



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720529/2013-23
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.054 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente UNICARD BANCO MULTIPLO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA E DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA.

Diante da divergência na interpretação da lei tributária e similitude entre acórdão recorrido e paradigmas, é conhecido o recurso especial.

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, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Marcelo Milton da Silva Risso (relator), Leonam Rocha de Medeiros, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Julgamento realizado na vigência da Lei 14.689, de 2023.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

(assinado digitalmente)

Maurício Nogueira Righetti – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado(a)), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado(a)), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocado(a)), Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e-fls. 11.058/11.091 em face do V. Acórdão de nº 1301-004.099 da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção, que julgou em sessão de 18 de setembro de 2019 o recurso voluntário do contribuinte e de ofício que discutia o lançamento sobre e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido decorrentes de irregularidades apuradas que envolveram: dedução de perdas no recebimento de créditos sem observância dos requisitos legais e dedução de valores pagos a título de juros sobre o capital próprio acima dos limites estabelecidos na legislação. A recomposição do resultado implicou na cobrança de multa isolada sobre estimativas não recolhidas. A decisão foi assim registrada:

“(I) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; (II) por voto de qualidade, rejeitar as arguições de nulidade, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Bianca Felícia Rothschild que votaram por declarar a nulidade parcial do lançamento por entenderem que a autoridade autuante já deveria ter considerado a ocorrência de postergação na formalização da exigência relativa: (a) às operações abaixo de R\$ 5.000,00 e entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 em que não houve cumprimento do critério temporal para sua dedutibilidade; e, (b) às operações vencidas há mais de 5 anos no momento da lavratura dos autos de infração; (III) em relação ao mérito do recurso voluntário, dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, cancelar integralmente a exigência relativa às operações entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 em que o contribuinte não teria comprovado a manutenção dos procedimentos de cobrança, e restabelecer parcialmente, em R\$ 5.709.655,56, a dedução de perdas nas operações com valores superiores a R\$ 30.000,00 sem manejo de ação judicial de cobrança mas que foram objeto de cessão de créditos; (ii) por maioria de votos, negar provimento em relação à dedução de juros sobre capital próprio, vencida a Conselheira Bianca Felícia Rothschild que votou por cancelar essa infração; (iii) por voto de qualidade: (a) em relação às operações abaixo de R\$ 5.000,00 e entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00 em que não houve cumprimento do critério temporal para sua dedutibilidade, excluir do lançamento as parcelas postergadas, cabendo à unidade de origem, na liquidação deste acórdão, realizar imputação proporcional do IRPJ e da CSLL recolhidos de forma postergada no ano-calendário de 2009, e (b) em relação às operações vencidas há mais de 5 anos no momento da lavratura dos autos de infração, excluir do lançamento as parcelas por ventura postergadas, cabendo à unidade de origem, na liquidação deste acórdão, realizar imputação proporcional do IRPJ e da CSLL recolhidos de forma postergada no ano-calendário de 2011, vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcelo José Luz de Macedo, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Bianca Felícia Rothschild que votaram por declarar a nulidade dessas infrações; (iv) por maioria de votos, cancelar a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Nelso Kichel e

Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por manter essa exigência, sendo designado o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza para redigir o voto vencedor sobre o tema.”

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. Precedentes das três turmas da Câmara Superior - Acórdãos 9101-001.863, 9202-003.150 e 9303-002.400. Precedentes do STJ - AgRg no REsp 1.335.688-PR, REsp 1.492.246-RS e REsp 1.510.603-CE. Súmula CARF nº 108.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DO PRÓPRIO PERÍODO DE APURAÇÃO. DEDUÇÃO OBRIGATÓRIA.

Na determinação da base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas deve ser deduzido o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo do próprio período de apuração.

MULTA ISOLADA. EXIGÊNCIA CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

A multa isolada é cabível nos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ/CSLL, mas não pode ser exigida, de forma cumulativa, com a multa de ofício, aplicável aos casos de falta de pagamento do imposto, apurado de forma incorreta pelo contribuinte, no final do período base de incidência.

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

Ano-calendário: 2008

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

Na determinação do lucro real serão adicionadas as despesas deduzidas na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária pertinente, não sejam dedutíveis.

A dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio é condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios, atendido o limite legal. Sob pena de infringir o regime de competência, é vedado imputar em determinado exercício o montante de Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. POSTERGAÇÃO. EFEITOS.

Descabe o cancelamento da exigência fiscal em face de evidências de postergação, cabendo, tão somente, a exclusão da exigência da parcela paga posteriormente. Inteligência da Súmula CARF nº 36 ao definir que a inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do

pagamento do IRPJ ou daCSLL, o que implica excluir da exigência a parcela paga posteriormente.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. CESSÃO DE CRÉDITOS BAIXADOS PARA PREJUÍZO. VALOR RECUPERADO EQUIVALENTE AO PREÇO DA CESSÃO. USUALIDADE, NORMALIDADE E NECESSIDADE DA DESPESA COM O DESÁGIO.

Nas operações de cessão de créditos de recuperação duvidosa, o valor a ser computado na apuração de IRPJ e CSLL é igual ao preço da cessão. Os descontos concedidos são usuais, normais e necessários a esse tipo de negócio.

PERDAS DEFINITIVAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. OPERAÇÕES VENCIDAS HÁ MAIS DE CINCO ANOS. PERDAS DEFINITIVAS. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis os créditos referentes a operações que completaram 5 anos do vencimento sem que tenham sido liquidadas pelo devedor por se tratarem de perdas definitivas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2008 CSLL. AUSÊNCIA DE ARGUMENTOS ESPECÍFICOS. EXIGÊNCIA REFLEXA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Considerando a relação de causa e efeitos, e tendo em vista a inexistência de argumentos de defesa específicos em relação a essa contribuição, aplicam-se à CSLL as mesmas conclusões relativas ao IRPJ.

03 – O recurso é tempestivo e de acordo com o despacho de admissibilidade de e-fls. 11.182/11.189, paradigma 107-08.941:

Tem-se, portanto, que tanto o recorrido como o paradigma debruçaram-se sobre a possibilidade de se distribuir juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido de períodos anteriores àquele em que ocorre a distribuição, ou o creditamento contábil da mesma. As situações fáticas são similares nos casos cotejados.

(...)

Parece assentada a divergência de entendimento relativo ao disposto no art. 9º da Lei nº 9.249/95. Inobstante o paradigma tenha se valido dos limites previstos na legislação fiscal para limitar a dedutibilidade do juros sobre capital próprio pagos (ou creditados), é indubitável que o acórdão considerou válido o pagamento, em 1999, de juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido de exercícios anteriores. Em sentido oposto, decidiu o recorrido, que entendeu que a faculdade de pagar ou creditar o JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real e o valor pago ou creditado deve ser restringir aos juros incidentes sobre o PL do ano em que é apurado o lucro, vedando-se a inclusão de valores relativos a exercícios anteriores. As decisões, diante de situações similares, foram divergentes.

04 – Houve intimação e contrarrazões por parte da PGFN as e-fls. 11.192/11.121. O processo foi distribuído para essa C. Turma da CSRF de acordo com os termos das Portarias CARF nº 22.564/2020 e 12.202/2021 que estendeu temporariamente à essa 2ª Turma as matérias

constantes do seu anexo único para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª Turma da CSRF sendo esse o relatório do necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Conhecimento

06 - O Recurso Especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, havendo precedente da C. 1ª Turma da CSRF no Ac. 9101-006.267 j. 22/11/2022 tratando do mesmo paradigma para essa matéria conhecendo do assunto, portanto o conheço e ratifico o despacho de admissibilidade. Foram apresentadas Contrarrazões tempestivas, sem questionar o conhecimento.

