



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

Processo n° 16327.721351/2012-57
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.695 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE.
Recorrente J.SAFRA CORRETORA DE VALORES E CAMBIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

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

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

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

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

sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesas de juros nos anos de 2005, 2006 e 2007, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

(CARF), pelo qual a contribuinte alega divergência jurisprudencial em relação à dedução de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1302-001.636, de 04/02/2015, complementado pelo Acórdão nº 1302-001.806, de 03/06/2016, por meio dos quais a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF negou provimento a recurso voluntário anteriormente apresentado, para fins de manter as exigências de IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesa com pagamento de juros sobre capital próprio referentes a períodos anteriores.

O Acórdão nº 1302-001.636 contém a seguinte ementa:

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).

E o Acórdão nº 1302-001.806, que examinou embargos de declaração apresentados contra o acórdão anterior, foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. Demanda esclarecimentos a abordagem em voto vencedor que se vale implicitamente de premissas expostas, apenas, no voto vencido da decisão.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. LIMITES À DEDUTIBILIDADE. A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos quanto à matéria acima referida.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DOS FATOS

- trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrança de IRPJ e CSLL, acrescidos de juros e multa de 75%, em razão da suposta indedutibilidade da despesa com o pagamento de Juros Sobre o Capital Próprio ("JCP"), deduzida no ano-calendário de 2008 (Ex. 2009), mas referente a JCP incidente sobre as contas do patrimônio líquido ("PL") dos períodos de 2005, 2006 e 2007;

DO DIREITO

DAS RAZÕES PARA O CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- o entendimento que se extrai dos acórdãos recorridos é no sentido de que não são dedutíveis os JCP pagos com base nas contas de PL de períodos base distintos daquele no qual foi deliberado o pagamento dos JCP;

- ocorre que, em posição diametralmente oposta àquela adotada pelo acórdão recorrido, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, em 04/12/2012, ao julgar o processo administrativo n.º. 16327.001366/2010-33, proferiu o acórdão paradigma n.º. 1401-000.900 (Doc. 1), reconhecendo a dedutibilidade dos JCP calculados sobre o PL de período anterior, distinto do período para o qual se apurava o Lucro Real no qual seria feita a dedução.

1ª Decisão paradigmática - Acórdão n.º. 1401-000.900 (Doc. 1):

ASSUNTO. IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

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

PRECLUSÃO. INAPLICABILIDADE. A preclusão está relacionada à perda de direitos, faculdades ou poderes processuais, não se relacionando à hipótese de ausência de deliberação de JCP em exercícios anteriores.

RENÚNCIA. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. Não havendo previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP. A renúncia de direitos deve ser interpretada de forma restrita, não devendo o silêncio do acionista ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao

lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

- por meio do mencionado acórdão, a 1ª TO da 4ª Câmara analisou os mesmos fatos que aqui se debatem e reconheceu a possibilidade de serem deduzidos os JCP pagos em relação a anos-calendário anteriores ao da deliberação pelo pagamento ou crédito;

- o acórdão recorrido entende que ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito dos JCP, o contribuinte almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores, o que seria vedado. Já a decisão paradigmática, afirma claramente que não há nenhuma restrição legal em pagar ou creditar JCP aos acionistas referentes aos anos calendários anteriores, como evidenciado pela Recorrente nas folhas 6 a 8 do seu Recurso Voluntário;

- não obstante o paradigma acima apontado, também é relevante mencionar o acórdão paradigma n.º. 1402-001.178 (Doc. 2), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção do CARF, que, em 11/09/2012, ao julgar o processo administrativo n.º. 16327.000585/2010-03, também reconheceu a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir JCP calculados sobre as contas de PL de períodos de apuração anteriores:

2ª Decisão paradigmática - Acórdão n.º. 1402-001.178 (Doc. 2):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP, desde que 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. Recurso Voluntário Provido.

- enquanto o acórdão recorrido, ratificado e acrescido pelo acórdão de Embargos de Declaração, entende que não poderiam ser deduzidos os JCP calculados e pagos com base em contas de PL de períodos anteriores àquele da deliberação pelo pagamento dos JCP, os paradigmas n.º. 1401-000.900 e 1402001.178, analisando o mesmo dispositivo legal, entendem que podem ser deduzidos os JCP pagos com base em períodos pretéritos;

- os precedentes acima citados comprovam, de forma cabal, a necessidade de reforma da decisão ora atacada por não refletir a melhor exegese acerca da legislação de regência da matéria;

DAS RAZÕES PARA O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- estabeleça-se, para logo, a premissa básica inquestionável de que a Lei não estabelece prazo para o pagamento ou crédito dos JCP;

- ou ainda, em outras palavras, 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;

- o art. 9º da Lei nº. 9.249/95 estabelece que a pessoa jurídica "poderá deduzir" os juros pagos ou creditados 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;

- sendo assim, observadas as regras legais de cálculo e limites, os JCP que eventualmente não tenham sido pagos ou creditados, total ou parcialmente, em um ano-calendário qualquer, podem sê-lo em qualquer momento posterior, quando houver deliberação societária neste sentido;

- caso o legislador tivesse querido vedar ou limitar tais possibilidades, teria estabelecido na Lei, expressamente, qualquer vedação ou limite, como, por exemplo, poderia ter estabelecido algum tipo de restrição temporal para a computação dos valores a pagar ou creditar, ou poderia ter condicionado a dedutibilidade dos juros ao seu pagamento ou crédito dentro de um determinado prazo máximo, como fez a Lei nº. 9.532/97 (art. 1º, §4º) , que estabelece prazo para dedução do IR incidente sobre rendimentos obtidos no exterior, perante o imposto brasileiro;

- além disso, não nos parece válida a interpretação da fiscalização que pretende examinar a IN nº. 11/96, olvidando que ela necessariamente deve ser entendida dentro dos limites legais, pois qualquer disposição normativa fiscal destituída de base legal não obriga os contribuintes;

- equivocou-se a fiscalização por preferir entender que a IN nº. 11/96, ao regulamentar os dispositivos da Lei, teria extrapolado sua competência, acabando por inová-la, em flagrante desrespeito ao princípio da estrita legalidade;

- com efeito, a fiscalização, além de ter feito tabula rasa do princípio da legalidade, criando restrição não prevista em Lei, distorceu o conteúdo do princípio da competência (inseto no art. 29 da IN nº. 11/96);

DA OBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA

- conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº. 58/77, contemporâneo à Lei nº. 6.404/76 e ao Decreto-lei nº. 1.598/77, e que até hoje informa o entendimento do conceito, o regime de competência "costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa";

- aplicadas essas diretrizes, conclui-se que a despesa com o pagamento dos JCP apenas é incorrida pela sociedade quando houver deliberação dos sócios e/ou acionistas neste sentido e ainda 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;

- cabe acrescentar, que a disciplina legal-fiscal dos JCP difere daquela aplicada às 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;

- a hipótese fática de incidência da norma do art. 9º da Lei nº. 9.249/95 é o pagamento ou crédito dos JCP, significando que a ocorrência desse fato faz parte da materialidade da incidência da norma;

- as despesas com JCP só podem ser consideradas incorridas quando definitivamente devidas, isto é, o momento em que as obrigações a que se referem estejam constituídas de acordo com a norma de direito aplicável. Logo, as despesas de JCP serão consideradas incorridas no período-base em que houver sua deliberação e seu pagamento ou crédito;

- antes da deliberação e do pagamento ou crédito não há o que deduzir, e não há que se dizer que o regime de competência não foi cumprido;

- a exigência do art. 29 da IN nº. 11/96 milita exatamente a favor do entendimento da Recorrente; ou seja: o JCP será dedutível no período em que este for deliberado e pago ou creditado aos acionistas, em respeito, justamente, ao princípio da competência;

- o art. 29 da IN nº. 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, apenas esclarece que a despesa deve ser reconhecida no período-base do pagamento ou crédito, pois apenas nesse momento nasce a obrigação a eles relativa;

AD ARGUMENTANDUM TANTUM, DA INOBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA

- de outro giro, na remota hipótese de se entender que os pagamentos realizados pela Recorrente desobedeceram ao regime de competência, ainda assim não prosperam os lançamentos;

- é que, por força do que dispõe o art. 273 do RIR/99, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto ou diferença de imposto (atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar), se da inobservância do regime de competência resultar postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base;

- entretanto, o pagamento retroativo de JCP não se enquadra nessa hipótese, justamente porque há a antecipação - e não postergação - do imposto devido, na medida em que a pessoa jurídica opta por deduzir em exercícios subsequentes despesas financeiras que já poderiam ter sido reduzidas do lucro tributável em anos-calendário anteriores, caso tivesse optado pela deliberação do pagamento do JCP naquela época;

- por isso, caso se entenda que a despesa não é referente ao ano-calendário da deliberação do pagamento dos JCP (2008), mas que eram referentes a cada ano-calendário aos quais foram atribuídos os JCP (2005 a 2008), forçoso concluir que ocorreu mera postergação de despesas, sem qualquer prejuízo para o Fisco;

DA NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- adicionalmente, vale acrescentar que não merece qualquer amparo, por ausência de sustentação jurídica, as afirmações fiscais no sentido de que "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";

- ora, conforme art. 114 do Código Civil, "os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente". Assim, a renúncia a direitos sempre deve ser expressa, não sendo presumida pelo simples não exercício de determinada faculdade, salvo nos casos em que houver expressa previsão legal, que, definitivamente, não é a hipótese dos autos;

- deveras, se não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP, se até mesmo no Direito Privado a renúncia deve ser interpretada de forma restrita, é desarrazoado afirmar que o silêncio do acionista deve ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários;

- há de se enfrentar, ainda, a afirmação fiscal no sentido de que "não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina 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";

- nesse ponto, esclareça-se que não há qualquer dispositivo da lei comercial que obrigue a sociedade a deliberar sobre os JCP no encerramento do ano-calendário. Essa obrigação só existe, por força do art. 132 da Lei nº. 6.404/76, para o lucro líquido e para os dividendos. Entretanto, como se sabe, os JCP não se equiparam a dividendos e, ainda que se equiparassem, a Lei nº. 6.404/76 estabelece expressamente que os lucros que deixarem de ser distribuídos (por inviabilidade momentânea do seu desembolso) poderão ser distribuídos de forma extemporânea, por meio de deliberação posterior;

- assim sendo, mesmo admitindo a analogia entre os JCP e os dividendos, não haveria qualquer proibição ao pagamento dos JCP que deixaram de ser deliberados em períodos anteriores, já que o pagamento de dividendos pode ser deliberado a qualquer momento, desde que apurada a existência de lucros passíveis de distribuição;

- nesse diapasão, também importa dizer que § 7º do art. 9º da Lei nº. 9.249/95 permite que os JCP sejam imputados ao valor dos dividendos obrigatórios de que trata o art. 202 da Lei nº. 6.404/76;

- o art. 202, §§ 4º e 5º, autoriza que a Assembléia Geral postergue o pagamento dos dividendos quando os órgãos da administração lhe informarem ser ele incompatível com a situação financeira da companhia, desde que registrados como reserva especial, situação em que os dividendos postergados deverão ser pagos assim que a situação financeira da companhia permitir, se os lucros não forem absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes;

- se é possível postergar o pagamento de dividendos obrigatórios para pagá-los no futuro, quando a situação financeira da empresa permitir, também é possível pagar, no

futuro, os JCP relacionados a esses dividendos postergados, o que demonstra claramente a possibilidade de se imputar JCP a lucros passados;

- feitos esses apontamentos e ausente qualquer vedação legal nesse sentido, dúvidas não remanescem quanto ao fato de que os acionistas presentes em assembléia podem, a qualquer momento, deliberar sobre os JCP, ainda que para períodos pretéritos, desde que observados os requisitos e limites de dedução impostos pela legislação;

- essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico;

- destarte, a deliberação em período posterior não significa retificação ou modificação das deliberações das assembléias antigas, que continuam válidas e vigentes. Ocorre apenas que, em período posterior, foi deliberado algo que não foi objeto das assembléias anteriores;

- por fim, vale lembrar, ainda, 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 coincidentes ou não com o ano-calendário, com exercício social ou com período-base fiscal;

DO PEDIDO

- diante do exposto, considerando-se os acórdãos paradigmas citados n.º 1401-000.900 e 1402-001.178 (cópias anexas), requer-se o conhecimento e o provimento do presente Recurso Especial, para que seja reformada a decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, a fim de que sejam cancelados os autos de infração objeto do presente processo.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da contribuinte**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 12/07/2016, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

De pronto, se verifica que o primeiro paradigma foi reformado pela 1ª Turma da CSRF na sessão de julgamento de 1º de março de 2016, em decisão consubstanciada no acórdão nº 9101-002.248, antes, portanto, da interposição do presente recurso (ocorrida em 18/03/2016 - e-fls. 306). Entretanto, conforme consulta ao sítio do CARF na internet, se verifica que a decisão em questão somente foi publicada no dia 11/04/2016, ou seja, após a interposição do presente recurso, não sendo, por esta razão, de se descartar o paradigma em razão da reforma.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial em relação a esse paradigma, assim argumenta:

[...]

Dito isso, tem-se que da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos recorrido (com o complemento do acórdão que julgou os embargos) e primeiro paradigma, resta evidenciado que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, em ambos os acórdãos se discute a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir, na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, tão somente os juros sobre o capital próprio (JCP) calculados sobre os valores das contas do patrimônio líquido no exercício social correspondente ao ano-calendário em questão ou também em relação a exercícios sociais anteriores, sendo que as conclusões a que chegaram os colegiados julgadores vão em sentidos opostos.

Vale transcrever parte dos excertos dos julgados cotejados pela Recorrente:

[...]

Também no que se refere ao segundo paradigma a conclusão vai no sentido de que demonstrado o dissídio jurisprudencial. Cumpre transcrever excerto desse julgado reproduzido na peça recursal que evidencia a divergência suscitada:

[...]

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

CONTRARRAZÕES DA PGFN

Em 14/07/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 15/07/2016 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DOS FUNDAMENTOS PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA PAGAMENTO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RETROATIVO NA FORMA PRETENDIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

- os Juros sobre Capital Próprio constituem forma privilegiada de distribuição dos resultados sociais, instituídos com o fim de estimular o reinvestimento nas empresas brasileiras. Os resultados, repassados aos sócios sob a forma jurídica de pagamento de juros, tornam-se passíveis de dedução, como despesa financeira, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, resultando em benefício fiscal para pessoa jurídica que opta por pagá-los;

- o caput do art. 9º da Lei n. 9249/95 prevê que, do resultado apurado no exercício, poderão ser deduzidos, para apuração do lucro real, pagamentos relativos a juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido;

- o dispositivo veicula a norma geral sobre a forma beneficiada de distribuição dos resultados do exercício. O suposto do antecedente normativo é a existência de resultado positivo. Seu consequente é a permissão para deduzir, deste resultado, o pagamento de JCP. Tem-se, então, o seguinte enunciado em termos lógicos: se houver resultado positivo, pode ser dele deduzido o pagamento de JCP;

- o art. 9º traz, ainda, a forma de cálculo destes juros, TJLP *pro rata* sobre as contas do Patrimônio Líquido;

- o parágrafo primeiro do art. 9º, por sua vez, estabelece limites que condicionam o pagamento do JCP. Determina quais os montantes podem ser destinados ao seu pagamento: (a) a 50% (cinquenta por cento) do resultado do exercício ou (b) 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados ou reserva de lucros;

- assim, após a determinação do valor pagável a título de JCP, apurado por meio da incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, sobre este valor incide o parágrafo primeiro como uma trava, correspondente a 50% (cinquenta por cento) dos resultados atuais ou dos resultados passados, desde que devidamente contabilizados nas contas próprias;

- em síntese, o contribuinte defende que: (i) não precisa deliberar a distribuição dos JCP de um exercício financeiro para obter direito a distribuí-lo (ii) e o JCP pode ser distribuído e, portanto, deduzido, em exercício diverso daquele em função do qual foi calculado;

- essa interpretação resulta em que, num exercício financeiro, seja possível pagar retroativamente JCP referentes a exercício findo, calculados segundo as contas do PL daquele exercício encerrado (art. 9º da Lei n. 9.249/95) e considerando as limitações de resultados deste mesmo exercício encerrado (art. 9º, parágrafo primeiro da Lei n.9.249/95);

- estas limitações, ademais, não se comunicam com as limitações do exercício atual. Assim, poder-se-ia pagar o JCP referente a 50% (cinquenta por cento) do resultado deste ano-calendário, mais os montantes de JCP calculados sobre os resultados de exercícios anteriores, independentemente do quanto tais pagamentos representem em relação aos resultados do exercício financeiro sobre o qual se delibera;

- a pretensão do Recorrente não merece acolhida, por absoluta carência de amparo legal. O sujeito passivo escora seu pedido em interpretação do art. 9º da Lei n. 9.249/95, caput e parágrafo primeiro, que dissente das regras básicas da hermenêutica jurídica;

- de primeiro, cumpre recordar que os parágrafos de um artigo devem ser interpretados de acordo com seu caput, pois o parágrafo, consoante previsão expressa do art. 10, II, da Lei Complementar n. 95/98 constitui desdobramento da idéia que é articulada no caput do artigo;

- o texto do caput do art. 9º traz norma que estatui hipótese de dedução de resultado de exercício financeiro. A norma é: o resultado do exercício pode ser deduzido pelo pagamento do JCP;

- o parágrafo primeiro do referido artigo, como já dito, restringe-se a veicular regra limitadora da distribuição de JCP. A regra correspondente é: os JCP podem ser

distribuídos até o montante de 50% (cinquenta por cento) do resultado do exercício atual ou 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros;

- uma vez que a segunda norma limita o exercício do direito conferido pela primeira norma, há manifesta relação de principal-acessório entre elas, como sói acontecer entre parágrafo e caput de um mesmo artigo. Destarte, a previsão do parágrafo primeiro (i) não pode subsistir sem que seja aplicado o caput do artigo e (ii) deve ser em função deste interpretada;

- o parágrafo primeiro cinge-se a estatuir um limite ao pagamento previsto no caput, fato do qual derivam consequências inarredáveis:

a) o parágrafo primeiro não veicula autorização legal para cálculo de JCP relativo a período pretérito;

b) a previsão do parágrafo não pode ser aplicada de forma independente de seu caput, portanto, o cálculo das limitações previstas no parágrafo primeiro do art. 9º, deve tomar por base o resultado previsto na norma veiculada pelo caput, ou seja, não se pode calcular o valor que seria passível de pagamento por meio de JCP segundo o resultado de um exercício e pretender usar o resultado de outro exercício para pagamento de JCP;

c) O pagamento de JCP relativo a um período condiciona-se à existência de resultado disponível deste exercício. Permite-se a repetição, se não há resultado disponível para pagamento de JCP em relação ao exercício financeiro findo, não restou aperfeiçoado antecedente da hipótese de dedutibilidade prevista no art. 9º e, pois, não há que se perquirir sobre o limite de crédito que poderia ter sido distribuído sob a forma de JCP.

- a equivocada interpretação parece partir de confusão entre expectativa de direito e direito adquirido. O caput do art. 9 da Lei n. 9.249/95 estabelece a condição para gozo do benefício: existência de resultados. Estabelece, em seguida, a fórmula de cálculo: incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. O efetivo gozo do benefício, consistente na dedução de despesas financeiras do resultado do exercício, depende do efetivo pagamento do JCP;

- ao reunir as condições necessárias, mas não suficientes, para deduzir o JCP, o contribuinte passou a deter expectativa de direito. O direito à dedução somente surgiria com a distribuição do JCP levada a cabo. Ao deixar de deliberar o pagamento, o sujeito passivo permitiu que o direito precluisse, inexistindo, ao contrário do que busca defender, direito a crédito a ser usado em período futuro;

- a equivocada interpretação da contribuinte parece partir de confusão entre expectativa de direito e direito adquirido. O caput do art. 9º da Lei n. 9.249/95 estabelece a condição para gozo do benefício: existência de resultados. Estabelece, em seguida, a fórmula de cálculo: incidência da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido. O efetivo gozo do benefício, consistente na dedução de despesas financeiras do resultado do exercício, depende do efetivo pagamento do JCP;

- ao reunir as condições necessárias, mas não suficientes, para deduzir o JCP, o contribuinte passou a deter expectativa de direito. O direito à dedução somente surgiria com a

distribuição do JCP levada a cabo. Ao deixar de deliberar o pagamento, o sujeito passivo permitiu que o direito precluisse, inexistindo, ao contrário do que busca defender, direito a crédito a ser usado em período futuro;

- por outro lado, fica demonstrada a desnecessidade de disposição a vedar expressamente o pagamento de JCP com fundamento em resultados passados na forma pretendida pelo contribuinte. Existe norma a determinar o modo de efetuar o pagamento de JCP nestas circunstâncias, que, uma vez não observada, leva a inexorável conclusão de que o procedimento do sujeito passivo não encontra respaldo na Lei;

- não bastasse, a pretensão do sujeito passivo afronta os princípios da competência, que rege a contabilidade societária, e o ato jurídico perfeito, dos quais se passa a tratar em respeito ao princípio da eventualidade;

DO DEVER DE OBSERVÂNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. RESPEITO À PREVISÃO DO ART. 9º, CAPUT E §1º DA LEI N. 9.249/95. LEGALIDADE DO ART. 29 DA IN SRF N. 11/96.

- o Princípio da Competência é um dos princípios regentes da atividade contábil, cuja observância é obrigatória no exercício da profissão, além de constituir condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), conforme art. 1º, §1º, da Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade;

- o conceito de competência, que é a regra geral e critério básico para registro das operações da pessoa O Princípio da Competência é um dos princípios regentes da atividade contábil, cuja observância é obrigatória no exercício da profissão, além de constituir condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), conforme art. 1º, §1º, da Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade. jurídica na contabilidade societária, decorre da necessidade de enquadrar as demonstrações financeiras aos fatos econômicos e financeiros ocorridos no espaço de tempo a que elas reportam. Sua primeira dimensão, mais intuitiva, determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento e, neste ponto, contrapõe-se à idéia do regime de caixa;

- para dar adequada concretização ao princípio, é imprescindível que as despesas e receitas correlacionadas sejam confrontadas ao mesmo tempo;

- assim, de acordo com esse princípio, o pagamento antecipado ou postergado de uma despesa não deve afetar o resultado da empresa. Sua escrituração deve ocorrer de acordo com o período a que se referem;

- dispõe o art. 177 da Lei 6.404/76 que a escrituração da pessoa jurídica deverá registrar suas mutações patrimoniais de acordo com o regime de competência, segundo o qual os custos e as despesas, ainda que não pagos, são registrados contabilmente no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas correspondentes;

- na mesma linha, o art. 187 da Lei 6.404/76, que trata da Demonstração do Resultado do Exercício, demonstração contábil que tem como objetivo apresentar o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, impõe que o resultado do exercício discrimine as receitas e as despesas correspondentes a essas receitas;

- a legislação também adota o regime de competência para o registro das mutações patrimoniais e das receitas e despesas, como regra geral, sendo as exceções explicitadas na legislação, o que não fez a Lei 9.249/95;

- dando concretude às disposições legais supra referidas no que tange aos Juros sobre Capital Próprio, dispõe o art. 29 da Instrução Normativa 11/96 que a faculdade da dedução das despesas de JCP deve observar o regime de competência;

- assim, resta livre de dúvidas de que a previsão da Instrução Normativa encontra fundamento de validade nos artigos 177 e 187 da Lei n. 6.404/77, bem como no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, segundo o qual “Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária” e, pois, se afasta qualquer alegação no sentido de que o referido normativo desborda dos limites da lei;

- incontestemente a plena aplicabilidade do princípio da competência à apuração e pagamento de Juros sobre Capital Próprio, cumpre definir os efeitos da aplicação do referido princípio ao caso;

- o exame das disposições legais, mormente da previsão do art. 187 da Lei n. 6.404/76 e da Resolução do CFC acima reproduzida evidencia que o regime de competência exige confrontação das despesas e receitas que são correlatas;

- necessário recordar os requisitos enumerados pela legislação específica para pagamento de dedução de despesas com JCP:

(a) existência de lucros do exercício ou reserva de lucros e lucros acumulados (art. 9º, §1º da Lei n. 9.249/95);

(b) existência de patrimônio líquido (art. 9º da Lei n. 9.249/95);

(c) respeito aos limites:

i – variação, *pro rata* dia, da TJLP sobre as contas do patrimônio líquido, exceto reservas de avaliação, salvo se adicionadas à determinação da base de cálculo do IR e da CSLL (art. 9º, caput e §8º da Lei n. 9.249/95);

ii – 50% (cinquenta por cento) dos lucros ou das reservas de lucros e lucros acumulados.

- no caso, o contribuinte deduziu como despesas do ano-calendário 2008 JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido dos anos de 2005 a 2007. Para tanto, considerou os limites encontrados a partir dos resultados apurados nesses anos;

- é evidente a afronta ao Princípio da Competência e à regra trazida pelo art. 187 na pretensão de correlacionar despesas e receitas de exercícios financeiros diversos;

- para o fim de legitimar o surgimento dessas despesas com JCP, burlando o limite previsto no art. 9º, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.249/95, o recorrido defende que se trata de despesas referentes aos exercícios de 2005 a 2007;

- já para embasar seu pagamento, para o qual imprescindível a existência de resultado/lucro disponível, afirma que são despesas do ano de 2008;

- repise-se, segundo defende o recorrido, as despesas com JCP se referem a anos anteriores (2005 a 2007) para o fim de afastar a incidência da limitação prevista no parágrafo primeiro da Lei n. 9.249/95, mas não são despesas de anos anteriores para o fim de serem correlacionadas com os resultados respectivos para fins de dedução. Uma vez que tais resultados não estão mais disponíveis, pleiteia que, para fins de dedutibilidade, sejam despesas do ano de 2008;

- ou bem se trata de JCP dos anos anteriores e precluiu o direito a escriturar a respectiva despesa porque o resultado com o qual a despesa deveria ser correlacionada já foi integralmente realizado por deliberação do órgão competente, ou se cuida de JCP correlata ao exercício atual e, portanto, se submete aos limites previstos no parágrafo primeiro da Lei n. 9.249/95;

- é impossível que os Juros sobre Capital Próprio se refiram a um ano e a despesa que eles representam se refira a ano diferente. O JCP é uma despesa e como tal, desde sua origem, deve ser relacionado a um resultado que lhe preceda;

- o pagamento em outro exercício financeiro não altera o período de apuração a que se refere a despesa, consoante se depreende do art. 9º da Resolução CFC n. 1.282/10;

- a exigência de correlação entre despesas e receitas, que é inerente ao Princípio da Competência, é reforçada pela peculiar natureza dos JCP, que recebem tratamento jurídico de despesa, mas pressupõem a existência de lucros, ou seja, o pagamento de JCP somente pode ser deliberado se houver lucro disponível para fazer frente à despesa;

- o Princípio da Competência, pois, veda que o JCP do ano de 2000 (p. ex.) seja deliberado no ano de 2006, uma vez que não há mais resultado de 2000 disponível por ocasião da deliberação em 2006 e, portanto, não se pode mais correlacionar a despesa à receita que lhe corresponde;

- 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 a tal título;

- conforme previsão do parágrafo único do art. 9º da Resolução CFC n. 1.282/10, as despesas dedutíveis devem se referir aos juros incidentes sobre o patrimônio líquido do exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução, não podendo se referir a juros incorridos em períodos anteriores;

- corroborando a adoção do regime de competência para o presente caso, é válido transcrever trecho do voto vencedor do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, proferido no Acórdão n. 1302-00-044, *verbis*:

“Nota-se, pois, que a contribuinte, apesar de concordar que a despesa com juros sobre o capital próprio é considerada incorrida no momento em que eles são pagos ou creditados aos beneficiários, explicita, ao mesmo tempo, a idéia de que essa mesma despesa poderia ter sido apurada em momento anterior.

Com a devida permissão, carece de lógica o raciocínio expendido pela Recorrente, vez que não se pode admitir que a verificação quanto as condições de dedutibilidade postas pela lei possa, no caso presente, levar em consideração um período (ou períodos) em que a própria despesa sequer existia.

Não havendo dúvida que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, resta expresso na norma tributária que a dedutibilidade do efetivo pagamento ou crédito fica limitado à variação, pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido e 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 (art. 9º, caput e parágrafo primeiro, acima transcritos).

Não encontra respaldo na legislação acima referenciada a afirmação da Recorrente de que a lei diz simplesmente que os juros sobre o capital próprio serão dedutíveis quando forem pagos ou creditados ao acionista, visto que é de clareza solar a imposição de limites objetivos”.

- cabe referir, ainda, outro julgado recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no mesmo sentido (Acórdão nº 9101002.248);

- demonstrada a ofensa ao princípio da competência no procedimento implementado pelo contribuinte, deve, por mais esse motivo, ser mantido o aresto guerreado com a consequente manutenção do lançamento;

DO PEDIDO

- pelo exposto, espera a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso especial, com a consequente manutenção do entendimento previsto no v. acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso especial, porque ele preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL apurados em relação ao ajuste anual do ano-calendário de 2008 (Lucro Real). As exigências decorreram da glosa de despesas com pagamento de juros sobre capital próprio (JCP) referentes a períodos anteriores.

O lançamento foi mantido pelas decisões administrativas já proferidas nestes autos.

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte aponta divergência jurisprudencial em relação à manutenção da glosa das despesas com pagamento de juros sobre capital próprio referente a períodos anteriores.

Ela busca que seja reconhecida a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio registrados no ano-calendário de 2008, calculados mediante a aplicação da TJLP sobre contas de patrimônio líquido de anos anteriores.

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

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

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

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

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

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

Há inúmeros julgados do CARF relativos à questão em apreço, tanto em um sentido (favorável a recorrente) quanto em outro (desfavorável a ela). Não pretendo aqui esgotar as diversas facetas da polêmica; mas apenas, além de apresentar minha visão, tratar de alguns pontos que entendo essenciais nas discussões.

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

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

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

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

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o

enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confirma-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

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

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

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

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

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

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

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

2.1.1 – A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros

Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

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

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

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

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

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

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

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

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação¹ do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

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

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

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

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

¹ Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciar esse fato.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um

ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I - Exercício Social

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

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

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

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

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

...

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

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

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

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...)

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

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAFI², em seu Manual³:

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

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

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

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

² FIPECAFI = Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP.

³ Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades). IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. São Paulo: Editora Atlas S.A. 6ª Edição, pgs. 64 e 65.

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

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

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

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

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

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

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

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

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

Art. 186. ...

...

§ 1º Como **ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da**

retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

...

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

Pelo exposto, concluo que não há direito algum⁴ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1ºb, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

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

Proposta de Destinação do Lucro

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

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

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

Esta consideração apenas não seria válida se a estrutura societária se mantivesse intacta durante os cinco anos ou mais, o que é muito improvável em se tratando de sociedade de capital aberto, ainda mais que a norma em debate é de aplicação aos mais diferentes setores da economia.

E isso evidencia mais um problema para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007 (se tivessem efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

⁴ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas⁵ e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a corresponde obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas⁶ de juros".

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

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

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou existir** obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

⁵ Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

⁶ Ou juros a pagar.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite⁷ a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

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

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

Não procedem os argumentos da contribuinte que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, a partir do qual ela defende que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco.

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

⁷ Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

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

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesas de juros nos anos de 2005, 2006 e 2007, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

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

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

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

Diante de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo