MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**19515.720469/2014-09**
ACÓRDÃO	9101-007.280 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CINEMARK BRASIL S. A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

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, consequentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência.

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

que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

5 - Não se trata de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que a contribuinte pretende é "criar" no período autuado despesas de juros de períodos anteriores, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles períodos já devidamente encerrados, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca, Luis Henrique Marotti Toselli e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, que votaram por dar provimento ao recurso. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por CINEMARK BRASIL S.A. ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-006.349, na sessão de 13 de dezembro de 2022, nos seguintes termos:

> Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições preliminares de decadência e nulidade do auto de infração para, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah que davam provimento ao recurso relativamente à glosa de Juros sobre o Capital Próprio. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro André Severo.

A decisão recorrida está assim ementada:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2010
>
> JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL.
>
> Para efeito de apuração da base de cálculo do tributo, é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência. Aprovadas as demonstrações contábeis sem que tenha havido deliberação pelo pagamento de juros sobre o capital enseja considerar renúncia ao direito facultado pela lei de deduzir tais juros como despesa dedutível.
>
> JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. ALEGAÇÃO DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO POR POSTERGAÇÃO DE DESPESA.
>
> Caracterizada a renúncia ao direito de constituir e deduzir os juros sobre o capital próprio para efeitos tributários, não há que se falar em postergação de despesa e, consequente, antecipação do tributo devido. Isto porque não se pode considerar que foi deduzida no ano-calendário objeto dos autos despesa dedutível em ano anterior, já que tal dedução não poderia ser realizada em função desta renúncia.
>
> GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. INSUFICIÊNCIA DE SALDO.
>
> Devida a glosa da parcela da compensação de prejuízo fiscal realizada que exceder ao saldo acumulado existente no início do período de apuração. O contribuinte não logrou comprovar a suficiência do saldo.
>
> PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL.
>
> O prejuízo não operacional somente pode ser compensado nos períodos subsequentes com lucros de mesma natureza.

DOCUMENTO VALIDADO

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. LANÇAMENTO REFLEXO.

Tendo em vista ser reflexo do lançamento de IRPJ, aplicam-se ao lançamento de CSLL as mesmas razões de decidir adotas para aquele em relação às matérias que envolvem os juros sobre o capital próprio.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. INSUFICIÊNCIA DE SALDO.

Devida a glosa da parcela da compensação de base de cálculo negativa realizada que exceder ao saldo acumulado existente no início do período de apuração. O contribuinte não logrou comprovar a suficiência do saldo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. Devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício que compõe o crédito tributário quando este se torna definitivo, ou seja, em fase de cobrança.

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DAS RAZÕES JÁ APRESENTADAS ANTERIORMENTE. APLICAÇÃO DO ART. 57, § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não havendo novas razões apresentadas em segunda instância, é possível adotar o fundamento da decisão recorrida, a teor do que dispõe o art. 57, § 3º do RICARF, com redação da Portaria MF nº 329/17.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro apurados no ano-calendário 2010 a partir da constatação de apropriação indevida de juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido dos anos-calendário 2005 a 2007, bem como de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas acima do saldo disponível, e de prejuízos não operacionais fora das condições legais. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls.355/375). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 417/467).

Cientificada em 06/04/2023 (e-fl. 472), a Contribuinte apresentou interpôs recurso especial em 20/04/2023 (e-fl. 474/491) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 589/600, do qual se extrai:

> Em seu apelo especial, a Recorrente suscita divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:
>
> - **Matéria nº 1: dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio referentes a períodos anteriores;**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

- **Matéria nº 2: violação ao art. 273 do RIR/99.**

Análise da demonstração da divergência jurisprudencial – matéria nº 1: dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio referentes a períodos anteriores

Na exposição referente à admissibilidade desta 1ª matéria, a Recorrente apresenta os seguintes os argumentos:

[...]

Quanto à primeira matéria suscitada, a Recorrente alega que na decisão recorrida adotou-se entendimento que divergiu da interpretação que prevaleceu na análise de situações fáticas análogas, nos **Acórdãos nº 9101-005.757 e nº 9101-005.815**, acerca da dedutibilidade das despesas a título de juros sobre o capital próprio (JCP).

Iniciando a verificação referente à necessária similitude fática entre o Acórdão recorrido e os paradigmas, cumpre observar que nas três decisões (recorrida e paradigmas) foram analisados casos em que a deliberação acerca do pagamento de JCP teve como referência não só as contas patrimoniais do respectivo ano-calendário, mas também as referentes a anos anteriores, em que não houve deliberação a esse respeito. Dessa forma, entendo que há similitude fática entre a decisão recorrida e os paradigmas, necessária para a continuidade do exame de admissibilidade ora empreendido.

Pois bem. Diante desse mesmo cenário fático, **na decisão recorrida** prevaleceu o entendimento de que, "para efeito de apuração da base de cálculo do tributo, é vedada a dedução de juros sobre o capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência".

Por outro lado, **nos paradigmas** adotou-se entendimento diametralmente oposto. No Acórdão nº 9101-005.757, prevaleceu o entendimento de que "não há limitação dos períodos abrangidos pela deliberação da entidade, devidamente apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida". Já no Acórdão nº 9101-005.815 assentou-se que "a dedução dos juros sobre o capital próprio do Lucro Real não está submetida, condicionada ou limitada ao regime de competência, podendo ser feita a redução de tais valores da monta do lucro tributável, efetivamente pagos ou creditados, ainda que referentes a apurações de períodos anteriores".

Por fim, quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 9101-005.815), merece registro o fato de que lhe foram opostos embargos inominados para correção de inexatidões materiais. Mas como foram acolhidos sem efeitos infringentes, nos termos do Acórdão nº 9101-006.346, desse fato não há repercussão relevante para o exame de admissibilidade ora empreendido.

Ante o exposto, **entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente quanto à matéria nº 1 – dedutibilidade de Juros sobre**

DOCUMENTO VALIDADO

> **Capital Próprio referentes a períodos anteriores**, e uma vez preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, proponho que seja dado seguimento ao Recurso Especial quanto a essa matéria.
>
> **Análise da demonstração da divergência jurisprudencial – matéria nº 2: Violação ao art. 273 do RIR/99**
>
> Para fins de sustentar a admissibilidade do seu apelo quanto a essa matéria, a Recorrente se manifestou nos termos abaixo reproduzidos, com os destaques do original:
>
> [...]
>
> A falta de similitude fática observada entre a decisão recorrida e os paradigmas se pronuncia na medida em que, na decisão recorrida, a fundamentação se baseou na premissa de que, nos períodos anteriores em que não houve deliberação sobre o pagamento de JCP, "restou caracterizada a renúncia ao direito de constituir e deduzir JCP para fins tributários". Em outras palavras, ao contrário do que se verifica nos paradigmas, no Acórdão recorrido partiu-se da premissa de que não havia despesa incorrida em períodos anteriores, de modo que não haveria motivo para cogitar a aplicação do art. 273 do RIR/99.
>
> Desse modo, considerando que no Acórdão recorrido o art. 273 do RIR/99 sequer foi interpretado, entendo que não se sustenta a alegação de existência de divergência jurisprudencial, razão pela qual **proponho que seja negado seguimento ao Recurso Especial quanto à matéria nº 2: violação ao art. 273 do RIR/99**.
>
> **Conclusão**
>
> Encerrado o exame de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja **dado seguimento em parte** ao Recurso Especial da Contribuinte, quanto à matéria nº 1: dedutibilidade de Juros sobre Capital Próprio referentes a períodos anteriores. *(destaques do original)*

O agravo apresentado contra a admissibilidade parcial foi rejeitado conforme despacho de e-fls. 615/619, cientificado à Contribuinte em 10/06/2024 (e-fl. 623).

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que *a fiscalização não fez qualquer objeção ao cálculo dos juros sobre capital próprio, fundamentando o lançamento de IRPJ e CSLL tão somente na alegação de que não teria sido observado o regime de competência na apropriação das despesas correspondentes, o que teria resultado na redução indevida do imposto e contribuição a pagar em 2010*.

Demonstra o prequestionamento da matéria e a divergência jurisprudencial em face dos paradigmas nº 9101-005.757 e 9101-005.815, pontuando que:

> 15. Os Paradigmas tratam da mesma questão dos presentes autos, em que se discute a possibilidade de dedução, para fins de IRPJ e CSLL, de JCP referentes a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

períodos anteriores. Enquanto o Acórdão Recorrido compreendeu que por força do regime de competência as despesas de anos anteriores não seriam dedutíveis para fins fiscais, os Paradigmas registraram o entendimento de que inexistiria, na legislação vigente sobre o tema, qualquer vedação nesse sentido, o que impõe o reconhecimento de tais deduções para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

No mérito, argumenta que:

> **27.** O tema em análise representa grande controvérsia no contencioso administrativo, **mas sedimentado perante do e. Superior Tribunal de Justiça (REsps nº 1.086.752/PR, 1.955.120/SP e 1.946.363/SP).**
>
> **28.** No caso o art. 9º da Lei nº 9.249/95 autorizou a pessoa jurídica a deduzir do Lucro Real como despesa os valores pagos ou creditados aos titulares, sócios ou acionistas a título de juros sobre capital próprio
>
> > "Art. 9º A pessoa jurídica poderá **deduzir, para efeitos da apuração do lucro real**, **os juros pagos ou creditados** individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, **a título de remuneração do capital próprio**, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.
> >
> > § 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.
> >
> > § 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." (grifos acrescidos)
>
> **29.** O regime tributário dos JCP é bastante específico. Se por um lado essa figura permite a dedução do seu pagamento por parte da pessoa jurídica, o beneficiário dos pagamentos, pessoa física ou jurídica, sócia, acionista ou titular de empresa individual, residente ou domiciliado no Brasil será tributado na fonte.
>
> **30.** O art. 9º estabelece condições bastante específicas para a dedutibilidade dos JCP, quais sejam: (i) a limitação à variação pro rata dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP (os juros são calculados pela multiplicação das contas do patrimônio líquido pela TJLP); e (ii) a existência de lucros no período ou de lucros acumulados e reserva de lucros, em montante equivalente ou superior a duas vezes os juros estipulados.
>
> **31.** A Lei não estabelece outras limitações. **Não há, nas normas que regem o tema, limitação temporal que vincule a dedução da despesa ao período a que se referem os valores que serviram de base de cálculo da remuneração.**
>
> **32.** Nestes termos, *permissa vênia*, de fato não pode persistir o entendimento do Acórdão Recorrido no sentido de que a Recorrente não estaria autorizada a deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL as despesas com juros sobre capital próprio pagas em 2010, referentes a 2005, 2006 e 2007.

DOCUMENTO VALIDADO

33. Este foi o entendimento acertadamente registrado pela Declaração de Voto de lavra do Ilmo. Conselheiro André Severo Chaves, acompanhado por outros dois julgadores na ocasião do julgamento do Acórdão Recorrido. Transcreve-se a seguir trecho das importantes considerações tecidas pelo Conselheiro, no que se refere aos limites legais estabelecidos com relação à apuração dos JCP e à sua dedutibilidade pela sociedade pagadora:

> "A partir da leitura do referido artigo, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando dentre outros temas: (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito; (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário do JCP, a depender de seu regime de tributação; (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo do JCP; (iv) a aplicação da dedução também para a CSLL; e (v) a possibilidade de atribuição do JCP pago ou creditado ao dividendo mínimo obrigatório.
>
> Todavia, **a única limitação ao JCP calculado pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido), diz respeito aos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95**.
>
> Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito do JCP 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.
>
> Em outras palavras, será considerado como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução do JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.
>
> Como se observa, **inexiste qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores**." (grifos acrescidos)

34. No mesmo sentido, é o entendimento dos Acórdãos Paradigmas. A seguir, as palavras do Ilmo. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, redator designado para elaboração do Voto Vencedor do Acórdão nº 9101-005.757:

> "Como se observa do único dispositivo de Lei, propriamente considerada, que versa sobre a dedutibilidade desses juros sobre o capital próprio no cômputo Lucro Real, **não fora imposta nenhuma limitação temporal na apuração e efetiva fruição de tal permissivo legal, redutor de base tributável; tampouco mencionou-se o regime de competência ou remeteu-se a qualquer outra norma que pudesse, ainda que indiretamente, indicar a obrigação de sua observância**.
>
> Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais pode se deliberar pelo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.

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

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

35. Esse é também o racional adotado pelo E. STJ. A 1ª Turma deste Tribunal teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema de forma colegiada em 2009, por meio do Resp nº 1.086.752/PR, e mais recentemente, em novembro de 2022, a 2ª Turma se manifestou por ocasião do julgamento dos REsps nº 1.955.120/SP e 1.946.363/SP, que consolidaram no STJ o entendimento de que a dedutibilidade dos JCP não possui limitação temporal:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE

.I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários, nos termos do art. 156, X, do CTN.

II - No que diz respeito à alegada violação aos artigos 1.022, I e II, e art. 489, §1º, do CPC/2015, concluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

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

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, **o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

V - **O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício**, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido." (grifos acrescidos)

(Resp nº 1.946.363/SP, 2ª Turma do STJ, DJE 22/11/2022)

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. LIMITES. EXERCÍCIOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. POSSIBILIDADE

.I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado com a finalidade de ver extintos créditos tributários, nos termos do art. 156, X, do CTN.

II - No que diz respeito à alegada violação aos artigos 1.022, I e II, e art. 489, §1º, do CPC/2015, concluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

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

IV - Em se tratando de juros sobre capital próprio, **o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento quando do pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores**.

DOCUMENTO VALIDADO

V - **O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício**, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% (cinquenta por cento) dos lucros acumulados e reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido." (grifos acrescidos)

(Resp nº 1.955.120/SP, 2ª Turma do STJ, DJE 22/11/2022)

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

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido."

(Resp nº 1.086.752/PR, 1ª Turma do STJ, DJE 17/02/2009)

36. Ao analisar o tema, o STJ frisa, ainda, que o pagamento dos JCP decorre de deliberação do órgão societário, por meio da qual fixam-se valores e datas. Anteriormente ao ato societário que delibera o pagamento da remuneração, não se pode falar em direito exigível de recebimento por parte dos titulares, e, portanto, não é cabível reconhecer qualquer despesa correspondente, uma vez que nela não se incorreu.

37. Significa dizer que o JCP apurado e não distribuído aos sócios não pode ser entendido como despesa dedutível. Deve-se aguardar o seu pagamento, para que assuma essa feição. Não por outro motivo o *caput* do art. 9º menciona JCP "pagos ou creditados".

DOCUMENTO VALIDADO

> **38.** No presente caso, a Recorrente só poderia ter deduzido as despesas com JCP no ano-calendário 2010, quando ocorreu a deliberação de pagamento (fls. 147-148). Foi somente nesse momento que surgiu o direito de crédito dos sócios e a obrigação de registrar a respectiva despesa. Correto, portanto, o critério adotado pela Recorrente, que observa o regime de competência ao reconhecer em 2010 as despesas com juros sobre capital próprio deliberados e pagos naquele ano, ainda que referentes ao ano anterior.
> **39.** Este ponto não passou desapercebido à Declaração de Voto, cujas palavras seguem transcritas a seguir.
>
> > "Por outro lado, **o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo pagamento dos JCP**, valendo frisar que não existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa.
> > O período de competência é, portanto, marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP.
> > **No caso destes autos, houve efetiva deliberação e pagamento aos acionistas em 2010, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução**." (grifos acrescidos)
>
> **40.** Assim, correto o procedimento adotado pela Recorrente no que se refere à dedução de JCP dos anos-calendário 2005, 2006 e 2007 no ano-calendário 2010, em vista da deliberação societária de pagamento, o que impõe o afastamento das exigências lavradas pelo auto de infração. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido e provido, para que seja reformado o acórdão recorrido.

Os autos foram remetidos à PGFN em 24/07/2024 (e-fl. 627), e retornaram em 29/07/2024 com contrarrazões (e-fls. 628/642) nas quais a PGFN aborda apenas o mérito da matéria com seguimento, inicialmente anotando que *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*.

E, referindo a forma de cálculo estipulada legalmente, adiciona que *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*.

Confronta, na sequência, os argumentos da Contribuinte nos seguintes termos:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Essa interpretação resulta em que, num exercício financeiro, seja possível pagar retroativamente JCP referentes a exercício findo, calculados segundos 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.

Destas premissas decorre ser imprescindível que haja resultado a ser reduzido por meio do pagamento de JCP para que se aplique a limitação prevista no parágrafo primeiro. A questão é lógica: na ausência de pagamento de JCP não se pode, por ausência de substrato, fazer incidir a regra limitadora do pagamento de JCP.

Por consequente, também não há que se falar em dedutibilidade de despesas, sem que haja deliberação pelo pagamento de JCP. Admitir a exegese defendida pelo contribuinte importaria admitir a existência de direito à dedução sem o correspondente resultado a ser reduzido.

DOCUMENTO VALIDADO

Ademais, e de extrema importância para deslinde da questão posta, a limitação prevista no parágrafo primeiro do art. 9º é calculada em função do resultado do exercício ("existência de lucros"), portanto o resultado sobre o qual incidirá a limitação insculpida no parágrafo primeiro deve coincidir com o resultado ao qual se refere a norma trazida pelo caput do dispositivo.

A identidade entre o resultado sobre o qual se calcula o montante a ser pago a título de JCP e o resultado cujos lucros serão utilizados para o pagamento do JCP é também imposta pela teleologia da norma, a qual deve servir de vetor interpretativo conforme disposição do art. 5º da LICC. Explica-se.

Os Juros sobre Capital Próprio constituem forma privilegiada de remuneração dos sócios com o objetivo de estimular o reinvestimento nas atividades produtivas e, portanto, os limites legais a sua utilização devem ser aplicados sobre os resultados efetivamente destinados ao pagamento de JCP.

Com efeito, se os limites legais para cálculo de JCP são aplicados sobre resultados diferentes daqueles a serem utilizados para o efetivo pagamento de JCP, significa que aqueles resultados que serviram como parâmetro de cálculo tiveram destinação diversa do pagamento de JCP e, portanto, não se prestaram a "provocar um incremento das aplicações produtivas das empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimento, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentando da economia". Assim, deixaria de ser atendido o objetivo da norma em comento.

A intepretação propugnada pelo contribuinte, todavia, defende que o parágrafo primeiro do art. 9º da Lei n. 9.249/95 incida de forma autônoma para permitir creditamento retroativo: quer aplicar, em tese, os limites previstos no parágrafo primeiro considerando os resultados dos exercícios anteriores e deles extrair créditos a serem deduzidos do resultado presente.

Essa interpretação não pode prosperar porque, como já exposto, 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.

Não há espaço hermenêutico para atribuir sentidos diversos a instituto que é referido dentro de um mesmo artigo (que se caracteriza pela unidade de articulação) com relação de acessoriedade entre as disposições. Para que as

DOCUMENTO VALIDADO

referências da Lei dissessem respeito a resultados diferentes (atual e pretéritos), seria necessária previsão expressa, o que, como já reiteradas vezes aduzido, não há.

c) O pagamento de JCP relativo a um período condiciona-se a existência de resultado disponível deste exercício. Permita-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 precluísse, inexistindo, ao contrário do que busca defender, direito a crédito a ser usado em período futuro.

Ante todo exposto, fica evidenciada a ausência de supedâneo normativo a embasar a pretensão do contribuinte pagar Juros Sobre Capital Próprio em função de exercícios pretéritos, uma vez que a exegese em que se arrima o direito invocado viola o art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, pois se divorcia da finalidade da norma que instituiu os JCP e afronta o art. 10 II, da Lei Complementar n. 95/98, pois pretende aplicar o parágrafo do art. 9º da Lei n. 9.249/95 de forma dissociada de seu caput.

A interpretação defendida, ademais, viola a regra geral de que uma interpretação não deve levar a resultados absurdos, tal como negar aplicabilidade e eficácia à norma.

Ao pleitear a importação dos “limites de distribuição de JCP” dos anos-calendários anteriores, como se créditos fossem, permite-se aumentar, de forma indefinida, o limite de dedutibilidade de JCP a ser cotejado com o resultado do período no qual serão distribuídos os Juros sobre Capital Próprio.

Aceitar a legitimidade de dito procedimento importaria esvaziar a norma estatuída no art. 9º, parágrafo primeiro, da Lei n. 9.249/95, pois restaria inócua a previsão de limite para pagamento de JCP em função dos lucros ou das reservas de lucros.

Para afastar a eficácia da previsão legal, bastaria retroagir no tempo perquirindo acerca de exercícios financeiros anteriores, para deles extrair direito a créditos de

DOCUMENTO VALIDADO

JCP dedutíveis, que podem ser acrescidos aos limites máximos de distribuição de JCP, inflando, assim, o limite máximo de pagamento e dedução de JCP.

Essa interpretação permitiria, inclusive, que a soma dos valores dedutíveis de anos anteriores resultasse na destinação da totalidade do resultado do exercício para pagamento de Juros sobre Capital Próprio.

Note-se, ainda, que, em virtude da ausência de qualquer prazo preclusivo para o exercício do suposto direito, seria possível retroagir indefinidamente para calcular JCP sobre todo e qualquer resultado já encerrado desde a instituição dos JCP.

Uma vez que o direito repele interpretações que conduzam a resultados absurdos, deve, por mais este motivo, ser rejeitada a pretensão do contribuinte, que importa em negar aplicabilidade à norma vigente e eficaz.

Cumpre observar, ainda, que a Lei admite que resultados de exercícios anteriores sejam aproveitados para posterior pagamento de Juros sobre Capital Próprio e estabelece as condições necessárias para tanto.

Dispõe o art. 9º, §1º da Lei n. 9.249/95 que o pagamento dos JCP condiciona-se à existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros. Para empregar os lucros de anos anteriores no pagamento de JCP em exercícios futuros, basta ao contribuinte mantê-los de forma regular na conta específica de sua escrita contábil. Assim, quando reputar conveniente, poderá calcular sobre tais contas o pagamento de JCP.

No presente caso, a despeito da autorização legal acompanhada dos procedimentos próprios para utilizar lucros de exercício pretéritos para o pagamento de JCP, o sujeito passivo ignorou o regime jurídico legal, utilizou os lucros dos exercícios em discussão segundo critérios diversos, e, ulteriormente, ao arrepio de qualquer previsão normativa, buscou fazer uso de um suposto crédito de dedutibilidade para furtar-se ao cumprimento da limitação imposta pelo art. 9º, §1º da da Lei n. 9.249/95.

Diante da existência de expressa previsão normativa sobre o uso do resultado de exercícios encerrados para o pagamento de JPC, não observada pelo recorrido, fica, por mais esta razão, demonstrada a falta de embasamento para a pretensão por ele formulada.

Diante do deduzido fica, desde já, evidente, a absoluta ausência de amparo legal à pretensão de calcular JCP retroativamente como quer o sujeito passivo.

E, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.

Em reforço à constatação de *que o resultado que serve de base para cálculo do montante a ser pago a título de JCP deve necessariamente coincidir com o resultado que será reduzido em função das despesas com JCP*, afirma-se que a mesma conclusão deflui do Princípio da Competência. Depois de expor sua interpretação do referido princípio a partir do disposto na legislação tributária e societária, refere o art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96 e o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 40/98, adiciona que:

> 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 o art. 6° do Decreto-Lei n° 1.598/77, segundo os quais "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.
>
> Inconteste 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.
>
> Estabelecido o conteúdo e o alcance do princípio da competência, cabe voltar a atenção à tese que embasa o pleito do contribuinte.
>
> Necessário, por primeiro, 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 liquido, 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% (cinqüenta por cento) dos lucros ou das reservas de lucros e lucros acumulados*
>
> No caso, 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Repise-se, segundo defende o recorrido, as despesas com JCP se referem a anos anteriores para o fim de afastar a incidência da limitação prevista no parágrafo primeiro, 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 em tela.

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.

O sujeito passivo mistura exercícios financeiros conforme lhe é mais conveniente. Soma os limites de dedução sem acumular os resultados a serem usados como base para o pagamento. O efeito prático obtido com esta confusão é ignorar a limitação imposta ao pagamento de JCP no exercício de em tela sob o argumento de que tais JCP são créditos decorrentes anos anteriores.

Conclui-se, pois, que 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Cita julgados deste Conselho e arremata dizendo que *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.*

Requer, por tais razões, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

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

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

Trata-se, nestes autos, de glosa de juros sobre o capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido de 2005 a 2007, mas objeto de deliberação e deduzidos na apuração do lucro tributável de 2010.

Este Colegiado vinha se manifestando, de forma consistente, contra a tese defendida pela Contribuinte em todas as reuniões de julgamento nas quais apreciou dissídio semelhante ao aqui demonstrado, como se vê nas ementas a seguir transcritas:

> JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE SUJEITA AO REGIME DE COMPETÊNCIA E A CRITÉRIOS TEMPORAIS. DEDUÇÃO EM EXERCÍCIOS POSTERIORES. VEDAÇÃO.
>
> 1 - O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio a acionista ou sócio representa faculdade concedida em lei, que deve ser exercida em razão do regime de competência. Incabível a deliberação de juros sobre capital próprio em relação a exercícios anteriores ao da deliberação, posto que os princípios contábeis, a legislação tributária e a societária rejeitam tal procedimento, seja pela ofensa ao regime de competência, seja pela apropriação de despesas em exercício distinto daquele que as ensejou.
>
> 2 - As despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.
>
> 3 - A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial

DOCUMENTO VALIDADO

Original

para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência,

4 - Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. *(Acórdão nº 9101-002.180 - Sessão de 20 de janeiro de 2016).*

.....

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

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

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

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

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração ou de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. O que o contribuinte pretendeu foi "criar" em 2010 despesas de juros nos anos de 2006,

DOCUMENTO VALIDADO

2007 e 2009, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naqueles períodos passados e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Isso não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade. *(Acórdão nº 9101-002.691 - Sessão de 16 de março de 2017).*

.....

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

princípio da competência, mas da própria contabilidade. *(Acórdão nº 9101-002.778 – Sessão de 6 de abril de 2017).*

.....

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

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

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

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

4- Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo. Apenas as contas patrimoniais mantém seus saldos de um ano para outro. os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente. *(Acórdão nº 9101-002.797, Sessão de 9 de maio de 2017).*

.....

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. *(Acórdão nº 9101-003.064 - Sessão de 13 de setembro de 2017).*

.....

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

.....

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

As despesas com juros sobre o capital próprio (JCP) se submetem às regras gerais de contabilização de despesas, obedecendo o regime de competência: somente podem incorrer no mesmo exercício social em que as receitas correlacionadas geradas com o uso do capital que os JCP remuneram se produzem, formando o resultado daquele exercício. Não se admite a dedução de JCP calculados sobre as contas do patrimônio líquido de exercícios anteriores. Precedentes recentes na 1ª Turma da CSRF. Acórdãos nº 9101-002.180, 9101-002.181, 9101-002.182, 9101-003.064, 9101-003.065, 9101-003.066 e 9101-003.067. *(Acórdão nº 9101-003.216 - Sessão de 8 de novembro de 2017).*

.....

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

.....

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

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

.....

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

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

.....

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

.....

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

.....

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, com a constituição do passivo correspondente.

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

.....

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

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

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

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

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

5- O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

.....

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

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

.....

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

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

Somente com a alteração promovida pelo art. 28 da Lei nº 13.988, de 2020, os resultados passaram a ser favoráveis à tese da Contribuinte, partir do Acórdão nº 9101-005.757, aqui admitido como paradigma de divergência. Esta Conselheira, porém, manteve a orientação

DOCUMENTO VALIDADO

Original

desde antes adotada, em face de pretensão de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio no período de sua deliberação, em linha com o exposto no voto do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que orienta a maior parte dos julgados deste Colegiado, a seguir transcrito a partir do Acórdão nº 9101-003.814:

> O dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial sob exame é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o abaixo:
>
> > *Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata 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.*

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPs.

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

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

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

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

> *CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA*
>
> *Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.*
>
> *§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).*
>
> *§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.*
>
> *CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO*
>
> *...*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 conseqüência, 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 conseqüência: "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;

DOCUMENTO VALIDADO

- 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

DOCUMENTO VALIDADO

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 formação[1] do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipos de juros sempre são despesas para quem os deve.

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

> *Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.*
>
> *Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.*
>
> *Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.*

[1] Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas conseqüência 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).

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

Apenas as contas patrimoniais tem influência de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos 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*

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

SEÇÃO I

Exercício Social

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

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

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

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

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

Escrituração

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

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

...

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

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão

DOCUMENTO VALIDADO

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 conseqüência 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 FIPECAFI[2], em seu Manual[3]:

[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.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores

DOCUMENTO VALIDADO

> *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 n° 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

DOCUMENTO VALIDADO

próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

> *Art. 186. ...*
>
> *...*
>
> *§ 1º Como **ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes**.*
>
> *...*

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

Pelo exposto, concluo que não há direito algum[4] de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexiste direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 reduzirem os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

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

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

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

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

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

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

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas**[5] **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).

[5] Porque se não forem incorridas sequer despesas serão.

DOCUMENTO VALIDADO

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 9.249/95 não foi "**despesa de juros** pagos ou creditados", foi apenas "**juros** pagos ou creditados"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas[6] 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 9.249/95.

[6] Ou juros a pagar.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou

DOCUMENTO VALIDADO

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 subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

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

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

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime de competência simplesmente não permite[7] 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

[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 subseqüentes.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.
>
> Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).
>
> Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.
>
> O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.
>
> O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.
>
> Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal.
>
> Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.
>
> Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.
>
> Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores. *(destaques do original)*

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

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

correspondentes; bem como despesa de juros sobre o capital próprio do respectivo ano de 2007.

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

De um lado, defende-se que o período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há a deliberação para seu pagamento ou crédito. Podendo, nesse sentido, os JCP remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Assim, nada obstaria a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

> Lei nº 9.249/95
>
> Art. 9º A pessoa jurídica **poderá deduzir**, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, a Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.
>
> § 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 30.12.1996)
>
> [...]
>
> § 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (grifos nossos)
>
> Lei 4.506/64
>
> Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.
>
> [...]

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

2007, quando deliberado o pagamento dos JCP, o que veio dar causa à glosa efetuada.

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

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

> **RESP 168379** */ PR (04/06/1998)*
>
> *IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI Nº 8.981/95.*
>
> *[...]*
>
> *A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que* ***o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro****.*
>
> *[...]*
>
> *VOTO*
>
> *[...] Esclarecem as informações (fls. 80) que:*
>
> *[...]. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como já demonstrado (supra nºs 06/07), abrange o* ***período de 01 de janeiro a 31 de dezembro****. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim,* ***a cada período anual corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes****. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional.* ***Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração****.*
>
> *[...]*

DOCUMENTO VALIDADO

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

[...]

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

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

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

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

Lei nº 6.404/76

Escrituração

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

Portanto, se, *in casu*, a própria recorrente decidiu creditar aos sócios JCP incidentes sobre patrimônios líquidos de períodos anteriores, tal decisão não pode ter validade para fins fiscais, visto que se referem a despesas que poderiam ser incorridas em anos anteriores, 1999, 2000 e 2003, não no período em que foi realizada suas dedução (2007). A observância do regime de competência implica o reconhecimento, como despesas dedutíveis, apenas em relação aos juros incorridos no ano de sua contabilização.

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

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

> *IN SRF 11/96*
>
> *Juros Sobre o Capital Próprio*
>
> ***Art. 29**. Para efeito de apuração do lucro real, **observado o regime de competência**, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*
>
> *[...]*
>
> *§ 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinqüenta por cento de um dos seguintes valores:*

DOCUMENTO VALIDADO

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

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

[...]

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

[...] (grifos nosso)

IN SRF 41/98

Dispõe sobre os juros remuneratórios do capital próprio.

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

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

[...]

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

Assim, por força dos expressos teores do *caput* do artigo 9º da Lei 9.249/95 e do artigo 29 da IN SRF nº 11/96, acima reproduzidos, não é suficiente, para caracterizar a observância do *regime de competência*, que as despesas de JCP sejam reconhecidas no mesmo período da deliberação social que determina o pagamento ou creditamento, consoante defende o autuado. Isso porque falta a condição necessária para legitimar a dedução, a saber: o *pagamento ou crédito* contabilmente reconhecido deve se referir exclusivamente aos *juros incidentes sobre o PL do mesmo exercício para o qual se apura o lucro real em que se fará a dedução*, por serem o que se pode conceber como juros incorridos no período, conforme anteriormente explanado. Não podem se referir a juros incidentes sobre o PL de períodos anteriores, e, portanto, a juros incorridos em períodos anteriores.

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

DOCUMENTO VALIDADO

Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho[8]:

> "IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta Edmar Oliveira Andrade Filho*
>
> Conforme nos foi relatado, uma renomada empresa de auditoria apresentou-lhes uma opinião legal sobre a aplicação da legislação que rege a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, do montante dos juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em anos anteriores ao do efetivo pagamento.
>
> Segundo o relato, aqueles auditores entendem que: a) esse procedimento não implica violação do regime de competência porquanto esse tipo de despesa deve ser considerada incorrida no período-base em que houver a deliberação do órgão competente sobre o pagamento: b) não existe norma legal alguma que impeça o pagamento dos juros e a sua conseqüente dedutibilidade, que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em períodos anteriores ao do efetivo pagamento.
>
> Segundo o nosso entendimento, quando se pretende o cálculo dos juros sobre a movimentação do patrimônio líquido em períodos-base anteriores, o que se quer, na verdade, é o cômputo, num determinado período-base, de juros que não foram contabilizados nos períodos anteriores. Em suma o que se pretende é 'recuperar' a dedutibilidade de uma despesa ou encargo que, por qualquer razão, não foi suportado pela empresa em anos anteriores.
>
> Diante desse quadro, somos consultados sobre a validade jurídica dos argumentos acima apresentados e dos eventuais riscos decorrentes da adoção do procedimento recomendado.
>
> NOSSOS COMENTÁRIOS
>
> 1- Da legislação aplicável
>
> De acordo com o caput do art. 347 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.
>
> O § 1º do art. 347 do RIR/99 estabelece que 'o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros,

[8] Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br//main_online_frame.php?home=federal&secao=1&page=/bf/bf.php?s=1&params=F::expressao=Juros%20sobre%20o%20Capital%20Pr%F3prio%20calculado%20sobre%20a%20Movimenta%E7%E3o%20do%20Patrim%F4nio%20L%EDquido>. Artigo – Federal – 2003/0534. Acesso em: 04 jan 2016.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados'.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite

DOCUMENTO VALIDADO

diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito montante máximo do encargo que pode ser deduzido.

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

2 - Regime de competência

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

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

Com efeito, na legislação societária, o dispositivo legal que se refere a esse princípio contábil é o art. 177, o qual prescreve que a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. Trata-se de critério objetivo e obrigatório de 'imputação temporal dos fatos tributários', para adotar a expressão de Alberto Xavier.(1)

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

incorrida é o recebimento ou uso de bens ou direitos em beneficio da empresa.

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

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

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

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

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

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

3 - Período de competência dos juros sobre o capital

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

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a

DOCUMENTO VALIDADO

exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação.

Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. O direito aos dividendos é, na lição de WALDIRIO BULGARELLI(3) , um direito abstrato e perspectivo, que só se torna efetivo (exigível) após a deliberação da assembléia dos acionistas. Diz o consagrado autor:

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

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

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

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

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

Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior

DOCUMENTO VALIDADO

produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade.

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

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

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

NOTAS

1. XAVIER, Alberto. Distinção entre fornecimentos a curto e longo prazo, para efeitos do Imposto de Renda. Revista de Direito Tributário nº 23/24. S, 1983, p. 104.

2. Conseqüências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente.

3. BULGARELLI, Waldírio. Manual das Sociedades Anônimas. 8. ed. São Paulo : Atlas, 1996, p. 204. No mesmo sentido: LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Estudos e pareceres sobre sociedades anônimas. 1. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 173, e VIVANTE, Cesare. Tratado de derecho mercantil. V. 2. Trad. Ricardo E. de Hinojosa. 1. ed. Madri: Reus, 1932, p. 335."

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> *lógica e juridicamente,* ***não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária*** *(sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. [...]"*[9] (grifos nossos)

Também o renomado Hiromi Higuchi[10] assim dispõe sobre a matéria:

> "Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.
>
> Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento."

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

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

> Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em conseqüência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.
>
> Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

[9] ANDRADE FILHO, EDMAR OLIVEIRA. IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. Pg. 230.
[10] HIGUCHI, Hiromi.Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 168 do CTN, ou ainda, em termos mais gerais, o mesmo prazo com base no disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932[11].
>
> Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria, mantendo-se íntegra a decisão recorrida. *(destaques do original)*

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

Alguns casos julgados, inclusive, demonstraram uma motivação diferenciada para se buscar esta correção com efeitos tardios: a indisponibilidade de lucros pertinentes a períodos nos quais os juros não foram apropriados, porque sequer provada sua existência. No presente caso, o voto condutor do acórdão recorrido, reproduzindo as razões de decidir de 1ª instância, traz consignado que:

> 26. Caso se interpretasse as normas de interesse conforme defende o contribuinte, haveria a possibilidade de manipulação do momento da deliberação pagamento/creditamento dos juros, direcionando-a apenas para exercícios onde a sua dedução permitisse a redução da base de cálculo do tributo. Ou seja, se em determinado ano o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal ou lucro real insuficiente para absorver o valor dos JCP, deixaria para deliberar sobre o pagamento desta remuneração em exercício onde a sua dedução como despesa produzisse integralmente seus efeitos na redução do resultado (lucro real suficiente para sua absorção).
>
> 26.1. Na espécie, tal situação ocorreu no ano 2006, onde o contribuinte apurou bases de cálculo negativas dos tributos. Assim, aplicando-se a interpretação defendida pelo contribuinte, seria mais vantajoso deixar para deliberar no ano 2010 pelo pagamento dos JCP relativos àquele período de apuração, vez que nesse ano de 2010 apurou bases de cálculo positivas suficientes para absorver toda a despesas de JCP, influenciando diretamente na redução do tributo devido, o que não aconteceria no ano 2006.

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

> Com efeito, o pagamento de JCP é uma **faculdade** conferida aos acionistas, e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de decisão formal deles próprios, por meio de deliberação tomada em

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

DOCUMENTO VALIDADO

assembleia. Já a dedutibilidade dependerá do cumprimento de alguns requisitos trazidos pela legislação, **como a existência de lucros computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados e a obediência a limites quantitativos objetivos**.

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

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

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

> Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembleia-geral para:
>
> **I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;**
>
> **II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos**;
>
> III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;
>
> IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167). (grifo nosso)

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

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

Nos termos do artigo 1072 do Código Civil, aplicado às sociedades anônimas em razão do artigo 1.089 do Código Civil, *"§ 5o As deliberações tomadas de*

DOCUMENTO VALIDADO

> *conformidade com a lei e o contrato vinculam todos os sócios, ainda que ausentes ou dissidentes".*
>
> O artigo 48 do Código Civil, que traz uma regra geral aplicável a todas as pessoas jurídicas, determina:
>
> > Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.
> >
> > Parágrafo único. Decaí em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, simulação ou fraude.
>
> Significa, então, que as deliberações tomadas em assembleia pelos acionistas não podem ser simplesmente revogadas ou modificadas a qualquer tempo. Na qualidade de negócio jurídico tutelado pelo Direito, a anulação da manifestação de vontade externada na reunião somente pode ocorrer se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 171 e seguintes do Código Civil. *(destaques do original)*

Importante consignar que não se desconhece o fato de a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça considerar a tese defendida pela Contribuinte como jurisprudência dominante naquele Tribunal, consoante recentemente expresso, à unanimidade[12], no julgamento do AgInt no Recurso Especial nº 1.978.515/SP, bem como que o mesmo entendimento foi citado pela Primeira Turma para negar provimento ao AgInt no Recurso Especial nº 1.971.537-SP, também de forma unânime[13]. Contudo, a Primeira Turma não enfrentou o tema em sua composição mais recente – o julgado exarado nos autos do REsp nº 1.086.752/PR data de 11/03/2009 -, e a última manifestação de fundo da Segunda Turma não foi unânime.

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

> Quanto ao mérito, não possui razão a recorrente.
>
> A discussão nos autos gravita em torno da possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com o pagamento ou creditamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça vem se manifestando favorável à possibilidade de dedução, conforme se verifica no julgamento do REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro

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

[13] Participaram da sessão de 20/06/202023 os Ministros Gurgel de Faria (relator), Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves,
Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17/2/2009, DJe 11/3/2009, do REsp n. 1.939.282, relator Humberto Martins, DJe 10/10/2022.

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

> Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.
>
> § 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que a legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Entretanto, defende a Fazenda Nacional que, ao se referir ao "patrimônio líquido" da sociedade, a legislação limita a dedução aos valores pagos no exercício em curso, sobretudo quando em consonância com o art. 177 da Lei n. 6.404/1976 e art. 6º do Decreto-Lei n. 1.598/1977, que impõem a observância do regime de competência na apuração do lucro real.

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

Em se tratando de juros sobre capital próprio, **o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento no pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores**.

Por fim, cabe mencionar que o pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% dos

DOCUMENTO VALIDADO

> lucros acumulados e reservas de lucros. Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial. *(destacou-se)*

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

> Chamou minha atenção, na leitura do inteiro teor do acórdão, a constatação de que **tal julgamento, de 2009** – do qual não participei porque não tive a honra e a oportunidade de integrar a Primeira Turma do STJ –, foi corretamente submetido ao órgão colegiado, **tendo em vista que não citou precedentes jurisprudenciais a respeito da matéria, tampouco enfrentou, seja para acolher, seja para rechaçar, a disciplina dos dispositivos legais invocados no presente recurso** (notadatamente o art. 177 da Lei 6.404/1976 e os arts. 6º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977). Por tal motivo, com a devida vênia, entendo que a questão litigiosa reúne amplas condições para ser reexaminada, com a abordagem dos fundamentos recursais ora apresentados pela Fazenda Nacional. A importância da reanálise do tema também é justificada pelo fato de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que até recentemente possuía entendimento majoritário desfavorável aos contribuintes, mudou de posicionamento em setembro de 2021 (1ª Turma do CSRF/CARF, Acórdão 9101-005.757, publicado em 4.10.2021), amparando-se no precedente acima, do STJ.
>
> Dito isso, darei início à análise do caso com uma primeira ponderação. A exegese da norma jurídica, como se sabe, vale-se do texto escrito da lei apenas como ponto de partida. São raríssimos os casos em que a norma coincide, integralmente, com a transcrição de seu texto escrito – do contrário, a hermenêutica não admitiria os métodos restritivo e ampliativo, além do histórico, do sistemático, do teleológico, etc. Dessa forma, quando o art. 9º da Lei 9.249/1995 prescreve que "A pessoa jurídica poderá **deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente** a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP", **o texto literal e isolado de tal norma não é suficiente para justificar o entendimento de que tal dedução esteja ou não submetida ao regime da competência.** Eventual conclusão nesse sentido perpassa pelos demais métodos de interpretação e integração da norma, sob pena de se chegar a resultado colidente com outras normas vigentes no ordenamento jurídico.
>
> Exemplo ilustrativo de que o texto escrito não é bastante para intelecção da norma contida no dispositivo legal, de amplo conhecimento no STJ, é o tema da

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

É necessário ter em consideração que o tema relativo ao **pagamento** e à **dedução** de JCP aos acionistas da empresa é fenômeno fático que comporta disciplina e análise sob dois regimes jurídicos distintos. De um lado, evidencia relação jurídica estabelecida entre a Pessoa Jurídica e os sócios ou acionistas (pagamento ou

DOCUMENTO VALIDADO

creditamento), amparada na liberalidade concedida à primeira de remunerar o investimento por eles feito. De outro lado, existe a disciplina tributária oriunda dessa relação (dedução para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), a qual, evidentemente, não pode ser definida e imposta ao Fisco pelos interesses e conveniências da empresa e dos acionistas, mas, pelo contrário, por lei (instrumento obrigatório para o exercício do poder de tributar, por parte do ente público).

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

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

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

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

Não há, sob esse enfoque, como pretender que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos. Por esse motivo, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCP na

DOCUMENTO VALIDADO

> apuração do lucro real, a empresa, **desde que atenda os requisitos e respeite os limites legais para tanto**, deve, anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas – o pagamento, conforme dito acima, poderá ser protraído no tempo, sendo feito até mesmo de modo acumulado, no futuro, mas a utilização do benefício fiscal previsto na Lei 9.249/1995 (dedução na apuração do lucro real) demanda fiel observância ao regime de competência.
>
> O entendimento acima é o que melhor defende os interesses do Fisco e dos contribuintes, pois legitima o procedimento de dedução das despesas (preservando a fidelidade ao regime de competência), e, ao mesmo tempo, não embaraça a faculdade de a pessoa jurídica realizar o pagamento dos JCP, até mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que lhe aprouver.
>
> Para facilitar a compreensão do que consta acima, valho-me de situação evidentemente distinta, mas cujo resultado ilustra de modo mais didático o tema: em relação à Pessoa Física, admite-se, como se sabe, a dedução de despesas médicas na apuração da base de cálculo do IRPF. Imagine-se que o contribuinte deixou de lançar, nas suas sete últimas Declarações de Ajuste Anual, as despesas médicas, efetivamente realizadas ao longo desse período. Tal fato não permitirá que ele aproveite o presente exercício fiscal para lançar tais despesas, de forma acumulada, justamente porque o regime de competência exige a correlação, dentro do mesmo exercício fiscal, entre as receitas e as despesas do contribuinte.
>
> Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem expressamente que tanto o efetivo pagamento/creditamento como a dedução dos JCP podem ser feitos de forma acumulada e sem qualquer limitação, o que, relativamente à dedução para fins de apuração do lucro real, não possui respaldo na disciplina normativa dos dispositivos acima transcritos.
>
> Com essas considerações, peço vênia ao eminente Ministro Francisco Falcão para, no mérito, **DIVERGIR** de seu judicioso Voto e **DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**. *(destaques do original)*

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

Aqui nada se diz acerca do art. 192 que, juntamente com o art. 132 da Lei das S/A, infirmam a tese de que a destinação dos lucros de 2005 a 2007 não impediria sua destinação posterior a outro título, mormente em se tratado de destinação de lucros à qual a lei concede a

DOCUMENTO VALIDADO

opção fiscal de converter dividendos em despesa, o que atrai o citado art. 177 da Lei das S/A, bem como a necessária observância do regime de competência.

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

> Minha declaração de voto não visa a expor todo o conjunto de razões pelas quais entendo que os juros sobre o capital próprio (JCP) não podem ser reconhecidos de forma extemporânea.
>
> Aqui, meu propósito é o de destacar apenas um ponto. Os JCP possuem o caráter de opção fiscal e, como tal, devem ser exercidos no momento oportuno, qual seja, o do período relativo à taxa e à base de cálculo.
>
> As opções fiscais correspondem a regimes de tributação diferentes entre si à disposição do contribuinte. São formas lícitas de planejamento tributário com previsão expressa em lei.
>
> Possui essa natureza, por exemplo, para a pessoa jurídica, o regime de tributação do lucro presumido. Para muitos contribuintes do IRPJ e da CSLL, basicamente a lei faculta calcular o lucro como um percentual das receitas no lugar do cotejo entre receitas e despesas.
>
> Para as pessoas naturais, encontramos exemplo similar. Na apuração do imposto de renda da pessoa física, há a possibilidade de escolha entre os chamados "formulário completo" e "formulário simplificado". No primeiro, são abatidos os valores efetivos de deduções, como despesas médicas, as quais devem, uma a uma, ser comprovadas. Já, no segundo, as deduções efetivas são substituídas por um montante de dedução calculado pela aplicação de um percentual sobre a receita tributável do contribuinte e inexiste necessidade de qualquer comprovação.
>
> Os (JCP) possuem exatamente a mesma natureza. Não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte do próprio JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.
>
> Nesse passo, contudo, minha posição poderia ser contraditada com o argumento de que os JCP não se enquadrariam no conceito de opção fiscal, pois há diversidade de tributos incidentes. Afinal, os JCP mitigam a tributação do lucro da entidade para se submeter à incidência do imposto de renda na fonte. Essa troca entre o IRPJ e a CSLL pelo IRF, cujo contribuinte é diverso da própria entidade, não poderia ser considerada uma opção fiscal, pois difere dos exemplos que citei acima.

DOCUMENTO VALIDADO

> Pois bem, não há um único tipo de opção fiscal e muito menos o conceito se restringe a exemplos singelos para o mesmo tributo. Não há dúvidas de que o Simples Nacional corresponde a um exemplo de opção fiscal e, nele, há uma multiplicidade de alterações em regras de tributação e não só dos tributos abarcados pelo método simplificado de apuração, no caso, o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), o PIS, a Cofins, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), a contribuição previdenciária patronal (CPP), o ICMS e o ISSQN. Há, dentre outras alterações de regime, a previsão de isenção de contribuições instituídas pela União, inclusive daquelas destinadas a outras entidades, como as contribuições aos serviços sociais autônomos (SESI, SENAI, SENAC, etc) e até a sindical patronal (conforme ADI 4033).
>
> Ora, se essa profunda alteração na forma de tributar pequenas empresas é considerada uma opção fiscal e, uma vez exercida, a empresa de menor porte a ela se vincula e deve se submeter a todas as suas consequências jurídicas, por maiores razões a apuração dos JCP também corresponde a uma opção fiscal e, como tal, uma vez exercida ou não exercida, no momento a que a lei faculta esse exercício, vincula o contribuinte.
>
> Se os JCP são calculados com base numa taxa de juros de um determinado ano aplicada sobre o valor do patrimônio líquido desse mesmo ano, por qual razão os JCP poderiam ser apropriados para reduzir a tributação de anos distintos? Se eles não foram deduzidos no período de apuração do seu percentual e da sua base de cálculo, é porque a pessoa jurídica assim escolheu ao considerar que a tributação pelo IRF seria maior que a incidente sobre o lucro da entidade.
>
> Os JCP, reiteramos, não possem a natureza de despesa. Não seguem o regime de juros devidos pelo uso de capital de terceiros, pois não são despesa e, portanto, diferentemente das despesas que podem ser apropriadas em períodos diversos, submetendo-se apenas às consequências jurídicas para o erro na aplicação do regime de competência, os JCP só podem ser adotados no período a que correspondem em razão da sua natureza jurídica de opção fiscal.
>
> Por essa razão e pelas demais adotadas pelo voto condutor, meu voto é pelo provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**

1.Quanto à possibilidade de dedução de JCP apurados em exercícios anteriores ao do efetivo pagamento, reitero os fundamentos expendidos no voto vencido que proferi no Acórdão nº 9101-007.069, a saber:

> (...)
>
> 13.A discussão travada nos autos se resume ao exame da possibilidade da dedução do pagamento de JCP na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que realizado em ano-calendário subsequente àquele em que ocorreu a apuração dos resultados que lhe deram origem.
>
> 14.O Acórdão recorrido, como se depreende da sua ementa, concluiu que *"O pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela Lei, para ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na Lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos JSCP em anos posteriores"*.
>
> 15.Apesar de a matéria, como se sabe, ser controvertida no âmbito deste Sodalício, que é repleto de respeitáveis e bem fundamentadas decisões favoráveis e contrárias, alinho-me àqueles que entendem que os valores pagos a título de JCP em anos-calendário posteriores à apuração dos resultados são dedutíveis no período em que ocorrerem as deliberações a respeito dos respectivos pagamentos.
>
> 16.De fato, os JCP são *sui generis*, não se amoldando aos conceitos típicos de despesa ou de dividendos. Segundo o artigo 47 da Lei nº 4.506, de 1964, que confere o fundamento legal dos artigos 299 do RIR/99 e 311 do RIR/2018, *"São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora"*. Ora, não se pode afirmar que o pagamento de JCP é necessário à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.
>
> 17.Já em relação aos dividendos, além da diferença do tratamento tributário, também se distinguem dos JCP na medida em que estes são facultativos, enquanto os primeiros são obrigatórios. Confira-se o artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A):
>
> > Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omisso, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:
> >
> > (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

18.O artigo 177 do mesmo diploma legal dispõe sobre a obrigatoriedade da aplicação do regime de competência, mas sem que se possa dele inferir se a relação entre o desembolso de JCP e a sua dedutibilidade decorre do período em que os resultados (lucros) foram auferidos, de quando ocorreu o pagamento ou do ato societário que deliberou o pagamento:

> 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.
>
> (...)

19.Com efeito, sabe-se que, segundo o regime de competência e desde que atendido o requisito da sua necessidade à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, a despesa será dedutível no período em que tiver incorrido, que não necessariamente será o mesmo em que foi paga. Ou seja, a despesa incorrida em determinado período será dedutível do lucro real, mesmo que o pagamento ocorra posteriormente, ainda que sequer seja paga. Em outras palavras, a existência da despesa não depende da deliberação sobre o pagamento ou da sua efetivação.

20.Já os JCP, de forma distinta, só passarão a existir no momento em que houver deliberação societária dispondo sobre o seu pagamento. No período em que os resultados (lucros) forem apurados, não haverá qualquer direito do acionista à sua percepção, diferentemente dos dividendos que, como visto anteriormente, possuem regras próprias.

21.Vale dizer, sob a ótica do regime de competência, o fato jurídico que faz surgir o direito à percepção dos JCP e à correspondente obrigação do seu pagamento é o ato societário que assim delibera e não a mera a obtenção do lucro.

22.Por derradeiro, e não menos importante, não é acaciano destacar que não há no artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, qualquer restrição temporal à dedutibilidade dos JCP. Pelo contrário, o dispositivo é claro ao se referir ao ato de pagamento ou creditamento dos JCP quando menciona sua dedutibilidade do lucro real, assim como à existência de lucros ou de lucros acumulados e reservas de lucros, o que pressupõe resultados de períodos anteriores:

> 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.
>
> (original sem grifo)

23.Nessa ordem de ideias, compartilho dos sólidos fundamentos adotados pelo voto condutor do Acórdão paradigma nº 9101-005.757, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, a saber:

> Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento prevalente em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial do Contribuinte.
>
> Tendo em vista as razões trazidas pelo I. Relator e constantes do v. Acórdão recorrido, temos que o cerne da questão é a legitimidade da submissão da dedução dos valores apropriados a título de juros sobre capital próprio ao regime de competência, ficando esta condicionada e limitada apenas ao patrimônio líquido de cada período de apuração fiscal

DOCUMENTO VALIDADO

– não podendo deliberação posterior pelo seu pagamento e creditamento aos titulares da Contribuinte abranger períodos anteriores.

Pois bem, o tema não é novo, já tendo, por diversas vezes, este Conselheiro lhe apreciado, desde o âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, sempre acatando e endossando a defesa da legalidade da dedução dessa rubrica remuneratória do investimento societário dos acionistas e quotistas, rotulada de extemporânea e retroativa pelo Fisco. Inclusive encontrou-se como vencido na votação do v. Acórdão, agora combatido.

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

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

> Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.
>
> § 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

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

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

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

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

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

Todavia, o que se observou foi a edição, sob o pretexto de regulamentação de tal nova regra de apuração de base de cálculo, de textos infralegais com elementos inovadores e restritivos àquilo constante da Lei nº 9.249/95, como, por exemplo, fez a Instrução Normativa SRF nº 11/1996 e, posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº nº 41/98.

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

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

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

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

> MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.
>
> I- Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.
>
> II– A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.
>
> III– Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 oblíquoa, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".
>
> V– Recurso especial improvido.
>
> Para que não se especule ser tal entendimento antigo e superado, confira-se, também, o recente Acórdão proferido pela C. Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de relatoria do Exmo. Des. Luiz Alberto de Souza Ribeiro, publicado em 13/02/2020 TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ E CSLL – DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO DESPROVIDAS.
>
> 1.A teor do art. 9º, caput, da Lei nº 9.249/95, à pessoa jurídica é dado deduzir, da apuração do lucro real, os juros pagos aos sócios e aos acionistas a título de remuneração sobre capital próprio, prevendo em seu § 1º que o pagamento dos JCP fica condicionado à existência de lucro.
>
> 2.A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento ou o creditamento, em consonância com o regime de caixa. Precedente do STJ.
>
> 4.Remessa Oficial e Apelação desprovidas.
>
> Dessa forma, a posição agora adotada está amplamente respaldada pelos E. Tribunais do Poder Judiciário, podendo, com segurança, afirmar e concluir que procede a pretensão do Contribuinte, merecendo reforma o v. Acórdão combatido.
>
> Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial nesse ponto, para reformar o v. Acórdão nº 1402-002.754, afastando a glosa da dedução dos juros sobre o capital próprio procedida na Autuação.

---

[5] IN RFB nº 1515/2014 e IN RFB nº 1700/2017

[6] vide: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 3° volume. Coordenadores: Roberto Quiroga e Alexsandro Broedol Lopes. São Paulo: Dialética. 2012. (Retirados grifos e destaques do original)

2.Como consequência, merece ser reformada a decisão recorrida para assegurar a dedutibilidade dos JCP na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL objeto da autuação, calculados sobre o patrimônio líquido de 2005 a 2007, mas deduzidos no ano-calendário de 2010, como foi levado a efeito pelo contribuinte, cancelando-se os respectivos lançamentos.

CONCLUSÃO

3.Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

DOCUMENTO VALIDADO

Original