07 – Destaco parte da decisão acima quanto ao conhecimento:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio de determinado ano-calendário em períodos posteriores, estranhos ao da sua competência, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 101-96.751, de 2008, e 107-08.941, de 2007) decidiram, de modo diametralmente oposto, que é possível remunerar o capital, tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito (primeiro acórdão paradigma) e que não há qualquer obstáculo legal de cunho temporal que impeça o crédito ou pagamento de juros sobre o capital próprio a qualquer momento e de forma cumulativa, ou seja, correspondente a mais de um exercício (segundo acórdão paradigma).

Mérito

Dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP)

08 - Quanto a essa matéria importante destacar parte do voto do acórdão recorrido da lavra do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto que diz no ponto que entendo que é o cerne da questão a ser resolvida, *verbis*:

“3.1 DESPESAS COM JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO E REGIME DE COMPETÊNCIA

No âmbito deste Conselho, essa matéria vem sendo discutida calorosamente e está longe de ser pacificada, embora em praticamente todas as turmas julgadoras o entendimento vem sendo desfavorável aos contribuintes.

De um lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP 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. Assim, nada obstará 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.

(...) omissis

De outro lado, considera-se que, apesar de a remuneração do capital próprio ser uma faculdade da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito apropriar a despesa no momento em que melhor lhe aprouver, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão devem ser ditados pela norma tributária de regência, que lhe impõe limites objetivos. Não atendidos tais limites, correta a glosa das despesas de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores.

(...) omissis

Impõe-se estabelecer, de início, que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a seguir transcrito, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real - artigo esse reproduzido pelo artigo 347 do RIR/99, tendo ambos sido consignados como fundamento legal do lançamento -, é norma tributária concessiva de faculdade, que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, tal tipo de dedução era expressamente proibido pelo artigo 49 da Lei nº 4.506/64, também a seguir transcrito, que não admitia como despesas operacionais os valores creditados a sócios da pessoa jurídica, a título de juros sobre o capital social.

(...) omissis

Por força desse comando legal, o autuado possuía, então, direito, tanto no ano-calendário de 2005, como no de 2006, a faculdade de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano. Pelos demonstrativos apresentados, porém, verifica-se que optou por não exercer a referida faculdade, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em período posterior, qual seja, o ano-calendário de 2010, o que veio dar causa à parte da glosa referente aos JCP.

Cabe notar, a este ponto, que, a par do conteúdo facultativo da norma em questão, deve ser considerado, também, que, na ordem tributária vigente, a apuração de tributos é regida pelo princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

(...) omissis

No caso do IRPJ e da CSLL, a periodicidade de apuração do lucro real é trimestral, sendo possível apenas convertê-la em anual mediante antecipação mensal de recolhimento dos tributos sob a forma de pagamento de estimativas, conforme disciplinamento dado em leis e em atos normativos infralegais específicos. Cada período de apuração, trimestral ou anual, é único e independente de outro qualquer, possuindo fato gerador e bases de cálculo próprias.

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado trimestre ou ano não podem se compor, por definição, com as receitas e despesas de trimestres ou anos anteriores, a não ser mediante expressa autorização legal. O lucro tributável - lucro real - é aquele apurado no trimestre ou no ano, resultante do lucro líquido apurado sob o regime de competência, com as adições e exclusões autorizadas em lei.

E o regime de competência, sendo critério básico para registro das operações da pessoa jurídica, tanto na contabilidade societária como na fiscal, por força do estipulado no artigo 177 da LSA, a seguir reproduzido - e pelo qual devem ser registradas, na apuração do Resultado do ano, as receitas e despesas incorridas no ano -, é a tradução, no plano contábil, do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e sua independência.

(...) omissis

Portanto, se, in casu, a própria recorrente decidiu creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônios líquidos de períodos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, 2005 e 2006, não no período em que foi realizada sua dedução (2010). A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

A faculdade de pagamento ou crédito de JCP a acionista ou sócio deve ser, então, exercida no ano-calendário de apuração do lucro real. É imperioso, nesta circunstância, para a legitimidade de dedução das correspondentes despesas, ao contrário do pretendido pelo autuado, que os juros pagos ou creditados se restrinjam aos juros incidentes sobre o patrimônio líquido do ano, e não incluam juros incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores, respeitando-se, assim, o regime de competência e o princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência.

Esta é a razão porque nem o artigo 9º, da Lei 9.249/95, nem o artigo 347, do RIR/99, aos quais o autuado se refere como não impondo limites a deduções, não necessitam explicitar a subordinação dos JCP ao regime de competência. E, de fato, a IN SRF 11/96, no artigo 29, a seguir reproduzido, ao estipular a observância do regime de competência para tais deduções, expressou apenas o que já estava implícito no artigo 9º, da Lei 9.249/95 como condição para a dedução desse tipo de despesas. Tal disposição é repetida, ainda, no artigo 4º, da IN SRF 41/98, também abaixo transcrita. Trata-se de faculdade que somente pode ser exercida no ano-calendário de competência, quando se apuram os valores passíveis de serem pagos ou creditados a título de JCP, aqueles incorridos no ano.

(...) omissis

Assim, por força dos expressos teores do caput do artigo 9º da Lei 9.249/94 e do artigo 29 da IN SRF nº 11/96, acima reproduzidos, não é suficiente, para caracterizar a observância do regime de competência, que as despesas de JCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento, consoante defende o autuado. Isso porque falta a condição necessária para legitimar a dedução, a saber: o pagamento ou crédito contabilmente reconhecido deve se referir exclusivamente aos juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, por serem o que se pode conceber como juros incorridos no período, conforme anteriormente explanado. Não podem se referir a juros incidentes sobre o PL de períodos anteriores, e, portanto, a juros incorridos em períodos anteriores.

(...)

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria

09 – Pela análise dos fundamentos do voto recorrido, concordo quando pontua que a matéria está longe de ser pacificada nesse E. CARF havendo diversos entendimentos da 1ª Seção em sua grande maioria decididos por voto de qualidade e pelo art. 19E da Lei 10.522/2002 quando vigente. Entendo que o ponto nodal nessa discussão é em tese apenas, no sentido da aplicação ou não do regime de competência para a manutenção do lançamento em decorrência da interpretação da legislação (Lei 9.249/95). Portanto, o caso não requer a análise de questões fáticas já dirimidas na Turma Ordinária, sendo que nos cabe aqui é apenas a aplicação da lei em tese.

10 – No caso em tela, respeitados a proficiência dos fundamentos da decisão recorrida adotadas pelo I. Relator no qual lhe rendo homenagens, entendo e me convenço com interpretação diversa da exposta sendo que em recente julgado dessa C. Turma nos autos do Ac. 9202-010.471 j. 25/10/2022 em processo de minha relatoria decidimos que não seria o caso de aplicação do regime de competência, segue ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2013 JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO E DEDUÇÃO. DELIBERAÇÃO PELO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA.

A dedução dos juros sobre o capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao regime de competência, podendo ser feita a redução tais valores da monta do lucro tributável após deliberação pelo seu pagamento ou creditamento, ainda que referentes a períodos anteriores. O art. 9º da Lei nº 9.249/95, único dispositivo legal que rege a dedução de tal rubrica, apenas exige a apuração lucros pela entidade, 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, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento societário para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. Não há limitação dos períodos abrangidos pela deliberação da entidade, devidamente apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida. Os normativos e atos infralegais não podem suprimir a amplitude de um regramento previsto pela legislação tributária, inaugurando limitações para a sua aplicação e observância, principalmente quando se trata de norma de apuração de base de cálculo de tributos. (grifei)

11 – Avaliando as razões recursais, bem como a discussão do assunto pela C. 1ª Turma da CSRF, de início, me filio à interpretação que entende que a Lei 9.294/95 não concluiu pela estrita necessidade do regime de competência das despesas com JCP e, portanto, e com mais acuidade me reporto e adoto como razões de decidir a do voto vencedor do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no Ac. 9101-005.757 j 03/09/2021, verbis:

“Tendo em vista as razões trazidas pelo I. Relator e constantes do v. Acórdão recorrido, temos que o cerne da questão é a legitimidade da submissão da dedução dos valores apropriados a título de juros sobre capital próprio ao regime de competência, ficando esta condicionada e limitada apenas ao patrimônio líquido de cada período de apuração fiscal – não podendo deliberação posterior pelo seu pagamento e creditamento aos titulares da Contribuinte abranger períodos anteriores.

(...) omissis

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples, demandando a observância da legalidade, dos limites jurídicos na delimitação das bases de cálculo dos tributos e da capacidade contributiva – e esse tema, data maxima venia, sempre demanda maior esforço hermenêutico para justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, por meio da Lei nº 9.249/95 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital social pelo valor contábil dos bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos e creditados aos seus titulares como juros sobre o capital próprio:

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.

Como se observa do único dispositivo de Lei, propriamente considerada, que versa sobre a dedutibilidade desses juros sobre o capital próprio no cômputo Lucro Real, não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência ou remeteu-se a qualquer outra norma que pudesse, ainda que indiretamente, indicar a obrigação de sua observância.

Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais pode se deliberar pelo pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, 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, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social por efetuar tal remuneração, devendo, então, ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Se observadas tais hipóteses e assim devidamente determinado pela entidade, não resta elemento restritivo na norma aos períodos abarcados no seu cálculo e na deliberação pela remuneração, tornando-se, conseqüentemente, dedutíveis. Ora, e após devidamente apropriados ou incorridos, mais razão ainda assiste à sua devida redução na determinação da renda efetivamente tributável.

E nem se diga que a eficácia de tal norma é limitada a um regulamento, por meio de outros normativos. Claramente, no teor desse dispositivo já está bastante e plenamente concedido pelo Legislador o direito à dedução da monta do Lucro Real de tais dispêndios remuneratórios dos titulares dos entes empresariais.

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova regra de apuração de base de cálculo, de textos infralegais com elementos inovadores e restritivos àquilo constante da Lei nº 9.249/95, como,

por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº nº 41/98.

E, desde então, por décadas, os pronunciamentos e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil⁵ seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação sublegal dessa prerrogativa fiscal do contribuinte, que delimita a monta do seu lucro tributável.

A tese fazendária transparece uma suposta preocupação pela busca de uma integração e generalização, exclusivamente do ponto de vista contábil, no tratamento geral desses eventos redutores do resultado fiscal.

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina⁶, existem aproximações e distanciamentos entre as normas fiscais e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a Lei pertinente expressamente determinar.

Havendo eventual conflito de regras e conceitos contábeis com normas e institutos jurídicos, para fins tributários, sempre prevalecerá aquilo previsto na legislação competente que regulamenta a incidência e os elementos da espécie fiscal.

Nesse sentido, a invocação da regra do 177 da Lei das S/A, que é regra geral, anterior, puramente contábil, que regula de maneira abrangente toda a escrituração das companhias – inclusive ressaltando no seu §2º a observância autônoma das disposições da lei tributária - também não se presta para restringir temporalmente a apuração e dedução dos juros sobre capital próprio, por meio da suposta legitimação desse critério extralegal, de observância do regime de competência. O mesmo ocorre com as interpretações, ainda que formalizadas, exaradas dentro do universo contábil.

Caso se entenda ser esta uma norma tributária inadequada e descabida, não cabe ao Poder Executivo promover o seu ajuste e a sua pretensa lapidação por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação, inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um direito). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem extrapolar as limitações do poder de tributar.

Por fim, registre-se que tais dispêndios estão fora da dinâmica operacional empresarial, que abrange a interação de receitas e despesas, de modo confrontativo, da entidade no desenvolvimento de suas atividades transacionais, sejam principais ou secundárias.

Tais valores pagos e creditados são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de emparelhamento simétrico de receitas e despesas dentro do mesmo período competência, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de entradas – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, da observância de outro regramento da tributação, mais amplo. Numa eventual e hipotética revogação dessa norma – aí, sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa ordinária, determinando sua natureza e a consequente submissão a normas e regras diversas, mais abrangentes e gerais, para, assim, estabelecer as condições para a sua dedução das bases de cálculo dos tributos sobre a renda - sempre considerando os corolários da capacidade contributiva e a noção de renda líquida.

Mais valiosa que todas essas palavras deste Julgador é a posição do E. Superior Tribunal de Justiça, firmada ainda 2009, sobre o tema. Confirma-se a ementa do Acórdão proferido no REsp 1086752/PR, pela C. Primeira Turma, de relatoria do Exmo. Min. Francisco Falcão, publicado em 11/03/2009:

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.

Para que não se especule ser tal entendimento antigo e superado, confirma-se, também, o recente Acórdão proferido pela C. Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de relatoria do Exmo. Des. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, publicado em 13/02/2020:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL – DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DESPROVIDAS.

1. A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas

a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. 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 ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.”

12- Outrossim, entendendo pela falta de previsão legal no sentido de obstar o direito do contribuinte parte do voto do I. Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto nos autos do Ac. 9101-006.267:

Os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro com o artigo 9º da Lei n. 9.249/95, que permitiu a dedução de tais juros na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado segundo o regime do Lucro Real quando pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, e calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)9

1. Da ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio

Como se observa, inexistente qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores.

Tendo em vista que estamos em um Estado de Direito, no qual se preza pela segurança jurídica das relações entre as partes, torna-se fundamental que as proibições sejam expressas, sob pena da criação de um ambiente de incerteza para todos os participantes do mercado.

Em resumo, por meio de uma interpretação literal do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores.

13 – No mesmo sentido as ementas de decisões do E. STJ em recentes julgados proferidos pela 1ª e 2ª Turmas da Seção de Direito Público que convergem com o mesmo entendimento acima, indicados pelo patrono da recorrente em memoriais depositados na pasta eletrônica “T” desse E. CARF, já registrando que o entendimento é pacífico no E. STJ, *verbis*:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. Em síntese, o órgão fazendário afirma ser ilegal a possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com o pagamento ou creditamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Outrora, argumenta que não seria possível a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores, pois a dedução dos juros sobre o capital próprio somente poderá ser efetuada no próprio ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo vedada a possibilidade de dedução de valores referentes a períodos anteriores, sobretudo porque, os Juros sobre Capital Próprio - JCP - têm natureza de benefício fiscal pelo qual a lei tributária (art. 9º da Lei

nº 9.249/95) autoriza a dedução do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, dos valores pagos ou creditados a título de juros de remuneração do capital investido na empresa, traduzindo-se em mecanismo de política econômica para estimular a aplicação de recursos próprios no empreendimento, em detrimento de recursos de terceiros.

2. Nos termos da jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, a distribuição de juros sobre capital próprio pode ser realizada em exercício posterior ao da apuração do lucro, com a dedução da respectiva despesa na apuração do IRPJ/CSLL. Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

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

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

5. Agravo Interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.978.515/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/8/2023, DJe de 23/8/2023.)

14 – Outrossim nos autos dos RESPs, verbis:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoas jurídica. (grifei)

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.971.537/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 20/6/2023, DJe de 17/8/2023.) Grifei

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE.

1. A distribuição de juros sobre capital próprio pode ser realizada em exercício posterior ao da apuração do lucro, com a dedução da respectiva despesa na apuração do IRPJ/CSLL.

2. O pagamento de juros sobre capital próprio não é sujeito a periodicidade alguma (tanto menos coincidente com exercícios tributários) e configura faculdade da empresa, inexistindo obrigatoriedade de distribuição (diferentemente do regramento dos dividendos, por exemplo). Para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se o contribuinte for tributado pelo regime do lucro real, os juros sobre capital próprio devem ser registrados contabilmente como receita financeira, não possuindo natureza de lucro ou de dividendo.

3. O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros". Precedentes: REsp n. 1.955.120/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 22/11/2022, DJe de 19/12/2022; REsp n. 1.946.363/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 22/11/2022, DJe de 21/12/2022; REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe de 11/3/2009.

Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.939.282/CE, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 20/3/2023, DJe de 24/3/2023.) Destaquei

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoas jurídica.

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp n. 1.971.537/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 20/6/2023, DJe de 17/8/2023.) \destaquei

13 – Pelo exposto sem mais delongas voto por dar provimento ao recurso do contribuinte afastando a necessidade no caso de observância do princípio da competência em relação a matéria ora discutida.

Conclusão

14 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

Fl. 15 do Acórdão n.º 9202-011.054 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 16327.720529/2013-23

Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti – Redator Designado.

Vale destacar, de início, que embora o tema se encontre, hoje, pacificado no âmbito das duas Turmas do E. Superior Tribunal de Justiça em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, além de não haver, até o presente momento, decisão judicial que vincule este Colegiado na forma do artigo 62 do RICARF, não há notícias nos autos de que a recorrida, a quem compete a defesa da União em juízo, tenha desistido do presente litígio.

Feito o registro, prossigamos.

Trata de tema bastante discutido no âmbito da 1ª Turma desta CSRF e que foi – há aproximadamente um ano - enfrentado por este colegiado quando do julgamento do acórdão **9202-010.471**.

Naquela oportunidade externei posicionamento convergente com o da relatora do paradigmático, acórdão **9101-006.267**, razão pela qual, adoto-o como minhas razões de decidir. Confira-se:

“A Contribuinte afirma a improcedência do acórdão recorrido que não admitiu a dedução, nos períodos-base de 2008 a 2010, de juros sobre o capital próprio de *períodos-base anteriores (quais sejam, dos anos-calendário de 2003 a 2007)*. Este Colegiado, porém, tem se manifestado, de forma consistente, em todas as reuniões de julgamento em que apreciou dissídio semelhante ao aqui demonstrado, contra a tese por ela defendida, como se vê nas ementas a seguir transcritas:

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

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

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

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

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

outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-002.180 - Sessão de 20 de janeiro de 2016).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-002.691 - Sessão de 16 de março de 2017).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2006 despesas de juros no ano de 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (*Acórdão nº 9101-002.778 – Sessão de 6 de abril de 2017*).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício

em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-002.797, Sessão de 9 de maio de 2017).

.....

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. (Acórdão nº 9101-003.064 - Sessão de 13 de setembro de 2017).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. (Acórdão nº 9101-003.161 – Sessão de 3 de outubro de 2017).

.....

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

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

nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.216 - Sessão de 8 de novembro de 2017).

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (Acórdão nº 9101-003.429 - Sessão de 6 de fevereiro de 2018).

.....

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO OU CRÉDITO. PL DE ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. VIOLAÇÃO.

Os juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos-calendário anteriores ao pagamento ou crédito dessa remuneração, constituem violação ao regime de competência. (Acórdão nº 9101-003.535 - Sessão de 4 de abril de 2018).

.....

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. (Acórdão nº 9101-003.570 - Sessão de 8 de maio de 2018).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2006 despesas de juros nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.662 – Sessão de 4 de julho de 2018).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2009 e 2010 despesas de juros nos anos de 2006, 2007 e 2008, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.684 – Sessão de 7 de agosto de 2018).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2007 e 2008 despesas de juros em períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.737 – Sessão de 11 de setembro de 2018).

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantêm seus saldos de um ano para outro. Os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesas de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. (Acórdão nº 9101-003.814 – Sessão de 2 de outubro de 2018).

.....

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

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão nº 9101-004.253 – Sessão de 09 de julho de 2019)

.....

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

O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou. As despesas de juros com capital próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade. (Acórdão nº 9101-004.396 - Sessão de 11 de setembro de 2019).

A Contribuinte argumenta que a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não está sujeita a qualquer limitação temporal estabelecida em lei ou que exija a dedução no mesmo período-base em que calculados. Entende que os juros são dedutíveis quando deliberados, e que se não for esta a interpretação a Instrução Normativa SRF nº 11/96, então ela teria extrapolado sua função regulamentar. Em apoio a seu entendimento, traça a equiparação da remuneração do capital de terceiros à do capital próprio, mas defende que os limites à dedução são apenas aqueles que entende expressos na lei, defendendo ser *possível que os JCP calculados em determinado período sejam pagos ou creditados em períodos subsequentes, bastando, para tanto, que no momento em que sejam pagos ou creditados, seja atendida a condição relativa à existência de lucros correntes ou acumulados.*

Tais alegações, porém, não merecem acolhida como bem exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que orienta a maior parte dos julgados deste Colegiado, a seguir transcrito a partir do Acórdão nº 9101-003.814:

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

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

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

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que

trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

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

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

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio:

a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e

b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

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

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

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

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

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

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de

qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

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

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

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

2.1.1 – A autonomia patrimonial

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

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

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

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros.

Cumprе ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

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

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

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

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

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação² do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SEÇÃO I

Exercício Social

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

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

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

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

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

...

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

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

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

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo.

Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...)

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

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI3, em seu Manual4:

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

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

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

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

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

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

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

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

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

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional.

Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

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

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do

capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao

capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

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

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

Art. 186. ...

...

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

...

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

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

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

Proposta de Destinação do Lucro

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

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

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

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

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

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2004 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.249/95

O art. 9º da Lei nº 9.249/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

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

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los.

Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁷ de juros".

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

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

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta

constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.249/95.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação dos institutos da renúncia e também da decadência é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos

sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação de fazê-los incorrer.

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

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

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

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

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

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

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

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).

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

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

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e

isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

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

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

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

Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores. *(destaques do original)*

No presente caso, a Contribuinte deduziu, a partir do ano-calendário 2008, não só os juros sobre capital próprio do próprio período, mas também parcelas que tiveram por referência o patrimônio líquido dos anos de 2003 a 2007. Sua defesa, por sua vez, está centrada na possibilidade de deliberação do pagamento dos juros em períodos subsequentes e no direito à dedução no momento em que os juros forem efetivamente pagos ou creditados, sem demonstrar, em qualquer momento, que as parcelas pagas a partir de 2008, e glosadas, foram destinadas como juros sobre capital próprio por ocasião da deliberação social sobre os lucros apurados de 2003 a 2007.

Quanto ao cenário hipotético que a Contribuinte traça acerca da apuração de lucro apenas ao final do ano-calendário, cabe apenas observar ser a dedução dependente da deliberação, individualização e apropriação dos juros que representem a utilização do capital próprio segundo o regime de competência, e que, se observados os limites em razão do lucro apurado ou acumulado, não seria o prejuízo verificado na maior parte dos meses do ano-calendário que impediria a apropriação da despesa em comento.

E, com referência ao paralelo traçado com a extinta correção monetária de balanço, para se evitar a tributação de lucro fictícios na forma apontada pela Contribuinte é imperioso que os juros remuneratórios do capital próprio sejam apropriados no período de competência. Os mencionados *efeitos inflacionários*, de fato, *perduram no tempo*, mas devem ser incorridos no período de competência e, sendo uma faculdade, dependem da oportuna manifestação de vontade acerca da destinação do lucro, o que não se verificou no presente caso.”

E conclui aquela relatora:

“Assim, inexistindo o provisionamento tempestivo dos juros sobre o capital próprio, e verificando-se a destinação dos lucros correspondentes a outros fins, além da remuneração posterior em favor de beneficiário que possuía menor participação societária nos períodos pretéritos, não merece reparos o acórdão recorrido, devendo prevalecer a exigência aqui contestada.”

Pelo exposto, VOTO por NEGAR provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti