



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721077/2017-21
ACÓRDÃO	9101-007.103 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CITIBANK DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

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 - Não se trata 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 a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de 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 períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. MATÉRIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. APLICAÇÃO DE SÚMULA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Tratando-se de matéria exclusivamente de direito, sem necessidade de exame algum dos fatos do processo, e estando a matéria pacificada no âmbito do CARF, por constar de Súmula, pode ser aplicada ao caso a teoria da causa madura, que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância".

Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em (i) por voto de qualidade, dar provimento ao recurso quanto à matéria "dedutibilidade dos JCP calculados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores", vencidos os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento; e (ii) por unanimidade de votos, confirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-006.132, na sessão de 19 de outubro de 2022, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento para cancelar as exigências descritas nos Autos de Infração, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias, Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2013

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito. Inclusive, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2013 a partir da constatação de dedução indevida de juros sobre o capital próprio cujo pagamento foi deliberado em 30/10/2013, mas em parte em calculados sobre o patrimônio

líquido dos anos-calendário 2010 a 2012. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 848/878). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário (e-fls. 993/1017).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 20/03/2023 (e-fl. 1018) e em 25/04/2023 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1019/1039 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1042/1053, do qual se extrai:

A PGFN relata que o acórdão recorrido expôs o entendimento de que *“o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do IRPJ e CSLL, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito”*. A decisão considerou ainda que *“a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeite os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento”*. Com base em tal interpretação da legislação, a decisão deu provimento ao recurso voluntário para cancelar a cobrança dos créditos tributários objeto do presente processo.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com outras decisões administrativas que, tratando da mesma discussão (momento regular para a dedução de despesas a título de JCP) e diante de situações fáticas semelhantes, adotaram solução jurídica diferente, defendendo que, *“no regime de competência, o cômputo das receitas e despesas é indissociável do período de tempo em que os correspondentes montantes são realizados”*.

Como paradigmas representativos do dissídio jurisprudencial arguido, a recorrente arrola os Acórdãos nº 1201-00.348, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, e nº 1302-00.465, prolatado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da mesma Seção de Julgamento.

Exposto o teor do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor dos Acórdãos paradigmas nº 1201-000.348 e nº 1302-000.465 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que as decisões não foram reformadas até a data da interposição do recurso especial pela PGFN, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente reproduziu integralmente as ementas dos acórdãos, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Passando à análise da divergência jurisprudencial arguida, verifica-se que esta restou devidamente demonstrada pela Fazenda Nacional.

A discussão jurídica desenvolvida nos acórdãos contrapostos é a mesma. Discute-se a dedutibilidade dos valores de JCP pagos/creditados a acionistas em

determinado exercício, quando seu valor é calculado sobre as contas de patrimônio líquido referentes a períodos anteriores.

Analizando a questão, o acórdão recorrido ponderou, em seu voto vencedor, que o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 não impôs qualquer limitação temporal à apuração dos JCP dedutíveis e que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos JCP, é definido pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento. Sendo assim, a decisão concluiu pela legitimidade da dedução dos JCP de períodos pretéritos, se forem respeitados os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.

O Acórdão nº 1201-000.348, primeiro paradigma indicado pela recorrente, de fato apresenta entendimento diverso, pela indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretéritos. A decisão entende que os JCP, assim como as demais despesas, submetem-se ao regime de competência (o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 não estabeleceu qualquer exceção), de forma que *“somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem”*. Afirma o paradigma que, *“se pretender gozar da faculdade de distribuir JCP a seus sócios, a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração”*.

Já o Acórdão paradigma nº 1302-000.465 refuta a tese de que inexistiria limite temporal para declaração, crédito e pagamento de despesas com JCP, defendendo que, segundo o regime de competência, *“o cômputo das receitas e despesas é indissociável do período de tempo em que os correspondentes montantes são realizados”*. Assim, conclui a decisão pela procedência das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, em razão da inobservância dos requisitos de dedutibilidade das despesas, pontuando que *“o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores”*, no sentido de que as referidas despesas sequer existiam nos períodos pretéritos.

Constata-se assim que os acórdãos recorrido e paradigmas efetivamente têm entendimentos divergentes a respeito do tema em questão.

Diante do exposto, devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, inclusive a comprovação da existência de divergência jurisprudencial em face da decisão recorrida, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria **“dedutibilidade dos JCP calculados sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores”**. *(destaques do original)*

A PGFN argumenta que a decisão proferida pelo Colegiado *a quo* divergiu dos paradigmas nº 1201-00.348 e 1302-00.465, nos quais outros Colegiados do CARF *entenderam que no regime de competência, o cômputo das receitas e despesas é indissociável ao período de tempo*

em que os correspondentes montantes são realizados. Enquanto o acórdão recorrido entendeu que a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeite os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento, os paradigmas firmaram que no regime de competência, o cômputo das receitas e despesas é indissociável do período de tempo em que os correspondentes montantes são realizados. Arremata, quanto à demonstração da divergência jurisprudencial, que:

Neste contexto, diante de **situações fáticas semelhantes** – qual seja, o **momento regular para a dedução de despesas a título de JCP** -, as Câmaras deram interpretação divergente à legislação tributária. Enquanto o **colegiado a quo** considerou que a **remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento**”, as **Turmas prolatoras dos acórdãos paradigmas** decidiram **que no regime de competência, o cômputo das receitas e despesas é indissociável do período de tempo em que os correspondentes montantes são realizados.**

Assim, estando devidamente prequestionada a matéria, e exaustivamente demonstrado, através do devido cotejo analítico, a divergência jurisprudencial entre Câmaras do CARF, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso. *(destaques do original)*

Na sequência, deduz os seguintes fundamentos para reforma do acórdão recorrido:

De acordo com o art. 9º da Lei 9.249/95, “a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de 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)”.

O §1º do artigo em comento estabelece que o efetivo pagamento 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.

O § 8º do artigo ainda traz mais uma regra sobre o cálculo do montante de juros dedutíveis: “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”.

Observe-se, ainda, o esclarecimento contido na IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, art. 29:

“Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda."

Com efeito, o pagamento de JsCP é uma **faculdade** conferida aos acionistas, que decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de **decisão formal deles próprios mediante disposição estatutária ou deliberação em Assembleia**, através de deliberação tomada em Assembleia de Acionistas ou Reunião de Cotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente.

O tratamento fiscal, para fins de dedutibilidade, contudo, dependerá do cumprimento dos requisitos legais expostos acima e a seguir, dispostos pela legislação, quais sejam, existência de lucro computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, obediência aos limites quantitativos objetivos, bem como observância do regime de competência.

Nos termos do art. 121 da Lei 6.404/76, a Assembleia-Geral dos acionistas será convocada e instalada de acordo com a lei e o estatuto e terá poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes ao desenvolvimento da empresa. Em tais reuniões, a empresa poderá deliberar sobre a remuneração dos acionistas por meio dos juros sobre capital próprio.

O artigo 132 da Lei nº 6.404/76 impõe a obrigatoriedade da empresa realizar uma Assembleia-Geral ordinária anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, no intuito de votar as seguintes matérias:

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembleia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, **examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;**

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167).

De acordo com o artigo 134, § 6º da Lei nº 6.404/76, *"a ata da assembleia-geral ordinária será arquivada no registro do comércio e publicada"*.

A Assembleia-Geral é um órgão formado por acionistas e tem a função de decidir os assuntos sociais, manifestando a vontade da companhia. A fusão das vontades individuais acaba por externar a vontade social.

A deliberação tomada em Assembleia pode ser classificada como um **negócio jurídico plurilateral**. Negócio jurídico, no conceito desenvolvido por Antonio Junqueira de Azevedo (Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia, 4ª edição Saraiva, 2002) é: *"todo fato jurídico consistente na declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide"*. Plurilateral, por se tratar de negócio que envolve a composição de mais de duas vontades paralelamente manifestadas por diferentes partes.

Nos termos do artigo 1072 do Código Civil, aplicado às sociedades anônimas em razão do artigo 1.089 do Código Civil, “§ 5º *As deliberações tomadas de conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes*”.

O artigo 48 do Código Civil, que traz uma regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas, determina:

Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.

Parágrafo único. Decaí em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.

Significa, então, que as deliberações tomadas em Assembleia pelos acionistas não podem ser modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, conforme art. 166 e seguintes do Código Civil.

No caso dos autos, motivo da glosa foi o fato do Contribuinte ter, entre os valores deduzidos pela empresa a título de Juros sobre o Capital Próprio no ano-calendário de 2013, incluído valores, calculados retroativamente, dos anos de 2010 e 2011, no montante de R\$ 25.705.000,00.

Pois bem, verifica-se que apenas em 2013, a autuada deliberou acerca do pagamento de JsCP dos anos de 2010 e 2011, não tendo havido deliberação social para este fim nas Assembleias Gerais dos anos-calendário em questão.

Com efeito, nas assembleias *anteriores 2013* o lucro já foi destinado, razão pela qual na Assembleia de 2013 não existe mais lucro para pagar os JsCP relativo aos anos-calendário anteriores. Portanto, como no pagamento de JCP retroativo não há mais lucro disponível, a ser destinado, não pode haver a dedutibilidade da despesa de JsCP posteriormente.

Assim, não pode a autuada modificar deliberação já realizada acerca de destinação dos lucros referentes a períodos anteriores, não sendo possível reconhecer como dedutível referido valor, mas apenas a despesa paga ou incorrida no ano-calendário 2013, e nos limites legalmente estabelecidos para o período.

Ora, em se tratando de **exercícios sociais pretéritos**, os quais já houve a realização de Assembleia-Geral ordinária imposta na lei, foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e aprovação das demonstrações financeiras, tendo, assim, lucro já destinado, bem como um ato jurídico perfeito, este apto a produzir todos os efeitos, razão pela qual é vedada a dedutibilidade de JsCP retroativo. Cada uma das atas, inclusive, já foi arquivada e publicada, em cumprimento ao art. 134, § 6º da Lei nº 6.404/76.

Em conclusão, para os exercícios passados, não existe mais lucro disponível para que a empresa possa deliberar sobre o pagamento de JCP e efetuar a dedução. O lucro que foi apurado em cada período, repita-se, teve a sua destinação determinada em assembleia-geral ordinária. Tratando-se de ato jurídico perfeito, não cabe a modificação sem prova de erro, dolo, fraude ou simulação.

Cumpre, outrossim, lembrar que a dedução de valores pagos a título de JCP, nos limites autorizados pela lei, é uma faculdade conferida à empresa, e não um direito absoluto. Até a edição da Lei nº 9.249/95, o ordenamento jurídico proibia esse tipo de dedução, conforme constava do artigo 49 da Lei nº 4.506/64.

Na verdade, os acionistas resolveram determinar o pagamento de JCP acima do montante autorizado para fins de dedução e, no intuito de se esquivarem de tal limite, usam o argumento de que o excesso decorre de anos anteriores. Ademais, os requisitos são cumulativos, quais sejam, existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros e obediência aos limites quantitativos objetivos.

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

A publicação da ata tem o efeito de dar publicidade a terceiros, para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com ela possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verificadas.

Edmar Oliveira de Andrade Filho, analisando o tema, traz entendimento semelhante, conforme consta do seguinte trecho de artigo publicado no site fiscosoft¹:

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

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

A empresa, então, deve apenas cumprir as determinações constantes das assembleias. Eventual modificação dependeria de alteração nas referidas demonstrações financeiras e a prova de algum vício quando da manifestação de vontade expressa durante as deliberações.

Não se está defendendo que a empresa não pode realizar o pagamento de JsCP no montante que quiser e no momento que julgar adequado. Evidentemente que tais

¹ Disponível em <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2fac/irpj-e-csll-juros-sobre-o-capital-proprio-calculado-sobre-a-movimentacao-do-patrimonio-liquido-os-fatos-e-a-consulta-edmar-oliveira-andrade-filho>>, acesso em 13/12/11, às 16h02min

decisões encontram-se no âmbito de sua autonomia privada. Porém, a recorrente não pode pretender efetuar a dedução dos valores sem observar os limites impostos pela legislação fiscal, muito menos tentar se esquivar de tais limites, defendendo que o excesso decorre de faculdade não exercida em anos anteriores. Como visto, o encerramento do exercício social com a aprovação das demonstrações financeiras é um ato jurídico perfeito, devendo ser respeitada a vontade social expressa na ocasião.

Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio (anos anteriores a 2013), por óbvio, acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida. Tudo em absoluta observância ao princípio da livre iniciativa e autonomia privada. Porém, não pode agora pretender mudar tal decisão, sem qualquer justificativa ou prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas, inclusive porque o lucro dos períodos pretéritos já foi destinado.

Nesse sentido também são as conclusões de Edmar Oliveira de Andrade Filho, expostas no artigo já citado:

“Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado "juro sobre o capital social" se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;

b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;

c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e

d) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.”

Outro ponto, suficiente para a reforma do acórdão recorrido, que merece análise neste recurso especial diz respeito à observância do regime de competência e da legalidade do artigo 29 da IN SRF 11/96.

O montante dos JsCP, apurado de acordo com o caput do art. 9º da Lei 9.249/95, para efeitos de dedutibilidade, não pode exceder a 50 % do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito de juros; ou a 50 % dos saldos acumulados de períodos anteriores, dos dois o maior, conforme esclareceu a o art. 29 da IN SRF nº 11/96.

Além das condições legais supra, para efeito de apuração do lucro real, a dedutibilidade dos JsCP será aferida de acordo com o regime de competência, por ser **regra geral**, bem como critério básico para registro das operações da pessoa jurídica na contabilidade societária e fiscal, nos termos do art. 177 da Lei 6.404/76 (S.A), *verbis*:

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

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

(...) (Grifos nossos)

O conceito de competência decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos no espaço de tempo a que elas reportam. Assim, dispõe o art. 177, que a escrituração da pessoa jurídica deverá registrar suas mutações patrimoniais de acordo com o regime de competência, segundo o qual os custos e as despesas, ainda que não pagos, são registrados contabilmente no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas correspondentes².

Diante da observância do regime de competência, a decisão de Assembleia Geral de creditar aos sócios JsCP incidentes sobre patrimônio líquido de exercícios anteriores não tem validade para fins fiscais, pois se refere às despesas que poderiam ser incorridas nos anos-calendário anteriores. A submissão ao regime de competência implica o reconhecimento como despesas dedutíveis apenas as referentes aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

Conclui-se que não é suficiente para caracterizar a observância do regime de competência que as despesas de JsCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento dos JsCP, pois as despesas dedutíveis devem se referir aos juros incidentes sobre o patrimônio líquido do exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, não podendo se referir a juros incorridos em períodos anteriores.

No sentido de que a faculdade da dedução das despesas de JsCP se subsume ao regime de competência, dispõe o **art. 29 da Instrução Normativa 11/96**. Cite-se:

Juros Sobre Capital Próprio

² CARVALHOSA, Modesto. Comentários À Lei de Sociedades Anônimas, 3º Volume: Arts. 138 a 205, 5º Ed. Ver. Atual. São Paulo: Saraiva, 2011, págs. 752 e 753.

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

(...)

Tal disposição é repetida na IN SRF n° 40/98, *verbis*:

“Art. 1° Para efeito do disposto no art. 9° da Lei No 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.”

As normas supra mencionadas têm seu fundamento de validade no art. 177 da Lei 6.404/77, bem como no art. 6° do Decreto-Lei n° 1.598/77, segundo o qual “Lucro real é o lucro líquido *do exercício* ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

Assim, como regra geral, a legislação tributária adota o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais, sendo as exceções explicitadas na legislação, o que não fez a Lei 9.249/95. (*destaques do original*)

Cientificada em 11/09/2023 (e-fl. 1059), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 26/09/2023 (e-fls. 1063/1088) nas quais não contesta o conhecimento, e expõe o *cumprimento de todas as condições legais que determinam a dedutibilidade dos valores pagos ou creditados pela recorrida a título de JCP* nos seguintes termos:

Ao ter instituído a opção fiscal dos Juros sobre o Capital Próprio, o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 assim dispôs:

“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.”

Além do cálculo dos JCP com base na TJLP (limite de pagamento), a legislação tributária condiciona a dedutibilidade da despesa tomada com essa opção fiscal “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” (limite de dedutibilidade, disposto no artigo 9º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.249/95, com redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996).

A IN/SRF nº 11/96 ainda apresenta outros requisitos, a exemplo da necessidade de pagamento ou crédito individualizado dos JCP (caput do artigo 29) e a desconsideração, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, do valor da reserva

de reavaliação, da reserva especial de trata o artigo 428 do RIR/94 e da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos artigos 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas (parágrafo 2º do artigo 29).

Para o caso de crédito dos JCP, a IN/SRF nº 41/98, por fim, dispõe, em seu artigo 1º, que “considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual”.

A Recorrida preencheu todos esses requisitos legais, tal como detalhadamente evidenciado no Demonstrativo de Apuração (Doc. 2.1 da Impugnação) e nos documentos contábeis-fiscais e societários anexos (Doc. 2.2, Doc. 3.1 a Doc. 3.5, Doc. 4.1 a Doc. 4.3.1, Doc. 5.1 a Doc. 5.5.2, todos da Impugnação). De fato, a Recorrida:

- Apurou o JCP aplicando a TJLP sobre suas contas do patrimônio líquido, compostas por Capital Social, Reserva de Capital, Reservas de Lucros e Lucros Acumulados (Doc. 2.1 da Impugnação), contas contábeis tiradas de suas Demonstrações Financeiras dos exercícios findos ao longo dos anos de 2011 a 2013, devidamente auditadas por Auditorias Independentes (Docs. 3.1 a 3.5 da Impugnação) e informadas em suas DIPJ's (Doc. 4.1 a 4.3.1 da Impugnação);
- Conservadoramente, utilizou o menor valor de limite de dedutibilidade apurado nos exercícios de 2011, 2012 e 2013, que é o valor correspondente à metade da Reserva de Lucros do ano-calendário de 2012 (Doc. 2.1 da Impugnação), justamente no montante de R\$ 34.892.000,00, valor de JCP que veio a ser efetivamente pago (Doc. 5.5.1 e 5.5.2 da Impugnação);
- Dispunha de limite de pagamento de JCP em todos os anos-calendários com os quais os juros foram anualmente calculados, quais sejam, de 2011 (R\$ 9.310 mil), 2012 (R\$ 17.366 mil) e 2013 (R\$ 9.187 mil), seja em relação à metade dos Lucros Líquidos apurados em cada um desses anos-calendários, seja em relação à metade das Reservas de Lucros e Lucros Acumulados (Doc. 2.1 da Impugnação);
- No ano-calendário do pagamento, que foi 2013, dispunha de limite para pagamento de todo o valor dos juros acumulados de 2011 a 2013, seja calculando esse nível máximo sobre o Lucro Líquido do próprio ano-calendário de 2013 (R\$ 73.664 mil de limite), seja calculando sobre os Lucros Acumulados (R\$ 49.324 mil de limite) (Doc. 2.1 da Impugnação);
- Apurou lucros tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL em todos os anos-calendários, de 2011 (R\$ 526.265 mil), 2012 (R\$ 273.163 mil) e 2013 (R\$ 226.839 mil), sendo que, além disso, apurou, em todos esses anos-calendários, lucros tributáveis em montante superior ao valor dos juros apurados em cada um desses anos – 2011 (R\$ 9.310 mil), 2012 (R\$ 17.366 mil) e 2013 (R\$ 9.187 mil);
- Pagou o JCP no dia em que foi realizada a Assembleia Geral Extraordinária de 30/10/2013 (Doc. 2.2 da Impugnação), ou seja, no próprio dia 30/10/2013, no montante deliberado pelos acionistas de R\$ 34.892.000,00, que, líquido do IRRF

de R\$ 5.233.800,00 (Doc. 5.1 da Impugnação), resulta no valor de R\$ 29.658.200,00, tendo sido debitados, tanto os juros quanto o imposto, efetivamente da conta-corrente da Recorrida (Doc. 5.4 e doc. 5.5.2 todos da Impugnação).

Estando em condições de pagar, em 2013, JCP até o montante de R\$ 35.862.000,00, correspondente aos juros acumulados em 2011 (R\$ 9.310 mil), 2012 (R\$ 17.366 mil) e 2013 (R\$ 9.187 mil) (Doc. 2.1 da Impugnação), montante que, ademais, observou os limites de dedutibilidade desse ano-calendário de 2013 - a saber, de R\$ 73.664.000,00 (Doc. 2.1 da Impugnação), montante apurado em 50% do Lucro Líquido desse ano-calendário de 2013, e de R\$ 49.324.000,00 (Doc. 2.1 da Impugnação), montante apurado em 50% dos Reservas de Lucros também desse ano-calendário de 2013 - a Recorrida, em 30/10/2013, deliberou, em Assembleia Geral Extraordinária, pagar JCP em valor inferior a esses limites de pagamento, tendo optado pelo descaixe de R\$ 34.892.000,00 (Doc. 2.2 da Impugnação).

E o mais importante: a Recorrida poderia ter distribuído os JCP em cada um dos anos-calendário anteriores, de 2011 e 2012, pois dispunha de limites de pagamento e de dedutibilidade, tanto em 2011, quanto em 2012 (Doc. 2.1 da Impugnação). Ressalte-se, ainda, que a Recorrida dispunha de lucros tributáveis suficientes para suportar a dedutibilidade integral em cada um desses anos de 2011 e 2012 (Doc. 2.1 da Impugnação).

Então, não procede o principal fundamento do Recurso Especial, nestes termos elaborado pela Fazenda Nacional (fl. 1034):

“Na verdade, os acionistas resolveram determinar o pagamento de JCP acima do montante autorizado para fins de dedução e, no intuito de se esquivarem de tal limite, usam o argumento de que o excesso decorre de anos anteriores. Ademais, os requisitos são cumulativos, quais sejam, existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros e obediência aos limites quantitativos objetivos.”

Mais adiante, também incorreu em erro, a Fazenda Nacional, ao ter afirmado, no Recurso Especial, o que segue (fl. 1035):

“Porém, a recorrente não pode pretender efetuar a dedução dos valores sem observar os limites impostos pela legislação fiscal, muito menos tentar se esquivar de tais limites, defendendo que o excesso decorre de faculdade não exercida em anos anteriores.”

A Procuradoria quer fazer entender que a Recorrente teria tido o “intuito” de se esquivar dos limites de dedução e de pagamento dos JCPs, o que, como demonstrado, não ocorreu no presente caso. Repita-se: a Recorrida **dispunha de limites de pagamento e de dedutibilidade, tanto em 2011, quanto em 2012, assim como em 2013 (Doc. 2.1 da Impugnação), e, ainda,**

dispunha de lucros tributáveis suficientes para suportar a dedutibilidade integral em cada um desses anos, de 2011, de 2012, e, do próprio ano de 2013. Então, o que se passou foi que, podendo ter deliberado o pagamento nos anos anteriores (2011, 2012), exerceu, a Recorrida, uma faculdade que a legislação lhe outorga, de pagar os JCPs mais tarde (2013).

Eis, então, que, após ter apurado os JCP, respeitando todos os limites de pagamento e de dedutibilidade dispostos em lei, a Recorrida recolheu o IRRF devido no montante de R\$ 5.233.800,00 em 05/11/2013 (Doc. 5.5 da Impugnação), por conta dos JCP devidos exclusivamente ao sócio “Banco Citibank S/A”. De fato, conforme deliberado na Assembleia em questão, na qual compareceram “os acionistas representando a totalidade do capital social”, identificados na Lista de Presença da Assembleia (Doc. 2.2 da Impugnação), a sócia “Chelsea Participações Societárias e Investimentos Ltda.” renunciou ao direito de receber a sua parte dos juros sobre o capital, além dos dividendos, em favor do seu único sócio, Banco Citibank S/A (Doc. 2.2 da Impugnação).

Ainda há de se observar que a empresa recebedora dos JCP, qual seja, **o acionista Banco Citibank S/A** (Doc. 2.2 da Impugnação), auferiu lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL no ano-calendário do recebimento (2013), como demonstrado na DIPJ 2014 (2013) ora anexada (Doc. 6.1. e 6.2 da Impugnação) e nas Apurações do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL que constam dos anexos (Doc. 7.1 e 7.2 da Impugnação). Logo, para o Fisco não houve qualquer prejuízo em termos de arrecadação de tributos, e, portanto, nenhum propósito de evadir o recolhimento de IRPJ e de CSLL - os exatos montantes dos JCP que foram deduzidos nas apurações da Recorrida foram tributados pela recebedora dos juros, e até mesmo sob as mesmas alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas financeiras e equiparadas (IRPJ - Alíquota-base de 15%, IRPJ - Alíquota adicional de 10% e CSLL - Alíquota de 15%).

Destaque-se, então, que a recebedora do JCP pagou até mesmo IRPJ - Alíquota adicional de 10% e, ainda, CSLL - Alíquota de 15% sobre o montante recebido, não tendo havido qualquer efeito de redução de recolhimento para o Fisco - dizendo de outro modo, não houve planejamento fiscal abusivo ou evasão fiscal. Pelo contrário, se a Recorrida tivesse feito o que sugeriu, mesmo que absurdamente, a Fiscalização, provisionando o JCP ano a ano, o Fisco teria sofrido pior efeito intertemporal pela dedução antecipada dos JCP em 2011 e em 2012 - **diferentemente, no caso em questão, o que houve foi a postergação de um benefício fiscal da Recorrida para 2013!**

Por outro lado, **as autuações restam fragilizadas pelo fato de que o Fisco manifesta, com elas, a pretensão de glosar a despesa da Recorrida ao mesmo tempo em que não quer excluir o suposto “excesso” da apuração do acionista Banco Citibank S/A, que evidentemente não teria recebido os JCP se houvesse vedação legal para a dedução do seu pagamento na apuração da Recorrida...** Ou

seja, com os autos de infração impugnados e mantidos pelo acórdão da DRJ, o Fisco quer autuar o suposto “excesso” pago pela Recorrida, ao mesmo tempo em que quer manter a tributação desse mesmo “excesso” recebido pelo acionista Banco Citibank S/A! Essa interpretação, evidentemente, que considera o recebimento em duplicidade de tributos, não é juridicamente aceitável, por agredir até mesmo o princípio da moralidade administrativa, firmado na cabeça do artigo 37 da Constituição Federal, além de conceber enriquecimento sem causa do Fisco.

Essas circunstâncias todas estão devidamente demonstradas pelas provas documentais juntadas aos autos deste processo administrativo, sem margem alguma para qualquer refutação. E evidenciam que a Recorrida cumpriu todos os requisitos previstos em lei para a tomada da dedutibilidade das despesas de JCP no montante declarado em sua DIPJ 2014 (2013), de R\$ 34.892.000,00 (Doc. 4.3, página 5, linha 55 da Impugnação).

Ignorando todas essas circunstâncias, a Fiscalização autuou a Recorrida, apurando o JCP segundo a TJLP acumulada no ano-calendário do pagamento (2013), determinando o limite de pagamento em R\$ 9.187.000,00, que corresponde ao montante dos juros apurados somente sobre o Patrimônio Líquido do próprio ano de 2013. Com isso, tratou como indedutível parte da despesa com JCP pagos, no valor de R\$ 25.705.000,00, tal como apurado no Termo de Verificação Fiscal (página 14, fl. 253 dos autos), que foi levado à tributação nos autos de infração objeto do presente processo.

Essencialmente, o que a Fiscalização fez foi desprezar os JCP calculados sobre anos calendários anteriores a 2013, entendendo que a Recorrida veio a aperfeiçoar “redução indevida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2013”, tal como consta no item “V-Lançamento” na página 15 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 254).

De fato, nesse mesmo item do Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização concluiu os fundamentos das autuações admitindo *“as distribuições de JCP cujo cálculo se reporte ao próprio ano de 2013, cuja somatória é de R\$ 9.187.000,00”*, de modo a ter glosado o valor que, em seu entender, seria excedente, relativo aos JCP de anos-calendários anteriores (2011 e 2012).

Não deverá prosperar, no entanto, tal entendimento, seja por estar incorreto o cálculo do limite de pagamento empreendido pela Fiscalização, seja por não haver respaldo legal para a autuação, como demonstram os julgados administrativos e judiciais que tratam do tema e que adiante serão colacionados, de forma que haverá de ser mantido o acórdão recorrido. *(destaques do original)*

A Contribuinte prossegue, defendendo a *dedutibilidade dos JCP calculado sobre exercícios anteriores, mesmo que de forma acumulada*, argumentando que:

Ao ter admitido a dedutibilidade apenas dos JCP apurados relativamente ao ano-calendário de 2013, glosando os juros apurados em anos calendários anteriores,

como se fez constar no Termo de Verificação Fiscal (fls. 249-255), a Fiscalização não declinou nem mesmo o fundamento legal de tal entendimento, limitando-se a citar as regras gerais de dedutibilidade, e “interpretando-as” como se proibissem “implicitamente” a dedutibilidade acumulada.

Nem no acórdão da DRJ constou qualquer fundamento legal para a glosa dos JCPs, sendo que aquela decisão limitou-se a conjugar os artigos 132 e 177 da LSA, como se tal combinação normativa pudesse conter alguma limitação temporal para pagamento e dedução do JCP - o que nem mesmo não faz sentido. Eis, então, os termos daquele acórdão da DRJ (fl. 862):

[...]

Superficial leitura de tais dispositivos legais evidencia que nenhum deles trata do assunto - e assim se passa, também, com todos os demais dispositivos citados pelas autoridades administrativas no julgado. Há, quando muito, obrigatoriedade, em Assembleia geral ordinária, de deliberar, “sobre a destinação do lucro líquido do exercício” e a “distribuição de dividendos”, mas não sobre “pagamento de JCP”.

E nem haveria de ser diferente, **porque os JCP são uma figura fiscal, na forma de “opção fiscal”, de forma que não caberia seu tratamento na legislação societária, como se faz com dividendos**. Dividendos são uma figura societária, enquanto os JCP são uma figura fiscal. Extrair da legislação societária parâmetros de dedutibilidade de JCP, portanto, não faz sentido jurídico.

Também não faz sentido, como sustentado no Recurso Especial, a obrigatoriedade de, ano a ano, como se pratica com dividendos, estar a cargo do Recorrente deliberar o pagamento ou o não pagamento de JCP. O próprio Recurso Especial é contraditório a respeito, pois nele mesmo consta o seguinte (fl. 1031):

“Com efeito, o pagamento de JsCP é uma **faculdade conferida aos acionistas**, que decorre de **princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada**, dependendo apenas de decisão formal deles próprios mediante disposição estatutária ou deliberação em Assembleia, através de deliberação tomada em Assembleia de Acionistas ou Reunião de Cotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente.”

Como é possível entender-se que a lei societária pudesse impor a obrigatoriedade de deliberar anualmente o pagamento de JCP, ao mesmo tempo em que se entende que esse pagamento é uma “faculdade conferida aos acionistas” pela legislação fiscal? Isso não faz sentido, com a devida vênia, sendo que tal inconsistência evidencia, também por esse ponto, a improcedência dos fundamentos do Recurso Especial interposto.

Fato é que não há obrigatoriedade disposta na legislação societária de deliberação anual sobre pagamento de JCP, pois esse tema é de competência da legislação tributária, sendo que, a esse propósito, não há qualquer vedação na

legislação tributária à dedutibilidade de JCP pagos em relação a anos-calendários anteriores, mesmo que de forma acumulada.

É o que restou decidido no Acórdão nº 1401-000.902, citado pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio no acórdão recorrido, que cita o voto condutor proferido, naquele julgado, pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, nestes termos (fl. 1014):

“Por meio do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o legislador inseriu em nosso ordenamento jurídico a figura dos JCP, facultando à pessoa jurídica ‘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’.

O trecho supracitado permite inferir que a dedução – para efeitos da apuração do lucro real – deve ocorrer quando os juros forem pagos ou creditados aos sócios ou acionistas. **E, logicamente, os JCP somente serão pagos ou creditados quando da deliberação dos sócios ou acionistas neste sentido.**

Contudo, **o referido diploma não realizou qualquer ressalva sobre o momento adequado para deliberação do pagamento dos juros sobre capital próprio.** É dizer: não há nenhuma restrição legal em pagar ou creditar JCP aos acionistas referentes aos anos calendários anteriores.”

Não procede, ainda, a tese de “renúncia” à faculdade de pagamento de JCP de anos anteriores, que assim foi sustentada no Recurso Especial ora respondido (fl. 1035):

“Se a empresa, por meio de seus sócios e no momento adequado, resolveu não deliberar sobre o pagamento de juros sobre capital próprio (anos anteriores a 2013), por óbvio, **acabou renunciando à faculdade que lhe foi conferida.** Tudo em absoluta observância ao princípio da livre iniciativa e autonomia privada. Porém, não pode agora pretender mudar tal decisão, sem qualquer justificativa ou prova de que houve vício na manifestação de vontade dos acionistas, inclusive porque o lucro dos períodos pretéritos já foi destinado”.

Esse argumento foi muito bem refutado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no seu voto para o Acórdão nº 1401-000.902, citado no acórdão recorrido, nestes termos (fl. 1014):

“O pagamento retroativo e acumulado de JCP é pautado exclusivamente **pelos critérios de conveniência financeira da pessoa jurídica e dos seus sócios**, cabendo-lhes a faculdade de deliberar ou não pelo seu pagamento no mesmo ano em que apurado o lucro ou nos exercícios subsequentes, **não havendo que se falar em renúncia ou preclusão temporal desse direito.**”

Tal “conveniência financeira” é consistente com o fato de que o pagamento dos JCP é, como visto, uma **faculdade** do contribuinte, qualidade que nem mesmo a Recorrente nega, como pode ser tirado do Recurso Especial, referente a uma passagem anteriormente transcrita, e que mais uma vez é citada, em prol da melhor demonstração da improcedência dessa tese sustentada pela Fazenda Nacional (fl. 1031):

“Com efeito, o pagamento de **JsCP é uma faculdade** conferida aos acionistas, que decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de **decisão formal deles próprios mediante disposição estatutária ou deliberação em Assembleia**, através de deliberação tomada em Assembleia de Acionistas ou Reunião de Cotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente.”

Ora, consta dos autos a deliberação em Assembleia, com a qual tal faculdade foi exercitada (Doc. 2.2 da Impugnação). O pagamento dos JCP foi realizado com base em decisão formal, portanto.

Ainda sobre deliberação em assembleia, para pagamento de JCP, assim foi defendido no Recurso Especial (fl. 1033):

[...]

Não existe, na legislação societária, como anteriormente demonstrado, obrigação de pagamento de JCP, como se passa, em S/A's, com os dividendos mínimos ou obrigatórios. Não existe, nem mesmo, o “dever” de deliberação anual a respeito de pagamento ou não de JCP, como quer fazer crer o Recorrente. Até porque, como visto, os JCP são dispostos exclusivamente pela legislação fiscal, não se tratando de uma figura societária, como os dividendos o são. Então, **tentar enxergar na legislação tributária uma figura tratada exclusivamente pela legislação fiscal não faz sentido jurídico.**

Por outro lado, o artigo 9º da Lei nº 9.532/95 dispõe que o JCP é calculado “*sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP*”, não fazendo qualquer referência ao momento em que a despesa deva ser tomada ou o crédito contabilizado. Pelo contrário, ao dar a tônica de possibilidade (“poderá deduzir”), o legislador não obriga o contribuinte a deduzir o JCP neste ou naquele exercício – deixa em aberto a opção de se utilizar dessa figura fiscal, **que será exercitada no momento em que for deliberado seu pagamento ou creditamento, sendo que a partir de então é que assumirá relevância o período de competência para o registro da despesa, tanto para fins contábeis, quanto para fins fiscais.**

Nem mesmo a IN/SRF nº 11/96 veda a dedutibilidade acumulada de JCP apurados em relação a outros exercícios financeiros. No seu artigo 29, caput, dispõe-se acerca da necessidade de observância do “*regime de competência*” no sentido de que, por exemplo, creditando-se os JCP, a correspondente despesa haverá de ser

reconhecida por competência, ao menos para fins fiscais, para que seja preservada a dedutibilidade.

No Recurso Especial, no entanto, defende-se outro sentido para a observância do “princípio da competência”, nestes termos (fl. 1037):

[...]

Eis que, no presente caso, a Recorrida creditou e pagou o JCP em 30/10/2013 (Doc. 5.1 e 5.4 da Impugnação) **no mesmo mês de competência da deliberação social que determinou o pagamento (mais precisamente, no mesmo dia)**, em outubro/2013 - a data da Assembleia em questão é 30/10/2013 (Doc. 2.2 da Impugnação). Ora, se o pagamento e o crédito do JCP foram realizados no mesmo mês da deliberação, perde o sentido qualquer discussão acerca de regime de caixa ou de competência. Tanto por um, quanto por outro regime, no caso concreto, o efeito fiscal seria o mesmo, pois a correspondente despesa seria, como de fato o foi, reconhecida no mesmo mês de competência.

Foi o que decidiu a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no acórdão recorrido, com o qual se julgou o Recurso Voluntário, nestes termos:

“Em relação à discussão relativa ao desrespeito ao **regime de competência** entendendo correto o posicionamento adotado no Acórdão nº 1401-000.902, no sentido de que **o período de competência é marcado pela deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento**. Isso porque, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam.”.

Também não faz sentido a tese sustentada no Recurso Especial, de que o pagamento posterior de JCP representaria uma “anulação da manifestação de vontade” de deliberações sociais anteriores, tal como assim se fez constar naquela peça de defesa ora respondida (fl. 1033):

[...]

O argumento não faz sentido, como assim demonstrado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no seu voto para o Acórdão nº 1401-000.902 (fl. 1014):

“É importante lembrar que, de acordo com o Pronunciamento CPC nº 25 **passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. Desta forma, a obrigação de pagamento de JCP somente se torna “obrigação presente” quando da deliberação pelos sócios.**

O período de competência é marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP. Isso porque, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo ou realizam o pagamento dos JCP,

valendo frisar que não existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa.”

As normas contábeis, que são alinhadas à legislação societária, é que dizem o que se entende por “princípio da competência”. Ora, se o pagamento posterior de JCP representasse uma deliberação imputável ao passado, haveria a necessidade de refazimento das demonstrações financeiras passadas da entidade, o que não é praticado, muito menos determinado pelas normas contábeis, como retratado no CPC 25, e, portanto, não é exigido pelas auditorias independentes.

Também não faz sentido a exigência colocada pela Fiscalização quando da autuação, de que a Recorrida deveria ter provisionado os JCP nos anos-calendários cujos Patrimônios Líquidos foram utilizados para cálculo do limite de pagamento. Eis o que disse, a respeito, a Fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fl. 254):

“Como no caso em pauta os alegados JCP relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011 não foram devidamente contabilizados, surgindo e sendo distribuídos da noite para o dia no ano de 2013, resta claro que o contribuinte não obedeceu ao disposto na legislação em referência, do que resultou redução indevida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2013.”

Essa exigência ilegal também se fez constar no acórdão que julgou improcedente a impugnação, como se extrai já da sua ementa:

“JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. CONTABILIZAÇÃO NO PERÍODO DEVIDO. DEDUTIBILIDADE DA RESPECTIVA DESPESA EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO. A contabilização no período-base correspondente é condição para o exercício do benefício de dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio por se tratar de opção do contribuinte e em observância ao regime de competência previsto na legislação fiscal. É vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos Juros sobre o Capital Próprio de períodos anteriores”.

É, no entanto, absurda a exigência, pois, se seguisse esse entendimento da Fiscalização, a Recorrida poderia eventualmente nunca ter deliberado pelo pagamento – e, nesse caso, teria retido na fonte o IRRF indevidamente. Se é pressuposto do crédito ou despesa a anterior deliberação, não há como se conceber a contabilização apenas para garantir a dedutibilidade fiscal de algo que nem se sabe se um dia haverá de ser implementado.

Além do mais, o provisionamento importa em colocar imediatamente à disposição dos sócios o valor dos juros. Se provisionado o valor e exigido seu pagamento, o desencaixe forçosamente deveria ser feito, assim que reclamado o pagamento pelos sócios - o que poderia não convir à administração da empresa em termos de gestão de fluxo de caixa.

Exemplificando: se os JCP de 2011 tivessem sido provisionados no mesmo ano, sendo que, no entanto, a Recorrida estivesse planejando usar tais recursos financeiros até 2013, seria impossível impedir que seus sócios reclamassem o pagamento desses JCP em 2012, por exemplo.

Essa é a razão principal, ademais, de se provisionar e pagar JCP em anos posteriores: apenas deliberar o pagamento quando financeiramente convir ao contribuinte, para que não se desfaça de recursos financeiros necessários para a atividade da sociedade. É questão, também, de gestão de fluxo de caixa, que está na seara do exercício da livre iniciativa e do direito de propriedade.

Em outros termos, o entendimento da Fiscalização é desarrazoado, impondo uma condição fiscal que interferiria indevidamente na gestão empresarial da Recorrida.

Há, ainda, farta jurisprudência nas instâncias administrativas de julgamento admitindo o pagamento do JCP em exercícios posteriores à sua apuração, mesmo que de forma acumulada, **nas mesmas condições fáticas do caso concreto, em que se enquadra a Recorrida.**

No Recurso nº 129.356 (Processo nº 10280.001407/2001-06, 1ª CC/MF-7ª Câmara, j. 28/03/2007, Relator Natanael Martins, Acórdão nº 107-08941), decidiu-se que, **“Provado nos autos do processo que, ano a ano, a Recorrida tinha capacidade para distribuir JCP, nada obsta que possa fazê-lo em ano calendário posterior, de forma acumulada”.**

É o que ocorreu com a Recorrida, que apurou o limite de pagamento do JCP ano a ano, e que a ele se ateve, para fins de apuração da capacidade de pagamento para fins de exercício dessa opção fiscal (Doc. 2.1 da Impugnação). Nesse tocante, confira-se, na tabela abaixo, a demonstração dos limites de pagamento e de dedutibilidade ano a ano, tomando como base os Lucros Líquidos e os Lucros Acumulados de cada exercício, sendo que referidos valores podem ser confirmados por meio das DIPJ's já juntadas aos presentes autos (Doc. 4.1 a Doc. 4.3.1, todos da Impugnação):

DTVM	2010	2011	2012	2013	
				1o. Semestre	Ano
Lucro Líquido	219.533	312.860	162.547	64.600	147.327
Patrimônio Líquido	155.162	302.022	151.425	216.006	180.169
TJLP %		6%	5,7498%	2,5002%	2,5002%
JCP Anual		9.310	17.366		9.187
Limite 1 - 50% LA		86.191	34.892		49.324
Limite 2 - 50% LL		156.430	81.274		73.664
JCP ANO		9.310	17.366		9.187
JCP RETROATIVA					35.862
				JCP pago e provisionado	34.892

Nesse mesmo Recurso nº 129.356, também se fez constar, no voto do relator, que “O legislador forneceu tão somente a base para o cálculo dos juros em questão e os respectivos limitadores de dedutibilidade, não se preocupando em determinar a forma e/ou os critérios de distribuição, assim como não se ocupou em impor

qualquer barreira de natureza temporal”. Esse é o principal ponto que evidencia a fragilidade das autuações ora Recorrida: não há impedimento legal para a dedução acumulada dos JCP.

Em outro julgamento sempre citado, qual seja, o do Recurso nº 158.410 (Processo nº 18471.001473/2006-47, 1ª CC/MF-1ª Câmara, deram provimento por unanimidade, v.u., j. 29/05/2008, Relator Valmir Sandri, Acórdão nº 101-96751), decidiu-se que **“O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito”**.

É o que ocorreu com a Recorrida:

- (i) que reconheceu a despesa de JCP na mesma competência em que deliberou o seu pagamento de forma acumulada, incluindo, na apuração do seu montante, exercícios anteriores (Doc. 2.1, Doc. 2.2, Doc. 5.1, Doc. 5.2, Doc. 5.3 e Doc. 5.4, todos da Impugnação);
- (ii) que provou, ano a ano, que o JCP era passível de distribuição, dispondo tanto de lucro tributável, quanto de limites de pagamento e de dedutibilidade em cada um desses anos de 2011 a 2013; e
- (iii) que demonstrou que, no ano calendário em que deliberou a distribuição, respeitou a condição legal de 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.

Ressalte-se que esse último julgado, proferido no Recurso nº 158.410, foi arrematado com a assertiva de que **“nada obsta a distribuição acumulada de JCP – desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição –, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição”**. É nítido que a Recorrida também respeitou esse limite, pois utilizou a TJLP e os saldos do seu patrimônio líquido verificados em cada ano-calendário, tendo, ainda, observado a legislação tributária vigente na data da deliberação do pagamento do JCP (Doc. 2.1 e 2.2, todos da Impugnação).

Nos seus fundamentos, esse último julgado também é particularmente relevante por ter tratado especificamente da IN/SRF nº 11/96. São estas as palavras do Relator, dirigidas a propósito do “caput” do artigo 29 desse ato normativo:

“O dispositivo diz respeito ao regime de competência ‘para efeito de apuração do lucro real’, isto é, quando se toma possível deduzir os valores dos JCP. Assim, o dispositivo não discrepa de todo o que foi afirmado acima, reiterando que para efeito de dedutibilidade do JCP o que importa é o pagamento ou o crédito,

considerado este o momento adequado para efeito do regime de competência. Mas de modo algum este dispositivo veda o procedimento adotado pela Recorrida, como quer fazer crer a decisão Recorrente.

De fato, a IN SRF nº 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, **apenas esclarece que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período-base em que for deliberado o seu crédito ou pagamento**, pois apenas nesse momento teria nascido à obrigação a eles relativa, indispensável ao reconhecimento de despesas na forma daquele regime.

Nesse sentido, faço uso novamente dos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, que assevera que *o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, e sendo assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há o que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.*"

Ainda que se aceitasse outra interpretação (a de que a instrução normativa vedaria a dedução acumulada dos JCP), é fato que não cabe a instruções normativas imponham limites que sequer a lei impõe. Pelo contrário, atos normativos secundários (instruções normativas) se subordinam aos atos normativos primários (leis), sob pena de ilegalidade. Nesse sentido confira-se julgado do Supremo Tribunal Federal:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 62, DO DEPARTAMENTO DA RECEITA FEDERAL - SUA NATUREZA REGULAMENTAR - IMPOSSIBILIDADE DE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE - SEGUIMENTO NEGADO POR DECISÃO SINGULAR – COMPETÊNCIA DO RELATOR (RISTF, ART. 21, PAR. 1.; LEI 8.038, ART. 38) - PRINCÍPIO DA RESERVA DE PLENÁRIO PRESERVADO (CF, ART. 97) - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. - É inquestionável que assiste a Suprema Corte, em sua composição plenária, a competência exclusiva para julgar o processo de controle concentrado de constitucionalidade e, pelo voto da maioria absoluta dos seus membros, declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público (CF, art. 97; RISTF, art. 5., VII e art. 173). Essa regra de competência, no entanto, muito embora de observância indeclinável por qualquer órgão judiciário colegiado, não subtrai ao Relator da causa o poder de efetuar – enquanto responsável pela ordenação e direção do processo (RISTF, art. 21, I) – o controle "prévio" dos requisitos formais da fiscalização normativa abstrata, o que inclui, dentre outras atribuições, o exame dos pressupostos processuais e das condições da própria ação direta. A possibilidade de controle recursal, "a posteriori", dos atos decisórios que o Relator pratica, no desempenho de sua competência monocrática, da concreção, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, ao "princípio da reserva de Plenário", inscrito no art. 97 da Lei Fundamental da República. - **As Instruções Normativas, editadas por Órgão competente da**

Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de carácter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, e sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Não se revelam, por isso mesmo, aptas a sofrerem o controle concentrado de constitucionalidade, que pressupõe o confronto "direto" do ato impugnado com a Lei Fundamental." (ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991 - Grifamos).

Por fim, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça consolidou jurisprudência no mesmo sentido das pretensões da Recorrida, com julgados prolatados tanto pela sua 1ª Turma, quando pela sua 2ª Turma (que, integrando a 1ª Seção daquela Corte, têm competência para julgar matéria tributária).

Eis o que consta no voto proferido pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no AgInt no REsp nº 1.971.537/SP (rel. Ministro Gurgel de Faria, j. 20/06/2023, publicado em 17/08/2023), naquela Egrégia Corte:

“Conforme exposto na decisão agravada e contrariamente ao que foi afirmado na petição do agravo interno, **a matéria objeto do presente recurso especial encontra-se pacificada neste Superior Tribunal de Justiça.** Entende a Corte que é lícita, a partir do ano calendário 1997, a dedução dos juros sobre capital próprio **mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoa jurídica**”.

Esse precedente cita, como fundamento, o que foi decidido no REsp nº 1.086.752/PR (STJ-1ª Turma, relator Ministro Francisco Falcão, Dje 11/03/2009), também proferido naquela Egrégia Corte, nestes termos:

“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.”

No voto do relator tirado desse acórdão consta que os JCP “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”, e que “ao contrário dos dividendos, os JCP dizem respeito ao patrimônio líquido da empresa, **o que permite que sejam creditados de acordo com os lucros e reservas acumulados**”.

Também no acórdão desse REsp 1.086.752/PR, decidiu-se que “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**”. E tudo isso à margem de lei que obrigasse o contribuinte a agir desse modo assim desejado pelo Fisco.

O acórdão proferido no AgInt no Resp nº 1.971.537/SP, cita também o julgado no Resp nº 1.946.363/SP (STJ-2ª Turma, Ministro Francisco Falcão, j. 22/11/2022, Dje 21/12/2022), nestes termos, no que interessa ao presente caso:

“III – A legislação **não impõe limitação temporal** para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, **no momento do pagamento** a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

IV – 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.”

Nesse acórdão, como razão de decidir, constou, no voto do relator, que, “Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, **no momento do pagamento** a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.” E que, “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”, de forma que **“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 no pagamento de juros sobre capital próprio de **exercícios anteriores**”.

Eis, então, que a 2ª Turma do Egrégio STJ, que também julga matéria tributária, apreciou a questão posta no presente feito do mesmo modo, no sentido da pretensão da Recorrida, o que se extrai do acórdão proferido no AgInt no Resp 1.939.282/CE (STJ-2ª Turma, rel. Ministro Humberto Martins, j. 20/03/2023, Dje 24/03/2023), que assim decidiu:

“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”.

Também nesse acórdão, restou decidido que “A Lei **não estabelece** que a dedução dos juros sobre o capital próprio deva ser feita **no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa**”.

Resta evidenciada, pois, a nulidade dos autos de infração objeto deste feito, tendo em vista que, tal como demonstrado fartamente pelas provas trazidas nos anexos desta, todos os requisitos legais permissivos da dedutibilidade dos débitos oriundos dos valores pagos de JCP foram rigidamente cumpridos pela Recorrida; que a Recorrida não incorreu em qualquer vedação legal ou regulamentar ao ter deduzido a despesa de JCP em 2013, no montante informado em sua DIPJ 2014 (2013); e que o modo com que interpretou e aplicou concretamente a legislação tributária está amparada em sólida jurisprudência administrativa e judicial.

É o caso, portanto, de ser mantido o v. acórdão recorrido, para que sejam desconstituídos os créditos tributários objeto do presente processo administrativo. *(destaques do original)*

A interessada ainda defende que, na eventualidade do acórdão recorrido ser reformado, *haverá de ser julgado fundamento declinado na impugnação, afetado á ilegalidade dos juros incidentes sobre a multa de ofício aplicada no percentual de 75% sobre o valor dos tributos devidos*. Manifesta sua discordância em relação aos fundamentos expressos na decisão de 1ª instância acerca do tema, e pede que, *na remota hipótese de ser revertido o acórdão ora recorrido, o que, em face dos argumentos deduzidos, cogita-se apenas para argumentar, ainda assim haverá de ser afastada a incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, que, como demonstrado, é ilegalmente exigida pela União Federal em casos como o presente*.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial, reconhecendo-se a improcedência dos lançamentos e decretando-se a sua nulidade com o consequente arquivamento do processo administrativo instaurado, reiterando o pedido subsidiário acerca dos juros de mora sobre a multa de ofício.

VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Esclareça-se que o paradigma nº 1201-00.348 está referenciado como tese divergente da estampada no recorrido desde as primeiras manifestações deste Colegiado acerca do tema aqui em debate, como se vê no Acórdão nº 9101-003.814. Já o acórdão nº 1302-00.465 foi aceito como paradigma no precedente nº 9101-006.757. Assim sendo, e ausente objeção da Contribuinte quanto a este aspecto, o recurso especial fazendário é CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, esta Conselheira reitera os fundamentos que prevaleceram como voto vencedor no citado precedente nº 9101-006.757.

Este Colegiado vinha se manifestando, de forma consistente, contra a tese defendida pela Contribuinte em todas as reuniões de julgamento nas quais apreciou dissídio semelhante ao aqui demonstrado, 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 mantém 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 mantém 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 inexistência 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.

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 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 mantém 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*).

Somente com a alteração promovida pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, os resultados passaram a ser favoráveis à tese da Contribuinte, como se vê a partir do Acórdão nº 9101-005.757, citado no voto condutor do acórdão recorrido. Esta Conselheira, porém, manteve a mesma orientação desde antes adotada, em face de pretensão de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio no período de sua deliberação, em linha com o 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 die, 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 reconhecer-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, religiosa, 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.

Cumpra 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 conseqüência, 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 formação³ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos 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,

³ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciar esse fato.

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 influência 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 FIPECAFI⁴, em seu Manual⁵:

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

⁴ FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

⁵ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6a Edição, pgs. 64 e 65.

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 despesa 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 algum⁶ 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.).

⁶ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

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 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**⁷ 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

⁷ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a 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/dívidas⁸ 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. Esse 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 estaria 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),

⁸ Ou juros a pagar.

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 permite⁹ 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.

⁹ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

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)*

Esta Conselheira, inclusive, acompanhou o voto vencido do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto no citado precedente nº 9101-005.757, nos seguintes termos:

Pretende a contribuinte apropriar e deduzir, para efeito de apuração do lucro real, no ano-calendário de 2007, valores das despesas de juros sobre o capital próprio de 1999, 2000 e 2003, que não teriam sido pagas ou creditadas nos anos correspondentes; bem como despesa de juros sobre o capital próprio do respectivo ano de 2007.

No âmbito deste Conselho, essa matéria vem sendo discutida calorosamente e está longe de ser pacificada.

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 respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstaria 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.

Representativos dessa linha, tem-se o Acórdãos nº 1801-001.128, sessão de 8 de agosto de 2012 (por maioria de votos); nº 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012 (decisão unânime) e nº 1401-000.901, sessão de 04 de dezembro de 2012 (por maioria de votos). Transcreve-se a seguir, ementa do Acórdão nº 1801-001.128/2012.

DESPESAS DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE DE ANOS PASSADOS. POSSIBILIDADE. No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que há a deliberação determinando o pagamento dos juros.

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.

Representativos dessa corrente são os Acórdãos nº 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); nº 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade); nº 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade) e o nº 9101-002.778, sessão de 06/04/2017 (por voto de qualidade).

Veja-se as conclusões do Acórdão nº 1301-001.118 (2012), representativo dessa linha de pensamento:

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

contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;

2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;

3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;

4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;

5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;

6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;

7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

...

Amparado por tais fundamentos, o Colegiado considerou absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio.

Trata-se, em suma, de despesa incorrida por ocasião do pagamento e/ou crédito aos beneficiários, em que a contribuinte deixou de observar as condições de dedutibilidade impostas pela lei.

Filio-me a esta segunda corrente. Passo a fundamentar meu entendimento.

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.

Lei nº 9.249/95

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, pró rata dia, a 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 30.12.1996)

[...]

§ 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. (grifos nossos)

Lei 4.506/64

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

[...]

Por força desse comando legal, o autuado possuía, então, direito, tanto nos ano-calendário de 1999, 2000 e 2003, como no de 2007, a *faculdade* de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do respectivo ano. Verifica-se, contudo, que não exerceu a referida *faculdade*, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em período posterior, qual seja, o ano-calendário de 2007, quando deliberado o pagamento dos JCP, o que veio dar causa à glosa efetuada.

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*.

Tal princípio está consagrado pelo STJ - consoante o decidido no RESP 168379/PR, cujo excerto relevante é abaixo reproduzido. Decidiu-se que, tratando-se do sistema de compensação de prejuízos fiscais, *a cada período de apuração do IRPJ corresponde um fato gerador, com base de cálculo própria e independente*. Daí se infere que, para aquela Egrégia Corte, não é admissível a transferência de valores pertinentes a um período de apuração de IRPJ, para outro, a não ser mediante expressa autorização legal.

RESP 168379 / PR (04/06/1998)

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI Nº 8.981/95.

[...]

*A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que **o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro**.*

[...]

VOTO

[...] *Esclarecem as informações (fls. 80) que :*

[...]. *O fato gerador, no seu aspecto temporal, como já demonstrado (supra nºs 06/07), abrange o **período de 01 de janeiro a 31 de dezembro**. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, **a cada período anual corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes**. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. **Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração.***

[...]

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 146/151) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho :

[...]

Ora, o lucro definido como base de cálculo de tributos é apurado ou é relativo a determinado período. Se houve prejuízo neste período, a pessoa jurídica não pagará imposto e contribuição, não lhe assistindo o direito de transferir para períodos subseqüentes, além do limite legalmente autorizado, tal prejuízo, com o propósito de reduzir a base de cálculo do tributo em períodos futuros. Ou seja, a possibilidade de compensação é faculdade que pode ou não ser concedida pelo legislador, não se podendo falar, desta forma, em confisco ou ofensa ao princípio da capacidade contributiva, esta não comportando aferição caso a caso e nem se relacionando com a execução da lei.” (grifos nossos)

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.

Lei nº 6.404/76

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 mudanças patrimoniais segundo o regime de competência.

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

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, 1999, 2000 e 2003, não no período em que foi realizada sua dedução (2007). 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.

IN SRF 11/96

Juros Sobre o Capital Próprio

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

[...]

§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

[...]

§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.

[...] (grifos nosso)

IN SRF 41/98

Dispõe sobre os juros remuneratórios do capital próprio.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, resolve:

Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, considera-se creditado, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.

[...]

Art. 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, **observado o regime de competência dos exercícios**. (grifos nossos)

Assim, por força dos expressos teores do *caput* do artigo 9º da Lei 9.249/95 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.

Tal entendimento é corroborado, inclusive, por doutrinadores de renome.

Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho¹⁰:

¹⁰ Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br//main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=/bf/bf.php?s=1¶ms=F::expressao=Juros%20sobre%20o%20Capital%20Pr%3prio%20calculado%20sobre%20a%20Movimenta%20do%20Patrim%20F4nio%20L%20EDquido>. Artigo – Federal – 2003/0534. Acesso em: 04 jan 2016.

“IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta Edmar Oliveira Andrade Filho*"

Conforme nos foi relatado, uma renomada empresa de auditoria apresentou-lhes uma opinião legal sobre a aplicação da legislação que rege a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, do montante dos juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em anos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o relato, aqueles auditores entendem que: a) esse procedimento não implica violação do regime de competência porquanto esse tipo de despesa deve ser considerada incorrida no período-base em que houver a deliberação do órgão competente sobre o pagamento: b) não existe norma legal alguma que impeça o pagamento dos juros e a sua conseqüente dedutibilidade, que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em períodos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o nosso entendimento, quando se pretende o cálculo dos juros sobre a movimentação do patrimônio líquido em períodos-base anteriores, o que se quer, na verdade, é o cômputo, num determinado período-base, de juros que não foram contabilizados nos períodos anteriores. Em suma o que se pretende é 'recuperar' a dedutibilidade de uma despesa ou encargo que, por qualquer razão, não foi suportado pela empresa em anos anteriores.

Diante desse quadro, somos consultados sobre a validade jurídica dos argumentos acima apresentados e dos eventuais riscos decorrentes da adoção do procedimento recomendado.

NOSSOS COMENTÁRIOS

1- Da legislação aplicável

De acordo com o caput do art. 347 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de 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.

O § 1º do art. 347 do RIR/99 estabelece que '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'.

Para explicitar como deveria ser determinado o limite de dedutibilidade, para fins do IRPJ e da CSLL, foi editada a Instrução Normativa nº 93/97, que no art. 29 dispõe:

‘Art. 29. O montante dos juros remuneratórios do capital passível de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limita-se ao maior dos seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, o lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da contribuição social sobre o lucro líquido e antes da dedução da provisão para o imposto de renda.’

Sobre a adoção do regime de competência para fins de dedutibilidade dos juros sobre o capital há o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

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

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

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

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

Como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito montante máximo do encargo que pode ser deduzido.

Além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm ou não a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência. É que será analisado a seguir.

2 - Regime de competência

Como visto, o art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência. Existe uma dúvida razoável sobre a validade (legalidade) desse preceito, posto que a Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96 não impõem tal exigência.

Desde o advento do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, que é a matriz legal do § 2º do art. 247 e do caput do art. 273, ambos do RIR/99, o lucro líquido do exercício (para fins fiscais) deverá ser apurado de acordo com os preceitos da legislação comercial, o que leva à conclusão inexorável de que a observância do regime de competência é obrigatória.

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial 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. Trata-se de critério objetivo e obrigatório de ‘imputação temporal dos fatos tributários’, para adotar a expressão de Alberto Xavier.⁽¹⁾

O ‘regime de competência’ é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em ‘cash basis’ e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. Exemplo desse último critério é, na lição de Alberto Xavier, o art. 17 do Decreto-lei nº 1.598/77, em relação ao regime de apropriação das receitas financeiras, que adotou o sistema de rateio (averaging) em lugar do regime de competência como é normalmente conhecido e aplicado.

Para observância estrita do regime de competência é necessária que a despesa, custos ou perda em geral esteja incorrida. Para fins fiscais, o conceito de ‘despesa incorrida’ consta do item 3 do Parecer Normativo CST nº 07/76. Assim, devem ser consideradas despesas incorridas as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que perfeitamente caracterizadas e quantificadas no período-base. Em outras palavras, a condição para que uma despesa seja considerada incorrida é o recebimento ou uso de bens ou direitos em benefício da empresa.

Em face da eficácia atual do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não há dúvida de que a legislação tributária determina a obrigatória adoção do regime de competência para o registro de todas as mutações patrimoniais. As exceções são aquelas explicitadas na própria lei.

O preceito normativo citado - que constitui verdadeira norma geral - não foi revogado pela Lei nº 9.249/95 e nem pela Lei nº 9.430/96. Embora posteriores ao Decreto-lei nº 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressa ou tacitamente aquele diploma normativo. De fato, não há que se cogitar da aplicação do disposto no § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior 'quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior'. As Leis nºs 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A rigor, no caso, incide a regra do § 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual 'a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior'. As leis, neste caso, se entrelaçam, não se excluem.

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

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores conseqüências porque a observância - e a eventual inobservância - desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade.(2)

A rigor, a questão do regime de competência é apenas uma das diversas nuances do problema submetido à nossa apreciação e não a mais importante, como será visto.

3 - Período de competência dos juros sobre o capital

Como visto, o chamado 'regime de competência' está intrinsecamente ligado à idéia de um período de tempo. É a esse período de tempo que uma mutação patrimonial pertence e deve ser refletida e considerada do ponto de vista contábil e fiscal.

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação.

Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. O direito aos

dividendos é, na lição de WALDIRIO BULGARELLI(3) , um direito abstrato e perspectivo, que só se torna efetivo (exigível) após a deliberação da assembléia dos acionistas. Diz o consagrado autor:

‘É de salientar, em tema de direito ao dividendo, que esse direito que a doutrina discute e a maioria considera como um direito abstrato e perspectivo concretiza-se e torna-se efetivo após a deliberação da assembléia geral, de distribuí-los, é chamado, então, crédito dividendual; portanto, existe potencialmente como direito a participar dos lucros, e torna-se factível quando haja tais lucros e quando se decida a sua distribuição’. (Manual das sociedades anônimas).

Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão.

Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Em princípio não existem normas que proíbam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada.

Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade.

Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido

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

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

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

- a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei nº 9.249/95 e a Lei nº 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, de modo que o encargo denominado 'juro sobre o capital social' se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;
- b) o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente;
- c) a aferição das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deverá ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, de forma incondicionada. De fato, é neste nesse período que o encargo existe do ponto de vista jurídico e a aferição de sua dedutibilidade para fins fiscais será feita de acordo com as condições vigentes neste mesmo período; e
- d) é impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação.

Em face do exposto cabe referir que não existe amparo legal para sustentar a dedutibilidade do montante dos juros sobre o capital que vier a ser

declarado, pago ou creditado e que se reporte a exercícios anteriores, salvo se os resultados pudessem ser retificados em razão de erro, dolo ou fraude. Todavia, isto não impede que a empresa decida remunerar o capital tomando por base o valor existente em anos anteriores, mas, se isto ocorrer, a dedutibilidade será aferida com base nos critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

NOTAS

1. XAVIER, Alberto. Distinção entre fornecimentos a curto e longo prazo, para efeitos do Imposto de Renda. Revista de Direito Tributário nº 23/24. S, 1983, p. 104.
2. Consequências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente.
3. BULGARELLI, Waldírio. Manual das Sociedades Anônimas. 8. ed. São Paulo : Atlas, 1996, p. 204. No mesmo sentido: LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Estudos e pareceres sobre sociedades anônimas. 1. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 173, e VIVANTE, Cesare. Tratado de derecho mercantil. V. 2. Trad. Ricardo E. de Hinojosa. 1. ed. Madri: Reus, 1932, p. 335.”

Como não poderia deixar de ser, também em sua obra, cujos excertos de interesse transcreve-se abaixo, o mesmo doutrinador conclui que o não pagamento ou o não creditamento de JCP relativos a determinado exercício social evidencia a opção da pessoa jurídica, através de seus órgãos deliberativos, pelo não pagamento ou crédito de JCP, o que configura renúncia à faculdade concedida pela lei:

“Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não-pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. [...]”¹¹ (grifos nossos)

¹¹ ANDRADE FILHO, EDMAR OLIVEIRA. IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pg. 230.

Também o renomado Hiromi Higuchi¹² assim dispõe sobre a matéria:

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

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

Desta forma, não possui respaldo nas normas de regência o argumento do autuado de que teria observado o regime de competência pelo fato de ter decidido o creditamento do montante de JCP em questão no mesmo período em que levou a efeito a dedução no lucro real de juros incorridos em anos anteriores.

Entendo que o prazo fatal para decidir-se sobre o pagamento de JCP deve ser aquele em que se propõe a destinação final do lucro, a teor do que dispõe o art. 192 da Lei nº 6.404/76. A esse respeito, peço vênia à ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa para transcrever seu entendimento sobre o tema proferido no bojo do acórdão 1101-000.904:

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

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

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia 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.

¹² HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

É certo que a dedução fiscal de juros sobre o capital próprio somente é admitida no momento em que formalizada a obrigação de pagá-los em favor dos sócios. Contudo, a constituição de obrigação a este título somente é possível enquanto a sociedade tem o direito de destacar do resultado do exercício a parcela que corresponderia à remuneração do capital próprio, em razão dos juros incorridos no período de tempo em que apurado aquele resultado. Uma vez tributados os lucros, e destinados, integralmente, ao patrimônio líquido da entidade, a opção não pode mais ser exercida.

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

Acrescente-se ainda que, caso prevalecesse o entendimento da Recorrente, em tese poder-se-ia distribuir juros sobre capital próprio a sócios/acionistas que sequer participavam do capital social da empresa no período a que se referiam tais juros. E não há como se comparar tal situação com os lucros não distribuídos, uma vez que na aquisição de uma ação "cheia", já se conhece o lucro não distribuído e que o futuro acionista fará jus, ao contrário do JCP que, por não ser despesa incorrida, o adquirente jamais poderia contar com tais valores no momento de sua aquisição.

No caso concreto, há ainda um agravante: especificamente em relação aos JCP calculados com base na JCP e saldos de contas de Patrimônio Líquidos relativos aos anos-calendário de 1999 e 2000, o contribuinte tão somente decidiu por registrar essas despesas no ano-calendário de 2007! Ainda que, hipoteticamente, o Colegiado entenda ser possível a dedução de JCP no momento da deliberação nesse sentido, independentemente a qual período se refira os cálculos, há de ser ter um prazo fatal para tanto, o que é exigido para fins de estabilização das relações daí atinentes. Nesse caso, haveria de prevalecer o prazo de 5 anos contados a partir do encerramento dos referidos períodos de apuração, com base no art. 150, § 4º do CTN, em consonância com aquele previsto no inciso I do art. 168 do CTN, ou ainda, em termos mais gerais, o mesmo prazo com base no disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932¹³.

¹³ Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria, mantendo-se íntegra a decisão recorrida. *(destaques do original)*

Quanto ao fato de os juros sobre o capital próprio serem concebidos, a partir da extinção da correção monetária de balanço, como meio para se evitar a tributação de lucros corrigidos de acordo com a inflação, os debates estabelecidos neste Colegiado também evidenciaram ser válido concluir que este efeito inflacionário deve ser expurgado do lucro no período de competência. Ou seja, se alguma ofensa ao conceito de renda há por não dedução de tais juros, ela decorre da conduta inapropriada do sujeito passivo ao deixar de provisioná-los e, constatando o erro, tentar corrigi-lo mediante afetação de resultados futuros.

Alguns casos julgados, inclusive, demonstraram uma motivação diferenciada para se buscar esta correção com efeitos tardios: a indisponibilidade de lucros pertinentes a períodos nos quais os juros não foram apropriados, porque sequer provada sua existência.

Por todo o exposto, pertinentes os argumentos de mérito da Fazenda Nacional, aqui apresentados em termos semelhantes ao recurso especial examinado no precedente nº 9101-006.757:

Com efeito, o pagamento de JCP é uma **faculdade** conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de decisão formal deles próprios, por meio de deliberação tomada em assembleia. Já a dedutibilidade dependerá do cumprimento de alguns requisitos trazidos pela legislação, **como a existência de lucros computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados e a obediência a limites quantitativos objetivos.**

A assembleia é um órgão formado por acionistas e tem a função de decidir os assuntos sociais, manifestando a vontade da companhia. A fusão das vontades individuais acaba por externar a vontade social.

Nos termos do artigo 121 da Lei nº 6.404/76, a assembleia-geral será convocada e instalada de acordo com a lei e o estatuto e terá poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes ao desenvolvimento da empresa. Em tais reuniões, a empresa poderá deliberar sobre a remuneração dos acionistas por meio dos juros sobre capital próprio.

O artigo 132 da Lei nº 6.404/76 impõe a obrigatoriedade da empresa realizar uma assembleia-geral ordinária anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, no intuito de votar as seguintes matérias:

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembleia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167). (grifo nosso)

De acordo com o artigo 134, § 6º da Lei nº 6.404/76, *“a ata da assembleia-geral ordinária será arquivada no registro do comércio e publicada”*.

A deliberação tomada em assembleia pode ser classificada como um negócio jurídico plurilateral. Negócio jurídico, no conceito desenvolvido por Antonio Junqueira de Azevedo (Negócio Jurídico: existência, validade e eficácia, 4ª edição, Saraiva, 2002) é: *“todo fato jurídico consistente na declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pela norma jurídica que sobre ele incide”*. Plurilateral, por se tratar de negócio que envolve a composição de mais de duas vontades paralelamente manifestadas por diferentes partes.

Nos termos do artigo 1072 do Código Civil, aplicado às sociedades anônimas em razão do artigo 1.089 do Código Civil, *“§ 5o As deliberações tomadas de conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes”*.

O artigo 48 do Código Civil, que traz uma regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas, determina:

Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.

Parágrafo único. Decaí em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.

Significa, então, que as deliberações tomadas em assembleia pelos acionistas não podem ser simplesmente revogadas ou modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 171 e seguintes do Código Civil. *(destaques do original)*

Importante consignar que não se desconhece o fato de a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça considerar a tese defendida pela Contribuinte como jurisprudência dominante naquele Tribunal, consoante recentemente expresso, à unanimidade¹⁴, no julgamento do AgInt no Recurso Especial nº 1.978.515/SP, bem como que o mesmo entendimento foi citado

¹⁴ Participaram da sessão virtual de 15/08/2023 a 21/08/2023 os Ministros Mauro Campbell Marques (relator), Francisco Falcão, Herman Benjamin e Assusete Magalhães.

pela Primeira Turma para negar provimento ao AgInt no Recurso Especial nº 1.971.537-SP, também de forma unânime¹⁵. Contudo, a Primeira Turma não enfrentou o tema em sua composição mais recente – o julgado citado pela Contribuinte, exarado nos autos do REsp nº 1.086.752/PR, data de 11/03/2009 -, e a última manifestação de fundo da Segunda Turma não foi unânime.

No precedente nº 9101-006.757, o sujeito passivo invocava o voto vencedor do Ministro Francisco Falcão no Recurso Especial nº 1.955.120/SP que, como se vê a seguir, não foi provocado a apreciar objeção quanto à impossibilidade de deliberação do órgão societário acerca de resultados de exercícios anteriores:

Quanto ao mérito, não possui razão a recorrente.

A discussão nos autos gravita em torno da 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. Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça vem se manifestando favorável à possibilidade de dedução, conforme se verifica no julgamento do REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17/2/2009, DJe 11/3/2009, do REsp n. 1.939.282, relator Humberto Martins, DJe 10/10/2022.

Os juros sobre capital são uma remuneração dos acionistas que investem na integralização do capital da pessoa jurídica. Do patrimônio dos acionistas direcionado à companhia, surge o direito ao recebimento de juros sobre o capital próprio. A Lei n. 9.249/1995 aborda a dedução de juros sobre capital próprio no seguinte sentido:

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.

Da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que a legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Entretanto, defende a Fazenda Nacional que, ao se referir ao “patrimônio líquido” da sociedade, a legislação limita a dedução aos valores pagos no exercício em curso, sobretudo quando em consonância com o art. 177 da Lei n.

¹⁵ Participaram da sessão de 20/06/2023 os Ministros Gurgel de Faria (relator), Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.

6.404/1976 e art. 6º do Decreto-Lei n. 1.598/1977, que impõem a observância do regime de competência na apuração do lucro real.

Diferentemente do quanto alegado pela Fazenda Nacional, a norma determina textualmente que a pessoa jurídica pode deduzir os juros sobre capital próprio do lucro real e resultado ajustado, no momento do pagamento a seus sócios/acionistas, impondo como condição apenas a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

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 no pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.**

Por fim, cabe mencionar que 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. Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial. *(destacou-se)*

Destes termos infere-se a percepção de que, ausente questionamento acerca da possibilidade de deliberação sobre resultados pretéritos, a partir de seu registro contábil, atendido estaria o regime de competência contábil. Contudo, o voto vencido do Ministro Herman Benjamin tangencia aquela questão quando aponta a necessidade de o sujeito passivo *anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas*. Veja-se:

Chamou minha atenção, na leitura do inteiro teor do acórdão, a constatação de que **tal julgamento, de 2009** – do qual não participei porque não tive a honra e a oportunidade de integrar a Primeira Turma do STJ –, foi corretamente submetido ao órgão colegiado, **tendo em vista que não citou precedentes jurisprudenciais a respeito da matéria, tampouco enfrentou, seja para acolher, seja para rechaçar, a disciplina dos dispositivos legais invocados no presente recurso** (notadamente o art. 177 da Lei 6.404/1976 e os arts. 6º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977). Por tal motivo, com a devida vênia, entendo que a questão litigiosa reúne amplas condições para ser reexaminada, com a abordagem dos fundamentos recursais ora apresentados pela Fazenda Nacional. A importância da reanálise do tema também é justificada pelo fato de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que até recentemente possuía entendimento majoritário desfavorável aos contribuintes, mudou de posicionamento em

setembro de 2021 (1ª Turma do CSRF/CARF, Acórdão 9101-005.757, publicado em 4.10.2021), amparando-se no precedente acima, do STJ.

Dito isso, darei início à análise do caso com uma primeira ponderação. A exegese da norma jurídica, como se sabe, vale-se do texto escrito da lei apenas como ponto de partida. São raríssimos os casos em que a norma coincide, integralmente, com a transcrição de seu texto escrito – do contrário, a hermenêutica não admitiria os métodos restritivo e ampliativo, além do histórico, do sistemático, do teleológico, etc. Dessa forma, quando o art. 9º da Lei 9.249/1995 prescreve que "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 e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP", **o texto literal e isolado de tal norma não é suficiente para justificar o entendimento de que tal dedução esteja ou não submetida ao regime da competência.** Eventual conclusão nesse sentido perpassa pelos demais métodos de interpretação e integração da norma, sob pena de se chegar a resultado colidente com outras normas vigentes no ordenamento jurídico.

Exemplo ilustrativo de que o texto escrito não é bastante para intelecção da norma contida no dispositivo legal, de amplo conhecimento no STJ, é o tema da exclusão do contribuinte de parcelamentos especiais, quando constatado que o valor da prestação mensal é irrisório, insuficiente para amortizar os juros mensais (o que levaria, portanto, ao contínuo aumento do saldo devedor, e não à efetiva liquidação do débito, ao longo do tempo). Como se sabe, tal hipótese de rescisão/exclusão do parcelamento não se encontra descrita textual e formalmente na lei, mas a jurisprudência do STJ, uniformizando a exegese da lei federal, pacificou o entendimento de que a norma contida no dispositivo legal autoriza tal conclusão.

Idêntico raciocínio deve ser utilizado com a regulamentação da lei tributária. São inúmeros os casos de Recursos que discutem textos de Portarias, Instruções Normativas, os quais, acrescentando informações não contidas na lei em sentido restrito, comumente têm a legalidade posta em dúvida. A esse respeito, é uniforme a orientação jurisprudencial de que as normas infralegais, editadas com o objetivo de regulamentação da lei a que se encontram vinculadas, evidentemente não devem se limitar a reproduzir, literalmente, o dispositivo de lei, mas que qualquer acréscimo de conteúdo redacional somente será admitido se não inovar em matéria submetida ao princípio da reserva legal.

A transposição do que foi dito acima para a hipótese em análise evidencia que, na apuração do lucro real, a observância ao regime de competência decorre de imposição legal.

Com efeito, o art. 177 da Lei 6.404/1977 – que disciplina a escrituração das empresas constituídas sob a forma de "sociedade anônima" – expressamente registra como **obrigatória a obediência aos preceitos legais** que especifica, bem como aos **princípios de contabilidade** e ao **registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência**:

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.

Nesse sentido, diversamente do que concluiu o Tribunal de origem, há respaldo legal na limitação prevista na Instrução Normativa 1515/2014 (segundo a qual a **dedução** das despesas com os JCP deve observar o regime de competência), pois **a ausência de menção específica a esse ponto na Lei 9.249/1995 não afasta a previsão da lei geral que impôs a adoção desse regime**. Pelo contrário, o que se tem é que, diante da norma geral (art. 177 da Lei 6.404/1976 e art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977), a adoção do regime de caixa, para fins tributários, é que, constituindo exceção, demanda expressa indicação em lei especial.

É necessário ter em consideração que o tema relativo ao **pagamento** e à **dedução** de JCP aos acionistas da empresa é fenômeno fático que comporta disciplina e análise sob dois regimes jurídicos distintos. De um lado, evidencia relação jurídica estabelecida entre a Pessoa Jurídica e os sócios ou acionistas (pagamento ou creditamento), amparada na liberalidade concedida à primeira de remunerar o investimento por eles feito. De outro lado, existe a disciplina tributária oriunda dessa relação (dedução para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), a qual, evidentemente, não pode ser definida e imposta ao Fisco pelos interesses e conveniências da empresa e dos acionistas, mas, pelo contrário, por lei (instrumento obrigatório para o exercício do poder de tributar, por parte do ente público).

Assim, tendo em vista a natureza privada da relação estabelecida entre a entidade empresarial e seus acionistas, o exercício da liberalidade de efetuar o pagamento ou creditamento do JCP submete-se apenas à exigência de deliberação societária assemblear (art. 121 da Lei 6.404/1976). Esse ponto, ou seja, a opção pelo **pagamento** ou **creditamento** dos JCP aos acionistas – precipuamente o momento de sua efetivação – não encontra limitação na legislação discutida nestes autos. A recorrente, diga-se de passagem, categoricamente afirma que não possui interesse ou autorização legal para se opor à decisão assemblear que delibere sobre a questão, ou ao momento (anualmente ou de modo acumulado) em que tal pagamento será feito, mas da mesma forma adverte que não se confundem o regime de **pagamento/creditamento** com o da **dedução** dos JCP (fls. 633-634, e-STJ).

Os efeitos fiscais decorrentes dessa circunstância fática, por envolverem relação jurídica tributária, são necessariamente definidos em lei, e não pela vontade das partes integrantes da relação jurídica privada. E, a esse respeito, o art. 9º da Lei 9.249/1995 dispõe que, diferente da distribuição dos dividendos ou lucros (não submetidos à tributação – art. 10), a opção pelo pagamento/creditamento dos JCP, em relação aos acionistas, submete-se à incidência de Imposto de Renda (que será retido na fonte (art. 9º, § 2º), e, no que se refere à empresa, constitui despesa dedutível na apuração de seu lucro real, e o pagamento/creditamento dos JCP deverá tomar por base **as contas do patrimônio líquido** (art. 9º, caput).

É importante anotar que a liberdade de opção pelo pagamento/creditamento dos JCP, na relação jurídica privada existente entre a empresa e seus sócios, enquanto não exercida, gera efeitos na apuração do lucro contábil da empresa, em cada exercício fiscal, com impacto nos resultados apurados no respectivo balanço patrimonial e, conseqüentemente, na arrecadação tributária.

Ao prever que o pagamento ou o creditamento dos JCP só pode ocorrer quando houver demonstrativo de "lucro", "lucros acumulados" ou "reserva de lucros", o § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 conduz à conclusão de que a dedução na apuração do lucro real deve observar o regime de competência, na medida em que todas as operações societárias que repercutem nas contas do patrimônio líquido devem ser registradas anualmente, segundo as regras contábeis.

Não há, sob esse enfoque, como pretender que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos. Por esse motivo, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCP na apuração do lucro real, a empresa, **desde que atenda os requisitos e respeite os limites legais para tanto**, deve, anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas – o pagamento, conforme dito acima, poderá ser protraído no tempo, sendo feito até mesmo de modo acumulado, no futuro, mas a utilização do benefício fiscal previsto na Lei 9.249/1995 (dedução na apuração do lucro real) demanda fiel observância ao regime de competência.

O entendimento acima é o que melhor defende os interesses do Fisco e dos contribuintes, pois legitima o procedimento de dedução das despesas (preservando a fidelidade ao regime de competência), e, ao mesmo tempo, não embaraça a faculdade de a pessoa jurídica realizar o pagamento dos JCP, até mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que lhe aprouver.

Para facilitar a compreensão do que consta acima, valho-me de situação evidentemente distinta, mas cujo resultado ilustra de modo mais didático o tema: em relação à Pessoa Física, admite-se, como se sabe, a dedução de despesas médicas na apuração da base de cálculo do IRPF. Imagine-se que o contribuinte deixou de lançar, nas suas sete últimas Declarações de Ajuste Anual, as despesas

médicas, efetivamente realizadas ao longo desse período. Tal fato não permitirá que ele aproveite o presente exercício fiscal para lançar tais despesas, de forma acumulada, justamente porque o regime de competência exige a correlação, dentro do mesmo exercício fiscal, entre as receitas e as despesas do contribuinte.

Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem expressamente que tanto o efetivo pagamento/creditamento como a dedução dos JCP podem ser feitos de forma acumulada e sem qualquer limitação, o que, relativamente à dedução para fins de apuração do lucro real, não possui respaldo na disciplina normativa dos dispositivos acima transcritos.

Com essas considerações, peço vênha ao eminente Ministro Francisco Falcão para, no mérito, **DIVERGIR** de seu judicioso Voto e **DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**. (*destaques do original*)

Vê-se que o debate no Superior Tribunal de Justiça se circunscreveu ao art. 177 da Lei nº 6.404/76 e a solução da controvérsia dependeria, também, da interpretação de outros dispositivos da legislação federal. Ainda, embora o voto vencido do Ministro Herman Benjamin se adiante na citação do art. 121 da mesma lei, para afirmar a *exigência de deliberação societária assemblear*, o Tribunal não se manifestou sobre os efeitos dos arts. 132 e 192 da Lei nº 6.404/76, quanto à destinação do lucro de exercícios anteriores.

Aqui, a Contribuinte se empenha em demonstrar que: i) apurou lucro de 2011 a 2013 e que os juros pagos em 2013 seriam dedutíveis naqueles períodos, inclusive considerando os demais limites fixados na legislação; ii) os juros excedentes corresponderiam a metade da Reserva de Lucros em 2012; e iii) a beneficiária dos pagamentos, acionista Banco Citibank S/A, auferiu lucro no ano-calendário 2013 e não houve, em relação a esta, qualquer vantagem na distribuição acumulada em 2013. Insiste, assim, que houve, em verdade, *postergação de um benefício fiscal da Recorrida para 2013*.

Nas DIPJ de 2011 e 2012 observa-se, também, que o quadro societário da Contribuinte era formado pelos mesmos acionistas: Banco Citibank S/A, beneficiário dos juros creditados em 2013, e Chelsea Participações Societárias e Investimentos Ltda, que renunciou aos juros. Estas circunstâncias, porém, não afetam a conclusão da interpretação aqui defendida, calcada na impossibilidade de se deliberar em 2013 a destinação, como juros sobre o capital próprio, de lucros já destinados em 2011 e 2012.

E, quanto a este aspecto, a Contribuinte se limita a confrontar a decisão de 1ª instância, apoiada em interpretação extraída do art. 132 e 177 da Lei das S/A, e nada diz acerca do art. 192 que, juntamente com o art. 132 da Lei das S/A, infirmam a tese de que a destinação dos lucros de 2011 e 2012 não impediria sua destinação posterior a outro título, mormente em se tratado de destinação de lucros à qual a lei concede a opção fiscal de converter dividendos em despesa, a atrair o citado art. 177 da Lei das S/A, bem como a necessária observância do regime de competência.

Pertinente, neste ponto, a reprodução da declaração de voto apresentada pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes no precedente nº 9101-006.757 e que aborda, sob outra ótica, a natureza diferenciada dos juros sobre o capital próprio:

Minha declaração de voto não visa a expor todo o conjunto de razões pelas quais entendo que os juros sobre o capital próprio (JCP) não podem ser reconhecidos de forma extemporânea.

Aqui, meu propósito é o de destacar apenas um ponto. Os JCP possuem o caráter de opção fiscal e, como tal, devem ser exercidos no momento oportuno, qual seja, o do período relativo à taxa e à base de cálculo.

As opções fiscais correspondem a regimes de tributação diferentes entre si à disposição do contribuinte. São formas lícitas de planejamento tributário com previsão expressa em lei.

Possui essa natureza, por exemplo, para a pessoa jurídica, o regime de tributação do lucro presumido. Para muitos contribuintes do IRPJ e da CSLL, basicamente a lei faculta calcular o lucro como um percentual das receitas no lugar do cotejo entre receitas e despesas.

Para as pessoas naturais, encontramos exemplo similar. Na apuração do imposto de renda da pessoa física, há a possibilidade de escolha entre os chamados “formulário completo” e “formulário simplificado”. No primeiro, são abatidos os valores efetivos de deduções, como despesas médicas, as quais devem, uma a uma, ser comprovadas. Já, no segundo, as deduções efetivas são substituídas por um montante de dedução calculado pela aplicação de um percentual sobre a receita tributável do contribuinte e inexistente necessidade de qualquer comprovação.

Os (JCP) possuem exatamente a mesma natureza. Não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte do próprio JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.

Nesse passo, contudo, minha posição poderia ser contraditada com o argumento de que os JCP não se enquadrariam no conceito de opção fiscal, pois há diversidade de tributos incidentes. Afinal, os JCP mitigam a tributação do lucro da entidade para se submeter à incidência do imposto de renda na fonte. Essa troca entre o IRPJ e a CSLL pelo IRF, cujo contribuinte é diverso da própria entidade, não poderia ser considerada uma opção fiscal, pois difere dos exemplos que citei acima.

Pois bem, não há um único tipo de opção fiscal e muito menos o conceito se restringe a exemplos singelos para o mesmo tributo. Não há dúvidas de que o Simples Nacional corresponde a um exemplo de opção fiscal e, nele, há uma

multiplicidade de alterações em regras de tributação e não só dos tributos abarcados pelo método simplificado de apuração, no caso, o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), o PIS, a Cofins, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), a contribuição previdenciária patronal (CPP), o ICMS e o ISSQN. Há, dentre outras alterações de regime, a previsão de isenção de contribuições instituídas pela União, inclusive daquelas destinadas a outras entidades, como as contribuições aos serviços sociais autônomos (SESI, SENAI, SENAC, etc) e até a sindical patronal (conforme ADI 4033).

Ora, se essa profunda alteração na forma de tributar pequenas empresas é considerada uma opção fiscal e, uma vez exercida, a empresa de menor porte a ela se vincula e deve se submeter a todas as suas consequências jurídicas, por maiores razões a apuração dos JCP também corresponde a uma opção fiscal e, como tal, uma vez exercida ou não exercida, no momento a que a lei faculta esse exercício, vincula o contribuinte.

Se os JCP são calculados com base numa taxa de juros de um determinado ano aplicada sobre o valor do patrimônio líquido desse mesmo ano, por qual razão os JCP poderiam ser apropriados para reduzir a tributação de anos distintos? Se eles não foram deduzidos no período de apuração do seu percentual e da sua base de cálculo, é porque a pessoa jurídica assim escolheu ao considerar que a tributação pelo IRF seria maior que a incidente sobre o lucro da entidade.

Os JCP, reiteramos, não possuem a natureza de despesa. Não seguem o regime de juros devidos pelo uso de capital de terceiros, pois não são despesa e, portanto, diferentemente das despesas que podem ser apropriadas em períodos diversos, submetendo-se apenas às consequências jurídicas para o erro na aplicação do regime de competência, os JCP só podem ser adotados no período a que correspondem em razão da sua natureza jurídica de opção fiscal.

Por essa razão e pelas demais adotadas pelo voto condutor, meu voto é pelo provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Por fim, quanto ao pedido subsidiário da Contribuinte acerca da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, importa observar que, em princípio, faleceria competência a esta instância especial para decidir matéria não apreciada pelo Colegiado *a quo* e, consequentemente, sem caracterização de dissídio jurisprudencial.

No presente caso, a Contribuinte havia deduzido em recurso voluntário os argumentos aqui reiterados contra a decisão de 1ª instância, mas tal defesa não foi apreciada pelo Colegiado *a quo* que cancelou a exigência e, assim, deu provimento ao recurso voluntário em sua argumentação principal. Contudo, por se tratar de matéria sumulada¹⁶, não há qualquer utilidade

¹⁶ Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

nem mesmo em restituir os autos à instância precedente que não poderá deixar de aplicar o entendimento vinculante consolidado¹⁷.

Neste sentido, inclusive, é a orientação expressa desde o Acórdão nº 9101-004.008¹⁸. Em tal julgado, a maioria deste Colegiado, ao dar provimento ao recurso especial para negar direito creditório reconhecido pela Turma Ordinária, não determinou o retorno dos autos para apreciação de argumentos subsidiários do recurso voluntário por se tratar de matéria *exclusivamente de direito* e já sumulada, hipótese na qual seria aplicável *a teoria da causa madura, que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância"*, ainda que em decisão desfavorável ao sujeito passivo. Este ponto da decisão foi assim ementado:

MATERIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. APLICAÇÃO DE SÚMULA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Tratando-se de matéria exclusivamente de direito, sem necessidade de exame algum dos fatos do processo, e estando a matéria pacificada no âmbito do CARF, por constar de Súmula, pode ser aplicada ao caso a teoria da causa madura; que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância".

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

¹⁷ Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023:

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

[...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

¹⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente) e divergiram na questão de fundo as conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

Atualmente a questão já está pacificada no Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2013:

Art. 111. As questões preliminares serão votadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

[...]

§ 5º Fica dispensado o retorno do processo para julgamento em 2ª instância, quando a matéria remanescente na instância especial for objeto de Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e versar exclusivamente sobre aplicação de direito.

Cabe, assim, confirmar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, em observância à Súmula CARF nº 108: *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN e restabelecer a exigência aqui formulada, bem como confirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e PROVER o recurso especial da PGFN, bem como confirmar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Com todo respeito ao bem fundamentado voto da Ilustre Relatora, entendo que, no mérito, deve ser negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, pelas razões a seguir expostas.

O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 prevê a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os juros pagos ou creditados a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio. Confira-se a redação vigente à época dos fatos no que interessa ao presente caso:

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 die*, 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.

§ 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. (...)

§ 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.

De tal dispositivo se extrai que, para que os JCP sejam deduzidos na apuração do lucro real em um determinado período, devem ser verificadas três condições:

- o efetivo pagamento ou crédito individualizado dos JCP ao titular, sócio ou acionista (“limite temporal”);
- os JCP pagos ou creditados não podem superar (i) 50% dos lucros apurados (computados antes da dedução dos juros), ou (ii) 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros (“limite ao pagamento ou crédito”); e
- os JCP devem ser calculados aplicando-se a variação, *pro rata die*, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido (“forma de cálculo”).

A **primeira condição** consiste no efetivo pagamento ou crédito individualizado dos JCP ao titular, sócio ou acionista. Dessa forma, no período em que os JCP forem deduzidos na apuração do lucro real, deve ocorrer deliberação de distribuição de JCP pela assembleia e o efetivo pagamento ou crédito individualizado dos juros ao titular, sócio ou acionista. Tal condição, a meu ver, não traz maiores complexidades e reflete a aplicação do regime de competência à dedutibilidade dos JCP. Isso porque somente com a deliberação da assembleia haverá a obrigação de a companhia pagar ou creditar os JCP e, em regra, até que exista uma obrigação presente de transferir recursos econômicos não há reconhecimento de despesa.

A **segunda condição** versa sobre o limite a ser verificado no momento do pagamento ou crédito dos JCP, de forma que o montante dos juros não superem (i) 50% do valor dos lucros apurados (computados antes da dedução dos juros) ou (ii) 50% do valor dos lucros

acumulados e reservas de lucros. Isso porque o §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 adota a expressão “o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado”, donde se extrai que os limites devem ser verificados no momento do pagamento ou crédito – e não em períodos anteriores.

A polêmica relativa à segunda condição reside na exigência de apuração de lucros no período para que haja pagamento ou crédito de JCP. Nesse sentido é a posição de Carlos Augusto Daniel Neto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto¹⁹, ao afirmar que é condição de distribuição, tanto dos dividendos, como dos JCP, “a existência de lucros na sociedade, com a diferença específica de que enquanto o dividendo implica a distribuição de todo o lucro (...), os JCP só podem ser distribuídos se o montante de lucros for igual a pelo menos duas vezes o valor que se pretenda distribuir”. De forma diversa, defende Edison Carlos Fernandes²⁰ que, do ponto de vista societário, “os JCP poderiam ser pagos aos sócios sem que a sociedade empresária apurasse lucro, em períodos anteriores ou no período de pagamento desses juros”. E complementa que “mesmo se consideradas as regras de dedutibilidade tributária, há a possibilidade de pagamento de JCP sem que a sociedade empresária tenha resguardado o direito de distribuir lucros aos seus sócios”.

Embora, na prática, as empresas se utilizem dos JCP para remunerar seus sócios, titulares ou acionistas quando há lucro no período, de forma a reduzir a tributação correlata, o fato de a distribuição de JCP exigir ou não a existência de lucro no período, a meu ver, é relevante na análise do tema ora em debate, como se verá adiante²¹. Dito isso, e com todo respeito àqueles que pensam de forma diversa, não enxergo no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 nada que indique que somente quando houver lucros, poderão ser pagos ou creditados os JCP. O dispositivo contempla dois limites alternativos a serem verificados no momento do pagamento ou crédito dos juros - existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas – devendo ser aplicado o de maior valor²².

¹⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Dedutibilidade fiscal dos juros sobre o capital próprio pagos “retroativamente”: uma análise crítica da jurisprudência do CARF. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 95.

²⁰ FERNANDES, Edison Carlos. Natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio e duas consequências tributárias. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 134.

²¹ Nos termos do Manual de Contabilidade Societária, pode haver as seguintes reservas de lucros: reserva legal, reservas estatutárias, reservas para contingências, reservas de lucros a realizar, reserva de lucros para expansão, reservas de incentivos fiscais e reserva especial para dividendo obrigatório não distribuído, sendo que, da análise das características e limitações de cada uma, é possível se extrair que as reservas estatutárias, de lucros a realizar e especial para dividendo obrigatório não distribuído, em tese, poderiam ser utilizadas para pagamento de JCP (SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades. 4. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 312-319.

²² Nesse sentido é, inclusive, o entendimento da Receita Federal contido no §2º do art. 75 da Instrução Normativa 1.700/2017. Confira-se:

“§ 2º O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

O fato de o §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 se utilizar do aposto “computados antes da dedução dos juros” para fazer referência à existência de lucros, não significa que os JCP, necessariamente, serão subtraídos do lucro do período, já que basta que haja lucros acumulados e reservas de lucros em valor duas vezes superior ao montante dos juros, para que ocorra seu pagamento ou crédito no período. O referido aposto, portanto, teria por função indicar a forma como um dos limites alternativos ao pagamento ou crédito dos JCP seria calculado (“lucros, computados antes da dedução dos juros”) e não exigir a existência de lucros no período para que os juros sejam dedutíveis na apuração do lucro real.

Por fim, a terceira condição refere-se à forma de cálculo dos JCP, estabelecendo que os juros sejam apurados mediante a aplicação da variação, *pro rata die*, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. E é exatamente aqui que reside a controvérsia ora em debate: podem as contas no patrimônio líquido de períodos anteriores serem utilizadas para fins de cálculo dos JCP? Entendo que a legislação é silente nesse ponto, se limitando a tratar das contas do patrimônio líquido a serem consideradas na apuração dos JCP.

Diante desse cenário, aqueles que defendem a impossibilidade de dedução dos “JCP retroativos”²³ o fazem com base, principalmente, nos seguintes fundamentos: (i) inobservância do regime de competência, na medida em que as despesas com JCP devem ser confrontadas com as receitas obtidas no período em que se deu a utilização do capital dos sócios; (ii) a falta de manifestação da assembleia deliberando o pagamento de JCP nos períodos anteriores teria por consequência a renúncia ao direito de fazê-lo com base nas contas do patrimônio líquido de tais períodos, já que o lucro apurado teria sido destinado a outros fins; e (iii) a permissão de utilização das contas do patrimônio líquido de períodos pretéritos para cálculo dos JCP permitiria a distribuição de tais juros a beneficiários que sequer participavam do capital social da empresa no período a que se referiam tais juros.

Analisando cada um desses fundamentos – e, mais uma vez, com todo o respeito àqueles que os adotam –, concluo que nenhum é suficiente para impedir que os JCP pagos ou creditados em um período sejam calculados com base nas contas do patrimônio líquido de períodos anteriores.

Com relação ao primeiro fundamento, não tenho dúvidas de que a dedutibilidade dos JCP na apuração do lucro real deve observar o regime de competência. Isso porque a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é precedida da apuração do lucro contábil com base na legislação comercial, que, por sua vez, determina o registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência, nos termos do art. 177 da Lei nº 6.404/1976. No entanto, entendo que o regime de competência não exige que os juros – que têm por objetivo remunerar o

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou

II - 50% (cinquenta por cento) do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros”.

²³ Também chamados, dentre outros, de “JCP acumulados”, “JCP pagos retroativamente”, “JCP retrospectivos” e “JCP de períodos anteriores”.

capital investido na sociedade²⁴ – sejam calculados unicamente com base nas contas do patrimônio líquido do período em que ocorre seu pagamento ou crédito. Conforme tratado acima, filio-me à corrente no sentido de que a obrigação de pagar ou creditar os JCP surge com a deliberação da assembleia, de forma que, em atendimento ao regime de competência, é em tal período que a despesa deve ser deduzida na apuração do lucro real.

Por essa mesma razão, discordo do entendimento da Relatora no sentido de que o disposto no art. 202 da Lei das S/A “reforça a necessidade de provisionamento da despesa correlata, de juros sobre o capital próprio, contra os lucros que podem autorizar a futura deliberação de seu pagamento”. Ao contrário dos dividendos, cuja obrigatoriedade de pagamento consta na legislação, a obrigação de pagar JCP surge apenas com a deliberação da assembleia, razão pela qual não há que se falar em provisionamento dos JCP antes da correspondente deliberação.

Ademais, tanto não há confronto entre as receitas auferidas no período e o pagamento ou crédito dos JCP, que não se exige apuração lucros – bastando, nos termos do §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que haja lucros acumulados e reservas - para que os JCP sejam deduzidos na apuração do lucro real. Inclusive, o fato de bastar que existam lucros acumulados e reservas, a meu ver, indica a possibilidade de as contas do patrimônio líquido de períodos anteriores servirem de base para a apuração dos JCP, uma vez que tais lucros igualmente se referem a períodos pretéritos.

O segundo fundamento comumente invocado por aqueles que defendem a impossibilidade de dedução dos “JCP retroativos”, pelas mesmas razões, não se sustenta. Isto é, como não se exige apuração de lucros no período em que os JCP são pagos ou creditados, bastando que os valores a serem distribuídos a tal título não superem 50% da reserva de lucros e os lucros acumulados, cai por terra o argumento de que, uma vez encerrado o período e deliberada a destinação de eventual lucro, não mais se poderia utilizar os valores das contas do patrimônio líquido para fins de apuração do JCP em períodos posteriores.

Em outras palavras: o fato de o lucro de um período ser destinado para outros fins, que não o pagamento dos JCP, não impede que as contas do patrimônio líquido daquele período sejam utilizadas para fins de apuração dos referidos juros, vez que não há correspondência entre os lucros do período e o pagamento ou crédito dos juros.

Por fim, o terceiro fundamento se refere à possibilidade de a distribuição de “JCP retroativos” remunerar titulares, sócios ou acionistas que não participavam do capital social no momento em que a TJLP incidiu sobre as contas do patrimônio líquido. De fato, isso ocorre. Mas, ainda que se restrinja a apuração dos JCP às contas do patrimônio líquido do período corrente, em tese, um sócio que ingressa na sociedade em novembro terá seu capital remunerado por JCP da

²⁴ Da exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995 se extrai que o referido “Projeto introduz a possibilidade de remuneração do capital próprio investido na atividade produtiva, permitindo a dedução dos juros pagos aos acionista, até o limite da variação da Taxa de Juros de Longo prazo – TJLP”.

mesma forma que aquele que já participava da sociedade no início do exercício. Por essa razão, entendo que esse fundamento não é suficiente para afastar a possibilidade de utilização das contas do patrimônio líquido de períodos anteriores para apuração dos referidos juros.

Refutados os principais fundamentos invocados por aqueles que defendem a impossibilidade de dedução dos “JCP retroativos” e, diante do silêncio do legislador, resta perquirir se a natureza dos JCP reforça ou refuta a possibilidade de se remunerar os titulares, sócios ou acionistas em um período, com base nas contas do patrimônio líquido de períodos anteriores. Sobre o tema, são interessantes as lições de Elidie Palma Bifano²⁵:

A nosso ver, os JCP se enquadram entre os instrumentos financeiros híbridos, pois contêm elementos de mais de um contrato, estruturando-se como de renda variável, mas gerando remuneração de renda fixa. (...)

A despeito de remunerar por juros inversão de capital em renda variável, dos pontos de vista societário e contábil, para fins tributários os JCP têm natureza de juros, aplicando-se-lhes, portanto, o regime dos juros, já tendo o STJ, de há muito, decidido no REsp n. 921.269/RS, em 22.03.2007, que os JCP têm natureza de receita financeira. (...)

Com isso, é de se inferir que os juros são um fenômeno econômico de um constante frutificar, ainda que não sejam exigíveis. O constante frutificar dos juros também pode ser considerado como a remuneração do capital pelas oportunidades de inversão que com ele poderiam ser feitas se não estivesse alocado à situação presente, de empréstimo ou similar a que ele se equipare. (...)

Os juros, como preço do dinheiro no tempo, são um constante fluir, independentemente de qualquer ação por parte do credor ou devedor e somente são suscetíveis de terem o seu montante determinado no momento em que são objeto de determinação ou apuração, como acima comentado. (...)

Considerando-se que o capital dos sócios, representado por tais contas, ficou exposto a efeitos financeiros, mensuráveis por taxas, predeterminadas ou não, e que somente no momento da decisão da administração, portanto hoje, estão sendo reconhecidos na sociedade e repassados como remuneração para os sócios, é legítimo afirmar que se pagam juros acumulados, os quais não cessam de fluir até que se faça o corte para determina-los.

No mesmo sentido, explica Ricardo Mariz de Oliveira²⁶ que “se a *ratio* da norma é a remuneração dos sócios ou acionistas pelo capital mantido na sociedade, necessariamente ela

²⁵ BIFANO, Elidie Palma. Dedutibilidade de juros sobre o capital próprio – JCP acumulados e o regime contábil de competência. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 166-168.

²⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Juros sobre o capital próprio – natureza, legislação e jurisprudência. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães. QUINTELLA, Caio Cesar Nader (coord.) Juros sobre o capital próprio: aspectos tributários e societários. São Paulo: MP, 2022, p. 419.

conduz a se entender que a remuneração deve ser aplicada sobre o capital e abranger todo o tempo que os valores formadores desse capital ficaram em poder da sociedade”.

É inegável que os JCP têm natureza *sui generis* e controversa. A meu ver, o referido instituto, apesar de equiparado a dividendos para fins contábeis²⁷, tem natureza jurídico-tributária de juros, na medida em que objetiva remunerar o capital dos titulares, sócios e acionistas em razão do investimento na sociedade. Nesse contexto, a natureza jurídico-tributária dos JCP reforça a possibilidade de a TJLP incidir sobre as contas do patrimônio líquido de todo o período em que o capital do titular, sócio ou acionista permaneceu investido na empresa, de forma que não há qualquer razão para sua limitação ao período do efetivo pagamento ou crédito dos juros.

Por fim, ressalto que as 1ª e a 2ª Turmas do STJ já se manifestaram, inclusive em oportunidades recentes, acerca da possibilidade de dedução de “JCP retroativos”. Confira-se:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 1.022, DO CPC/2015. IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO APURADOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. (...)

4. A legislação - notadamente o art. 9º, da Lei n. 9.429/95 - não impõe limitação temporal para a dedução de Juros sobre Capital Próprio - JCP referentes a exercícios anteriores. Precedentes: REsp. n. 1.946.363 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.11.2022; AgInt no REsp. n. 1.978.515 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 21.08.2023; AgInt no REsp. n. 1.971.537 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 20.06.2023; REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe de 11/3/2009; AgInt no REsp. n. 1.939.282 / CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.03.2023.

5. Recurso especial parcialmente provido apenas para a supressão da multa aplicada. (REsp n. 1.950.577/SP, relator Ministro Mauro Campbell Marques, **Segunda Turma**, julgado em 3/10/2023, DJe de 11/10/2023.)

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.)

²⁷ Interpretação Técnica ICPC 08 (R1), itens 10 e 11.

De fato, como ressaltado pela Relatora, no AgInt no Recurso Especial nº 1.971.537-SP a Primeira Turma não enfrentou o tema no mérito. No entanto, os julgadores negaram provimento ao agravo interno em razão de a matéria objeto do recurso estar pacificada no STJ – o que vem sendo reiteradamente afirmado pelo Tribunal.

Por todas essas razões, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic