelo legislador, na medida em que permite uma exclusão além do valor registrado como despesa contábil.

Não há como se entender, portanto, que a previsão contida no art. 9º da Lei nº 9.249/1995 é um benefício fiscal.

Em suma, considerando-se que:

(i) a criação do JCP teve por motivação equiparar a tributação dos diversos tipos de investimento em capital, provocar incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras e adotar uma política tributária moderna e compatível com

aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento;

(ii) limitar o período de variação da TJLP seria um desestímulo para o investimento no capital de longo prazo quando comparado a outros tipos de investimento;

(iii) a aplicação da taxa TJLP indica que o JCP visa, além de remunerar o investidor pela indisponibilidade de capital, evitar que o investimento efetuado seja corroído pela inflação, entendimento este reforçado pelo cenário econômico da época da criação da lei e pelas medidas instituídas pelo próprio diploma legal, como a extinção da correção monetária do balanço;

(iv) a obrigação legal de pagamento do JCP surge apenas quando da deliberação dos acionistas/sócios, diferentemente do que ocorre, por exemplo, nos empréstimos quando a obrigação de pagar juros se dá no momento da assinatura do contrato;

(v) o registro contábil de um passivo e da respectiva despesa exige a existência de uma obrigação, o que significa dizer que o exercício contábil (“competência”) adequado para o registro da despesa de JCP é aquele em que houve a deliberação do pagamento;

(vi) o art. 9º da Lei 9.249/1995 e a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 não limitam a variação da TJLP apenas ao ano da deliberação do pagamento; e

(vii) não é possível considerar que a falta de deliberação do pagamento de JCP em um determinado exercício importa em renúncia à dedutibilidade da despesa de JCP, por não se tratar de um benefício, mas sim uma mera norma de apuração do tributo, como os demais dispositivos que tratam de despesas não dedutíveis no lucro real. Oriente voto no sentido de conhecer do recurso voluntário da Contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento para permitir que a Contribuinte efetue a dedução integral do JCP calculado conforme a variação da TJLP dos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, limitado apenas a metade dos lucros acumulados e reservas de lucros apurados em 31.12.2004.”

Por essas razões adicionadas com maiores detalhes, conclui-se pela dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio calculados de acordo com a TJLP dos anos calendários 2002, 2003, 2004 e 2005, desconstituindo-se o crédito tributário ora exigido, que restou remanescente depois da desistência parcial requerida.

Assim sendo, vota-se por **DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE.**

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada.

Em que pese o muito bem fundamentado voto proferido pela ilustre Conselheira Relatora, o colegiado divergiu de sua conclusão quanto ao mérito do recurso especial.

A discussão, conforme esclarecido no voto vencido, cinge-se à possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, tão somente os juros sobre o capital próprio (JCP) calculados

sobre os valores das contas do patrimônio líquido no exercício social correspondente ao ano-calendário em questão (entendimento da Fiscalização) ou também em relação a exercícios sociais anteriores (entendimento da Contribuinte).

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 180 a 187), no demonstrativo de cálculo do JCP apresentado pela empresa, o valor deduzido de **R\$ 95.000.000,00** não respeita o limite de dedutibilidade dos JCP determinado pela variação, *pro rata* dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido no exercício social de 2005. Isso porque a empresa, em seu cálculo, considerou possível o pagamento de JCP referentes a exercícios sociais anteriores, tomando como limite de cada ano o produto da aplicação da TJLP *pro-rata* dia sobre o Patrimônio Líquido correspondente.

Conforme exposto pela Fiscalização, a contribuinte "*calculou o montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição para cada ano-calendário de 2002 a 2005, e o considerou dedutível no ano-calendário de 2005*". A deliberação para o pagamento, por sua vez, ocorreu através de Assembléia Geral Extraordinária em 29/12/2005.

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

As decisões mais recentes desta 1ª Turma da CSRF, no entanto, vão no sentido da ineditabilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos. Com efeito, na sessão de 20 de janeiro de 2016, foram prolatados três acórdãos (de nºs 9101-002.180, 9101-002.181 e 9101-002.182, este último, inclusive, tendo reformado o acórdão citado pela contribuinte no item 38 do seu Recurso Especial), todos de relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo nessa linha. Em todas essas votações, meu voto acompanhou o Relator, por entender que:

- a) os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido;
- b) por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso desse capital);
- c) por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e
- d) por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período.

Já na sessão de 1º de março de 2016, um processo de minha relatoria foi a julgamento, tendo esta Turma decidido que não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores (acórdão nº 9101-002.248) e que os mesmos têm natureza de despesas, e não de dividendos.

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

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

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

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

Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está-se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real.

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

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

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

Para os exercícios pretéritos, não tendo havido pagamento da despesa ou apropriação da obrigação para pagar os sócios em conta de passivo, não há que se falar em despesa incorrida. Consubstancia uma afronta ao regime de competência quando em 2005, a contribuinte decide apropriar uma despesa cujos fatos geradores ocorreram entre 2002 e 2004.

Neste sentido e, em que pese a recorrente dizer que Hirome Higuchi coloca em discussão a isenção e seriedade do CARF, por entender que ele faz um arrazoado técnico sobre a matéria, trago à colação a lição desse doutrinador (HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática. 38ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2013. p. 127.), reproduzida no acórdão recorrido:

Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento. (Grifei)

A Recorrente aduz que a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho¹, citada pelo acórdão recorrido como fundamento a corroborar a tese da impossibilidade de dedução de JCP referente a períodos anteriores, peca pela "absoluta contradição". Entende que a conclusão de que "os JCPs pagos acumuladamente não seriam dedutíveis, por não ter ocorrido deliberação de pagá-los nos exercícios aos quais se referem" é contraditória com a afirmação de que a despesa de juros só existe após a deliberação de seu pagamento ou crédito.

Não se vislumbra, entretanto, a alegada contradição. O que o doutrinador deixa claro é que o pagamento de JCP depende da deliberação dos sócios, mas a sua dedutibilidade para fins de apuração dos tributos, depende ainda do reflexo que essa deliberação dos sócios venha a ter na contabilidade, seja através do efetivo pagamento, seja através do reconhecimento da obrigação em conta de passivo no respectivo ano em que houve a deliberação. Por isso, embora o autor considere a possibilidade de se deliberar sobre períodos passados, ressalta que a possibilidade jurídica de pagamentos de JCP é completamente diferente do tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

Nesse sentido, desse Autor (Edmar Oliveira Andrade Filho), pode-se extrair assim os seguintes ensinamentos:

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Esta faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico.

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

(...)

Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, a dedução dos juros sobre capital está sujeita a observância de limites quantitativos objetivos no momento em que eles vierem a diminuir o resultado do período que servirá de elemento para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. (Grifei)

Assim, dos citados trechos do Doutrinador, pode-se extrair o entendimento de que é possível aos sócios deliberarem até mesmo sobre o pagamento de JCP de períodos passados, mas que este dispêndio é uma liberalidade dos sócios e acionistas e, como tal, para fins fiscais, não pode ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porque está em descordo acordo com as Leis nº 9.249/1995, nº 6.404/76 e legislação complementar.

¹ (Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 10/07/2017, às 15h58min)

Cumpra reproduzir, ainda, a lição de Edmar Oliveira Andrade Filho, apresentada pelo acórdão recorrido:

Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas é lícito inferir que eles deliberaram pelo não-pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação.

Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação. (Grifei)

Nesse diapasão, o Autor conclui que a deliberação tomada no presente não pode produzir efeitos fiscais para exercícios passados, cujos balanços só podem ser retificados em caso de erro, dolo ou simulação.

E é aqui que reside a questão: o momento em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício. Como após a apuração do lucro, não há que se falar mais em pagamento ou reconhecimento da obrigação referentes às despesas de juros sobre o capital próprio, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004, não se poderia mais pagar juros sobre capital próprio; daí porque o “período-base correspondente”, como dito, necessariamente precisa ser o de apuração do lucro.

No presente processo, em relação aos anos-calendário 2002 a 2004, para os quais a deliberação para pagamento de JCP só ocorreu em dezembro de 2005, e não foi constituída a obrigação de pagar os JCP correspondentes nos AC 2002 a 2004, não há que se falar em despesas incorridas.

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

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual

ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Grifei)

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

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

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

Além disso, o fato de a Assembleia Geral deliberar ao final do ano de 2005 acerca do pagamento de juros sobre o capital, que poderia ter sido deliberado em exercícios passados, não tem o condão de subverter o regime de competência e tornar dedutível despesa não incorrida a seu tempo. É dizer, não tendo a despesa com JCP incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-la na apuração do lucro real de exercício posterior.

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

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

Dessa forma, como exposto acima, a deliberação para creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores não tem validade para fins fiscais, pois se refere a despesas que não foram incorridas naqueles exercícios.

Não se discute que a deliberação sobre o pagamento ou creditamento de JCP é uma faculdade. O ponto é que essa faculdade precisa ser exercida no momento da apuração do lucro, por se estar tratando de uma despesa da pessoa jurídica. É uma faculdade dos sócios e acionistas deliberar sobre pagamento de JCP em 2005, poderia não tê-lo feito. Mas ao decidir fazer uso desta faculdade, a deliberação só pode abranger o pagamento de JCP sobre o patrimônio líquido existente ao final do ano-calendário de 2005, não podendo criar despesas para períodos de apuração já encerrados. Ademais, a despesa só pode ser calculada nos limites do exercício em que surgiu, não sendo possível apurá-la com base em períodos anteriores à sua existência.

A recorrente argumenta que não existe qualquer norma que obrigue, para fins de dedutibilidade dos JCP, que o pagamento ou crédito seja feito em cada ano. Defende que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 "exige única e exclusivamente que a dedução fiscal se dê no ano em que ocorrer o pagamento ou crédito".

Tal afirmativa não procede. A Lei nº 9.249, de 1995 tem sua aplicação juntamente com as demais leis e atos normativos que disciplinam as atividades das empresas, a deliberação de seus atos e o registro dos fatos contábeis, não podendo ser interpretada à margem desse arcabouço jurídico, mormente no que respeita a Lei das Sociedades Anônimas nº 6.404/76.

Se a Lei nº 9.249/95 silenciou, o regime a ser adotado é o de competência, estabelecido no art.177 da Lei nº 6.404/76 como regra geral, *verbis*:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Juros Sobre Capital Próprio

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

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

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da

pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.
(Grifei)

O normativo acima esclarece que é possível o pagamento posterior de juros sobre capital próprio, mas desde que a despesa tenha sido reconhecida e devidamente registrada no ano-calendário correspondente ao que foi utilizado para cômputo do JCP, em contrapartida à conta do passivo, que represente a obrigação perante os sócios para pagamento futuro. O que não ocorreu no presente caso.

O entendimento inserido pela autoridade fiscal em seu relatório não merece reparos. Como dito anteriormente, o pagamento pode ser efetivado em momento posterior, desde que haja o creditamento em favor dos sócios, ou seja, a devida contabilização da obrigação em conta de passivo, em contrapartida a contabilização da despesa incorrida em conta de resultado.

No caso em apreço, muito embora a contribuinte tenha calculado os JCP com base em patrimônio líquido de cada um dos anos pretéritos, como não contabilizou a despesa no exercício correspondente, não pode de fato fazê-lo *a posteriori*, pelas razões já expendidas.

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

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

Quanto ao precedente do Superior Tribunal de Justiça - STJ trazido pela Contribuinte em seu recurso [REsp nº 1.086.752-PR (2008/0193388-2), 1ª Turma, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJ 11/03/2009], observa-se que não se trata de decisão definitiva de mérito proferida pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - CPC). Não se aplica, portanto, o comando de vinculação de decisões veiculado no art. 62, § 2º, do Anexo II do Regimento Interno deste CARF, aprovado pela Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015.

Acrescente-se que este REsp nº 1.086.752 do STJ é um precedente isolado, não havendo outros no mesmo sentido. Além do que, seu entendimento contraria frontalmente o art. 177 da Lei nº 6.404/76, que estabelece a regra geral do regime de competência. Colaciona-se um excerto do RESP, que demonstra tal contradição:

II - 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.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando

esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração. (Grifei)

Logo, *data venia*, resta equivocado o entendimento consignado neste RESP, e talvez por esta razão, não se encontrem outros julgados neste sentido.

Além disso, a contribuinte ainda se insurge contra o acórdão recorrido, fundamentada no art. 114 do Código Civil, no sentido de que a renúncia ao direito de deliberação não ocorreu, porque ao teor desse dispositivo, toda renúncia tem que ser expressa. Ocorre que não procede tal alegação pois, no âmbito da contabilidade e do direito tributário, há regras específicas, como já tratadas, para reconhecimento de receitas e despesas, e a deliberação, como já dito, tem repercussão no reconhecimento dessas receitas e despesas. Portanto, sem o reconhecimento no exercício social de apuração dos resultados, posto que não houve deliberação, o efeito é a impossibilidade de fazê-lo em outro momento.

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

Não tendo incorrido no exercício correspondente, não se pode deduzi-las na apuração do lucro real de exercício posterior. É dizer, não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Logo, não se admite também que os JCP sejam calculados de acordo com os valores e limites de exercícios anteriores, sem que se tenha feito o pagamento ou o crédito nas respectivas competências.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que os limites de que tratam o *caput* e o § 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 obrigatoriamente devem se referir ao período em que há o pagamento ou o creditamento dos JCP. Assim, tanto os lucros e os saldos dos lucros acumulados e reserva de lucros, quanto a variação da TJLP e os saldos das contas de PL, devem referir-se ao ano em que ocorre a deliberação e o pagamento ou creditamento dos juros.

Correta, portanto, a glosa levada a cabo pela Fiscalização do montante deduzido como despesa com juros sobre capital próprio pela Recorrente que excedeu o limite de dedutibilidade determinado pela variação, pro rata dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido no exercício social de 2005, devendo ser mantido o lançamento.

Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo