



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001202/2009-72
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.757 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 03 de setembro de 2021
Recorrente SANTANDER BRASIL S.A. CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. APROPRIAÇÃO E DEDUÇÃO. DELIBERAÇÃO PELO PAGAMENTO OU CREDITAMENTO REFERENTE A PERÍODOS ANTERIORES. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO OU LIMITAÇÃO LEGAL. EXTRAPOLAÇÃO PELAS NORMAS INFRALEGAIS. LICITUDE DA MANOBRA.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento,

vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-005.757 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001202/2009-72

Relatório

SANTANDER BRASIL S.A. CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão n.º 1402-002.754 que, por unanimidade, rejeitou a preliminar de nulidade e no mérito, por maioria, negou provimento ao recurso voluntário. A decisão e respectiva ementa receberam a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O pagamento ou creditamento dos juros devem ser objeto de deliberação do sócios na época própria, momento em que a lei faculta a sua dedução para fins fiscais. Não havendo deliberação no respectivo ano-calendário, resta caracterizada a renúncia ao direito de dedução previsto em lei, descabendo se considerar a hipótese de reconhecimento tardio da despesa.

JUROS SOBRE MULTAS.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão de julgamento conhecer a impugnação e apreciar a matéria preventivamente.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

No rito do processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas com a impugnação ou, nos casos autorizados, mediante requerimento do interessado, inexistindo previsão legal para deferir sua produção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que votaram por dar-lhe provimento

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2007 motivados pelo fato que o Fisco considerou indevida a dedução de Juros Sobre o Capital Próprio (JCP) de montante igual a R\$ 14.600.000,00, que seriam relativos aos anos-calendário 1999, 2000 e 2003, interpretação esta em litígio até a atual fase processual.

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação, aduzindo, em apertada síntese, os seguintes argumentos relacionados à matéria objeto do Especial:

- Que o lançamento interpretou equivocadamente o previsto no art. 9º da Lei n.º 9.249/1995;

- Que para deduzir os JCP, basta cumprir os requisitos do efetivo pagamento ou crédito, comprovar a existência de lucro ou de reservas duas vezes superiores ao seu montante, limitação dos juros à taxa de longo prazo e retenção do imposto devido;
- Que não há limite temporal para pagamentos dos JCP;
- Que a limitação prevista na Instrução Normativa SRF n.º 11/1996 não possui base legal e viola princípios constitucionais;
 - Que o procedimento adotado por ela não trouxe prejuízo ao Fisco, já que não postergou imposto, tampouco reduziu lucro de qualquer período.

Analisando a impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância julgou-a improcedente, mantendo integralmente a exigência dos créditos tributários objeto dos autos de infração.

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário que, por meio do Acórdão n.º 1402-002.754, rejeitou a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância e, no mérito, negou provimento ao apelo do Sujeito Passivo.

Inconformado com a decisão, o Contribuinte manejou embargos declaratórios, que foram acolhidos resultando em acórdão proferido com a seguinte ementa e dispositivo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO.

Ao constatar que a Embargante logrou êxito em demonstrar, objetivamente, a omissão e a contradição no texto do v. acórdão, os Embargos de Declaração devem ser admitidos.

No caso dos autos, foram verificadas omissões e contradições entre a ementa, o relatório e o voto condutor do v. acórdão embargado, hipótese em que se deve acolher os Embargos de Declaração nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), eis que os embargos visam a sanar as omissões, contradições ou obscuridades verificadas entre a decisão (parte dispositiva do acórdão) e os seus respectivos fundamentos ou, ainda, as omissões da Turma acerca de ponto sobre o qual deveria haver-se pronunciado.

INEXISTÊNCIA DE INDICAÇÃO, NO LANÇAMENTO, DA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Desnecessária a referência, no lançamento, ao cabimento de juros sobre a multa de ofício, se a sua aplicação somente se verifica após vencido o prazo para pagamento da multa de ofício.

APRECIÇÃO DA MATÉRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ADMISSIBILIDADE.

A jurisprudência administrativa já está pacificada no sentido de que devem ser apreciados os questionamentos dirigidos contra a aplicação de juros sobre a multa de ofício.

CABIMENTO. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia

SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos sem efeitos infringentes para correção do erro material e, por maioria, acolher, sem efeitos infringentes, para imputar a incidência dos juros sobre a multa, vencidos neste tópico o Relator e o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira que afastavam a incidência dos juros.

Designada para redigir o voto vencedor neste tópico a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Cientificado do acórdão de embargos, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em que alegou dissídio jurisprudencial relacionado a 5 matérias distintas.

O despacho de admissibilidade (fls. 692 a 703) proferido pela então Sra. Presidente Substituta desta 1ª Seção de julgamento deu seguimento parcial ao Recurso Voluntário, conforme seguintes considerações extraídas do documento:

(3) “juros sobre o capital próprio: ausência de limitação temporal prevista na legislação e necessidade de respeito ao princípio da legalidade”

[...]

Quanto a essa terceira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *não havendo deliberação no respectivo ano-calendário, resta caracterizada a renúncia ao direito de dedução previsto em lei, descabendo se considerar a hipótese de reconhecimento tardio da despesa*, o **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 101-96.751, de 2008) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *é possível remunerar o capital, tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitados os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito*.

Já no referente ao **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1102-00.377, de 2011), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se da *dedutibilidade do JCP quando não respeitado o regime de competência*, no **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1102-00.377, de 2011), **ao contrário**, tratou-se da *falta de contabilização desses juros como despesa financeira e da falta de individualização dos beneficiários desses pagamentos na escrituração contábil da Recorrida*.

[...]

(5) “inexistência de prejuízo ao fisco necessário para fundamentar a lavratura dos autos de infração originários do presente processo administrativo”

[...]

Por fim, com referência a essa quinta matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma

incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *não havendo deliberação no respectivo ano-calendário, resta caracterizada a renúncia ao direito de dedução previsto em lei, descabendo se considerar a hipótese de reconhecimento tardio da despesa*, o **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 108-07.651, de 2003) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *a dedução dos juros sobre capital próprio em período de competência posterior não enseja lançamento de ofício, desde que não resulte desta postergação de despesa qualquer prejuízo ao Fisco*.

Já no referente ao **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1102-00.377, de 2011), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** tratou-se da *dedutibilidade do JCP quando não respeitado o regime de competência*, no **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1102-00.377, de 2011), **ao contrário**, tratou-se da *falta de contabilização desses juros como despesa financeira e da falta de individualização dos beneficiários desses pagamentos na escrituração contábil da Recorrida*.

[...]

No mérito, requer o Contribuinte a reforma da decisão recorrida a fim de que sejam cancelados os autos de infração.

Irresignado com o seguimento parcial do Recurso Voluntário, o Sujeito Passivo apresentou agravo que foi rejeitado, conforme despacho de fls. 787 a 797.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em 01/10/2019 (fl. 804) para ciência do despacho em agravo e devolvidos ao CARF em 10/10/2019 (fl. 824) com as Contrarrazões devidamente encartadas com os seguintes argumentos principais:

- Que não há divergência jurisprudencial atual a ser pacificada em relação à matéria JCP – ausência de limitação temporal;
- Em relação à segunda matéria (inexistência de prejuízo ao Fisco para fundamentar a lavratura dos autos de infração), a demonstração do dissídio deriva de ilações da Recorrente;
- A decisão recorrida não menciona em nenhum momento ausência ou presença de prejuízo do fisco;
- O acórdão paradigma (da segunda matéria) possui particularidades que foram decisivas para o julgamento e não estão contidas no presente feito;
- Que o Recurso Voluntário não merece ser conhecido.

No mérito, requer a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-005.757 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001202/2009-72

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, requerendo o não conhecimento do Apelo Especial interposto pelo Sujeito Passivo.

De início, alega que em relação à primeira matéria em litígio (limitação temporal para dedução de despesa com JCP) que não há divergência jurisprudencial atual a ser dirimida, já que o paradigma, segundo ela, não representa a posição recente do CARF.

Não assiste razão à recorrida neste ponto, já que Anexo II do RICARF não estabelece como requisito para o conhecimento do Recurso Voluntário a data ou posição jurídica adotada pelo acórdão paradigma, sendo suficiente para a análise de eventual dissídio jurisprudencial o fato de que a decisão apontada como paradigma não tenha sido reformada antes da propositura do Especial.

Em relação à segunda matéria apontada como divergente (ausência de prejuízo à Fazenda Nacional, fato que não justificaria o lançamento do crédito tributário), afirma que o acórdão recorrido não teria se manifestado sobre ela e que o paradigma apresenta peculiaridades que tornam os julgados não similares, o que impediria a demonstração do dissídio jurisprudencial apontado no recurso.

Não lhe assiste razão.

Se analisado de forma isolada, o acórdão combatido faz referência à alegação do Contribuinte relacionada à ausência de prejuízo à Fazenda Nacional, posto que haveria apenas uma postergação de despesa, mas, por outro lado, limita-se a mencionar a argumentação do Sujeito Passivo e não emite decisão sobre a essencialidade ou não de prejuízo ao Fisco a fim de justificar a procedência do lançamento contestado, conforme seguinte passagem do voto condutor:

Alega a recorrente que ainda que se entenda que houve inexatidão quanto ao período de dedução, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos anos de 1999, 2000 e 2003, mas em momento posterior, não traria qualquer prejuízo ao Fisco, isto porque haveria apenas a postergação de uma despesa, fato este que não é o caso dos autos tendo em vista que os tributos referentes aos anos de 1999, 2000 e 2003, bem assim os relativos ao ano de 2007 foram devidamente quitados.

Não há que se falar em inexatidão quanto ao período de dedução da despesa. Por se tratar a remuneração do capital próprio de uma faculdade da pessoa jurídica (mera liberalidade), esta pode exercê-la ou não. No caso concreto, em que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos, motivo pelo qual são descabidas as alegações de postergação de despesa inexistente.

[...]

Já o acórdão admitido como paradigma da divergência (108-07.651) considerou essencial para a solução da lide a existência de prejuízo ao Fisco a fim de admitir ou não a postergação da despesa, tendo inclusive dado provimento parcial ao recurso voluntário para admitir o lançamento no limite do que considerou o prejuízo experimentado pelo erário público:

Não obstante, estes breves comentários não se constituem no ponto central para solução do litígio. Isto pois, a possibilidade de dedução de despesas na apuração do Lucro Real é prevista expressamente pelo artigo 273 do RIR/1999, como regra geral, *verbis*:

"A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar:

I— a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que deveria; ou

II — a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração."

Das considerações até aqui expostas, tem-se que a dedução dos juros sobre capital próprio em período de competência posterior não enseja lançamento de ofício, desde que não resulte desta postergação de despesa qualquer prejuízo ao Fisco (inteligência do artigo 273, incisos I e II do RIR/1999 e artigo 9º da Lei n.º 9.249/1995).

[...]

Diante disto, em razão do pagamento de juros e dedução destes valores na apuração do Lucro Real no montante de R\$ 2.861.600,00, por óbvio que a Recorrente ultrapassou o limite para dedução em R\$ 935.044,00, o que vale dizer que esta quantia é que deve servir de base para o lançamento.

Assim, entendo que, muito embora seja permitida a postergação do registro de despesas, tal procedimento não pode, sob nenhuma hipótese, gerar qualquer prejuízo ao erário. De tal modo, deveria o contribuinte ter observado o método para escrituração de suas despesas conforme acima demonstrado, a fim de que não fosse cometida nenhuma ilegalidade.

Pelo exposto, voto para que seja dado provimento parcial ao Recurso, para reduzir a base tributável para R\$ 935.044,82.

Ocorre que o Contribuinte, habilidosamente, opôs embargos de declaração suscitando obscuridade quanto ao tema. Veja-se o trecho do Despacho de Admissibilidade de Embargos sobre a matéria:

Aqui a embargante alega que deduziu vários argumentos para demonstrar que não haveria prejuízo ao Erário com a dedução de despesas a título de JCP, mas que o voto proferido no acórdão embargado não teria sido capaz de esclarecer de que modo o Fisco teria sofrido prejuízo. Requer que a Turma Julgadora elucide a razão pela qual não acolheu o argumento da inexistência de prejuízo ao Fisco, necessário para a lavratura dos autos de infração.

Para averiguar se as alegações da embargante a respeito da acusação de vício no acórdão embargado, é necessário compulsar as razões de defesa deduzidas em seu Recurso Voluntário.

Na referida peça de defesa a embargante defendeu-se das razões de decidir adotadas pela 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, que entendeu que

despesas com o pagamento de JCP de anos anteriores não poderiam ser deduzidas na apuração do resultado de períodos posteriores, porque o pagamento de JCP é liberalidade da sociedade que deve ser exercida ao tempo correto, e, se assim não for feito, tratar-se-ia de renúncia a um direito facultado por lei.

Em sua defesa afirmou a embargante, no Recurso Voluntário, que o caso deveria ser tratado como "inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução" e, nessas condições, não haveria qualquer prejuízo ao Fisco na dedução da referida despesa, porque: (i) não resultou postergação de pagamento de imposto e (ii) não houve redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Aduziu também, que ainda que se considerasse que houve antecipação de receita ou dedução tardia de despesa, no caso concreto isso não traria nenhum efeito econômico negativo ao Fisco porque (i) a dedução dessas despesas pelo suposto regime de competência nos anos calendário de 1999, 2000 e 2003 não acarretaria a geração de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas; e (ii) os valores deduzidos a título de JCP, referentes a exercícios anteriores, foram inferiores a 30% do lucro real da Recorrente no ano calendário de 2007.

Essas alegações não passaram despercebidas pelo relator do acórdão embargado. Isto se nota pelo seguinte trecho do voto:

Na impugnação apresentada a contribuinte alega ser perfeitamente legal a remuneração de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores por se tratar de despesa cuja dedutibilidade não se encontra condicionada a cada exercício.

Afirma que, ainda que se entendesse de forma contrária, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos exercícios anteriores, mas em momento posterior, não causou nenhum prejuízo aos cofres públicos.

Para julgar a questão, o relator do voto embargado fez várias referências a outros julgados. Nesse sentido transcreveu ementas de acórdãos, bem como trechos de voto para demonstrar que, em sua fundamentação, adotou as razões de decidir deduzidas nessas decisões.

Assim, em referência ao Acórdão 1401-001.742, adotou o entendimento consignado na ementa que, em resumo, assentou que não é permitida a dedução de JCP de determinado ano-calendário em períodos posteriores por violar o regime de competência e a despesa com o pagamento de JCP deve ser atribuída ao respectivo período do patrimônio líquido que acusou a existência dos lucros.

Em relação à acusação de vício obscuridade, o julgado seguinte, também adotado como razões de decidir pelo relator do acórdão embargado, deduziu que não existe possibilidade de haver postergação quando não houve deliberação pelo pagamento do JCP em períodos anteriores, porque sequer teria ocorrido a despesa naqueles períodos. Eis o trecho da ementa que trata do tema:

Considerando que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos motivo pelo qual não há que se falar em postergação de despesa inexistente.

Também especificamente quanto à acusação de que o julgado embargado não teria respondido a sua afirmação de que o caso deveria ser tratado como "inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução" e, nessas condições, não haveria qualquer prejuízo ao Fisco na dedução da

referida despesa, o seguinte trecho da ementa do Acórdão n.º 9101-002.778, fundamento de decidir da decisão embargada:

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

O relator deduziu ainda:

A observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade fiscal, nos termos do art. 9º da Lei n.º 9.249/95, deve ser feita no momento em que a despesa com juros é apropriada no resultado, motivo pelo qual são indedutíveis os juros calculados sobre períodos distintos do período do pagamento/crédito da remuneração do capital. Neste sentido, transcrevo excerto do voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, no acórdão 1302-00.465, julgado na sessão de 27/01/2011.

E os seguintes específicos trechos do voto proferido no acórdão 1302-00.465, transcrito na íntegra pelo relator no corpo da decisão, que respondem à sua acusação de obscuridade:

O art. 29 da Instrução Normativa n.º. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o há limites objetivos a serem observados.

[...]

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 esse é o momento em que se incorre na despesa.

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 essa 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.

[...]

8. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;

Em suma, o relator do voto embargado entendeu que não haveria relevância na discussão acerca de ser dado, ao caso, o tratamento de "inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução", porque sequer se poderia considerar que houve despesa, já a despesa com JCP é incorrida no momento em que são pagos ou creditados os JCP.

Para concluir, reproduz-se o seguinte trecho do voto:

Alega a recorrente que ainda que se entenda que houve inexatidão quanto ao período de dedução, o não pagamento dos juros sobre o capital próprio nos anos de 1999, 2000 e 2003, mas em momento posterior, não traria qualquer prejuízo ao Fisco, isto porque haveria apenas a postergação de uma despesa, fato este que não é o caso dos autos tendo em vista que os tributos referentes aos anos de 1999, 2000 e 2003, bem assim os relativos ao ano de 2007 foram devidamente quitados.

Não há que se falar em inexatidão quanto ao período de dedução da despesa. Por se tratar a remuneração do capital próprio de uma faculdade da pessoa jurídica (mera liberalidade), esta pode exercê-la ou não. No caso concreto, em que não houve a deliberação em períodos anteriores sobre o pagamento/crédito da remuneração do capital próprio, a despesa sequer existiu naqueles períodos, motivo pelo qual são descabidas as alegações de postergação de despesa inexistente.

Conforme se vê, não há obscuridade no acórdão embargando. Na verdade, as alegações da embargante demonstram que a fundamentação adotada no voto embargado não se deu a seu contento, ou seja, as alegações de defesa não foram respondidas da maneira que a embargante entende deveriam ter sido.

Como bem se depreende do já mencionado art. 489 do novo Código de Processo Civil, especificamente do inciso IV, do seu § 1º, somente quando o julgador não enfrenta todos os argumentos deduzidos pela parte, **capazes de infirmar sua conclusão**, é que cabe o remédio jurídico de embargos de declaração. Mas isto não se dá quando o embargante julga que o colegiado não enfrentou, a seu contento, os seus argumentos de defesa.

Tratando-se, portanto, de mero inconformismo da defesa com o resultado da decisão, rejeita-se os embargos neste ponto.

Conforme se observa, embora o acórdão em Recurso Voluntário não tenha abordado diretamente o art. 273 do RIR/99, o Contribuinte buscou prequestioná-lo por meio de Embargos Declaratórios, os quais, nesse ponto, foram rejeitados, fato não levado em consideração pela PGFN em suas Contrarrazões.

Com efeito, o que se discute, nesta etapa processual, é a divergência *quanto ao pressuposto de possível existência de postergação* no caso de JCP reconhecido contabilmente em período distinto ao que se referem aos saldos das contas do Patrimônio Líquido sobre o qual foi calculado: no acórdão recorrido, entendeu-se sequer cogitar-se da existência de postergação, uma vez que a despesa com JCP não existiria se não registrada no mesmo período a que se referem os saldos das contas de Patrimônio Líquido utilizadas no seu cálculo, enquanto que no acórdão paradigma entendeu-se ser possível a existência de postergação nesses mesmas circunstâncias.

A divergência, vista sob esse enfoque, permite que este Colegiado se debruce tão somente *sobre a viabilidade ou não dessa premissa de possibilidade de ocorrência de postergação nesses casos*, de modo que, se provido o Recurso Especial do Contribuinte (parcialmente) sobre essa matéria, os autos devam retornar ao Colegiado *a quo* para que, no caso

concreto, seja analisado se ocorreu ou não a postergação alegada pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário, e, em caso afirmativo, qual o tratamento a ser dado à exigência (cancelamento da infração ou seu recálculo).

À vista do acima exposto, voto por conhecer integralmente do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

2 MÉRITO

2.1 DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO: LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NA LEGISLAÇÃO E NECESSIDADE DE RESPEITO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

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

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

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

Representativos dessa linha, tem-se o Acórdãos n.º 1801-001.128, sessão de 8 de agosto de 2012 (por maioria de votos); n.º 1402-001.179, sessão de 11 de setembro de 2012 (decisão unânime) e n.º 1401-000.901, sessão de 04 de dezembro de 2012 (por maioria de votos). Transcreve-se a seguir, ementa do Acórdão n.º 1801-001.128/2012.

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

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

Representativos dessa corrente são os Acórdãos n.º 1401-000.734, sessão de 14 de março de 2012 (por maioria de votos); n.º 1301-001.118, sessão de 05 de dezembro de 2012 (por voto de qualidade); n.º 1201-000.857, sessão de 10 de setembro de 2013 (por voto de qualidade) e o n.º 9101-002.778, sessão de 06/04/2017 (por voto de qualidade).

Veja-se as conclusões do Acórdão n.º 1301-001.118 (2012), representativo dessa linha de pensamento:

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

Impõe-se estabelecer, de início, que o artigo 9º da Lei n.º 9.249/95, a seguir transcrito, que disciplina a dedução dos JCP na apuração do lucro real - artigo esse reproduzido pelo artigo 347 do RIR/99, tendo ambos sido consignados como fundamento legal do lançamento -, é norma tributária *concessiva de faculdade*, que autoriza o contribuinte a deduzir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em determinado ano-calendário, despesas de JCP incidentes sobre o Patrimônio Líquido - PL do ano, consoante limites e condições que fixa. Até a edição dessa lei, tal tipo de dedução era expressamente proibido pelo artigo 49 da Lei n.º

4.506/64, também a seguir transcrito, que não admitia como despesas operacionais os valores creditados a sócios da pessoa jurídica, a título de juros sobre o capital social.

Lei nº 9.249/95

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 30.12.1996)

[...]

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

Lei 4.506/64

Art. 49. Não serão admitidas como custos ou despesas operacionais as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital social, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

[...]

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

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

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

RESP 168379 / PR (04/06/1998)

IMPOSTO DE RENDA DE PESSOAS JURÍDICAS - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS - LEI Nº 8.981/95.

[...]

A vedação do direito à compensação de prejuízos fiscais pela Lei nº 8.981/95 não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após o transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro.

[...]

VOTO

[...] *Esclarecem as informações (fls. 80) que :*

[...]. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como já demonstrado (supra nºs 06/07), abrange o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período anual corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração.

[...]

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

[...]

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

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

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

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

Lei nº 6.404/76

Escrituração

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

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

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

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

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

IN SRF 11/96

Juros Sobre o Capital Próprio

Art. 29. *Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

[...]

§ 3º O valor do juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

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

b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores.

[...]

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

[...] (grifos nosso)

IN SRF 41/98

Dispõe sobre os juros remuneratórios do capital próprio.

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

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

[...]

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

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

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

Transcreve-se a seguir artigo publicado pelo Dr. Edmar Oliveira Andrade Filho¹:

“IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta Edmar Oliveira Andrade Filho*”

Conforme nos foi relatado, uma renomada empresa de auditoria apresentou-lhes uma opinião legal sobre a aplicação da legislação que rege a dedutibilidade, para fins de IRPJ e CSLL, do montante dos juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em anos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o relato, aqueles auditores entendem que: a) esse procedimento não implica violação do regime de competência porquanto esse tipo de despesa deve ser considerada incorrida no período-base em que houver a deliberação do órgão competente sobre o pagamento; b) não existe norma legal alguma que impeça o pagamento dos juros e a sua conseqüente dedutibilidade, que tome como base de referência a movimentação do patrimônio líquido ocorrida em períodos anteriores ao do efetivo pagamento.

Segundo o nosso entendimento, quando se pretende o cálculo dos juros sobre a movimentação do patrimônio líquido em períodos-base anteriores, o que se quer, na verdade, é o cômputo, num determinado período-base, de juros que não foram contabilizados nos períodos anteriores. Em suma o que se pretende é ‘recuperar’ a dedutibilidade de uma despesa ou encargo que, por qualquer razão, não foi suportado pela empresa em anos anteriores.

1

Disponível

em:

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

Diante desse quadro, somos consultados sobre a validade jurídica dos argumentos acima apresentados e dos eventuais riscos decorrentes da adoção do procedimento recomendado.

NOSSOS COMENTÁRIOS

1- Da legislação aplicável

De acordo com o caput do art. 347 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

O § 1º do art. 347 do RIR/99 estabelece que ‘o efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados’.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito montante máximo do encargo que pode ser deduzido.

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

2 - Regime de competência

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3 - Período de competência dos juros sobre o capital

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

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

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

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

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

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

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

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

Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade.

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

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

CONCLUSÕES

Fundamentados em todo o acima exposto, concluímos que:

a) por força do disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as mutações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. A Lei

n.º 9.249/95 e a Lei n.º 9.430/96, não revogaram de forma expressa ou tácita o art. 6.º do Decreto-lei n.º 1.598/77, de modo que o encargo denominado ‘juro sobre o capital social’ se submete - para fins de dedutibilidade - ao regime de competência;

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

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

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

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

NOTAS

1. XAVIER, Alberto. Distinção entre fornecimentos a curto e longo prazo, para efeitos do Imposto de Renda. Revista de Direito Tributário n.º 23/24. S, 1983, p. 104.
2. Conseqüências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente.
3. BULGARELLI, Waldírio. Manual das Sociedades Anônimas. 8. ed. São Paulo : Atlas, 1996, p. 204. No mesmo sentido: LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Estudos e pareceres sobre sociedades anônimas. 1. ed. São Paulo: RT, 1989, p. 173, e VIVANTE, Cesare. Tratado de derecho mercantil. V. 2. Trad. Ricardo E. de Hinojosa. 1. ed. Madri: Reus, 1932, p. 335.”

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

“Se em determinado exercício social passado não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo

não-pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia, e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas “ato jurídico perfeito”, impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. [...]”² (grifos nossos)

Também o renomado Hiromi Higuchi³ assim dispõe sobre a matéria:

“Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento.”

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

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

Sendo, portanto, uma faculdade criada pela lei, ao deixar de exercê-la ao final do período de apuração, é razoável afirmar que a sociedade, por não segregar o resultado comum de sua atividade daquele que seria atribuível à utilização do capital dos sócios, designou integralmente o lucro apurado como remuneração deste capital, estipulando dividendos a pagar ou mantendo este valor em conta de reservas de lucros ou lucros acumulados para posterior distribuição. Em consequência, a destinação destes lucros aos sócios, no futuro, somente poderá se dar mediante distribuição de dividendos, e não mais a título de juros sobre o capital próprio.

Conclui-se, daí, que os juros sobre capital próprio do período de referência devem ser estipulados no momento da proposta de destinação do lucro, assim disciplinada pela Lei nº 6.404/76 na redação vigente no período de apuração autuado:

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

³ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática – Editora Atlas – 27ª Edição - 2002, pág. 90.

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

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

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

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

No caso concreto, há ainda um agravante: especificamente em relação aos JCP calculados com base nos saldos de contas de Patrimônio Líquidos relativos aos anos-calendário de 1999 e 2000, o contribuinte tão somente decidiu por registrar essas despesas no ano-calendário de 2007! Ainda que, hipoteticamente, o Colegiado entenda ser possível a dedução de JCP no momento da deliberação nesse sentido, independentemente a qual período se refira os cálculos, há de ser ter um prazo fatal para tanto, o que é exigido para fins de estabilização das relações daí atinentes. Nesse caso, haveria de prevalecer o prazo de 5 anos contados a partir do encerramento dos referidos períodos de apuração, quer com base no art. 150, § 4º do CTN, em consonância com aquele previsto no inciso I do art. 168 do CTN, ou ainda, ou ainda, em termos mais gerais, o mesmo prazo com base no disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932⁴.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria, mantendo-se íntegra a decisão recorrida.

Esclareço que, tendo sido vencido em relação a essa primeira matéria, a questão atinente à segunda divergência objeto do Recurso Especial do Contribuinte - acerca da possível ocorrência de postergação - resta prejudicada em face da dedutibilidade do JCP restabelecida pelo colegiado.

⁴ Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Fl. 26 do Acórdão n.º 9101-005.757 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001202/2009-72

Voto Vencedor

Caio Cesar Nader Quintella, Redator designado.

Ousando divergir do robusto e bem fundamentado voto do I. Relator, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, registra-se aqui a discordância do seu posicionamento meritório e o entendimento *prevalente* em sessão julgamento, justificando a procedência do Recurso Especial do Contribuinte.

Tendo em vista as razões trazidas pelo I. Relator e constantes do v. Acórdão recorrido, temos que o *cerne* da questão é a legitimidade da submissão da dedução dos valores apropriados a título de juros sobre capital próprio ao *regime de competência*, ficando esta *condicionada e limitada* apenas ao patrimônio líquido de cada período de apuração fiscal – não podendo deliberação *posterior* pelo seu pagamento e creditamento aos titulares da Contribuinte abranger períodos *anteriores*.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tais valores *pagos e creditados* são vinculados a instrumentos patrimoniais, remunerando tão somente o capital investido pelos titulares na pessoa jurídica, não havendo, nesse caso, em falar da necessidade de *emparelhamento* simétrico de *receitas e despesas* dentro do mesmo período *competência*, posto que tal rubrica dispendiosa para a entidade é totalmente

⁶ vide: Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). 3º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga e Alexsandro Broedol Lopes. São Paulo : Dialética. 2012.

desvinculada e não corresponde a qualquer percepção dinâmica de *entradas* – mas apenas, e diretamente, ao seu patrimônio, estático.

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

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

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

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

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

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

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

V – Recurso especial improvido.

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

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

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

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

4. Remessa Oficial e Apelação desprovidas.

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

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial nesse ponto, para reformar o v. Acórdão nº 1402-002.754, afastando a glosa da dedução dos juros sobre o capital próprio procedida na Autuação.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Fl. 31 do Acórdão n.º 9101-005.757 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.001202/2009-72

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, não sem antes pedir a devida vênia ao i. Relator, divergi de seu minucioso e fundamentado voto para dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

A matéria não é nova nesta 1ª Turma da CSRF e, em outros julgamentos sobre o tema, já manifestei minha posição acolhendo a tese sustentada pelo sujeito passivo, a exemplo do acórdão 9101-004.396, de 11 de setembro de 2019. Destaco, deste, trecho da declaração de voto elaborada pela então conselheira Cristiane Silva Costa, que muito bem aborda os argumentos em questão (grifos do original):

(...)

A Lei nº 9.249/1995, dispõe sobre os juros sobre capital próprio, tendo a seguinte redação ao tempo dos fatos em discussão nestes autos:

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

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

§ 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. (grifamos)

Segundo a Lei nº 9.249/1995, portanto, os juros sobre capital próprio ("JsCP") serão dedutíveis no momento em que **pagos ou creditados ao acionista** (art. 9º, caput). O mesmo dispositivo legal estabeleceu que estes JsCP seriam calculados sobre contas do patrimônio líquido, limitados à variação pro rata dia da TJLP (art. 9º, caput, in fine). E ainda limitou os juros ao valor de 50% de lucros acumulados ou das reservas de lucros (art. 9º, §1º).

Pois bem.

A remuneração de capital dos sócios, por meio de JsCP, é faculdade decorrente da liberdade do exercício da atividade econômica. E apenas com o pagamento ou crédito aos sócios - após assembleia que delibere a esse respeito - surge a despesa correspondente a estes JsCP.

A inexistência de norma tributária - ou mesmo de outro ramo do Direito - que restrinja o pagamento de juros sobre capital próprio com base em patrimônio líquido de anos anteriores reafirma a liberdade das pessoas jurídicas de deliberar a esse respeito, com a dedução de tais valores na forma autorizada pelo artigo 9º, acima colacionado. Assim, só quando os JCP forem deliberados e pagos (ou creditados) aos acionistas será possível a dedutibilidade, na forma expressa pelo artigo 9º, acima reproduzido.

No caso destes autos, houve efetiva deliberação e pagamento aos acionistas em 2002, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu de forma similar, legitimando a dedução dos juros sobre capital próprio em ano-calendário futuro:

MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. DF CARF MF Fl. 368

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-004.396 - CSRF/1ª Turma

Processo n.º 10980.014138/2006-57

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. (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, Resp 1086752, DJe 11/03/2009)

O julgamento realizado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça não foi submetido à sistemática do então vigente art. 543-C, do CPC/1973. Assim, não se trata de decisão de reprodução obrigatória pelos membros deste Colegiado. De toda forma, reforça o entendimento ora manifestado no presente voto.

Por fim, afastado a alegação de renúncia do direito pela ausência de deliberação de pagamento dos JsCP nos anos anteriores, por força do artigo 192, da Lei nº 6.404/1976. Até porque "os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente", como prevê o artigo 114, do Código Civil. A eventual renúncia do direito pela contribuinte só poderia ocorrer de forma expressa, não se admitindo sua presunção pela mera omissão de manifestação do acionista em assembleias realizadas em anos anteriores.

Acrescento que o artigo 132, da Lei nº 6.404/1976 não estabelece obrigação de deliberação a respeito do pagamento de JsCP nas assembleias gerais ordinárias, o que corrobora a impropriedade em se tratar a omissão dos acionistas como renúncia ao direito de pagamento destes JsCP.

Destaco trecho de voto de lavra do ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkimin, adotando-o como fundamento do presente voto, a respeito da inaplicabilidade da "preclusão temporal" quanto aos JsCP de anos anteriores:

Portanto, tendo em vista ser a preclusão relacionada à perda de direitos, faculdades ou poderes processuais, logicamente, não será aplicada à hipótese de ausência de deliberação de JCP.

Mesmo na eventualidade de considerar que a ausência de deliberação do JCP em exercícios anteriores conduziria à caducidade do direito à dedução do valor do lucro real (direito material), o argumento não prosperaria em virtude da ausência de fundamento legal que ampare esse raciocínio.

Isso porque, como bem salientou a DRJ, a deliberação do pagamento de JCP é uma faculdade dos acionistas. Lado outro, a caducidade extingue o direito pelo fato de seu titular quedar-se inerte e não exercer seu direito dentro do prazo legal ou convencional. Ora, se a lei não define prazo para que seja exercida a faculdade atribuída ao contribuinte,

não há que se falar em perda do direito por decurso de prazo que não foi limitado ou fixado por ato legal.

Deste modo, não merece prosperar o argumento de preclusão temporal, vez que esse instituto não é aplicável à perda de direito material e tampouco existe previsão legal de prazo para deliberação de pagamento de JCP. (Acórdão nº 1401-000.901, processo administrativo nº 16327.001409/2010-81)

Diante de tais razões, notadamente considerando que o art. 9º da Lei 9.249/95 define que o "pagamento ou crédito" é definidor do momento da ocorrência do fato gerador dos JsCP, entendendo que apenas neste momento é possível a dedutibilidade destes "juros".

Diante de tais razões, com a devida vênia ao entendimento majoritário desta Turma, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Aplicando o mesmo raciocínio, também divergi do voto condutor no acórdão 9101-004.553, quando analisado recurso especial do sujeito passivo relacionado a registro tardio da exclusão ali tratada.

De se observar que, conforme entendo, não há que se falar em perda do direito de se deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados calculados com base em parâmetros de anos anteriores nem mesmo caso o pagamento se refira a períodos superiores a 5 anos, eis que, de fato, não estamos tratando de restituição de tributo, não sendo possível a aplicação do prazo do artigo 168 do CTN, quer de forma direta (porque tal dispositivo legal trata especificamente de restituição de tributo), quer de forma analógica, ante a impossibilidade de se proceder a tal raciocínio por analogia em matéria tributária.

A Lei 9.249/1995 traz apenas limites quantitativos à dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, não trazendo limites temporais. Neste sentido, é de se considerar incorrida a despesa no momento em que nasce obrigação de pagar os juros sobre o capital próprio, portanto a partir da deliberação acerca de seu pagamento.

De se notar que a posição que acima se adota permanece encontrando respaldo em entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sendo válido citar trecho do voto recente do agravo em recurso especial 1.790.130-SP (2020/0303040-0), Relator Sérgio Kukina, de 22 de abril de 2021, em que se lê (grifamos):

(...)

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)

Nesse contexto, **o acórdão recorrido encontra-se em consonância com o entendimento dessa Corte.**

ANTE O EXPOSTO, nego provimento ao agravo.

São essas as razões pelas quais, no caso, orientei meu voto para dar provimento ao recurso especial.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano