



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.723092/2012-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.821 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2024
Recorrente DRAVA METAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIO. DEDUTIBILIDADE.

A faculdade para pagamento ou crédito de JCP deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros relativos ao ano da referida apuração, sem incluir encargos de períodos anteriores por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que no plano da contabilidade fiscal caracteriza-se como regime de competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos, vencidos o Relator e os Conselheiros Jandir José Dalle Lucca e Alessandro Bruno Macêdo Pinto que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

((documento assinado digitalmente))

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator designado

((documento assinado digitalmente))

Ricardo Piza Di Giovanni - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Mateus Ciccone; Ricardo Piza Di Giovanni; Alessandro Bruno Macêdo Pinto; Alexandre Iabrudi Catunda; Jandir José Dalle Lucca; Maurício Novaes Ferreira

Relatório

Trata-se de Auto de Infração fls. 166-180, relativos ao IRPJ e CSLL (ano-calendário de 2008), no valor total de R\$ 369.853,02 (inclusos multa de ofício de 75% e juros de mora à taxa Selic, calculados até fev/2013).

O auto de infração foi lavrado em 13 de março de 2013, visando à cobrança de supostos débitos de IRPJ e CSLL, sob o fundamento de que teria deixado de adicionar ao lucro líquido do exercício de 2008, parte dos valores pagos a título de juros sobre capital próprio (JCP), face à constatação de que o valor deduzido superaria o limite estabelecido pela legislação tributária.

Assim, a Fiscalização apontou que a ora Recorrente extrapolou os limites de dedução de despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) no ano-calendário de 2008, estabelecido no art. 9º . da Lei 9.430/1996.

De acordo com o entendimento da fiscalização o cálculo dos JCP deveriam levar em conta o patrimônio líquido apurado em cada trimestre do mesmo exercício financeiro das respectivas deduções, o que não teria sido observado pela recorrente, que deduziu os juros apurados em períodos pretéritos.

O Contribuinte alegou na Impugnação que o excesso da dedução de despesas apurado pela Fiscalização refere-se ao JCP do ano-calendário de 2007, que somente foi pago no ano de 2008, inexistindo, em seu entendimento, vedação legal para esse procedimento, conforme jurisprudência do CARF e do STJ. Solicitou ainda a Impugnação a redução da multa de ofício, alegando que a redução em 50% deve ser mantida até o encerramento da esfera administrativa, em observância ao disposto nos incisos LV e LVI do art. 5º da CF/88.

A DRJ manteve o Auto de Infração e julgou improcedente a Impugnação, com fundamento na Solução de Consulta Cosit 329/2014, segundo a qual a remuneração percebida pelos sócios em razão do seu investimento na sociedade, refere-se à despesa contábil, o que legitima a sua escrituração e dedução apenas no exercício do efetivo pagamento.

O Recurso Voluntário alega, ao contrário do entendimento esboçado no acórdão recorrido, que a cobrança de IRPJ e CSLL seria indevida, haja vista a inexistência de vedação legal para a apuração e dedução dos valores pagos à título de JCP, tal como realizado pela ora recorrente, bem como que referida restrição não está de acordo com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais pátrios. No mais a Recorrente manteve os mesmos argumentos da Impugnação.

O Recorrente citou análises de órgãos técnicos e jurisprudência do Poder Judiciário e do CARF.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

O Recurso atende aos requisitos regimentais pelo que o recebo e dele conheço.

É incontroverso nos autos que a questão é puramente de Direito.

Trata-se de Auto de Infração sobre a exigência do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2008, com multa de ofício de 75%, em face de glosa de dedução de despesas de Juros Sobre o Capital Próprio - JCP, supostamente acima do limite estabelecido pelo art. 9º da Lei nº 9.430/1996.

De acordo com o entendimento da fiscalização, aprovado pela DRJ, o cálculo dos Juros sobre Capital Próprio deveriam levar em conta o patrimônio líquido apurado em cada trimestre do mesmo exercício financeiro das respectivas deduções, o que não teria sido observado pela recorrente, que deduziu os juros apurados em períodos pretéritos.

A Recorrente, por sua vez alega que o excesso da dedução de despesas apurado pela fiscalização refere-se aos JCP do ano-calendário de 2007, que somente foi pago no ano de 2008, inexistindo, em seu entendimento, vedação legal para esse procedimento, conforme jurisprudência do CARF e do STJ.

Entendo legítima a dedução dos Juros sobre Capital Próprio de períodos pretéritos.

A fiscalização e a DRJ utilizaram como fundamento para se concluir pela indedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio a inobservância do regime contábil de competência. Entendem que uma vez possuindo os JCP a natureza jurídica de uma despesa financeira essa só poderia ser considerada na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

Ocorre que alinhio-me à corrente segundo a qual defende que a lei dos JCP seria uma sistemática própria de remuneração ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, qualificando uma nova forma de retorno do capital investido por tais pessoas.

Sendo mais específico, entendo que a Lei nº 9.249/95 é uma lei indutiva e não uma lei que se refere às regras de despesas.

Com todo respeito aos que pensam diferente, entendo que se os JCP fossem uma despesa não seria necessário a existência de uma lei específica (Lei nº 9.249/95) para reconhecer essa despesa, visto que já existe norma para tratamento de despesa em aspecto semelhante.

O que fez a Lei nº 9.249/95 foi criar um incentivo ao contribuinte para estimular a atividade econômica tal como existem outros diversos incentivos de caráter de ressarcimento ligados a outros tributos como IPI e PIS/COFINS e na concessão desse benefício não fora

restringido o espaço temporal para usufruir, o que nos remete, a princípio, à regra geral temporal de ressarcimento.

Ademais, no entendimento da corrente doutrinária a qual me filio, o regime de competência dos JCP é marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento. Por outro lado, a Lei n.º 9.249/95 ao disciplinar os JCP, em seu artigo 9º, não impôs nenhuma limitação temporal na apuração do mencionado regime.

Nesse sentido, o período de competência é marcado pela deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento. Isso porque o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam. Consequentemente, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.

De fato, o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, não estabeleceu limitação temporal para apuração, se não veja:

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

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

Desta maneira, está correta a Recorrente no seu entendimento sobre o cálculo dos Juros sobre Capital Próprio, pois ciente de que inexistia previsão legal determinando que as deliberações sobre pagamentos ou créditos sejam feitas obrigatoriamente em cada ano-calendário ou, ainda, vedando o pagamento dos JCP com base em patrimônio líquido de exercícios já encerrados, efetuou a dedução dos juros referentes ao exercício financeiro imediatamente anterior (ano base de 2007) nas apurações trimestrais do lucro real de 2008.

Aliás, se eventualmente a Recorrente solicitar os serviços públicos do Poder Judiciário deparar-se-á com jurisprudência a ela favorável, liderada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujas decisões abaixo ilustram o debate:

(...)

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que 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, podendo ser efetuada em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer o pagamento, em consonância com o regime de caixa.

A propósito:

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

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido.

(REsp 1086752/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 11/03/2009)"

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

(...)

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.

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.

(REsp 1.955.120-SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/12/2022).”

“TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA REALIZAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está pacificada no sentido de que é lícita, a partir do ano calendário

1997, a dedução dos juros sobre capital próprio mesmo em relação a exercícios anteriores àquele em que realizado o lucro da pessoas jurídica.

2. Agravo interno desprovido.

(AgInt no REsp 1971.537-SP. Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/12/2022)."

Portanto, já existem posicionamentos no STJ no sentido de que 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*”.

Dessa forma, aconselho que o período de competência que deve ser observado para fins de dedutibilidade seja aquele em que há a deliberação do contribuinte e o efetivo pagamento ou creditamento dos JCP, podendo, inclusive, o contribuinte remunerar o capital tomando por base o valor existente em exercícios financeiros anteriores.

Diante o exposto, voto por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso, cancelando integralmente a decisão recorrida e cancelando o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone- Redator Designado

O Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu do I. Relator, Ricardo Piza Di Giovanni, unicamente em questão de mérito e especificamente na parte em que deu provimento ao RV no sentido de afastar os lançamentos de IRPJ/CSLL relativos a infrações detectadas pelo Fisco no ano-calendário 2008, “despesas relativas a pagamento de juros sobre capital próprio de períodos pretéritos”.

Nesse contexto, embora reconheça a solidez dos argumentos do Nobre Relator, faço uma leitura diferente da matéria, como passo a discorrer a seguir.

BREVE RESUMO DOS FATOS

Discute-se nestes autos a possibilidade de a recorrente deduzir das bases impositivas de IRPJ e de CSLL no ano-calendário/2008, valores relativos a pagamento feitos a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) apurados sobre Demonstrações Financeiras (Balanço Patrimonial) levantadas no período findo em 31/12/2007.

Em resumo, o chamado pagamento de JCP de períodos pretéritos, situação fática recorrentemente presente neste Tribunal Administrativo Tributário Federal, inclusive neste Colegiado.

No caso concreto e em apertadíssima síntese, consoante Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 161/165), a Fiscalização consignou que a empresa extrapolou os limites de dedução de despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) no ano-calendário de 2008, estabelecido no art. 9º. da Lei 9.430/1996, conforme planilha abaixo reproduzida:

III - DA BASE DE CÁLCULO

O valor tributável, no ano calendário de 2008, monta a importância de R\$ **570.115,39** (quinhentos e setenta mil, cento e quinze reais e trinta e nove centavos)

JUROS S/ CAPITAL PROPRIO							
2008. TRIM	LUCRO OU PREJUÍZO ANTES DO IRPJ	BASE CÁLCULO TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO - DIPJ	TJLP	CÁLCULO JCP DEDUTIVEL DO IRPJ	DESPESAS DE JUROS S/CAP PROP		VALOR TRIBU- TAVEL EXCESSO JCP-DEDUZIDO DESPESAS
					VALORES APURADOS PELA FISCALIZAÇÃO LIMITE DEDUTIVEL	TOTAL DOS JCP DEDUZIDO EM DESPESAS	
1º TRIM	-2.496.142,49	7.876.650,98	1,5624%	123.064,79	123.064,79	249.000,00	125.935,21
2º TRIM	263.305,90	5.643.814,29	1,5624%	88.178,95	88.178,95	249.000,00	160.821,05
3º TRIM	1.659.324,47	7.303.138,76	1,5624%	114.104,24	114.104,24	249.000,00	134.895,76
4º TRIM	-203.382,91	6.434.755,71	1,5624%	100.536,62	100.536,62	249.000,00	148.463,38
				425.884,61		996.000,00	570.115,39

Em suas peças impugnatórias a recorrente combate a acusação fiscal e entende ter procedido de forma correta, não havendo motivo para a autuação.

A Turma *a quo* chancelou o procedimento fiscal (“*Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do 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*”), e o Nobre Relator deste Colegiado pugnou pela improcedência da autuação (“*Entendo legítima a dedução dos Juros sobre Capital Próprio de períodos pretéritos. (...) alinho-me à corrente segundo a qual defende que a lei dos JCP seria uma sistemática própria de remuneração ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica, qualificando uma nova forma de retorno do capital investido por tais pessoas. Sendo mais específico, entendo que a Lei nº 9.249/95 é uma lei indutiva e não uma lei que se refere às regras de despesas*”) provendo o recurso voluntário acostado (fls. 304/320).

Postos os fatos, ao meu voto

MÉRITO

Data vênia ao entendimento esposado pelo I. Relator Ricardo Piza Di Giovanni, faço uma leitura diferente da matéria e filio-me à corrente que entende pela impossibilidade de os contribuintes deduzirem como despesa, valores apurados a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) tendo como suporte períodos pretéritos.

Explico.

DEDUÇÃO DE VALORES DISTRIBUÍDOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP) REFERENTES A ANOS-CALENDÁRIOS ANTERIORES

O tema discutido neste processo, dedução, para fins fiscais, de juros a título de remuneração do capital próprio que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores, tem frequentado assiduamente os julgamentos deste Tribunal Administrativo desde quando ainda na sua formatação como Conselho de Contribuintes.

Nas primeiras decisões e até aproximadamente há uma década, a jurisprudência administrativa tendia a dar provimento à tese dos contribuintes, ou seja, validava a possibilidade de se deduzir, a título de despesas com Juros sobre o Capital Próprio, montantes pagos em períodos posteriores àqueles em que deveria/poderia ter ocorrido a sua apuração.

Posteriormente, as decisões das diversas Turmas Ordinárias das Câmaras da 1ª Seção e depois as da Câmara Superior mudaram substancialmente de rumo, perfilando entendimento de que o regime de competência deve ser obrigatoriamente observado pelos interessados em deduzir, das bases impositivas do IRPJ e da CSLL, a despesa de JCP.

Finalmente, especialmente após a mudança no PAF procedida pela Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E, invertendo o critério de desempate nos julgamentos, determinando que nesta hipótese, a refrega seria resolvida

“favoravelmente ao contribuinte”, as decisões retornaram ao provimento dos recursos dos autuados pela RFB.

E, nesta verdadeira gangorra legislativa, com a promulgação da Lei n.º 14.689/2023 e a volta do voto de qualidade a favor do Fisco, novas alternâncias certamente virão.

Nessa linha, não desconheço estas variáveis jurisprudenciais de entendimento do Tribunal, inclusive na sua Câmara Superior de Recursos Fiscais e até em casos levados ao judiciário.

Todavia, também não posso deixar de destacar que embora de altíssima qualidade os votos proferidos e os acórdãos formalizados, assim como as decisões do judiciário sobre a matéria, o tema ainda permanece restrito às partes envolvidas, não estando incluído em nenhuma das hipóteses previstas no RICARF vigente, ou seja, não me encontro a elas vinculado, de modo que cada Conselheiro tem livre arbítrio para formar sua convicção, e externar seu posicionamento, evidentemente de acordo com as normas que regem o procedimento de julgamento.

Dito isto, passo ao meu voto.

Início lembrando que a figura jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio, no cotidiano tributário-contábil conhecido por JCP, surgiu e teve permitida sua dedução das bases impositivas do IRPJ e da CSLL com o nascimento da Lei n.º 9.249/1995, artigo 9º:

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

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

§ 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;

~~§ 4º~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

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

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

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

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

I - capital social; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

II - reservas de capital; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

III - reservas de lucros; [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

IV - ações em tesouraria; e [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

V - prejuízos acumulados. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

~~§ 9º~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

~~§ 10.~~ [\(Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996\)](#)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no [art. 15 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976](#), ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

Em resumo, o que se tem nos autos é a seguinte situação:

1. A recorrente calculou e creditou/pagou JCP em 2008, tendo como base os valores do seu PL de 2007.
2. Sequencialmente, deduziu tais valores das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL de 2008.
3. Submetida a procedimento fiscal pela RFB, houve a glosa do valor deduzido, tendo a Autoridade Tributária perfilado entendimento de que estes valores seriam despesas e como tal deveriam observar o regime de competência, no caso, 2007.
4. De seu turno, a recorrente contesta o tratamento fiscal de considerar os JCP como despesa financeira e sujeita ao regime de competência, posto que no seu entender esta submissão só surge quando for deliberado seu pagamento e não no ano dos fatos..
5. A DRJ que fez o julgamento em primeira instância homologou o entendimento do Fisco.
6. O Relator Ricardo comungou com o pensamento da recorrente e proveu o RV.

Pois bem, em face do que consta nas peças de acusação, defesa, decisão de 1º Piso, voto do Relator e documentos acostados, estes os temas nucleares presentes nos autos e que necessitam de análise e respostas:

- i) JCP seriam despesas ou dividendos?
- ii) Qual a implicação do regime de competência no caso concreto?

Sobre o primeiro tomo, indubitavelmente pacífico o entendimento, tanto administrativo quanto judicial, de que o pagamento/crédito de juros sobre o capital próprio é **uma faculdade** da pessoa jurídica, de modo que esta poderá ou não vir a exercê-lo, conforme melhor lhe convier.

Essa faculdade encontra-se regulada pelas normas comerciais, societárias e fiscais que entre si interagem e entre si se completam.

Igualmente claro que a faculdade de pagar/creditar juros sobre o capital próprio poderá ser exercida ao longo dos anos em que o capital do titular, sócios ou acionistas permanecer no patrimônio líquido da pessoa jurídica, e que o valor dos JCP será calculado mediante a aplicação da taxa de juros (limitada à TJLP) sobre o patrimônio líquido do ano em que exercida a faculdade, observados os limites estabelecidos na norma acima transcrita.

Entretanto, no caso dos presentes autos, a contribuinte pagou/creditou em 2008, JCP calculados sobre o patrimônio líquido dos anos de 2007, ou seja, fez lançamentos contábeis e alterou as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de 2008 lançando mão de valores apurados sobre fatos e bases (PL) com origem em anos pretéritos.

Com isso, como apontou o Fisco e ratificou a decisão *a quo* (no que foram contrapostos pela recorrente), as bases impositivas dos dois tributos foram afetadas em 2008 por montantes que tiveram mensuração, origem e nascimento no ano de 2007.

Nesse contexto, surgiu uma dedutibilidade que o Fisco entendeu não permitida, por utilização de uma despesa em período futuro, tomando bases pretéritas, ferindo o regime de competência; de seu lado, a recorrente, em contraparte, posicionou como correto seu procedimento por entender que a obrigação de pagar só surgiu quando decidido pelos sócios, no caso, apenas em 2008, de modo que, antes disso, não havia o que se falar em despesa de JCP.

Então, cabe alinhar as seguintes perguntas e proposições, para fins de desenvolvimento do racional que aqui se adotará:

1. Os JCP pagos em 2008, tendo como base o ano de 2007, são dedutíveis em 2008?
2. A faculdade de pagar/creditar JCP poderá ser legalmente exercida em um determinado ano, mas incidir sobre o patrimônio líquido de anos anteriores?
3. Em caso positivo, em qual ano deverá ser legalmente apropriada a respectiva despesa havida com o pagamento/creditamento de JCP, ou, em outras palavras e no que interessa no âmbito tributário, **quando será permitida sua dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL?**

É do que passo a tratar.

Princípio pela posição de que os JCP têm muitíssimo mais característica de dividendos do que de despesa financeira, entendimento corroborado por substancial parcela da doutrina e da jurisprudência. Isso é vero.

Nesse sentido, podem ser citados, exemplificativamente, Alberto Xavier (Direito Tributário Internacional do Brasil – Forense – SP – 2010 – pg. 500), Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues Souza (Revista Dialética – A figura dos JCP e as contribuições ao PIS e COFINS – 2009 – pg. 73 - nº 169 – out/2009), Luciano Amaro (Dialética – Pis/Cofins e JCP – pg. 97 – Ed 239 – ago/2015).

Como igualmente há posicionamento da CVM na mesma linha (Deliberação 683/2012).

Entretanto, como sói acontecer no mundo do Direito, há posições inversas, pugnano por reconhecer os JCP com despesa financeira.

Fábio Ulhôa Coelho (Dialética, 2000 – pg. 40), disserta “*se os juros sobre o capital fossem espécie de dividendos, não haveria a necessidade do dispositivo em questão [§ 7º, do art. 9º, da Lei nº 9.249/1995]¹; eles já estariam, por definição, incluídos entre os [dividendos] obrigatórios*”.

Na mesma senda, Edmar de Oliveira Andrade Filho: “*caso o enunciado do § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 quisesse atribuir aos juros caráter de lucro ou dividendo, não seria necessária a exigência do dobro do valor, bastaria valor igual ou superior. Portanto, a exigência do dobro serve para reforçar o argumento de que a Lei jamais cogitou tal equiparação*” (in Perfil Jurídico do Juro sobre Capital Próprio – MP Editora – 2006 – pg. 76).

Mais incisivamente ainda o mesmo doutrinador:

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

(...)

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

¹ § 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.

outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade. Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei.

Em decorrência dessa renúncia e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. 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”. (grifos nossos) - ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. In: <http://www.fissoft.com.br>, IRPJ e CSLL: Juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido, e Imposto de Renda das empresas, 8 ed., São Paulo, Atlas, 2011, pp. 282 a 285 -.

Para Luís Eduardo Schoueri, (Juros sobre Capital Próprio: Natureza Jurídica e Forma de Apuração diante da “Nova Contabilidade” - Controvérsias Jurídico-Contábeis - Aproximações e Distanciamentos, 3º volume, Editora Dialética, São Paulo - 2012, pg. 169/193), “os “juros sobre o capital próprio” têm a finalidade de permitir ao sócio ou acionista perceber um rendimento equivalente ao que receberia se buscasse outra aplicação financeira de longo prazo. Assim, consoante a disciplina do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, a sociedade paga uma remuneração a seus acionistas e **reconhece o valor como uma despesa dedutível**, abatendo-a de seu lucro tributável” (destaque acrescido)

Seguindo, o autor se debruça sobre o debate existente na doutrina acerca da natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio, concluindo que a divergência existente resulta da tentativa de enquadrar os juros sobre o capital próprio nas categorias de Direito Civil, e assume ser razoável tomá-los como conceito de Direito Tributário, sem qualquer amparo em categorias do Direito Privado.

Nas palavras do catedrático, “afastando-se qualquer aproximação com categorias de Direito Privado, há que se reconhecer que, na perspectiva do Direito Tributário, corresponde a figura do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 a **uma remuneração do capital**. (...) É neste ponto que se revela, a partir de uma perspectiva essencialmente tributária, a relevância dos juros sobre o capital próprio. Tal

*instituto, ao permitir que as empresas que se valem de recursos de seus próprios sócios ou acionistas tomem a dedutibilidade dos valores pagos enquanto remuneração pelo referido capital, restabelece a igualdade destes em relação a contribuintes que, com igual capacidade econômica, façam uso de capital emprestado por terceiros. (...) Tais considerações, intimamente relacionadas com o conceito econômico de custo de oportunidade, tornam razoável, do ponto de vista econômico e tributário, a **consideração dos pagamentos dos juros sobre o capital próprio enquanto remuneração do capital, que é dedutível**. E dizer, do ponto de vista tributário, a situação apresenta-se tal qual como se o sócio tivesse “emprestado” dinheiro à sociedade e recebesse juros desta, recebendo tal circunstância, em razão do princípio da igualdade, igual tratamento ao que é dado às empresas que se valem de financiamento de terceiros”. (negritou-se).*

Enfatizando o aspecto defendido pela Fiscalização, diz Hiromi Higuchi *et alli* em *Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática* (36ª ed., São Paulo, IR Publicações, 2011, p. 130), 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 o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento” (grifos acrescidos).

Para fechar o raciocínio, Higuchi [e outros] defendem tese exatamente igual à alinhavada pelo Fisco, e vão mais longe ao afirmar, incisivamente que “*Algumas empresas chegam ao exagero de efetuar os lançamentos contábeis de juros sobre o capital próprio, a título de ajustes de exercícios anteriores, após dois ou três anos da data de apuração dos resultados, seguida de retificação das declarações de rendimentos. Neste caso está provada a distribuição de lucros acumulados e não de juros sobre o capital próprio*” (op. cit. pg. 131).

O Professor Roberto Quiroga Mosquera leciona que, do ponto de vista tributário, o embate doutrinário sobre a natureza jurídica do JCP (se dividendo, lucro distribuível ou juro) não é relevante, **porque o legislador tributário fez uma opção ao atribuir-lhe o tratamento fiscal de juro**, distanciando-o do regime tributário próprio dos dividendos (in “*O regime jurídico-tributário das participações societárias – ganho de capital, juros sobre o capital próprio e dividendos - o direito tributário e o mercado financeiro e de capitais*”. São Paulo: Dialética, 2009, p. 419-420).

Ricardo Mariz de Oliveira bem assenta acerca da natureza de juros dos JCP ao lembrar que, mediante sua implementação, i) a sociedade deixa de tomar empréstimos perante terceiros; ii) há a substituição dos dividendos que os sócios ou acionistas receberiam caso não tivesse havido a retenção de lucros pela sociedade, e, iii) a natureza jurídica de qualquer objeto é dada pelo regime jurídico que o direito lhe atribui, e assim também ocorre com os juros. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Juros de remuneração do capital próprio. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, n. 15, 1998, p. 114).

No judiciário, embora não faltem decisões a favor da tese da recorrente, inúmeras outras assumem que os JCP são clássicas “**despesas financeiras**”, nada tendo a ver com a figura dos dividendos.

Veja-se (nenhum destaque é do original):

Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma - REsp 952566/SC Data - 18/12/2007

Rel. Ministro José Delgado

Ementa TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO QUE A PESSOA JURÍDICA INVESTE EM OUTRA EMPRESA. INCIDÊNCIA.

1. Os juros recebidos de capital próprio investido pela sociedade empresarial em outra empresa constituem receitas financeiras.

2. **Juros de capital próprio investido não se confundem com dividendos.** Entidade com configurações jurídicas e efeitos não assemelhados. Regime jurídico diferenciado a eles praticado.

(...)

5. **Os juros sobre o capital próprio tem por finalidade remunerar o capital do investidor. São calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Os dividendos representam parcela do lucro distribuído pela empresa aos seus sócios. Entidades que, pelas suas próprias características, não se confundem a que recebem tratamento tributário diferenciado.**

Mais, igualmente com destaque acrescido (reproduzido naquilo que tem pertinência com a matéria aqui tratada):

REsp 921269/RS RECURSO ESPECIAL 2007/0019618-4 RELATOR Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) ÓRGÃO JULGADOR T1 - PRIMEIRA TURMA DATA DO JULGAMENTO 22/05/2007 DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE DJ 14/06/2007 p. 272 RDDT vol. 144 p. 119

EMENTA - MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. NATUREZA DE DIVIDENDOS. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ART. 111 DO CTN. OMISSÃO QUANTO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

I - Incabível a análise de omissão quanto à análise de dispositivo constitucional, em razão da falta de interesse da parte, eis que suficiente a oposição de embargos

declaratórios para ensejar o prequestionamento na via do recurso extraordinário. Precedente: AgRg no Ag n.º 799.362/RS, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ de 05/03/07.

II - Discute-se, nos presentes autos, a incidência na base de cálculo do PIS e da COFINS dos juros sobre capital próprio (JCP), com base no Decreto n.º 5.164/2004, o qual reduziu a zero a alíquota das referidas contribuições, excluindo as receitas decorrentes dos JCP e de operações de hedge.

III - Os juros sobre capital próprio não possuem natureza de lucro ou dividendo, mas de receita financeira.

Resumindo, há duas correntes e ambas com fortes premissas e sólidos argumentos e que podem muito bem ser vistas e resumidas no confronto entre as normatizações fiscal e contábil, no primeiro caso, pela leitura dos artigos 29 e seu § 1º e 30, § único, da Instrução Normativa SRF n.º 11/1996²; no segundo, assunto tratado na Resolução CFC n.º 1.398, de 22 de junho de 2012, artigos 10 e 11³, todos reproduzidos no rodapé.

Conceitualmente, a regra citada no caput do artigo 30 da referida Instrução Normativa, vale, inclusive, para os casos em que os juros sejam imputados ao valor do dividendo obrigatório de que trata o artigo 202 da Lei n.º 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), isso porque, conforme disposto no artigo 1º da IN SRF n.º 41/1998 considera-se creditado, de forma individualizada, o valor dos juros sobre o capital próprio quando a despesa for registrada, na

² 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 § 1º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

Art. 30. 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 n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

³ 10. Os juros sobre o capital próprio (JCP) são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei n.º 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente.

11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório.

escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida à conta ou subconta, de seu passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio, acionista ou do titular da empresa.

De lado oposto, os termos da Resolução CFC n.º 1398/2012 conduzem ao entendimento de que os juros sobre o capital próprio figuram como distribuição de riqueza (lucro) e não como despesa. As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de Juros sobre o Capital Próprio, independentemente de serem registradas no passivo (Juros sobre o Capital Próprio a Pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputado.

Pois bem, trazidas a diversas facetas que nutrem a discussão e arrebatam as partes envolvidas na refrega, passo ao meu entendimento sobre a matéria, não sem antes reconhecer a inexistência de consenso sobre o tema e a qualidade dos argumentos daqueles que pensam de forma diversa.

Então, nesse enfileirar de ideias, comungo com aqueles que entendem **i)** se estar diante de autêntica despesa financeira, **ii)** que remunera o capital e, **iii)** dá possibilidade de as pessoas jurídicas regrarem e alimentarem seu ativo circulante sem se escorar em instituições bancárias com evidentes sobrepeso nos encargos contratados.

Foi essa a intenção do legislador e que pode ser nitidamente vista nas textuais palavras da Exposição de Motivos que antecipou a Lei n.º 9.249/1995, “**A permissão da dedução de juros pagos aos acionistas, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas 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 sustentado da economia**”.

Portanto, contextualizando, a remuneração do capital investido pelo sócio/acionista/titular do empreendimento possui clara característica de juros, não se confundindo com os dividendos, até porque estes, via de regra, devem **obrigatoriamente** ser creditados/pagos e aqueles resultam de uma **opção** da pessoa jurídica que recebeu o aporte financeiro.

Nesse universo social, óbvio que mediante os juros é que há a remuneração do investimento realizado na sociedade pelos detentores de seu capital, observado o tempo em que o mesmo ficou empregado em favor da companhia.

Trata-se de uma taxa de retorno ou de remuneração do capital investido pelas pessoas físicas ou jurídicas e que segue a lógica econômica e de mercado: se tais recursos fossem aplicados em qualquer outro investimento, gerariam rentabilidade. Tanto isso é verdade que os beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas, devem oferecer os rendimentos à tributação, seja de forma exclusiva, seja no contexto das suas declarações de ajustes.

Sumariando, os JCP representam uma forma de remuneração de sócios ou acionistas, visando atrair e reter os recursos que sustentam a operação. Seu pagamento, nessas condições, fomenta a atração de capital pelos detentores do empreendimento, em contraposição à tomada de recursos no mercado, via de regra de caráter muito mais oneroso. Isso é elementar sob a visão econômica.

Contudo, o aumento da capitalização, ou mesmo o aumento dos lucros mantidos pela pessoa jurídica em reservas, embora motivem a distribuição de JCP, desde que cumpridas as determinações do art. 9º da Lei n. 9249/1995, não impõem que ela ocorra, de modo que a conclusão que aflora é que os JCP são **frutos (rendimentos)** decorrentes da condição de ser sócio ou acionista.

Nesse caminhar, não representam um direito essencial ou obrigatório ao sócio ou acionista, mas, sim, remuneração do capital aportado, cujo pagamento ou crédito ocorrem, quando autorizados e nos respectivos períodos a que se referirem.

Ou seja, **juros**, sob qualquer ótica, fiscal ou econômica.

Então, **sendo juros, são espécies de Despesas Financeiras** (gênero) atraindo a conceituação dada por Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira (in Dicionário de Termos de Contabilidade, Atlas, SP, 1999, pg. 120, com colaboração de Valmor Slomski), *verbis*:

DESPESAS FINANCEIRAS. Remunerações aos capitais de terceiros tais como: **juros pagos ou incorridos**, comissões bancárias, correção monetária prefixada sobre empréstimos, descontos concedidos, juros de mora pagos etc. Devem ser compensadas com as Receitas Financeiras (conforme disposição legal), isto é, essas receitas são deduzidas daquelas despesas. (negritou-se)

Que se completa, integra e interage com a definição dos autores a respeito de juros sobre capital (ibidem – pg. 197):

JUROS SOBRE CAPITAL. Significa o valor referente ao rendimento sobre uma aplicação de capital.

Resumindo, os JCP são despesas financeiras típicas e clássicas e que inquestionavelmente participam da formação do resultado da companhia, posto que, todos os dispêndios incorridos (ainda que sem o descaixe financeiro) que não tenham como fim a aquisição de bens e direitos ou a liquidação de passivos e que estampem “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais*” são “despesas” na lídima acepção do termo (Resolução CFC n.º 1.374, de 08 de dezembro de 2011, item 4.25, “b”).

Com isso, participando os JCP da “formação do resultado”, posto se tratar de DESPESA, fica mais explícita a sua diferença conceitual com dividendos, já que estes, abstraindo outras disfunções evidentes de tratamento entre ambos os institutos, são calculados basicamente sobre o lucro, **lucro esse já formado com a depuração das despesas com pagamento ou crédito de JCP.**

Ou seja, bases e conceitos totalmente diversos, **um** nascendo do lucro, **outro** tendo como base contas do PL. E, em ambos os casos, os JCP deles participam reduzindo o lucro no momento da apuração do resultado período.

Em outras palavras, para se chegar ao “lucro”, já houve antes o expurgo da despesa financeira surgida com o crédito/pagamento dos JCP..

Portanto, pelo que expus, não posso deixar de enxergar os JCP como autêntica e clássica despesa financeira, participante ativa (reduzidoramente) da apuração do lucro.

Sendo assim, resta ver, **para fins fiscais**, se seria uma despesa dedutível das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, isso porque, *“todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescentar a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas”*⁴. (sublinhado por este Relator)

Nesse alinhamento, fica claro que nem toda despesa – embora conceitual e doutrinariamente seja um item redutor do ganho, por isso, gasto – será “dedutível” das exações federais que têm por base o lucro, simplesmente porque assim o legislador decidiu.

Chega-se então às **três** vertentes a serem analisadas:

- a) Os encargos de JCP (juros – despesa financeira) seriam “normais, usuais e necessários” (artigo 299 – RIR/1999, então vigente) o que permitiria sua dedução das bases dos tributos apurados com base no lucro (IRPJ/CSLL)?;
- b) Caso contrário, ainda assim haveria autorização legislativa para se efetuar a dedução intentada?; e,
- c) Em ambas as hipóteses, haveria compulsória sujeição ao regime de competência?.

Pois bem, a primeira variável deixa de ter relevância a partir do momento em que há norma cogente – segunda variável (Lei nº 9.249/1995, artigo 9º) - que permite que as despesas havidas pela pessoa jurídica com juros (JCP) possam ser deduzidas da apuração do Lucro Real, silenciando quanto aos requisitos do artigo 299, do RIR/1999.

⁴ Ricardo Mariz de Oliveira – Fundamentos do Imposto de Renda – São Paulo – Ed. Quartier Latin – 2008 – pg. 691

Veja-se:

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

Nesse ponto, indubitavelmente a despesa surgida com o creditamento ou pagamento dos Juros sobre o Capital Próprio, independentemente da observância e atendimento das regras do artigo 299 do RIR/1999, seria DEDUTÍVEL das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, em face de expressa permissão do artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995.

Porém, há uma terceira via a ser considerada e ela é imperativa.

Trata-se do “regime de competência”, princípio basilar da contabilidade enquanto ciência e que representa verdadeira “cláusula pétrea” que, caso não observada, levará a que todos os conceitos e parâmetros solidamente estruturados por anos e anos de que as receitas e despesas devem ser registradas no período ao qual pertencem, ainda que não tenham sido recebidas ou pagas, acabem por se esvaír.

Sobre esse princípio e seu reflexo no caso tratado passo a discorrer.

DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE - DA COMPETÊNCIA

Classicamente conceituado na normatização do Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução CFC nº 1.282, de 28/05/2010:

Artigo 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

Na doutrina de Iudícibus, Marion e Elias Pereira (op. cit., pg. 266), a contabilidade é estruturada a partir de [e sobre] “princípios fundamentais” que assim se definem:

PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA CONTABILIDADE. Essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objetivo é o Patrimônio das Entidades. São Princípios Fundamentais da Contabilidade, conforme o Conselho Federal de Contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, **Competência** e Prudência.

Assim, a quebra deste princípio científico fulmina qualquer mensuração ou comparação que se possa tentar obter a partir da escrituração, posto que sujeita [esta] a manuseio disperso e sem regramento, ferindo a própria ciência contábil e tirando a credibilidade dos dados e demonstrações apuradas a partir dela.

Em claro exprimir, as informações, análises, estudos e projeções feitas de uma companhia a partir da sua escrituração e resumidas em suas demonstrações financeiras só têm sentido se os dados, números, registros e documentos que os suportem, forem consistentes e obedientes aos citados princípios, dentre eles, mas não apenas ele, o de “competência”.

Se leviana ou involuntariamente forem ignorados referidos postulados, o que será estampado pelas demonstrações financeiras não merecerá fé, muito a contrário, poderá induzir a erro todos os que manusearam tais peças e livros contábeis, com nefastas consequências.

Mais ainda, poderá significar perigoso caminho para desvirtuamento dos dados e manchar indelevelmente a fidedignidade das referidas demonstrações, levando a resultados desfigurados e sem a profundidade e consistência exigidas. Exemplos disso, no mundo todo, inclusive em épocas recentes e até em grandes corporações com contas auditadas, não faltam e atestam fortemente como demonstrações contábeis levantadas sem as devidas observâncias a cláusulas rígidas, podem levar a consequências prejudiciais à companhia e nocivas a todos os que com ela se relacionem.

Em síntese, **princípios são regramentos rígidos** que, se observados como devem ser, permitem a legitimidade e credibilidade dos registros e demonstrações e são fortes instrumentos de gestão e controle.

Contextualização fortemente retratada no pensamento de Edmar Oliveira Andrade Filho, “Imposto de Renda das Empresas” – 10ª Ed. Atlas – SP – 2013 - pgs. 104/105:

“Sob o prisma teleológico, as normas que impõem a observância desse princípio **visam a dar efetividade ao princípio contábil da integridade das demonstrações financeiras** e, ao mesmo tempo, atender ao postulado econômico da realização da riqueza para fins e repartição entre os sócios ou acionistas e para pagamento dos tributos incidentes sobre o lucro.

O princípio da realização da riqueza exige que os registros contábeis reflitam mutações patrimoniais e que possam ser consideradas certas, isto é, cuja existência é incontroversa, e que sejam, também, objetivamente determinadas.

(...)

O regime de competência está baseado na ideia da tempestividade o registro das cifras que modificam a estrutura, sob o aspecto qualitativo ou quantitativo, do patrimônio social de uma entidade.

Ao estabelecer critérios objetivos acerca do reconhecimento das mutações patrimoniais a lei societária pretende impedir a geração de resultados contábeis sem consistência econômica e a distribuição de lucros fictícios que implicam a erosão do capital empresarial que é uma garantia dos credores". (gn)

Concluindo, o que se espera é que a contabilidade, pelo uso de regras e normas consistentes e alinhadas ao longo do tempo, reflita a real posição do patrimônio das aziendas, não ficando ao sabor de decisões pessoais, individuais ou de gestores, em prejuízo da sua fidedignidade.

Dentro deste cenário, o regime de competência com certeza é o mais importante alicerce a ser considerado, tanto que a ele o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) dedicou inúmeras referências em seus PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS, como, por exemplo, no CPC 00, quando transportou para o cotidiano das empresas, entidades, órgãos públicos e profissionais, o conceito que há anos está enraizado nas atividades contábeis, assim dispondo (destacou-se):

Pressupostos Básicos

Regime de Competência

22. A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro. Dessa forma, apresentam informações sobre transações passadas e outros eventos que sejam as mais úteis aos usuários na tomada de decisões econômicas. O regime de competência pressupõe a confrontação entre receitas e despesas que é destacada nos itens 95 e 96.

Na sequência e complementarmente:

95. As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente

das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com esta Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

Há mais, porém e são relevantes inserções nos CPC e que podem ser vistas na coletânea de Pronunciamentos Técnicos Contábeis de 2012, que incluiu do CPC 00 ao CPC 46, onde se observa a incisiva exigência de que o regime de competência seja obrigatoriamente adotado e observado, valendo destacar algumas destas normatizações, sem embargos da importância das demais (todos os destaques foram acrescidos):

CPC 00:

Item 10. **O regime de competência retrata com propriedade** os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, independentemente dos recebimentos e pagamentos. Fornece melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período; e é útil para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos.

Item 4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. **Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência)**, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

CPC 02:

Item 19. As contas da demonstração do resultado poderão ser convertidas pela taxa cambial média do período, mas no caso de receitas ou despesas não homoganeamente distribuídas ou no de câmbio com oscilações significativas terá que a conversão ser com **base na data da competência de tais receitas e despesas**.

CPC 09:

Item 9. Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título **pelo regime de competência** e incluídos na demonstração do resultado do período.

Item 11. Existem, todavia, diferenças temporais entre os modelos contábil e econômico no cálculo do valor adicionado. A ciência econômica, para cálculo do PIB, baseia-se na produção, **enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização da receita, isto é, baseia-se no regime contábil de competência.**

CPC 13:

Item 35. No caso de serviços (normalmente dos administradores e certos grupos de empregados), **como a apropriação desse custo precisa ser por competência**, despesas passam a ser reconhecidas durante o recebimento de tais serviços. Isso implica em, na data da outorga da opção, seu valor justo ser calculado com base nas condições existentes nessa data, e distribuído como despesa ao longo do tempo.

CPC 21:

Item B12. **Os tributos sobre o lucro de período intermediário são contabilizados por competência** usando a alíquota que deve ser aplicável ao lucro total anual esperado, ou seja, a alíquota média efetiva anual estimada é aplicada ao lucro antes dos tributos no período intermediário.

CPC 26:

Item 9. **O regime de competência**, o respeito à relevância e à materialidade das informações, a não compensação de valores que não possam legal ou contratualmente ser compensados, a adoção consistente dos mesmos critérios ao longo do tempo e o seguimento a todos os demais preceitos estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro **devem sempre estar presentes nas demonstrações que devem ser apresentadas pelo menos anualmente.**

Item 27. **A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.**

CPC 30:

Item 13. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da contraposição das despesas às receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens, podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não possam ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.

Item 19. **Os royalties devem ser reconhecidos por regime de competência, de acordo com a essência do contrato.**

CPC 38:

Item 11. Para as operações com derivativos realizadas com finalidade de hedge, existe uma contabilidade especial (hedge accounting). **Essa contabilização tem como objetivo aplicar o regime de competência** para essas operações de forma que as variações no valor justo do instrumento de hedge (derivativo) e do item objeto de hedge (uma dívida, por exemplo) sejam reconhecidas no resultado do exercício concomitantemente.

Cenário que se completa com os ditames impostos pelo princípio da continuidade, que no dizer do artigo 5º, da Resolução CFC nº 750/93, com redação da nº 1.282/2010, “*pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância*”, não se devendo olvidar que na redação original constava o § 2º no mencionado artigo exprimindo a integração deste princípio com o de competência, o que demonstra a interação de ambos, *verbis*:

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Contexto que se resume, materializa e impositivamente se exprime no § 1º, do artigo 1º, e no artigo 2º, da referida Resolução CFC nº 750/93, que normatiza toda ciência contábil e define sua aplicação no Brasil (negrito):

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

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

(...)

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

Com isso se quer dizer simplesmente e sem necessidade de maiores digressões que a contabilidade, enquanto ciência é regida por princípios de observância obrigatória, dentre estes, o **regime de competência**, representando “*regras e normas através das quais conceitos fundamentais são traduzidos de maneira mais específica e objetiva. Assim sendo os princípios servem como normas de aplicação da ciência contábil e caso não existissem seria possível e provável que cada entidade adotasse normas praticas e procedimentos de acordo com sua necessidade*”⁵, o que, em primeiro momento desvirtuaria qualquer possibilidade de comparação e, no futuro, poderia levar a informações distorcidas e irreais.

No pensamento de José Carlos Marion “*os princípios surgiram através da necessidade de se padronizar a forma pela qual se prepara e interpreta os relatórios contábeis, pois se cada contador adotasse critérios próprios para se elaborar os relatórios contábeis, os usuários da contabilidade não teriam condições de fazer uma interpretação correta das informações geradas*”. (Normas e Práticas Contábeis 2ª Ed. Atlas – SP – 2012) – (destacou-se)

Portanto, a adoção compulsória dos princípios e postulados contábeis é medida imprescindível para confiabilidade dos registros e possibilidade de que as informações possam ser aferidas e comparadas.

Simple assim.

Amalgamando todo este cenário, a legislação societária absorveu estas normatizações e as trouxe para dentro dela (destaques acrescidos):

<u>Lei nº 6.404/1976</u> (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 <u>segundo o regime de competência</u> .
(...)
Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
(...)
§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do

⁵ GOUVEIA, Nelson. Contabilidade Básica. 2. ed. São Paulo: Harbra, 1993. – com destaques acrescidos.

exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Nas palavras de Nilton Latorraca, na clássica obra “Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas”, 12ª Ed. Atlas – SP – 1990 – pgs. 136/137 (negrito acrescido):

“A Lei nº 6.404 introduziu normas de direito comercial sobre princípios de contabilidade a serem adotados para efeito de elaborar as demonstrações financeiras que servirão de base à prestação de contas da administração e ao pagamento de dividendos. **São normas contábeis e, portanto, normas técnicas**, mas nem por isso perdem seu caráter de normas jurídicas. **Não são simples conselhos nem meras recomendações (...), são preceitos que se impõem às companhias em razão de um interesse geral.** A companhia não pode, por exemplo, decidir registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de caixa, em desobediência ao artigo 177 da Lei nº 6.404, que impõe o regime de competência. Tal decisão seria ilegal (...). **As normas contábeis da Lei nº 6.404 são, portanto, normas imperativas**”.

Para concluir:

“**A observância de métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo**, critério conhecido internacionalmente como *concept of consistency*, **visa evitar que os resultados do exercício sejam distorcidos em virtude da simples mudança de critério contábil.** A uniformidade na adoção de métodos ou critérios contábeis torna viável e proveitosa a comparação das demonstrações financeiras da empresa de dois ou mais exercícios sociais (...). Do contrário, o montante do lucro poderia ser modificado mediante simples mudança de critério de avaliação dos elementos patrimoniais” (ibidem – pg. 141).

Assim, em apertadíssima síntese pode-se afirmar, sem receio de erro, que “os princípios são o núcleo central da doutrina contábil”⁶ e dão as grandes respostas que as Leis societárias e tributárias exigem e terceiros esperam.

⁶ FIECAFI/Arthur Andersen – Normas e Práticas Contábeis no Brasil – Atlas SP – 1990 – Pg. 51

Desse modo, quebrados ou inobservados quaisquer dos princípios que dão suporte e autenticidade aos registros contábeis, a contabilidade, como ciência, “*que tem por finalidade a orientação e o controle dos atos e feitos de uma administração econômica*”⁷ é ANIQUILADA e não serve para mais nada.

Em outras e curtas palavras, que seja uma contabilidade dotada de veracidade e consistência, caso contrário não terá valor algum, por não atender às normas, preceitos, princípios e postulados contábeis, não atender à legislação societária (art. 177, da Lei nº 6.404/1976) e sequer atender aos dizeres do artigo 1.179, do Código Civil, “*O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico*”.

Não será uma contabilidade, será um arremedo de escrituração.

Seria quase uma volta aos primórdios da contabilidade e ao “*Tractatus XI Particularis de Computú et Scripturis*” escrito pelo Frei Luca Pacioli, onde apresenta os livros iniciais exigidos do comerciante, dentre eles, o Borrador ou Costaneira “*no qual, diariamente e em cada momento, o comerciante deve escrever claramente tudo o que ocorre em seus negócios, quer sejam os fatos de pequena ou grande monta, anotando cada coisa que vende ou compra (como também outros negócios), nada excluindo, com identificação minuciosa de quando e onde as coisas acontecem, à semelhança do inventário ao qual já me referi, além de cuidar para que ninguém o possa contestar*”. (Antonio Lopes de Sá – in Luca Pacioli – Um Mestre do Renascimento - Fundação Brasileira de Contabilidade – FBC – DF – 2004 – pg. 74).

Importante notar que, mesmo em uma escrita rudimentar, com uso do “borrador”, já se nota obrigatório haver consistência, nada devendo ser excluído e tudo registrado com identificação minuciosa e detalhada dos eventos e fatos contábeis e econômicos.

Em resumo, contabilidade é ciência e como tal tem postulados, regramentos e princípios que exigem observância a quem dela se utilizar.

Então, consolidada esta plataforma estrutural, o legislador tributário, fincado nos pilares científicos da ciência contábil (que remontam há séculos) e nas determinações legais societárias e comerciais, nela se escorou para compor a teia de leis que rege vários tributos e, no que interessa e mais especificamente no caso aqui em pauta, os que têm por base o lucro, posto que este surge exatamente como corolário de toda uma sistematização escritural que tem como centro a contabilidade, pressupondo sua formatação dentro das regras que a definem.

Foi com esse escopo que surgiu o Decreto-lei nº 1.598/1977, que interligou a legislação comercial à tributária:

⁷ MARTINS, Fran. Curso de Direito Comercial. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 114-5.

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

*§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e **deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.***

Por sua vez, complementando tal dispositivo, o artigo 7º:

*Art 7º - O lucro real será determinado **com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.***

Pois bem, sinopse final:

- | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (Ibracon); |
| 2. Cujas exteriorizações se fazem mediante registros em partidas dobradas, método descrito inicialmente por <u>Luca Pacioli</u> no livro <i>Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità</i> em <u>1494</u> ; |
| 3. Norteadas e regidas por princípios de observância obrigatória (da entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da competência e da prudência – Resolução CFC nº 750/93 e alterações); |
| 4. Parametrizada em um determinado período temporal, denominado exercício social (artigo 175, da Lei nº 6.404/1976); |
| 5. Obtendo-se o resultado = Lucro Líquido (artigo 191, <i>ibidem</i>); |
| 6. E depois o Lucro Real (preceito fiscal inserido no artigo 6º, do Decreto-lei nº 1.598/1977). |

Nessa formatação e dentro destes rígidos perímetros, terá foros de autenticidade. Caso contrário, não.

Feitas estas reflexões, volto ao caso concreto.

Como visto nos autos, a acusação fiscal refere-se a glosa das despesas de JCP nas bases impositivas de IRPJ e CSLL decorrente de dedução realizada pela contribuinte no ano-calendário de 2008, dizendo respeito a períodos pretéritos (mais especificamente, referentes ao ano-calendário de 2007).

Para a recorrente esta dedução seria permitida porque não vedada expressamente pelo artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995. Para o Fisco, houve quebra do regime de competência e a dedução não poderia ser aceita.

Pois bem, embora reconheça os fortes argumentos da defesa e o voto sempre robusto do Conselheiro Ricardo, penso que a razão, por tudo o que atrás se discorreu a respeito dos preceitos e princípios contábeis, está com o Fisco.

Antes quero ratificar o que já disse alhures neste voto que não desconheço as diversas nuances e facetas que envolvem o tema, com decisões favoráveis aos contribuintes e à Fazenda Federal, inclusive as últimas decisões exaradas pelas Turmas Ordinárias e Câmara Superior de Recursos Fiscais, lastreadas na mudança ocorrida no PAF e procedida pela Lei nº 13.988/2020, que acresceu à Lei nº 10.522/2002 o artigo 19-E, invertendo o critério de desempate nos julgamentos, determinando que nesta hipótese, a refrega seria resolvida “*favoravelmente ao contribuinte*”.

Porém, filio-me à corrente que entende que os princípios contábeis são inquebrantáveis e não podem ser mitigados ao sabor do entendimento de cada operador da área, sob pena de desvirtuamento completo da própria contabilidade. Sobre isso já escrevi longamente atrás.

De fato, como bem retratado no Acórdão nº 1201-00.348, de 11 de novembro de 2012, Relator designado Conselheiro Marcelo Cuba Netto, “os juros sobre o capital próprio, como, de regra, as demais despesas, somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competirem”.

Na escorreita lição de Edmar Oliveira Andrade Filho em *Imposto de Renda das Empresas* (3ª ed., São Paulo, Atlas, 2006, p. 240/242):

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

De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou

Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas.

Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamentos de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

(...)

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

Tanto a Lei n.º. 9.249/95, quanto a Lei n.º. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei n.º. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei n.º. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo.

(...)

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

Então, como salientado, JCP não têm caráter de compulsoriedade, antes trata-se de uma faculdade que a PJ pode ou não assumir (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), de forma que a não

utilização desta prerrogativa, *in tempore opportuno*, leva à inexistência de uma despesa incorrida ou paga, em contrapartida a um passivo ou disponibilidade.

Dizendo mais claramente, a pessoa jurídica poderá calcular e pagar (ou creditar) no final do exercício social x1 os JCP que entender deva apurar. Esta despesa, por expressa previsão do artigo 9º transcrito, será dedutível das bases do IRPJ e da CSLL.

Não usando desta faculdade no momento x1, mesmo que venha decidir fazê-lo no exercício x2, não poderá deduzir tal despesa, por ferir de morte o regime de competência imposto pelas normas contábeis, societárias, comerciais e fiscais, conforme exaustivamente visto atrás.

Nas palavras da Conselheira Edeli Pereira Bessa, hoje na Câmara Superior, na prolação do voto no Ac. 1101-001.186, sessão de 23 de setembro de 2014, da qual participei, tendo acompanhado a Relatora, destaco:

“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 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 n.º 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”. (destaques acrescidos)

No mesmo teor, o Acórdão n.º 9101-002.797, sessão de 05/05/2017, da Câmara Superior, voto vencedor do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, assim ementado:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
- IRPJ Ano-calendário: 2007**

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

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

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

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

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

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

Com os seguintes e relevantes excertos, em tudo aqui igualmente aplicáveis (os destaques em negrito foram todos acrescentados):

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

(...)

Desta 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 à aplicação do regime de competência, conclui-se que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social, já mencionado há pouco. 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

(...)

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 seu reconhecimento no momento em que incorridas, não estando relacionado a recebimentos ou pagamentos.

(...)

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

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 de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

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

Portanto, a eventual realização de assembléia que determine pagamento de JCPs 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 assembléia 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 o deliberado em assembléia, seja o decidido pela 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 das despesas se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionistas na sociedade (período durante qual a empresa usufrui do capital), ou, ainda, no exercício em que há correlação com as receitas correspondentes, é elementar ver que a data de assembleia geral 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 JCPs de um exercício, relativamente ao capital disponibilizado naquele período, e não efetuar pagamento algum (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 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. Dessa forma, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei n.º 9.249/1995.

Passo então à resposta da seguinte questão: as despesas de JCPs que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, deixando de ir ao respectivo resultado, podem ser incorridas em períodos posteriores? Ou, ainda: 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 anteriormente, as despesas de JCPs, 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 daquele durante o qual o capital a ela vinculado 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.

A lei societária delimita temporalmente o direito de fazer incorrer despesas: o exercício social definido no art. 175 da Lei das S.A.. Não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, "b" da Lei nº 6.404/1976), assim como não há, por observância do regime de competência, direito de postergação de despesas para exercícios seguintes.

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

(...)

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

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

Tal fato representa mais um problema para a tese de que “despesas” que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro dos anos-calendário de 1996 a 2006 (se tivessem efetivamente existido naquela época) podem ser computadas como tal no ano-calendário de 2007.

O art. 9º da Lei nº 9.429/1995 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.

(...)

Surgiram questionamentos a respeito da legalidade do caput do citado art. 29 [da IN SRF nº 11/96], em razão da presença desta expressão [“observado o regime de competência”] em sua redação. A legalidade da inclusão da expressão me parece tão

obvia que, para defendê-la, entendo que a leitura do dispositivo sem a expressão atacada é suficiente para verificar que não haverá nenhuma modificação de aplicação do caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996, ou seja, com ou sem a expressão incluída o artigo tem a mesma efetividade.

É fato que não é a citada expressão que impõe a observância do regime de competência, nem para a legislação societária, tampouco para a legislação fiscal. Como ficou cristalino na análise do art. 177 da Lei das S.A., o regime de competência é dever legal, é regra geral, sem exceção para a legislação societária e com poucas e expressas exceções para a legislação fiscal (entre as quais os JCP não se encontram).

As exceções não podem ser presumidas e a regra geral não tem que ser expressamente repetida em todos os dispositivos específicos. Assim, não há qualquer ilegalidade no caput do art. 29 da IN SRF nº 11/1996”.

Certo que ela (e nenhuma pessoa jurídica ou física do país) está obrigada a fazer o que a lei não impõe. Indo mais longe, é clássico o brocardo, “*os particulares podem fazer tudo o que a lei não proíbe. O Estado só pode fazer o que a lei determina*”.

Porém – e aí o grande equívoco – contrariamente ao pensar da recorrente, **há** norma cogente e de obrigatória observância em relação à dedutibilidade dos JCP dentro do intervalo temporal em que poderiam ter sido calculados, apurados e pagos ou creditados.

São os artigos 177 da Lei das S/A e 6º e 7º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 que imprimem o compulsório atendimento aos princípios contábeis, especificamente, o do regime de competência.

Em outro exprimir, não seria preciso o artigo 9º, da Lei nº 9.249/1995 dizer expressa e literalmente que a dedutibilidade ali relatada estaria sujeita às normas do regime de competência previstas nos dispositivos acima elencados.

ISSO É ÓBVIO, e não precisa ser ratificado, caso contrário TODAS as situações que envolvessem despesas deveriam ter este destaque, o que seria absurdo.

O que deve ser destaque nos textos legais é aquilo que a legislação excepcionar da norma geral, por exemplo, que a despesa nela prevista poderá, alternativamente, ser registrada pelo regime de competência ou de caixa.

Embora não comuns no cotidiano, existem situações excepcionando a regra geral, como no caso das variações monetárias ativas e passivas, trazidas pelo artigo 30, da MP nº 2.158/2001- 35, com alterações da Lei nº 12.249/2010:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da

*contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, **quando da liquidação da correspondente operação.***

*§ 1º À **opção** da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.*

*§ 2º A **opção** prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.*

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subseqüentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º A partir do ano-calendário de 2011: [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

§ 5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#) [\(Vide Decreto nº 8.451, de 2015\)](#)

§ 6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

§ 7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#)

Ou seja, a EXCEÇÃO deve ser exposta ao mundo jurídico, Não a regra, consolidada na legislação e de pleno conhecimento e aplicação pela sociedade, usuários e interessados.

Outro exemplo em que a Lei excepciona o regime de competência refere-se às empresas que adotarem o regime do Lucro Presumido, podendo apurar os tributos pelo regime de caixa (MP n.º 2.158/2001):

*Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente **poderão adotar o regime de caixa**, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.*

Dispositivo regulamentado pela IN (SRF) n.º 104/98 e mantido nas subsequentes que trataram da matéria, inclusive na recentíssima IN RFB n.º 2.121/2022:

Do Regime de Caixa

*Art. 53. As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, e conseqüentemente submetidas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **poderão adotar o regime de caixa** para fins da incidência das referidas contribuições, desde que adotem o mesmo critério em relação ao IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ([Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001](#), art. 20).*

Repita-se, o que deve ser explicitado é a exceção.

No mais e como fecho do meu pensamento, lanço mão das bem assentadas palavras da Conselheira Viviane Vidal Wagner por ocasião do julgamento de processo que culminou no Acórdão n.º 9101-004.253, sessão de 09/07/2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em tudo aqui aplicável e com as quais concordo e adoto subsidiariamente como razões de decidir:

“A discussão que subsiste no presente feito cinge-se à dedutibilidade de despesas relativas a juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário em que se dá seu pagamento aos sócios da pessoa jurídica.

A divergência jurisprudencial arguida pelo recorrente diz respeito à interpretação do art. 9º, caput e §1º, da Lei n.º 9.249/1995. Transcrevo o

dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos debatidos (antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 12.973/2014):

(...)

A respeito da controvérsia posta, o CARF tem numerosos julgados, alguns favoráveis à tese defendida pelo recorrente, outros contrários a ela. Filio-me ao grupo de Conselheiros que entendem não ser possível a dedução de despesas com juros sobre capital próprio relativos a anos anteriores, pelos motivos que passo a expor.

Não se discute que a razão da existência dos juros sobre capital próprio é remunerar os sócios que empenham seus recursos próprios na empreitada a que se propõe a pessoa jurídica criada. Trata-se de um incentivo idealizado pelo legislador para estimular o empreendedorismo, igualando, aos olhos do investidor, as vantagens que ele poderia alcançar aplicando seus recursos em uma empresa própria àquelas que poderiam ser obtidas por meio da concessão de empréstimos a terceiros.

Daí a precisão da denominação “juros”, associados, segundo o senso comum, à existência de empréstimos ou financiamentos. No caso dos juros sobre capital próprio, o que se remunera é o capital dos sócios, “emprestado” à pessoa jurídica para que esta tenha condições de perseguir as finalidades previstas em seu ato constitutivo. E a “dívida” da empresa para com os sócios fica contabilizada em seu patrimônio líquido, não por acaso localizada na coluna do passivo.

Se a pessoa jurídica contrai uma dívida perante terceiros, os índices de remuneração (taxa de juros) cobrados sobre o valor emprestado são fixados, via de regra, em um contrato particular celebrado entre as partes. Se as despesas associadas ao pagamento dos juros forem consideradas necessárias à atividade da pessoa jurídica e à manutenção da fonte produtora e forem tidas como usuais e normais para o tipo de transações, operações ou atividades da empresa, elas serão dedutíveis do lucro real (art. 311 do Decreto n.º 9.508/2018 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/2018).

Já o “empréstimo” contraído junto aos sócios segue regras diferentes. A taxa de remuneração do valor emprestado é fixada em lei: Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), nos termos do art. 9.º da Lei n.º 9.249/1995, proporcionalmente à quantidade de dias em que o capital dos sócios esteve à disposição da empresa. Os limites de dedutibilidade dos juros são fixados pelo mesmo dispositivo legal, conforme abordaremos mais adiante.

Pois bem. Sendo a finalidade essencial dos juros sobre capital próprio a remuneração dos sócios da empresa, por conta do "empréstimo" dos valores integralizados no capital social, é lógico concluir que tais juros não integram o patrimônio da pessoa jurídica, devendo ser reconhecidos como integrantes do seu resultado do exercício (conta de despesa). Tal fato é consequência do que foi até aqui exposto, mas também do respeito ao princípio da entidade, um dos princípios fundamentais da Contabilidade.

Tal princípio está intrinsicamente ligado à ideia de autonomia patrimonial, no sentido de que o patrimônio da entidade não se confunde com o patrimônio de seus sócios. Assim, o incorrimento dos juros sobre capital próprio não pode se dar na integração do patrimônio da sociedade (devedora do "empréstimo"), mas no cálculo do seu resultado, como uma despesa associada à remuneração dos sócios (credores do "empréstimo"). Dito de outra forma, os juros sobre capital próprio devem ser reconhecidos como despesa associada a um exercício, e não incorrerem sobre o patrimônio já formado da sociedade.

Tal tratamento está de acordo com o adotado para todos os demais tipos de juros: são sempre despesas para o devedor. Além disso, o fato de os juros sobre capital próprio constituírem receitas para seus recebedores (e serem assim tributados) também corrobora a conclusão de que o pagamento de tais juros configuram despesas redutoras do resultado do exercício.

Do ponto de vista societário, as despesas associadas aos juros sobre capital próprio recebem o mesmo tratamento dispensado às despesas em geral.

Nos termos do art. 187 da Lei n.º 6.404/1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, as despesas devem ser discriminadas na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) e computadas, como redutoras, na determinação do resultado do exercício.

Isso significa dizer que as despesas, enquanto contas de resultado, são encerradas no momento da apuração do resultado do exercício da pessoa jurídica, tendo as respectivas contas o saldo zerado.

Ao contrário das contas patrimoniais, as contas de resultado têm sua existência restrita a um exercício social. Elas iniciam o exercício com saldo zerado, vão sofrendo acréscimos e decréscimos ao longo do ano, para serem novamente zeradas ao final do exercício, no momento da apuração do resultado. Dito de outra forma, as despesas (entre elas a associada aos juros sobre capital próprio) não transportam seus saldos de um exercício para o seguinte.

Tal abordagem está em harmonia com outra determinação contida na Lei n.º 6.404/1976: a observância do regime de competência. Assim dispõe o art. 177 daquela lei:

(...)

O dispositivo determina que as mutações patrimoniais da pessoa jurídica devem ser registradas segundo o regime de competência. Trata-se de uma regra geral, naturalmente aplicável também às despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio.

O regime de competência se liga intrinsecamente ao conceito de exercício social. Tanto é assim que muitas vezes se utiliza vulgarmente a expressão “competência ano X”, tecnicamente inadequada, para designar um período de competência associado a determinado exercício social. Isso ocorre porque o conceito de regime de competência não pode ser dissociado do exercício social: aquele é sempre função deste.

Mas, mais do que esta ligação umbilical com o exercício social, o que caracteriza o regime de competência? A resposta pode ser encontrada na Resolução CFC n.º 750/1993:

(...)

A primeira característica fundamental do regime de competência é trazida pelo caput do art. 9º da Resolução: receitas e despesas devem ser reconhecidas no exercício social em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Já a segunda característica relevante aparece tanto no caput quanto no § 2º do dispositivo: as receitas e as despesas que se correlacionarem devem ser reconhecidas simultaneamente.

Aplicando tais regras ao contexto dos juros sobre capital próprio, conclui-se que as despesas relacionadas a tais juros devem obrigatoriamente ser confrontadas com as receitas auferidas no período durante o qual o capital pertencente aos sócios permaneceu à disposição da pessoa jurídica.

Sob tal lógica, revela-se totalmente despropositada a pretensão do contribuinte de relacionar as despesas de juros sobre capital próprio pagas (ou incorridas) em um ano-calendário (2009) às receitas auferidas ao longo dos cinco anos anteriores (2004 a 2008). Só há sentido em se correlacionar estas despesas com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, porque foi neste período que o capital dos sócios possibilitou a geração de tais ganhos.

Assim, resta claro que não é a decisão pelo pagamento de juros sobre capital próprio, tomada por deliberação dos acionistas em assembleia, que tem o condão de determinar qual o período de incorrimento das despesas correspondentes.

Primeiro, pelo que acabamos de expor: ocorreria um descompasso entre o reconhecimento de despesas e receitas correlacionadas. Além disso, haveria inobservância do regime de competência, que refuta expressamente que o pagamento determine o reconhecimento contábil de qualquer despesa (o art. 9º declara: “independentemente de recebimento ou pagamento”).

Tudo o que foi dito não significa, frise-se, que não seja possível fazer incorrer despesas com juros sobre capital próprio em determinado exercício, relacionadas ao uso do capital dos acionistas no mesmo período, sem a realização de pagamento. Isso pode ocorrer mediante a constituição de obrigação de pagar tais juros aos sócios, registrada no passivo da companhia.

Tal prática respeita integralmente o regime de competência, uma vez que a formalização da dívida é contemporânea do incorrimento das despesas com juros sobre capital próprio, que, por sua vez, ocorre simultaneamente com o reconhecimento das receitas oriundas da exploração do capital “emprestado” pelos sócios.

As obrigações reconhecidas podem ser mantidas ao longo dos anos seguintes, uma vez que contabilizadas nos períodos devidos. Se houver, em exercício posterior, o pagamento de tais dívidas, não haverá confusão com as despesas de juros sobre capital próprio incorridas especificamente no ano da satisfação das obrigações.

Situação diferente é aquela pretendida pelo contribuinte, em que não houve o reconhecimento das despesas nos anos anteriores, mas se quer considerar o valor do patrimônio líquido daqueles períodos no cálculo do limite dedutível dos juros sobre capital próprio pagos em exercício posterior.

Julgo impossível tal pretensão.

Conforme visto, as despesas relacionadas aos juros sobre capital próprio devem observar obrigatoriamente o regime de competência, sendo consideradas na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

As despesas com juros sobre capital próprio devem ser reconhecidas, por incorridas, no período durante o qual o capital dos sócios permanece à disposição da entidade. Se a despesa incorresse em período posterior a este, não mais estaria vinculada ao capital “emprestado” no exercício anterior, mas ao capital “emprestado” no ano em curso, o que afrontaria tanto o regime de

competência quanto a regra do obrigatório confronto com as receitas correlacionadas.

O art. 186 da Lei n.º 6.404/1976 traz, em seu § 1º, as únicas hipóteses em que uma despesa pode ser considerada incorrida em exercício posterior àquele que seria o esperado: mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior:

*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:
(...)*

§ 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 subsequentes

(...)

Não se enquadrando o caso sob análise nos presentes autos em nenhuma das duas hipóteses, forçoso se concluir pela impossibilidade da prática pretendida pelo contribuinte, de reconhecer, em determinado exercício, para fins de dedução do lucro real e da base de cálculo da CSLL, despesas que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores.

O procedimento adotado pelo contribuinte traz, de toda forma, um problema adicional: prejudica quem era sócio da empresa nos anos de 2004 a 2008 e deixou de ser em 2009 e beneficia, de forma indevida, quem está na situação oposta (não era sócio entre 2004 e 2008 e tornou-se em 2009).

Isso porque os ex-sócios “emprestaram” seu capital para a empresa e saíram do quadro societário sem receber os devidos juros, que foram indevidamente pagos aos novos sócios. Tal “injustiça” somente não se verificaria em empresas cuja estrutura societária se mantivesse exatamente a mesma ao longo dos anos, o que é bastante improvável.

(...)

O contribuinte pretendeu “criar”, em 2009, despesas relacionadas a juros de exercícios anteriores, correspondentes à remuneração do capital dos sócios disponibilizado à pessoa jurídica naqueles anos anteriores e correlacionadas às receitas e aos resultados daqueles anos já devidamente encerrados. Como se viu, tal procedimento não é possível, por afrontar o princípio da competência e a própria lógica contábil”.

Concluindo, não tendo a recorrente apurado e previsto o creditamento/pagamento de JCP em 2007, significa que, naquele período temporal, este valor não foi segregado do resultado (lembre-se que os JCP participam, redutoramente, da apuração do

lucro no exercício), de forma que passou – **indissociavelmente** – a compor o Patrimônio Líquido da companhia, **sob a rubrica de Lucros Acumulados**.

Como já atrás dito, é o explícito pensamento de Edmar Oliveira de Andrade Filho, quando assenta que, “*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*”.

E fechar o raciocínio assentando que, por princípio lógico e jurídico, “*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.*” (*Imposto de Renda das Empresas. 7ª. ed. São Paulo : Atlas, 2010, p. 276 – negritos acrescentados*).

Nesse escopo, não tendo havido deliberação quanto à distribuição de JCPs nos ano-calendário de 2007, não há, como já anteriormente esposado, que se falar em possibilidade de despesa de JCPs referente ao respectivo ano-calendário ser incorrida pela contribuinte quando da deliberação em 2008.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, por tudo o que se relatou e o que consta nos autos, incabível cogitar de dedutibilidade, restando escorreito o lançamento realizado pela autoridade fiscal.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone