



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721311/2014-77
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.815 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de outubro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BANCO SOFISA S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. DEDUÇÃO DE DESCONTOS E ABATIMENTOS CONCEDIDOS POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. SÚMULA CARF Nº 139. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do §3º do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno vigente, não pode ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão que adotou entendimento estampado em súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do *Apelo*.

In casu, a Turma Ordinária adotou o entendimento consubstanciado no teor da Súmula CARF nº 139: *Os descontos e abatimentos, concedidos por instituição financeira na renegociação de créditos com seus clientes, constituem despesas operacionais dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não se aplicando a essa circunstância as disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996.*

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. REPERCUSSÃO DA GLOSA DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão admitido para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente à glosa de despesas distintas de juros sobre capital próprio, cuja repercussão na base de cálculo da CSLL foi mantida no acórdão recorrido sob fundamentação legal específica para despesa desta natureza.

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. APURAÇÃO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. EFETIVO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA.

A dedução dos juros sobre o capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao *regime de competência*, podendo ser feita a redução de tais valores da monta do lucro tributável, efetivamente pagos ou creditados, ainda que referentes a apurações de períodos anteriores.

O art. 9º da Lei nº 9.249/95, único dispositivo legal que rege a dedução de tal rubrica, apenas exige a apuração lucros pela entidade, *computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento societário para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser *calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP*.

Os normativos e atos *infralegais* não podem suprimir a amplitude de um regramento previsto pela legislação tributária, inaugurando limitações para a sua aplicação e observância, principalmente quando se trata de norma de apuração de base de cálculo de tributos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

CSLL. BASE DE CÁLCULO. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. FALECIMENTO DO DEVEDOR. INCIDÊNCIA DOS ARTS. 9º A 12 DA LEI Nº 9.430/96. DETERMINAÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Ainda que o IRPJ e a CSLL possuam bases de cálculo distintas, por força da norma contida no art. 28 da Lei nº 9.430/96, são aplicáveis à apuração do resultado tributável pela Contribuição Social as regras dos arts. 9º a 12 da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte acordam, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto em relação à exigência reflexa de CSLL referente à matéria de dedução de juros sobre o capital próprio, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator), Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto que votaram pelo conhecimento integral. No mérito, na parte conhecida: (i) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso do Contribuinte em relação à exigência de IRPJ e CSLL referente à matéria “dedução de juros sobre o capital próprio” e “multa isolada por falta de recolhimento de estimativas”, vencidos os conselheiros Edéli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento nesse ponto; e (ii) acordam, por maioria de votos, em negar-lhe provimento para manter a exigência de CSLL referente à infração de perdas no recebimento de créditos de devedor falecido, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por dar provimento também nessa matéria. Designada para redigir o voto

vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 1.223 a 1.234) e Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (fls. 1.407 a 1.441) em face do v. Acórdão nº 1301-003.676 (fls. 1.194 a 1.221), proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, na sessão de 23 de janeiro de 2019, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado. Confirma-se a ementa do referido v. Acórdão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS DE PATROCÍNIO. PROPAGANDA. DEDUTIBILIDADE.

As despesas incorridas com patrocínio, como forma de publicidade e marketing da marca do contribuinte, podem ser deduzidas como despesas operacionais, desde que esteja diretamente relacionadas com a atividade explorada pela empresa, respeite o regime de competência, seja escriturada destacadamente em conta própria e tenha como beneficiada empresa registrada no CNPJ e que mantenha escrituração regular.

DESCONTOS CONCEDIDOS EM RENEGOCIAÇÃO DE RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. DEDUTIBILIDADE.

Os descontos e abatimentos concedidos na renegociação de créditos de Instituições Financeiras são perdas definitivas, desde que documentalmente comprovados.

JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. OBRIGATORIEDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. INADMISSIBILIDADE.

A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos valores de juros pagos ou creditados aos seus respectivos beneficiários a título de remuneração do capital próprio. A interpretação da legislação tributária torna patente a vedação da dedutibilidade de valores classificados indevidamente sob esta conotação caso mensurado com base no Patrimônio Líquido levantado em períodos pretéritos e reconhecidos contabilmente em oposição ao regime de competência.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, dos anos-calendários de 2009 e 2010, exigidas por meio de Autuação lavrada contra o Contribuinte em razão de glosa de despesas com patrocínio, de descontos e abatimentos concedidos sobre contratos de crédito e financiamentos, perdas relacionadas a *empréstimos consignados* cujos contratantes faleceram no curso do pagamento do contrato e *excesso* de juros pagos e creditados aos titulares, como remuneração do capital próprio (*juros sobre o capital próprio - JCP*).

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalece no presente feito são em relação à dedução de descontos e abatimentos no recebimento de créditos das atividades do Contribuinte, a dedução da monta de juros sobre o capital próprio procedida, considerando valores de outros períodos *anteriores*, e a inaplicabilidade de regras de apuração de IRPJ para o cálculo da CSLL.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Trata o presente processo de autos de infração para a cobrança de IRPJ e CSLL, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, em razão dos seguintes fundamentos, descritos no TVF de fls. 640 e seguintes:

a) Ano calendário 2009

1) Despesas operacionais não necessárias glosa de despesas

Glosa de despesas com patrocínio TEAM BRASIL R\$ 3.527.777,40: foram glosadas despesas com finalidade de patrocínio do piloto Felipe Lopes Guimarães – participação em competições AIGP World Cup of Motorsport 20082009 – custeando parcialmente as despesas relacionadas a equipe e outras e treinamento e competições pela associação AI TEAM BRAZIL (associação sem fins lucrativos).

Despesas com patrocínio incentivo fiscal da Lei Mendonça R\$ 55.633,07: glosa de despesas relacionadas ao restauro da fachada do edifício SULACAP, para fruição ed incentivo fiscal sobre o ISS previsto na Lei Mendonça;

Descontos concedidos e descontos sobre financiamento R\$ 9.060.726,09 e R\$ 2.612.576,08: Glosa da dedução do lucro real e da BC da CSLL as despesas decorrentes de descontos de juros e principal relativos ao pagamento de parcelas mensais de contratos de crédito firmados com seus clientes.

Outras despesas operacionais R\$ 177.678,70: Perdas relacionadas a "Empréstimos Consignados" cujos contratantes faleceram no curso do pagamento do contrato.

b) Ano calendário 2010

I) Excesso de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio:

O contribuinte deduziu na apuração do lucro real do ano-calendário de 2010, a título de Juros sobre o Capital Próprio, o montante de R\$ 60.650.000,00, conforme DIPJ 2011, fazendo uma adição na apuração do Lucro Real, a título de "Excesso de JCP pago ou creditado", no valor de R\$ 3.499.569,26.

A fiscalização constatou, através da análise da memória de cálculo, que a despesa apropriada a título de JCP no valor de R\$ 60.650.000,00, abrange a parcela de R\$ 15.972.102,30 relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008. Além disso, recalculou o limite de dedutibilidade dos JCP pagos ou creditados (memória de fl. 657), chegando a uma parcela indedutível de R\$ 19.751.848,18:

PARTE B	
CONCLUSÕES DA REVISÃO DE OFÍCIO DOS PROCEDIMENTOS	
	R\$
TOTAL CREDITADO AOS ACIONISTAS NO PERÍODO 2.010 (+)	60.650.000,00
LIMITE LEGAL (-)	37.398.582,56
VALOR ADICIONADO PELO CONTRIBUINTE DIPJ/2010(Linha 09B/16) (-)	3.499.569,26
PARCELA INDEDUTÍVEL DO IRPJ E DA CSLL em 2010	19.751.848,18
	R\$

Cientificado, o Contribuinte apresentou tempestiva Impugnação, na qual aduziu, em síntese:

a) Preliminarmente, aduz a nulidade dos AIs por ausência de formalização de lançamento e de intimação para Impugnação, pois o auto teria apenas formalizado os ajustes nas bases de cálculo dos tributos;

b) Todas as despesas glosadas seriam necessárias, nos termos do Parecer Normativo CST nº 32/81, e foram devidamente comprovadas;

b.1) Despesas com patrocínio: as despesas de patrocínio se enquadrariam, em rigor, em despesas com propaganda e marketing, nos termos do art. 366 do RIR/99.

Menciona também o Parecer Normativo CST nº 236/74, relativo à promoção de marcas empresariais em agremiações desportivas, e a Solução de Consulta COSIT nº 203/2014, que trata de publicidade através de clubes de futebol;

b.2) Despesas com descontos sobre financiamentos: aduz o Contribuinte que a concessão de descontos é instrumento necessário para a liquidação de créditos gerados em operações que são seu objeto principal de atividade. Desse modo, os descontos seriam despesas necessárias para a consecução de seu objeto social. Não seria liberalidade, por estarem condicionando o recebimento do pagamento dos empréstimos concedidos, evitando o inadimplemento. Cita precedentes do CARF.

Aduz também que dentre as despesas glosadas pelo Fiscal, constam valores de juros que decorrem de erro do sistema de controle das operações de crédito, pois ele computou acréscimos moratórios sobre parcelas vencidas em dias não

úteis, o que se afigura indevido, de modo que o estorno de tais valores não pode ser considerado perdão de dívida.

b.3) Outras despesas operacionais: O falecimento do devedor em empréstimo consignado torna impossível o seu adimplemento e também a sua cobrança para o recebimento do crédito, o que qualificaria a situação como perda no recebimento de créditos decorrentes da atividade da pessoa jurídica.

c) Dedutibilidade integral das despesas com JCP: Aduz o contribuinte que não há óbice legal ao pagamento de JCP de exercícios anteriores em exercício posterior, e que não haveria como traçar uma relação direta entre a receita e a despesa, nesse caso, razão pela qual o reconhecimento contábil deve se dar no momento em que a despesa foi incorrida. As pessoas jurídicas poderiam deliberar, ao seu alvitre, quando pagar JCP, devendo nesse exercício reconhecer a despesa dedutível. Cita precedentes do CARF e do STJ.

Aponta que os valores de JCP pagos em 2010, referentes a exercícios anteriores, estavam dentro dos limites correspondentes aos anos que foram imputados, de modo que não haveria qualquer ganho tributário anormal para o Contribuinte, tampouco havendo postergação do IRPJ ou da CSLL.

d) Restrições à dedução de despesas do IRPJ não seriam aplicáveis no âmbito da CSLL, por terem bases de cálculo distintas. Ofensa à legalidade tributária.

e) Afastamento da cobrança de juros sobre multa de ofício.

A DRJ julgou integralmente improcedente a impugnação, em acórdão de fls. 988 e ss. Irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 1051 e ss., repisando as razões de sua Impugnação. Posteriormente, apresentou petição de fls. 1189-1193 reforçando a argumentação no tocante a despesas de propaganda/marketing.

É o relatório.

Como visto, a DRJ, negou provimento à Impugnação (fls. 988 a 1.042) apresentada, mantendo integralmente o lançamento de ofício. Inconformado, o Contribuinte interpôs *Apelo* Voluntário a este E. CARF, em suma, reiterando suas alegações de defesa, inclusive a correção do cálculo e da dedução dos valores de juros sobre o capital próprio e a inaplicabilidade de regras de apuração do IRPJ para a CSLL.

Conforme relatado, a C. Turma Ordinária *a quo*, da 1ª Seção deste E. CARF, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, cancelando as exações referentes às glosas de deduções de despesas decorrentes de patrocínios desportivos e de descontos concedidos nos pagamentos de empréstimos e financiamentos.

Intimada, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não apresentou Embargos de Declaração, interpondo, imediatamente, o Recurso Especial agora sob análise, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial, por meio de singular *r. decisão paradigma*, em relação à dedução de perdas com abatimentos e descontos em recebimentos de empréstimos e financiamentos, em que se estabeleceu que aplicam-se a tais *despesas* as normas art. 9º ao 12 da Lei nº 9.430/96.

Processado, o Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional foi admitido, através do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.237 e 1.243, entendendo que o *acórdão recorrido entendeu que, independentemente do atendimento dos requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430/96 (reproduzidos no art. 340 do RIR/1999), a contribuinte, na condição de instituição financeira, poderia deduzir despesas decorrentes de descontos e abatimentos concedidos nas renegociações para recebimento de créditos relativos e empréstimos e financiamentos concedidos; enquanto que o acórdão paradigma, diante do mesmo tipo de situação, em que o sujeito passivo também era uma instituição financeira, condicionou a dedutibilidade dessas despesas ao atendimento dos requisitos previstos no referido dispositivo legal.*

Cientificado, o Contribuinte devidamente ofertou suas Contrarrazões (fls. 1.306 a 1.332), questionando o conhecimento do *Apelo* fazendário e o mérito da reclamação, defendendo a manutenção do cancelamento da glosa revertida.

E, por sua vez, também opôs Embargos de Declaração (fls. 1.260 a 1.268), acusando a presença de diversas *omissões*, pugnando pelo seu acolhimento, com efeitos infringentes. Contudo, a insurgência pontual foi rejeitada, por meio do r. Despacho de Embargos de fls. 1.390 a 1.398.

Assim, a *Parte* interpôs o seu Recurso Especial, ora também sob escrutínio, demonstrando suposto dissídio jurisprudencial em relação aos temas *1) dedução de despesa com perda definitiva no recebimento de crédito consignado por morte do devedor; 2) dedutibilidade das despesas com pagamento de JCP relativos a períodos anteriores; 3) dedutibilidade de despesas com perdas definitivas após 5 anos do vencimento, por caracterizar postergação, na forma do § 4º do artigo 10 da Lei nº 9.430/1996; 4) descabimento de atuação reflexa de CSLL, por glosa de despesas comprovadas, com base em regras de IRPJ*, pugnando pela reforma do v. Acórdão no que tange a essas matérias.

Processado, este outro *Apelo* Especial teve seu seguimento parcialmente determinado, por meio do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.623 a 1.644, por entender que apenas houve a caracterização da divergência suscitada e atendimento aos pressupostos de admissibilidade em relação aos temas *3) dedutibilidade das despesas com pagamento de JCP relativos a períodos anteriores; e 4) descabimento de atuação reflexa de CSLL, por glosa de despesas comprovadas, com base em regras de IRPJ.*

Contra tal revés parcial foi apresentado Agravo (fls. 1.656 a 1.659), demonstrando a necessidade de acatamento e julgamento das demais matérias suscitadas no seu Recurso Especial, sendo este recurso rejeitado por meio do r. Despacho de Agravo de fls. 1.698 a 1.701.

Ainda, a Fazenda Nacional apresentou suas Contrarrazões (fls. 1.712 a 1.726) defendendo apenas a improcedência das alegações recursais da Contribuinte, pugnando pela manutenção do v. Acórdão nessa parte.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Inicialmente, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, o Contribuinte questiona o conhecimento do Recurso Especial do I. Procurador em Contrarrazões.

Alega, em resumo, por várias laudas, a *ausência de similitude fática* do v. Acórdão *paradigma*, a *falta de caracterização de divergência jurisprudencial*, a *ausência de cotejo analítico* entre ambos v. Arestos, recorrido e *paradigma* e a impossibilidade de *rediscussão de matéria fático-probatória*, invocando inclusive a Súmula nº 7 do E. Superior Tribunal de Justiça.

Porém, é desnecessária a análise tais arguições.

Isso pois, a única matéria questionada no Recurso Especial da Fazenda Nacional refere-se à *dedução de perdas com abatimentos e descontos em recebimentos de empréstimos e financiamentos, adotando-se as normas art. 9º ao 12 da Lei nº 9.430/96*.

E ocorre que o v. Acórdão ora recorrido, em relação a tal matéria, está em perfeita consonância com entendimento sumular deste E. CARF, estampado na **Súmula CARF nº 139**, de modo que a pretensão recursal fazendária colide frontalmente com o seu teor. Confira-se:

Os descontos e abatimentos, concedidos por instituição financeira na renegociação de créditos com seus clientes, constituem despesas operacionais dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, não se aplicando a essa circunstância as disposições dos artigos 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996.

Posta tal ocorrência, revela-se a atração do disposto no §3º do art. 67, do Anexo II, RICARF vigente:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Observa-se que existe clara e objetiva vedação ao cabimento de Recursos Especial interpostos dentro das circunstâncias processuais que agora se apresentam, com a devida ressalva regimental do momento da edição da súmula, podendo a superveniência da edição de nova súmula obstar o conhecimento do Apelo interposto e admitido por despacho, em momento anterior.

Não há margem para dúvidas sobre a ocorrência de tal hipótese.

Inclusive, recentemente, esta mesma C. 1ª Turma da CSRF, por meio do v. Acórdão nº 9101-004.959, de relatoria deste Conselheiro e votação unânime, publicado em 14/08/2020, decidiu por não conhecer de Recurso Especial tirado contra a Súmula CARF nº 84, ainda que antes da sua edição. Confira-se:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. INDÉBITO DE ESTIMATIVA. FORMAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 84. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos do §3º do art. 67 do Regimento Interno vigente, não pode ser conhecido o Recurso Especial tirado contra Acórdão que adotou entendimento estampado em súmula de jurisprudência deste CARF, ainda que esta tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do apelo.

In casu, a Turma Ordinária adotou o entendimento consubstanciado no teor da Súmula CARF nº 84: É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.

Desse modo, não deve ser conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, por tratar apenas da matéria de *dedução de descontos e abatimentos, concedidos por instituição financeira na renegociação de créditos com seus clientes.*

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte

Primeiro, atesta-se a tempestividade do Recurso Especial do Contribuinte. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese do art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional não questiona o conhecimento do *Apelo do Particular* em Contrarrazões.

Assim, considerando tal silêncio, uma simples análise dos v. Acórdãos *paradigmas* n.º 101.96.751 e n.º 107.08.941, trazidos como paradigmas para a matéria de dedução de juros sobre o capital próprio, relativo a períodos anteriores, e do v. Acórdão n.º 9101-001.510, único *paradigma* acatado para a matéria do descabimento de atuação reflexa de CSLL, por glosa de despesas comprovadas, com base em regras de IRPJ, é certa a similitude fática e notória a presença da divergência com o entendimento estampado no v. Acórdão n.º 1301-003.676, ora recorrido.

Esclareça-se que, em relação ao tema da dedução *extemporânea* do pagamento e creditamento de juros sobre o capital próprio, o único fundamento do v. Acórdão recorrido foi a falta de observância do regime de competência, o que evidencia a total suficiência recursal do *Apelo*.

No que tange à *segunda* matéria, também é importante esclarecer que em face da generalidade e abrangência do argumento do I. Relator do v. Acórdão recorrido, de que *se aplicam aos lançamentos de CSLL, tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos*, para afastar tal alegação subsidiária do Recurso Voluntário (aplicável às glosas mantidas), o simples reconhecimento no v. Acórdão *paradigma* aceito, que julgou glosas baseadas em legislação de IRPJ, de que a dedutibilidade de despesas da base de cálculo da CSLL depende de legislação específica, basta para a estabelecer o dissídio jurisprudencial necessário.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.623 a 1.644.

Mérito

1) Da dedução de Juros sobre o Capital Próprio, relativo a períodos *anteriores*.

Uma vez conhecido o Recurso Especial do Contribuinte, passa-se a apreciar a primeira matéria sob julgamento, qual seja, *a legalidade da dedução de juros sobre capital próprio relativo a períodos anteriores, sem observar o regime de competência.*

Defende-se, em suma, que *a legislação de regência não fixa quaisquer limites temporais para distribuição e/ou dedutibilidade dos JCP e, se o legislador não pretendeu restringir esse direito, com mais razão não pode fazê-lo a Autoridade Autuante, sob pena de violação ao princípio da legalidade que rege não só a atuação da Administração Fiscal, como também questões afeitas à tributação.*

E, abordando a legislação pertinente, afirma que *a dedutibilidade de despesas com JCP, enquanto forma de remuneração do capital próprio do titular, sócios ou acionistas da pessoa jurídica, para fins de IRPJ e CSLL, é prevista no art. 9º da Lei nº 9.249/95, base legal do art. 347 do RIR/99 (...) a Instrução Normativa SRF nº 11/96 prevê a limitação à dedutibilidade dos JCP, enquanto despesa financeira, concluindo, em suma, que os critérios fixados para fins de dedutibilidade de JCP são eminentemente quantitativos: a) Período de competência à dedutibilidade dos JCP, entendido como o exercício em que ocorrer o pagamento ou crédito dos JCP; b) Existência de lucros no exercício em relação ao qual os juros forem deliberados, ou de lucros acumulados, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dessa remuneração; e c) Cálculo com base nas contas integrantes do patrimônio líquido da pessoa jurídica que efetuar o pagamento, observadas as limitações (i) à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo ("TJLP"); e (ii) de 50% do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o IRPJ e da dedução dos JCP pagos, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.*

Arremata frisando que *nem se alegue que o regime de competência a que alude o art. 29 da IN SRF nº 11/96 seria suficiente para cancelar a premissa fiscal que fundamenta o lançamento vergastado, a uma porque não se trata de ato capaz de criar condições não previstas em lei; a duas porque deve ser interpretada conforme a Lei nº 9.249/95, do que decorreria, igualmente, a ausência de obrigação de se pagar ou creditar JCP vinculados a um determinado período de tempo; e a três porque ao condicionar a dedutibilidade dos JCP ao regime de competência, a IN SRF nº 11/96 não estabeleceu prazo, mas apenas fixou a regra de que adespesa deve ser reconhecida no período-base em que incorrida.*

Pois bem, o tema não é novo, já tendo, por diversas vezes, este Conselheiro apreciado-o em julgamento, desde o âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, sempre acatando e endossando alegações como as acima colacionadas.

Realmente, agora, o *cerne* da questão é a legalidade da submissão, condicionamento e limitação da dedução dos valores de juros sobre o capital próprio destinados aos titulares do Contribuinte ao *regime de competência.*

Entende-se que a resolução da matéria é relativamente simples – e, nesse assunto, sempre demanda muito e maior esforço hermenêutico justificar e manter a glosa procedida pelo Fisco.

Historicamente, dentro das medidas fiscais do “Pacote FHC”, em 1995, por meio da Lei n.º 9.249 – junto da isenção de dividendos e da possibilidade de integralização e redução de capital pelo valor contábil de bens e direito - em seu art. 9º, permitiu-se a dedução pela pessoa jurídica dos valores pagos aos seus titulares, sob a rubrica de juros sobre o capital próprio:

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

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

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

Os requisitos para a dedução lá presentes são *contábeis* (obtenção de lucros), *societários* (contratual ou estatutário) e *quantitativos* (regras de cálculo).

Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade, *computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados*, naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social para efetuar tal remuneração, devendo, então, ser *calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP*.

Se observadas tais hipóteses e assim determinado pela entidade, uma vez ocorrido o efetivo pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, sejam referentes a qualquer tempo em que preenchidas as exigências legais, estes tornam-se dedutíveis, dentro da limitação quantitativa imposta, sem qualquer vinculação temporal limitante ao seu *período de determinação*.

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

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova *regra* de apuração das bases de tributação sobre a renda, de textos infralegais com elementos *inovadores e restritivos* àquilo constante da Lei n.º 9.249/95, como, por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF n.º 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF n.º 41/98.

E, desde então, por décadas, os *pronunciamentos* e manifestações institucionais da Receita Federal do Brasil¹ seguiram o mesmo caminho, repetindo e adotando tal limitação *sublegal* dessa *prerrogativa fiscal* dos contribuintes, que delimita a monta do *lucro tributável*.

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

Porém, como a melhor e mais moderna doutrina especializada nos ensina², existem *aproximações e distanciamentos* entre as normas *fiscais* e o regramento contábil, somente podendo as Ciências Contábeis influenciarem diretamente no nascimento ou na constituição dos elementos das obrigações tributárias quando, assim, a *Lei* pertinente expressamente determinar ou fizer remissão.

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

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

Caso se entenda ser esta uma norma tributária *inadequada* – ou, porque não, *ruim* ou, ainda, *injusta* – não cabe ao Poder Executivo promover o seu *ajuste* e a sua pretensa *lapidação* por meio da supressão da amplitude de um regramento previsto pela legislação,

¹ IN RFB n.º 1515/2014 e IN RFB n.º 1700/2017

² vide: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 3º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga e Alexsandro Broedol Lopes. São Paulo : Dialética. 2012.

inaugurando limitações para a sua observação e gozo (considerando, aqui, a dedução dessa rubrica como um *direito*). E, principalmente, tratando-se de norma referente à obtenção de base de cálculo de tributo, somente por meio de alteração legislativa que, legitimamente e de maneira republicana, é possível modificar tal regra, sem ferir as limitações do *poder de tributar*.

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

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

Sua dedução do Lucro Real se dá por força de determinação legal especial, específica, pontual, textual e expressa, não se tratando um fenômeno jurídico consequencial, de outras regras de tributação mais amplas. Numa eventual revogação dessa norma – aí, sim - passar-se-ia a debater seu tratamento como despesa *ordinária*, sua natureza e sua submissão a regras mais abrangentes ou gerais sobre dedução das bases tributáveis dos tributos sobre a renda, considerando os corolários da *capacidade contributiva* e a noção de *renda líquida*.

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

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

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

II – A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.

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

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

V – Recurso especial improvido.

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

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

1. A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.

2. A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.

Posto isso, a posição agora adotada está amplamente respaldada pelos E. Tribunais do Poder Judiciário, podendo, com segurança, afirmar e concluir que procede a pretensão do Contribuinte, merecendo reforma o v. Acórdão combatido.

Diante disso, merece provimento o Recurso Especial nesse ponto, para reformar o v. Acórdão combatido.

2) Do descabimento de atuação reflexa de CSLL, por glosa de despesas comprovadas, com base em regras de IRPJ.

Conforme mencionado no tópico da admissão do recurso, tal tema foi trazido à demanda como argumento subsidiário, específico em relação aos supostos créditos tributários de CSLL, mas abrangidos por todas as acusações (ressalvado o não conhecimento do tema da dedução dos *juros sobre o capital próprio* da base de cálculo da CSLL, no presente julgamento, pela maioria desse C. Colegiado).

O fundamento do I. Relator *a quo* foi de que *se aplicam aos lançamentos de CSLL, tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em*

razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Tendo em vista que a infração *remanescente* e **conhecida**, após o v. Acórdão recorrido, é a da glosa de dedução da *perdas decorrentes de contratos de "Empréstimos Consignados"*, nos quais o devedor faleceu durante o curso do contrato.

Em relação a esse tema, a argumentação do Contribuinte foi regularmente aduzida e deve ser apreciada.

Em suma, pugna o Recorrente que a *Lei de regência da CSLL introduziu um rol taxativo de adições ao resultado ajustado, para fins de apuração da base de cálculo da aludida contribuição, o qual, contudo, não contempla a adição de despesa incorrida pela Recorrente, ao que completamente desamparada de fundamentação legal a alegação da C. Câmara baixa no sentido de que a adição aplicada ao IRPJ refletiria de maneira inarredável na apuração do resultado ajustado da CSLL.*

Este Conselheiro já se pronunciou diversas vezes sobre a matéria e concorda que a CSLL tem todo um arquétipo jurídico próprio, incluindo sua materialidade e base de cálculo, regidas pela Lei n.º 7.689/88 e posteriores alterações. Assim, realmente, as regras de apuração do Lucro Real **não** são automática e consequentemente aplicáveis ao *resultado ajustado* tributável pela Contribuição Social, demandando, para tanto, previsão legal.

Contudo – como mencionado - em diversos dispositivos da legislação tributária federal, legitimamente, remete-se e determina-se, de forma expressa, a aplicação de determinada disposição, originalmente destinada à apuração lucro tributável pelo IRPJ, para o cálculo da base tributável da CSLL.

Precisamente em relação as *perdas no recebimento de créditos*, que fundamenta a infração *remanescente*, tratadas nos arts. 9º a 12 da Lei n.º 9.430/96, existe previsão **literal** de sua *extensão* à CSLL, conforme o próprio art. 28 da mesma lei determina:

*Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, **5º a 14**, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*³

(destacamos)

Além disso, correta a afirmação do I. Relator *a quo* que o falecimento do devedor **não** obsta a adoção das medidas prevista na legislação específica, que condiciona a dedução dessas perdas como legítimas despesas incorridas.

³ Redação vigente ao tempo dos fatos geradores (sachverhalt) colhidos e tratados nessa demanda.

Dessa forma, não assiste não ao Recorrente nesse ponto.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Contribuinte, reformando o v. Acórdão n.º 1301-003.676, afastando a glosa das deduções do Lucro Real (IRPJ) de juros sobre o capital próprio, promovidas por meio da Autuação.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Relator

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser conhecido parcialmente, com exceção da exigência reflexa de CSLL referente à matéria de dedução de juros sobre o capital próprio.

Com bem relatado, a presente exigência decorre da glosa de despesas operacionais não necessárias de diversas espécies, além de excesso de dedução de juros sobre capital próprio. O Colegiado *a quo deu provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer as deduções de despesas decorrentes de patrocínios desportivos e de descontos em empréstimos e financiamentos*, mantendo apenas a glosa de juros sobre capital próprio. Em seu recurso especial, a Contribuinte questionou genericamente a extensão, à CSLL, das regras de dedutibilidade previstas no âmbito do IRPJ, e, neste ponto, o recurso teve seguimento nos seguintes termos:

Para a matéria n.º 4 - **descabimento de atuação reflexa de CSLL, por glosa de despesas comprovadas, com base em regras de IRPJ** – a recorrente suscita divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos n.º **9101-001.776 e 9101.001.510**, ofertados como paradigmas. Acrescente-se que a recorrente juntou cópia dos acórdãos indicados como paradigma, obtidas no sítio do CARF na Internet, na forma do artigo 67, §§ 9º e 10º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

Os acórdãos ofertados como paradigmas não foram reformados até a data da interposição do Recurso Especial.

A recorrente opôs Embargos de Declaração, aduzindo que a Turma *a quo* omitira-se em relação aos argumentos que apresentara para sustentar a improcedência do auto de infração da CSLL, “diante da não aplicação das regras de (in)dedutibilidade do IRPJ à CSLL.”

Em Despacho de Admissibilidade de Embargos, às efls. 1.390/1.398, o Presidente da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento afastou a omissão apontada, justificando-se do seguinte modo:

“O Acórdão n.º 1301-003.676 analisa efetivamente a questão da extensão dos efeitos, à apuração da CSLL, da indedutibilidade de despesas para fins de apuração do lucro real. A parte da decisão recorrida que examina o tema foi inclusive reproduzido nos embargos de declaração:

“Ademais, frise-se que se aplicam aos lançamentos de CSLL, tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos. Nesse sentido, adoto os fundamentos da decisão recorrida:

Finalmente, cumpre instar que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição da **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)** tendo em vista que derivam de elementos de prova idênticos e mantêm íntima relação de causa e efeito.

Destarte, compete acentuar que tais inferências encontram fundamento legal, plenamente em vigor, nos termos do art. 9º, caput e § 1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, segundo o qual se contextualiza a negativa de dedução de despesas incorridas a título de Juros sobre o Capital Próprio (JSCP) que não atendam aos critérios normativos de natureza condicional, ensejando a incidência da tributação do imposto de renda sobre as quantias indevidamente computadas na apuração do Lucro Real do período-base a que se referir a parcela indedutível.

Neste compasso, de acordo com o § 11º do art. 9º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, denota-se irrepreensível a admissibilidade da aplicação do preceito legal para fins de determinação da base impositiva da CSLL que vise a respectiva constituição de lançamento.

Reforçando tal entendimento, destaque-se que admissibilidade de tributação reflexiva encontra respaldo em vários dispositivos a saber, o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, consolidados na redação do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30/01/2004, abaixo transcrito:

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

Assim sendo, impõe-se manter a eficácia da autuação reflexa correlata à CSLL.” (destaques no original)

Assim, verifica-se que o acórdão embargado não se omitiu a respeito do assunto, mas apenas decidiu de forma contrária à defendida pelo contribuinte.

A decisão acolheu como suas as razões de decidir expostas na decisão administrativa de primeira instância, que entendeu cabível a extensão da indedutibilidade das despesas analisadas nos presentes autos à apuração da base de cálculo da CSLL, apresentando a fundamentação legal que ampara sua conclusão.

O acórdão embargado apreciou, portanto, a questão suscitada no recurso voluntário, expondo fundamentação suficiente para sua conclusão.” (grifei)

Pelo que se pode observar, o Despacho de Admissibilidade de Embargos negou a existência da indigitada omissão, pois o voto condutor do acórdão embargado

explicitara os fundamentos da constituição do crédito tributário de CSLL reflexa à constituição do crédito tributário do IRPJ. Com efeito, vê-se que o acórdão embargado adotara **“as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.”**

Passa-se, de imediato, ao primeiro paradigma, do qual se extrai o seguinte recorte:

“A embargante sustenta que há contradição, pois **a CSLL possui regras próprias**, visto que o artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995, **ao usar as expressão "independentemente do disposto no artigo 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964"**, não levou em consideração este dispositivo.

A propósito do tema, reproduzo os seguintes fundamentos do voto da Conselheira Karem Jureidini Dias (fl. 849):

Na apuração do lucro real – base de cálculo do IRPJ são indedutíveis as despesas consideradas desnecessárias à atividade da empresa, conforme previsão dos artigos 229 c/c 340 do RIR/99. **Todavia, no âmbito da CSLL, notória a jurisprudência existente no sentido oposto, asseverando que não se aplica à base de cálculo da CSLL a glosa de despesas consideradas desnecessárias à consecução do objeto social da empresa, desde que comprovadamente incorridas, em razão da ausência de previsão legal para tal ajuste.**

Neste aspecto, salutar um primeiro corte, **diferenciando a despesa própria**, que compõe a formação do lucro líquido, **da despesa incorrida por conta e ordem de outrem**. Se a despesa não é própria ou não foi incorrida, não há que se falar em ajuste por conta de juízo de necessidade, já que, *a priori*, ela não deve compor a apuração do lucro líquido, ponto de partida para a apuração da CSLL. De outra parte, se a despesa é própria e incorrida, eventuais limites para a sua dedutibilidade, sob o fundamento de necessidade e usualidade, estampados no Regulamento do Imposto de Renda, **aplicam-se ex lege, valendo-se somente para a carga tributária afetada pela disposição legal.**

A distinção entre o IRPJ e a CSLL no que tange aos ajustes positivos ou negativos está na própria lei. Conforme dispõe o artigo 57 da Lei nº 8.981/95, à CSLL se aplicarão as mesmas normas de apuração e pagamento do IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas próprias, *verbis*:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Verifica-se assim que, por expressa determinação legal, **a apuração da base de cálculo da CSLL tem regras próprias, não se podendo aplicar automaticamente o quanto previsto para o IRPJ. É justamente o caso da dedutibilidade de despesas consideradas desnecessárias.**

Neste passo, a base de cálculo da referida contribuição é o lucro líquido, conforme prevê a Lei nº 7.689/88, apurado nos termos da lei comercial, com os ajustes especificamente previstos para a CSLL no § 1º do artigo 2º da mesma lei. **Não havendo previsão para inclusão das despesas desnecessárias ou não dedutíveis do lucro real, a glosa efetuada para o IRPJ não afeta a CSLL, salvo se não se tratar de despesa comprovada ou própria.**

ISSO POSTO, acolho os embargos, atribuindo-lhes efeitos infringentes, para reconhecer que na base de cálculo da CSLL deduz-se todas as despesas efetivamente comprovadas, desde que próprias da empresa, **não havendo fundamento legal para inclusão das despesas, efetivamente existentes, só que consideradas não necessária.**” (grifei)

De acordo com o voto condutor do acórdão paradigma, as despesas consideradas desnecessárias, à luz do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, não influenciam a apuração da CSLL. **Esse é o fundamento do paradigma.**

Para o cotejo analítico, é imperioso realçar, antes de tudo, que a recorrente só conseguiu demonstrar, neste Recurso Especial, a existência de dissídio jurisprudencial em relação aos excessos de juros sobre o capital próprio deduzidos na apuração do lucro real, glosados pela Fiscalização com fulcro nos artigos 247; 249, inciso I; e 347, todos do RIRR/99.

Presente tal panorama, depreende-se que **o paradigma indicado não viabiliza o ingresso do apelo à instância especial, pois o fundamento adotado na solução do caso paradigma não pode ser aplicado ao caso em julgamento. Isso porque o debate sobre a influência das despesas desnecessárias (assim consideradas na forma do artigo 47 da Lei nº 4.506/1964), na apuração da CSLL, é inteiramente irrelevante para o caso em julgamento.**

Reitere-se, em consonância com o que já fora assinalado, em linhas precedentes: ao selecionar o paradigma, o recorrente busca contrapor os fundamentos da decisão selecionada aos fundamentos do acórdão recorrido, com o objetivo de demonstrar que as razões que governaram o paradigma poderiam ser aplicada ao caso em julgamento, de tal sorte a alterar o conteúdo decisório.

Em outras palavras, **o Recurso Especial patenteia-se imprestável para o fim proposto.**

Por derradeiro, avança-se ao segundo paradigma:

“Assim, a questão a ser resolvida nos autos se resume em definir se **as despesas consideradas indedutíveis** para apuração de Imposto de Renda necessariamente **devem ser consideradas para apuração da Base de Cálculo da CSLL.**”

Para elucidação da questão é indispensável a análise da legislação acerca do tema.

A Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL foi instituída pela Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988, sendo que em seu artigo 2º determina:

[...]

Em 26 de dezembro de 1995, foi publicada a lei nº 9.249/95 que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sendo que em seu artigo 13 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

[...]

O artigo 47 da lei 4.506 de 30 de novembro de 1.964 aduz em seu “*caput*” que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Pela análise da legislação é possível identificar os seguintes pontos:

1) A Lei 7.689 de 15 de dezembro de 1988 diz que a Base de Cálculo da Contribuição será o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado pela por diversas adições dentre as quais não estão previstas as despesas consideradas **indedutíveis** para apuração do Imposto de renda;

2) A definição de despesa operacional está previsto no Artigo 47 da Lei 4.506/64, lei que regulamenta o IRPJ conforme a própria introdução: “*Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza*”. Neste ponto cumpre ressaltar que a Lei é de 1964, enquanto que a CSLL foi criada em 1988.

3) O Artigo 13 da Lei 9.249/95 traz o rol das deduções vedadas para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

4) O *Caput* do Artigo 13 citado acima ressalta a expressão “*independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*”: Sendo que o disposto no artigo 47 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.

O principal argumento apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional é que o Artigo 13 da Lei 9.249/95 ao citar o Artigo 47 da Lei 4.506/64 incluiu a obrigatoriedade das despesas serem consideradas operacionais para serem deduzidas tanto da Base de Cálculo do IRPJ, quanto da CSLL. Contudo, não assiste razão à Procuradoria, isso porque, **o Artigo 47 da Lei 4.506/64 dispõe apenas sobre as despesas operacionais relacionadas ao IRPJ.**

Além disso, as despesas com comissões não foram aceitas pela DRJ tão somente porque não cumpriram os requisitos de dedutibilidade previstos no Artigo 304 do RIR, requisitos estes previstos apenas para apuração da Base de Cálculo do Imposto de Renda.

Assim, **verifica-se que não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.**

Ressalta-se que não estamos falando de despesas não comprovadas, **mas sim despesas efetivamente incorridas pela empresa, no entanto, não podem ser consideradas dedutíveis para apuração do lucro real apenas e tão somente por força de lei**, lei esta que não determina a sua exclusão da Base de Cálculo da CSLL.” (grifei)

Saliente-se que o segundo paradigma não solucionou divergência centrada nas despesas desnecessárias e, sim, nas despesas indedutíveis, para a legislação do IRPJ. Em suma, conforme o que está devidamente ressaltado, o voto condutor do acórdão está ancorado na tese de que “**não existe na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre lucro de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do lucro real.**”

Diferentemente do primeiro paradigma, que se revelou imprestável à admissibilidade do Recurso Especial, o segundo paradigma, por sua vez, **expõe divergência jurisprudencial** na medida em que os excessos dos juros sobre o capital próprio foram considerados indedutíveis, para a legislação do IRPJ, e, sendo assim, adicionados ao lucro líquido, segundo o disposto no artigo 249, inciso I, do RIR/99.

Uma vez tratados como despesas indedutíveis, em conformidade com a legislação do IRPJ, não se vislumbra, na análise superficial que se impõe, neste exame de admissibilidade, irrazoabilidade na pretensão de que se aplique a *ratio* do paradigma indicado aos excessos dos juros sobre o capital próprio, para, desta forma, reformar-se o acórdão recorrido. (*destaques do original*)

Nestes termos, observa-se que toda a matéria decidida no acórdão recorrido foi tomada como exigência de adição ao lucro real com fundamento no art. 249, inciso I do RIR/99, que veicula a regra geral de adição de despesas indedutíveis, nos seguintes termos:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

[...]

Contudo, a única glosa mantida – mormente tendo em conta o não conhecimento do recurso especial da PGFN que na parte em que pretendeu reverter o cancelamento da glosa de descontos com financiamentos – refere-se ao excesso de juros sobre capital próprio e é regida, especificamente, no art. 9º da Lei n.º 9.249/95, sendo que a extensão de seus efeitos à CSLL foi afirmada, no acórdão recorrido, sob esta fundamentação diferenciada. Veja-se:

Ademais, frise-se que se aplicam aos lançamentos de CSLL, tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos. Nesse sentido, adoto os fundamentos da decisão recorrida:

Finalmente, cumpre instar que a decisão pertinente ao lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ deve nortear as inferências correlatas aos autos de infração decorrentes, os quais, no presente caso, foram lavrados para fins de constituição da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tendo em vista que derivam de elementos de prova idênticos e mantêm íntima relação de causa e efeito.

Destarte, compete acentuar que tais inferências encontram fundamento legal, plenamente em vigor, nos termos do art. 9º, caput e §1º, da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, segundo o qual se contextualiza a negativa de dedução de despesas incorridas a título de Juros sobre o Capital Próprio (JSCP) que não atendam aos critérios normativos de natureza condicional, ensejando a incidência da tributação do imposto de renda sobre as quantias indevidamente computadas na apuração do Lucro Real do período-base a que se referir a parcela indedutível.

Neste compasso, de acordo com o § 11º do art. 9º, da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, denota-se irrepreensível a admissibilidade da aplicação do preceito legal para fins de determinação da base imponible da CSLL que vise a respectiva constituição de lançamento.

Reforçando tal entendimento, destaque-se que admissibilidade de tributação reflexiva encontra respaldo em vários dispositivos a saber, o art. 6º da Lei n.º 7.689, de 15/12/1988, o art. 57 da Lei n.º 8.981, de 20/01/1995; o art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, consolidados na redação do art. 3º da Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30/01/2004, abaixo transcrito:

[...]

Assim sendo, impõe-se manter a eficácia da autuação reflexa correlata às CSLL.
(*negrejou-se*)

O acórdão, assim, veicula interpretação de dispositivo legal próprio, qual seja:

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei n.º 9.430, de 1996)

[...]

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

[...]

Neste contexto, a caracterização do dissídio jurisprudencial demandaria a apresentação de paradigma que considerasse esta peculiaridade. Contudo, o paradigma n.º 9101-

001.510, único aceito no exame de admissibilidade, tratou de glosa de *despesas pela contratação de seguros e pela contratação de serviços de assistência em viagem ao exterior* e de *despesas de comissões*, e assim nada expôs acerca da repercussão de glosa de despesas de juros sobre capital própria na apuração da CSLL. Em tais circunstâncias diferenciadas, que atraem disposições legais também diferenciadas, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser **NEGADO CONHECIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte em relação à exigência reflexa de CSLL porque referente à matéria de dedução de juros sobre o capital próprio.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Com a devida vênia, ousou discordar do muito bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Relator.

Pretende a contribuinte apropriar e deduzir, para efeito de apuração do lucro real, valores referentes a despesas de juros sobre o capital próprio que não teriam sido pagas ou

creditadas nos anos correspondentes; ou seja, referentes a períodos cujas demonstrações financeiras já foram devidamente encerradas e os lucros auferidos destinados.

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 respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstará a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Representativos dessa linha, tem-se o Acórdãos n.º 1801-001.128, sessão de 8 de agosto de 2012 (por maioria de votos); n.º 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012 (decisão unânime) e n.º 1401-000.901, sessão de 04 de dezembro de 2012 (por maioria de votos). Transcreve-se a seguir, ementa do Acórdão n.º 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 n.º 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); n.º 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade) e n.º 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade).

Veja-se as conclusões do Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, a *faculdade* de deduzir despesas com JCP na apuração do lucro real do ano do respectivo período de apuração, com base nos saldos *pro rata* de suas rubricas contábeis do patrimônio líquido e TJLP vigente em cada mês do respectivo ano-calendário. Pelos demonstrativos apresentados, porém, verifica-se que optou por não exercer a referida *faculdade*, acumulando tais valores e procedendo à sua dedução em períodos posteriores, quais sejam, o anos-calendário de 2002 e 2003, o que veio dar causa à parte da glosa referente aos JCP.

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

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 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)

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

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

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

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 do 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 9.249/94 e do artigo 29 da IN SRF nº 11/96, acima reproduzidos, não é suficiente, para caracterizar a observância do *regime de competência*, que as despesas de JCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento, consoante defende o autuado. Isso porque falta a condição necessária para legitimar a dedução, a saber: o pagamento ou crédito contabilmente reconhecido deve se referir exclusivamente aos juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, por serem

o que se pode conceber como juros incorridos no período, conforme anteriormente explanado. Não podem se referir a juros incidentes sobre o PL de períodos anteriores, e, portanto, a juros incorridos em períodos anteriores.

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

Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho⁴:

“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

4

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%F3prio%20calculado%20sobre%20a%20Movimenta%E7%E3o%20do%20Patrim%F4nio%20L%EDquido>. Artigo – Federal – 2003/0534. Acesso em: 04 jan 2016.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249/95 e nem pela Lei n.º 9.430/96. Embora posteriores ao Decreto-lei n.º 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 n.ºs 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regulamentaram 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 n.º 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei n.º 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis n.º 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 consequências 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 n.º 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 n.º 23/24. S, 1983, p. 104.
2. Conseqüências 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. [...]”⁵ (grifos nossos)

Também o renomado Hiromi Higuchi⁶ 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 n.º 6.404/76. A esse respeito, peço vênua 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 conseqüência, 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 n.º 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 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.

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

⁵ ANDRADE FILHO, EDMAR OLIVEIRA. IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pg. 230.

⁶ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

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.

A fim de evitarem-se quaisquer futuros embargos de declaração suscitando omissões em relação aos argumentos da recorrente, esclarece-se que o fato de cálculo do JCP, considerando-se os limites possíveis para cada um dos anos calendário isoladamente, ter sido efetuado corretamente, bem como a tese de que não houve postergação no recolhimento de IRPJ e de CSLL, não são aptas a interferir no raciocínio neste voto desenvolvido, uma vez que não se admite a contabilização de JCP, juros ficticiamente criados pela legislação fiscal, em período distinto ao que se refere o patrimônio líquido sobre o qual os juros serão imputados.

Pertinente observar que, neste contexto, não há que se falar em inobservância do regime de escrituração, e de eventual antecipação de pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro. A tributação foi devida no passado porque a sociedade não optou por destacar parte da base de cálculo como juros sobre capital próprio, e assim descaracterizá-la como lucro.

A respeito da pretensa postergação, como bem observou o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães no voto condutor do Acórdão nº 130200.465:

As disposições dos artigos 247 e 273 do RIR/99, não custa repisar, não guardam relação com a matéria submetida a exame, eis que não estamos diante nem de valores que competem a outro período de apuração nem de postergação de pagamento de imposto.

Despicienda, assim, a análise dos efeitos decorrentes da aplicação dos dispositivos acima mencionados.

No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante. Além do mais, tal precedente somente permite a dedução pelo regime de caixa, ou seja, quando do efetivo pagamento, e não pelo mero creditamento do JCP em conta de passivo, como requer a recorrente.

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

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto