



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16327.721351/2012-57  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-001.636 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de fevereiro de 2015  
**Matéria** IRPJ - Juros sobre capital próprio  
**Recorrente** J.SAFRA CORRETORA DE VALORES E CAMBIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2009

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada ao resultado.

INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA.

Não tratando os autos de registro de despesa em período diverso ao de competência, nem de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Márcio Rodrigo Frizzo e Guilherme Pollastri Gomes da Silva. Ausente momentaneamente o Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Waldir Veiga Rocha.

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior - Presidente

Márcio Rodrigo Frizzo - Relator

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Eduardo de Andrade, Helio Eduardo de Paiva Araujo, Marcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha e Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Na origem foi lavrado auto de infração em razão da suposta dedução de receitas indedutíveis e omissão de receitas por parte da recorrente, fato que motivou a constituição do IRPJ (R\$ 7.725.470,73) e CSLL (R\$ 4.635.282,43) (fl. 85/95 – do auto de infração).

Na origem do presente processo administrativo, o AFRFB convenceu-se pela ocorrência dos seguintes fatos, consoante narra o Termo de Verificação Fiscal (fl.69/84) e restou bem resumido pelo acórdão da DRJ (fls. 156/163):

Trata-se de autos de infração de IRPJ e reflexos, às fls. 8595, lavrados pela DEFIS/São Paulo, para exigir de J. SAFRA CORRETORA DE VALORES E CÂMBIO LTDA crédito tributário no valor de R\$ 12.360.753,16, nele incluídos encargos legais e multa de ofício, conforme Demonstrativo Consolidado, à fl. 02.

O termo de verificação fiscal elaborado em 22/11/2012, às fls. 6984, esclarece que a ação fiscal apurou dois fatos que ensejaram o lançamento em tela: 1) dedução, no ano-calendário de 2008, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de juros sobre o capital próprio, sem respaldo na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e no restante da legislação tributária, de montantes incidentes sobre contas de patrimônio líquido de períodos anteriores (2005 a 2007), no total de R\$ 14.140.434,50; e 2) não oferecimento à tributação de R\$ 440.739,98 auferidos pela contribuinte durante a reorganização societária por que passou entidade associada – CETIP – naquele mesmo ano-calendário.

A corretora J. SAFRA não impugnou a parte do auto de infração relacionada ao segundo fato, portanto, estabeleceu-se litígio, exclusivamente, sobre a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio – JCP – incidentes sobre contas do patrimônio líquido de períodos.

A tabela a seguir, levantada pela fiscalização, resume os montantes disponíveis e os valores de JCP efetivamente pagos a cada ano entre 2005 e 2008. Os valores apurados na ação fiscal não foram questionados pela impugnante.

<i>Ano</i>	<i>Lucro antes dos impostos e dos JCP</i>	<i>JCP disponíveis para pagamento</i>	<i>JCP Pagos</i>
2005	27.460.503,32	13.730.251,66	12.400.000,00

2006	29.306.918,15	12.522.418,42	0,00
2007	23.012.392,86	12.651.966,99	0,00
2008	44.699.001,58	8.259.565,50	22.400.000,00

O montante que, segundo o termo de verificação fiscal, deve ser adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008 totaliza R\$ 14.140.434,50, e corresponde à soma das parcelas deduzidas de anos anteriores, conforme declaração da contribuinte à fl. 9: R\$ 1.414.955,00 (2005); R\$ 12.522.418,42 (2006) e R\$203.061,08 (2007). O montante deduzido de juros sobre o capital próprio relativos ao próprio ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 8.259.565,50, não foi objeto de apreciação nessa ação fiscal.

De acordo com a autoridade lançadora, não há menção na Lei nº 9.249, de 1995, a hipóteses de acumulação ou retroatividade de juros sobre o capital próprio, ao contrário, a autorização para deduzir os valores dessa espécie, pagos ou creditados, limita-se ao próprio período de apuração do lucro real, em obediência ao regime de competência destacado pelo art. 29 da IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996. Acrescenta que o reconhecimento dos juros sobre o capital próprio na escrituração contábil do período a que se referem é condição para a sua dedutibilidade. (...)

Encerrada a fiscalização, a recorrente teve ciência do auto de infração em 22/11/2012 (fl. 154). Na sequência, apresentou impugnação em 20/12/2012 (fl. 103/214), a qual foi julgada totalmente improcedente, nos termos da ementa do acórdão nº 0643.393, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba (DRJ/CTA) que adiante segue transcrita (fls. 156/163):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano calendário: 2008*

*JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODO DE DEDUÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*Somente são dedutíveis os valores pagos ou creditados a título de juros sobre o capital próprio do mesmo ano calendário de apuração do lucro real, em virtude do regime de competência e do princípio da independência dos exercícios estabelecidos pelas legislações tributária e societária.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimada da decisão supratranscrita em 25/11/2013 (fl. 169), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário 23/12/2013 (fl. 171/190), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

i) Que reconheceu como correta a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os valores decorrentes de atualização/valoração de títulos patrimoniais, os quais foram convertidos em ações quando do processo de desmutuazlização da CETIP, conforme anexo de comprovante de recolhimentos da exação na peça impugnatória, (fls. 150/152).

ii) Que a 1º Turma da DRJ/CTA, optou por manter as exigências fiscais pois entendeu somente serem dedutíveis os valores pagos ou creditados a título de JCP do mesmo ano calendário de apuração do Lucro Real, em virtude do regime de competência e do princípio da independência dos exercícios estabelecidos pelas legislações tributárias e societárias.

iii) Que em 2008, foi deliberado pela diretoria o pagamento de JCP referentes aos anos-calendários de 2005 a 2008, e a mesma calculou o montante de JCP referente a cada ano, levando em consideração a variação, *pro rata die*, da TJLP, aplicada sobre as contas do patrimônio líquido, sendo excluídas as reservas de reavaliação e as variações do patrimônio líquido.

iv) Que submeteu o valor encontrado ao limite de dedutibilidade, considerando como valor máximo a ser deduzido o montante correspondente a 50% dos lucros constantes do ano calendário de 2008, ano em que houve deliberação pelo pagamento dos JCP.

v) Que a partir do valor encontrado (R\$22.400.000,00), pagou/creditou seus sócios o JCP nos termos previstas na legislação, mas mesmo assim a fiscalização glosou a importância de R\$ 14.140.434,50, relativos à diferença entre o valor pago e o valor que entendia ser efetivamente dedutível, sob o argumento de que a recorrente não poderia ter pago JCP depois do exercício a que se refere a remuneração, e conseqüentemente, estes montantes seriam indedutíveis, conforme art. 9º da Lei 9.249/95 e art. 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

vi) Que a lei inquestionavelmente não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP. Não existe qualquer menção no texto legal de que seja obrigatório, para fins de dedutibilidade dos JCP, que o pagamento ou crédito seja feito em cada ano, em cada exercício social, em cada período-base fiscal ou em qualquer outro determinado período de tempo.

vii) Que o art. 9º da Lei 9.249/95, estabelece que a pessoa jurídica “poderá deduzir” os juros ou creditar a titular, sócios ou acionistas, deixando claro, pois que o pagamento dos JCP é uma faculdade da sociedade, a qual não está condicionada a qualquer espécie de periodicidade.

viii) Que observando as regras de cálculo e limite, os JCP que eventualmente não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente em um ano calendário, podem ser feitos posteriormente a qualquer tempo quando houver deliberação societária nesse sentido.

ix) Que a interpretação fiscal pretende explorar a lacuna da lei para restringir a possibilidade de dedução dos JCP pagos, majorando silenciosamente a tributação, sem autorização legal.

x) Que se a dúvida fosse a respeito da possibilidade de deduzir os JCP pagos acumuladamente/retroativamente, deveria se aplicar o art. 112 do CTN, qual é determina a interpretação mais favorável ao contribuinte sempre que a dúvida se instalasse na apenação do contribuinte.

xi) Que se o legislador quisesse limitar ou vedar possibilidades, teria estabelecido expressamente na lei quanto ao limite temporal para a computação dos valores a pagar ou creditar, ou condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo.

xii) Que a instituição e cobrança de tributos, assim como as condutas da Administração Pública em geral, são pautadas pelo princípio da legalidade, sendo vedado a administração tributária exigir tributo sem amparo em lei, assim interpretação fiscal vai contra a máxima de que a criação por Instruções Normativas de obrigações não estabelecidas em lei constituem inovação exorbitante usurpando função legislativa, tornando-as ineficazes e destituídas de obrigatoriedade.

xiii) Que a disciplina dos JCP difere daquela aplicada as despesas financeiras em geral, já que essas são dedutíveis independentemente de pagamento ou crédito, ao passo que a dedutibilidade dos JCP ainda depende da sua deliberação e do seu efetivo pagamento ou crédito, de tal modo que antes deste último evento a despesa não existe fiscalmente.

xiv) Que, portanto, a despesa com o pagamento dos JCP apenas ocorre pela sociedade quando houver deliberação dos sócios, acionistas, sob condição de haver efetivo pagamento ou crédito dos juros, que no caso concreto ocorreu em 2008, ano em que a recorrente deduziu os valores referentes aos JCP, antes disso não há o que deduzir, e não há que se dizer que o regime de competência não foi cumprido.

xv) Que apenas pleiteia a aplicação do art. 9º da lei nº 9.249/95, o qual não estabelece qualquer limite temporal para o pagamento do JCP calculados em determinado período, podendo ser pagos em períodos subsequentes, quando passariam a ser dedutíveis para fins de IRPJ e da CSLL como ocorre no presente processo.

xvi) Que não existe limite em relação à periodicidade, não havendo suporte legal a autuação incorrida, pois a despesa pertence ao ano calendário em que for deliberado e pago ou creditado aos acionistas, em respeito justamente aos princípios da competência.

xvii) Que a lei prescreve que o pagamento dos JCP só poderá ser efetuado se forem computados lucros antes da dedução dos juros ou se houver lucros acumulados ou reserva de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

xviii) Que a renúncia de direito no caso de ausência de deliberação do pagamento dos JCP, deve ser interpretada de forma restrita, pois é errado afirmar que o silêncio do acionista significa abdicação de direito, gerando efeitos tributários.

xix) Que não há nenhum dispositivo de lei que obrigue a sociedade a deliberar sobre os JCP no encerramento do ano calendário, pois este só existe para lucro líquido e para os dividendos, e os JCP não se equiparam a estes, e

mesmo se fosse não haveria qualquer proibição ao pagamento dos JCP que deixaram de ser deliberados em períodos anteriores. Pois o pagamento de dividendos pode ser deliberado a qualquer momento, desde que apurada a existência de lucros passíveis de distribuição.

xx) Que é possível postergar o pagamento de dividendos obrigatórios para paga-los no futuro, quando a situação financeira da empresa permitir, também é possível pagar os JCP relacionados a esses dividendos postergados no futuro, o que demonstra claramente a possibilidade de se imputar JCP a lucros passados.

xxi) Que podem a qualquer momento os acionistas presentes em assembleia deliberar sobre os JCP ainda que para períodos pretéritos, desde que observados os requisitos e limites de deduções impostas pela legislação, pois a deliberação em período posterior não significa retificação ou modificações de deliberações das assembleias antigas, que continuam vigentes, ocorre apenas à deliberação de algo que não foi objeto das assembleias anteriores.

xxii) Que os lucros assim como os JCP, constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade e devem levar em consideração o exercício social da empresa, que pode não coincidir com o exercício fiscal, dessa forma os lucros e os JCP podem ser pagos sobre quaisquer períodos de tempo, sejam eles coincidente ou não com o ano calendário, exercício fiscal ou período base fiscal.

xxiii) Que ao final, a decisão fosse reformada e conseqüentemente o reconhecimento do pagamento de IRPJ e CSLL realizado relativamente aos valores decorrentes da atualização de títulos patrimoniais os quais foram convertidos em ação quando do processo de desmutualização da CETIP, como também o cancelamento das exigências fiscais relacionadas ao pagamento de JCP retroativo.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro MARCIO RODRIGO FRIZZO

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

### **1. Da Desmutualização. Dos Títulos Patrimoniais da CETIP. Matéria Incontroversa. Do Pedido de Reconhecimento da Quitação da Obrigação Tributária.**

Voto por não conhecer desta matéria em virtude de não haver impugnação específica sobre este item.

Nos termos do TVF (fls. 69/84) e consoante se verifica no auto de infração (fls. 85/95), parte do lançamento tributário diz respeito a desmutualização da CETIP e o fato de o AFRFB entender que houve ganho de capital pela recorrente em razão da suposta devolução do patrimônio social aos titulares da CETIP de forma valorizada/atualizada.

A recorrente já em sua impugnação reconheceu que entendia devida a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os valores decorrentes da valorização/atualização dos títulos patrimoniais da CETIP, efetuando o recolhimento conforme DARFs apresentadas em fls. 150 e 151.

## **2. Dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) referente a Anos “Retroativos”.**

Quanto à matéria em análise, consubstancia-se do TVF (fls. 69/79) que o lançamento tributário se fundamenta na glosa da dedução do pagamento de JCP de exercícios anteriores, pois supostamente teria ultrapassado os limites do art. 9º, da Lei n.º 9.249/95, para o período em apuração, merecendo que se destaque o trecho abaixo:

A J. Safra apresentou planilhas com os cálculos referentes à apuração dos juros sobre o capital próprio.

Nas planilhas apresentadas os juros foram calculados sobre valores mensais de Patrimônio Líquido, saldos de reservas de lucros e lucros antes dos impostos sem efeito da TJLP no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008. (...)

### **Conclui-se assim, que a legislação não permite computar em um exercício o valor dos juros sobre capital próprio referente a um ou mais exercícios precedentes.**

Por todo o exposto, concluímos que, inexistente fundamento legal para a dedução integral do valor declarado pelo contribuinte na Ficha 01C/Linha 20 – “Juros sobre Capital Próprio” da DIPJ referente ao ano-calendário de 2008 (R\$ 24.400.000,00), destacando-se que não houve qualquer adição correspondente na Ficha 09 e na Ficha 17.

Só podem ser considerados para fins de dedução tributária no ano-calendário de 2008 os valores deliberados em Assembleia e devidamente contabilizados que se refiram às distribuições de juros sobre o capital próprio – JCP cujo cálculo se reporte ao próprio ano de 2008, sobre as contas do Patrimônio Líquido, com base na variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, cujo resultado é R\$ 8.259.565,50, valor que atende também aos limites previstos no §1º, do art. 9º, da Lei n.º 9.249/95.

Ocorre que a empresa deduziu a título de JCP no ano-calendário de 2008 não apenas valores calculados com base na TJLP e Patrimônio Líquido desse ano-calendário, como também valores calculados retroativamente aos anos-calendário de 2005 a 2007, os quais compõem o montante de R\$ 24.400.000,00.

Analisando as Atas de Reuniões dos Sócios Cotistas da J Safra Corretora observamos, que houve deliberação sobre pagamento de juros sobre o capital próprio nos valores de R\$ 12.400.000,00 referentes ao exercício social encerrado em 31/12/2005 e R\$ 22.400.000,00 referente ao exercício de 2008. Não houve deliberação sobre o pagamento de juros sobre o capital próprio referente aos exercícios sociais encerrados em 2006 e 2007, bem como registro contábil desse

valor nos referidos períodos-base, com evidentes consequências dos pontos de vista acionário e tributário. (...)

Ano	Lucro Antes Impostos e Juros Capital Próprio	Juros Capital Próprio Disponível para Pagamento	Juros Capital Próprio Pagos	Excedente
2008	44.699.001,58	8.259.565,50	22.400.000,00	14.140.434,50

Dessa forma, o valor de R\$ 14.140.434,50 deve ser adicionado para fins de apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL. (grifo não original)

Deve-se registrar que não há controvérsia quanto aos valores calculados de JCP ou quanto ao atendimento dos critérios (limites) para o seu pagamento, ou seja, **o fundamento da glosa realizada pelo fiscal é tão-somente a inobservância do regime de competência, pois não haveria previsão para deduzir o JCP retroativo.**

Em outras palavras, a discussão dos autos é apenas sobre a possibilidade ou não de se deduzir do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL o montante pago a título de JCP referente a anos-calendário anteriores, **pelo fundamento da violação do princípio da competência.**

Destaco que o próprio TVF (fls. 70) apresenta quadros que resumem os valores referentes ao lucro líquido antes dos impostos e JCP, demonstrando os valores disponíveis para pagamento de JCP nos anos-calendários de 2005 a 2008 e os valores efetivamente pagos, restando claro que **não houve excesso dos limites do JCP pago pela recorrente,** os quais reproduzo abaixo:

Ano	Lucro Antes Impostos e JCP	JCP Disponível para Pagamento	JCP Pagos nos Exercícios
2005	27.460.503,32	13.730.251,66	12.400.000,00
2006	29.306.918,15	12.522.418,42	0,00
2007	23.012.392,86	12.651.966,99	0,00
2008	44.699.001,58	8.259.565,50	<b>22.400.000,00</b>

Ano	Composição do JCP pago em 2008
2005	1.414.955,00
2006	12.522.418,42
2007	203.061,08
2008	8.259.565,50
<b>Total</b>	<b>22.400.000,00</b>

A única fundamentação do TVF e da DRJ foi a violação ao princípio da competência. Assim ao analisar a matéria, a **DRJ** decidiu manter integralmente o lançamento tributário sobre o argumento de que houve desrespeito ao regime de competência e ao princípio da independência dos exercícios, uma vez que **somente seriam dedutíveis os juros incidentes**

**sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real e se fará a dedução**, nos termos da conclusão do acórdão destacado abaixo (fls. 163):

De todo exposto, dado que não é facultado a uma sociedade empresária deliberar extemporaneamente a respeito de juros incidentes sobre contas do patrimônio líquido de exercícios encerrados – no caso concreto 2005 a 2007 – por ausência de autorização específica para afastar o regime de competência e o princípio da independência dos exercícios, a impugnação deve ser reputada improcedente e o lançamento correspondente integralmente mantido.

### **2.1. Da Inexistência de Violação ao Regime de Competência.**

Pragmaticamente, não visualizo no teor do art. 9º, da Lei n. 9.249/45, transcrito abaixo, qualquer determinação que restrinja a dedução do valor do JCP tão-somente ao montante dos juros referente ao PL do ano-calendário em que há a deliberação de efetuar seu pagamento:

*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.*

Pelo contrário, o regime de competência impõe que seja considerada incorrida a despesa no momento em que a relação jurídica se forma. No caso do JCP, isso só acontece quando da deliberação societária, razão pela qual não há afronta ao regime da competência a dedução do JCP pago mesmo **que se refira a base de cálculo de exercícios anteriores.**

Está claro que o art. 9º, da Lei n. 9.249/45, não delimita ou prevê qualquer ressalva sobre quando deve haver a deliberação do pagamento do JCP, ou seja, não existe qualquer restrição legal quanto ao pagamento do JCP referente aos anos-calendário anteriores, bem como a dedução destes como despesa financeira.

Referido entendimento foi bem esclarecido pelo voto do Cons. Antônio José Praga de Souza, no Acórdão 1402-001.178, o qual reproduzo parcialmente abaixo:

*A meu ver, o procedimento adotado pelo Recorrente é legalmente amparado pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, verbis: (...)*

*Ao contrário do que afirma a fiscalização, o procedimento adotado pela Recorrente não ofendeu o regime de competência.*

*Com efeito, o regime de competência está umbilicalmente ligado ao conceito de “despesa incorrida” e a despesa só se torna incorrida no momento em que “se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros” e “o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu”, como ensina Edmar Oliveira Andrade Filho (in Perfil Jurídico do Juro sobre o Capital Próprio, MP Editora, 2006, p. 55). E como bem ressalta o autor referido, somente a partir desse momento é que se cogita a aplicação do regime de competência.*

*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, no caso, 2006 e 2007. (CARF. Acórdão 1402-001.178. Cons. Antonio José Praga de Souza. Sessão 11/09/2012).*

O AFRFB informou no TVF (fls. 79) que houve a deliberação para o pagamento de JCP somente em 2008, sobre exercícios anteriores, assim concluiu o seguinte (fls. 78):

(...) a legislação não permite computar em um exercício o valor dos juros sobre capital próprio referente a um ou mais exercícios precedentes.

Tendo em mente o raciocínio construído através do trecho do Acórdão 1402-001.178, supratranscrito, observa-se no presente caso que a despesa correspondente ao pagamento do JCP referente aos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008 somente se deu em 2008, **quando houve a deliberação para o devido pagamento**, exercício no qual os juros devem ser apropriados como despesa financeira, o que restou incontroverso no próprio acórdão da DRJ, nos termos seguintes (fls. 159):

Não há discussão sobre o instante em que a obrigação passa ser devida pela entidade. A despesa juros sobre o capital próprio é incorrida no momento em que a entidade delibera pagá-los ou creditá-los, vale dizer, quando surge um passivo, sem um ativo que lhe corresponda, cf. art. 9º, §4º, III, da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. No caso concreto, os JCP devem ser apropriados como despesa financeira do ano-calendário de 2008.

Neste mesmo passo, entendo que a previsão da IN 11/96, ao consignar que o JCP é dedutível segundo o regime de competência, pretendeu tão-somente esclarecer que a despesa realizada quanto aos juros pagos deve ser deduzida no mesmo exercício em que foi deliberado seu pagamento ou crédito aos titulares da empresa.

Em apoio ao posicionamento em defesa, colaciono a seguinte decisão já proferida por este Conselho albergando a conduta da recorrente:

*JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO – DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL – O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP – desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano calendário em que se deliberou sua distribuição (CARF. Rel. Valmir Sandri. Acórdão 101-96.751. Sessão de 29/05/2008)*

O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se manifestar sobre a matéria, inclinando-se no mesmo sentido, nos termos da ementa abaixo:

*MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOSACIONISTAS. 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." (Recurso Especial nº 1.086.752PR, julgado pela 1ª Turma em 17.02.2009. Ementa publicada no DJ de 11.03.2009) (grifo não original).*

Logo, as razões em que se sustentaram o lançamento tributário não devem prosperar, pois como se vê a recorrente não computou em um exercício “valores de JCP pertinentes a exercícios anteriores”, mas despesas relativas ao próprio ano-calendário de 2008, **somente com base de cálculos (PL e TJLP) de exercícios anteriores**, quando o pagamento do JCP tornou-se obrigação da empresa e direito dos seus titulares, afetando o resultado.

### **2.1. Da Possível Relativização do Regime de Competência.**

Ademais, ainda que assim não fosse, faz-se necessário observar o que prescreve o art. 273, do RIR/99, o qual disciplina a maneira em que deve ser realizado o lançamento tributário no caso de inobservância do regime de competência:

*Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º);*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.*

Note-se que segundo o preceito legal, a inobservância do período de apuração quanto à escrituração de custo, despesa ou dedução somente pode fundamentar o lançamento tributário quando tal operação resultar em postergação de pagamento de imposto ou a redução indevida do lucro real.

O pagamento de JCP retroativo é justamente o contrário, no caso concreto, pois na verdade há uma postergação de despesas, na medida em que a pessoa jurídica opta por deduzir em exercícios subsequentes despesas financeiras que já poderia ter reduzido o lucro tributário dos anos-calendário anteriores, caso tivesse realizado a deliberação do pagamento do JCP naquela época.

Em outras palavras, é necessário se atentar que a recorrente obteve lucro nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, podendo em todos eles ter deliberado o pagamento de JCP, como reconheceu a própria autoridade fazendária através do TVF (fls. 70), consoante quadro abaixo:

Ano	Lucro Antes Impostos e JCP	JCP Disponível para Pagamento	JCP Pagos nos Exercícios
2005	27.460.503,32	13.730.251,66	12.400.000,00
2006	29.306.918,15	12.522.418,42	0,00
2007	23.012.392,86	12.651.966,99	0,00
2008	44.699.001,58	8.259.565,50	<b>22.400.000,00</b>

Portanto, da análise da planilha acima, extraída do TVF (fls. 70), tem-se que o próprio AFRFB admitiu que em cada ano-calendário (2005 a 2008) a recorrente cumpriu os requisitos para deliberar sobre o pagamento de JCP e, assim sendo, acaso tivesse deliberado o pagamento de JCP em cada ano-calendário (2005 a 2008), é indiscutível que estas despesas poderiam ser deduzidas do seu lucro naqueles exercícios.

Como já se viu no tópico anterior, o art. 9º, da Lei n. 9.249/45, não prevê delimitação ou ressalva para que a empresa delibere pelo pagamento de JCP e, assim, por consequência lógica, não restringe o pagamento do JCP referente a anos-calendários anteriores, bem como a dedução destes como despesa financeira.

Desta maneira, ao deliberar somente em 2008 sobre o pagamento de JCP dos anos de 2005 a 2007, é uma atitude que postergou uma despesa, que era plenamente dedutível naqueles exercícios.

Vejam Senhores, não há uma perda do direito em fazer o cálculo do JCP, a lei não limita isso. Mais ainda, Nobre Conselheiro, nós temos que sempre nos limitar a fundamentação do TVF, que fala em violação ao princípio da competência, que é lançar uma despesa de anos anteriores (2005 a 2007) no ano de 2008.

Em 2008 estas despesas são plenamente dedutíveis, da mesma maneira que seriam dedutíveis acaso tivessem o seu pagamento sido deliberados naqueles exercícios anteriores, respectivamente.

Logo, esse raciocínio leva a conclusão que houve uma mera postergação de despesas, o que é plenamente aceitável diante das previsões dispostas no RIR/99, e demais diplomas legais competentes, pois esta relativização do período de competência não traz qualquer prejuízo ao fisco.

A própria RFB já se manifestou pela possibilidade da relativização do regime de competência para fins de registro de despesas, destacando-se as seguintes soluções de consulta:

*POSTERGAÇÃO DE DESPESA. IRRELEVÂNCIA TRIBUTÁRIA. Apesar de violar o princípio contábil da competência, a postergação de despesas não apresenta consequência tributária. (DRJ/Salvador. Acórdão n.º 15-30416 de 20 de abril de 2012)*

*DESPESAS. REGIME DE COMPETÊNCIA. RETIFICAÇÃO. As despesas devem ser registradas na contabilidade no período em que incorridas, entretanto, a despesa não lançada no período de competência poderá ser objeto de exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real ou poderá ser registrada em período posterior, desde que isso não cause redução indevida do lucro real.(...). (Solução de Consulta n.º 229, de 15 de setembro de 2010)*

Outrossim, este Conselho também já decidiu reiteradamente pela possibilidade de postergação de despesas quando não incorridas ou não apropriadas em períodos anteriores, incumbindo ao Fisco demonstrar se haveria a redução indevida do lucro nestes casos, nos termos da ementa abaixo:

*DESPESAS. GLOSA. REGIME DE COMPETÊNCIA. As despesas comprovadas incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência. Incumbiria ao Fisco demonstrar que o registro de despesas após o período de competência provocou postergação no pagamento de tributo ou a redução indevida do lucro real e, sendo o caso, efetuar o lançamento com observância das disposições do art. 273 do Regulamento. Não sendo essa a hipótese dos autos, é de se cancelar a exigência. (CARF. Acórdão n.º 1301.001.629. Rel. Paulo Jakson da Silva Lucas. Sessão de 28/08/2014).*

*Esta Turma também já decidiu no mesmo sentido nos acórdãos abaixo destacados:*

*(...) REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA NO REGISTRO DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO FISCO. DEDUTIBILIDADE. A inobservância do regime de competência na escrituração de receita, custo, dedução ou reconhecimento de lucro só tem relevância, para fins de Imposto de Renda, quando dela resulte prejuízo*

*para o Fisco, consubstanciado em redução ou postergação de pagamento do imposto, nos termos do Parecer Normativo CST N.º 57/79. (...) (CARF. Acórdão n.º 1302-001.300. Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado. Sessão de 03/02/2014).*

*(...) DESPESAS. GLOSA. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*As despesas comprovadas com multas de mora por atraso no recolhimento de tributos, incorridas e não apropriadas ao resultado em períodos anteriores, podem ser deduzidas mesmo após o período de competência. Incumbiria ao Fisco demonstrar que o registro de despesas após o período de competência provocou postergação no pagamento de tributo ou a redução indevida do lucro real e, sendo o caso, efetuar o lançamento com observância das disposições do art. 273 do Regulamento. Não sendo essa a hipótese dos autos, é de se cancelar a exigência. (...) (CARF. Acórdão n.º 1302-001.185. Rel. Eduardo de Andrade. Sessão de 08/10/2013).*

Destarte, não havendo qualquer prejuízo ao Fisco, uma vez que a recorrente obteve lucro nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, podendo em todos eles ter deliberado o pagamento de JCP, como reconheceu a própria autoridade fazendária através da planilha constante do TVF (fls. 70), a postergação das despesas referente ao JCP retroativo para o ano-calendário de 2008, quando houve a deliberação de seu pagamento, é indubitavelmente dedutível.

Ademais, além de não haver previsão legal que impeça a recorrente de deduzir de seu lucro as despesas referente ao JCP retroativo pago, a previsão legal encontrada no art. 273, do RIR/99, não permite que o auto de infração combatido subsista, pois a operação realizada pela recorrente não resultou em qualquer prejuízo ao erário que possa justificá-lo.

Por todo o exposto, voto em dar provimento ao recurso voluntário da recorrente para afastar a glosa das despesas referentes ao JCP de 2006 e 2007 realizadas em 2008 e, por consequência, exonerar o lançamento tributário neste ponto, uma vez que entendo plenamente possível a dedutibilidade do JCP de períodos anteriores.

### **3. Da Conclusão**

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário interposto, para afastar a glosa do JCP retroativo, bem como exonerar o lançamento tributário a título de IRPJ e CSLL e a multa de ofício e juros correlacionados, nos termos do relatório e voto.

*(assinado digitalmente)*

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Redator Designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou a conclusão diversa. Passo a expor os fundamentos da divergência e as conclusões às quais chegou o Colegiado.

A principal (na verdade, a única) matéria em discussão diz respeito à dedutibilidade, ou não, dos juros sobre o capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores. Essa matéria já é conhecida do Colegiado, tendo sido exaustivamente discutida e votada em oportunidades anteriores.

Peço vênia para reproduzir, a seguir, o conteúdo de meu voto, proferido nos autos do processo nº 16327.720533/2013-91, acórdão nº 1302-001.523, de 21 de outubro de 2014, o qual reflete minha posição pessoal sobre o assunto, bem assim a posição majoritária deste Colegiado, inalterada desde aquela oportunidade até o momento.

[...]

No mérito, a principal questão reside em responder à seguinte questão: os juros sobre o capital próprio (JCP) deliberados e pagos no ano-calendário 2009, apurados com base nos anos-calendário 2003, 2004, 2005, 2006, 2008 e 2009, são integralmente dedutíveis no ano-calendário 2009?

Para permitir melhor análise, reproduzo, a seguir, o art. 347 do RIR/99:

*Art. 347. 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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º).*

*§ 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 78).*

*§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto na forma prevista no art. 668 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 2º).*

*§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 7º).*

*§ 4º 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º).*

A jurisprudência administrativa ainda não se firmou, no que diz respeito à resposta à questão formulada. Com a devida vênia aos que comungam de outro pensamento, filio-me à corrente que não considera a ocorrência, na situação sob exame, de qualquer inobservância ao regime de competência.

Isso porque o pagamento dos JCP é faculdade que decorre de uma deliberação da sociedade, e somente após essa deliberação é que se pode falar em exigibilidade do pagamento e, por consequência, em despesa incorrida. Antes de tal deliberação o que existe é mera expectativa dos sócios. A inobservância do regime de competência surge quando uma despesa incorrida em um período-base é apropriada contabilmente ao resultado em período-base diferente. Mas é indispensável que a despesa tenha sido efetivamente incorrida em outro período. Não é o que ocorre com os JCP, visto que a despesa somente se pode considerar incorrida quando deliberada pela sociedade. Seria uma incoerência pensar que a despesa incorrida em 2009 pudesse ser considerada da competência de 2003, por exemplo. Se incorrida em 2009, sua competência é 2009, ainda que calculada com base em resultados de 2003.

Esse raciocínio é desenvolvido com clareza lapidar por Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>1</sup>, no trecho que transcrevo a seguir:

*A partir dos 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.*

*De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa 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 a respeito dos 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. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.*

*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, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.*

*Pois bem, 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. Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.*

*Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 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, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.*

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

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

*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.*





Processo nº 16327.721351/2012-57  
Acórdão n.º **1302-001.636**

**S1-C3T2**  
Fl. 269

---

Com a ressalva de que os períodos tratados no voto acima transcrito são diversos dos períodos de que cuida o presente processo, a matéria é rigorosamente a mesma, aplicáveis os mesmos fundamentos e conclusões.

Por todo o exposto, a decisão do Colegiado foi no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha