Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720529/2014-12

Processo nº	16327.720529/2014-12
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**1402-005.973 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	07 de dezembro de 2021
Recorrente	BANCO J. SAFRA S.A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em face do empate no julgamento, conforme determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos o Relator e os Conselheiros Iágaro Jung Martins e Paulo Mateus Ciccone que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Relator

(documento assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o conselheiro Evandro Correa Dias.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

O contribuinte, agora recorrente, foi autuada por ter extrapolado os limites de dedução de despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP), no ano-calendário em questão. O contribuinte deveria ter feito a adição do aludido excesso no Lalur para fins de apuração do IRPJ e CSLL, e não o fazendo, sujeitou-se à autuação.

Em impugnação, o contribuinte alegou que o excesso da dedução de despesas apurado pela fiscalização refere-se ao JCP de períodos anteriores, mas que somente foi deliberado e pago no ano autuado, e inexistiria vedação legal para esse procedimento.

Em decisão administrativa de primeiro grau, a DRJ entendeu por replicar como fundamento, as razões de decidir da Solução de Consulta RFB Cosit 329/2014 que veda a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

É o relatório do que entendo necessário dos autos.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Da síntese dos fatos:

O presente processo envolve autuação fiscal de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2009, pela glosa de dedução de despesas de Juros Sobre o Capital Proprio - JCP, daquele mesmo ano, que foi considerada acima do limite estabelecido pelo art. 9° da Lei n° 9.430/1996, em face de ter sido apurada trimestre a trimestre.

Documento nato-digital

A decisão *a quo* fundamentou a sua decisão com base na Solução de Consulta RFB/Cosit 329 de 27/11/2014, cuja ementa é a seguinte:

> ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***
>
> *JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.*
>
> ***Dispositivos Legais**: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; e Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30.*

Já o contribuinte, agora recorrente, entende que o regime de competência para a dedutibilidade dos JCP é aquele em que há deliberação de órgão/pessoa competente sobre o pagamento ou créditos dos mesmos, desde que respeitados os limites legais. Não haveria impedimento legal para tanto e nem condicionamento da dedução dos JCP dentro de determinado prazo.

Em análise da matéria, verifico que a matéria tem sido discutida regularmente, tendendo atualmente pela posição da indedutibilidade dos JCP em relação a períodos pretétito.

A linha que fundamenta tal posição é base com seguinte entendimento:

a) os Juros sobre o Capital Próprio representam uma remuneração dos sócios pelo capital investido;

b) por serem juros pagos pelas pessoas jurídicas a seus sócios, têm a natureza contábil de despesas (contrapartida das receitas advindas do uso desse capital);

c) por serem uma despesa, transitam pelo resultado; e

d) por transitarem pelo resultado, não podem ser pagos ou creditados após o encerramento do período.

A lei nº 9.249/1995 visou estimular o investimento de capital nas empresas e desestimular o financiamento das atividades operacionais, mediante empréstimos, que caracterizavam uma subcapitalização. Esta lei não menciona em que momento tais juros devem ser pagos, mas seria desnecessário, porque se a norma estabelece limites para fins de dedução do lucro real, é porque estamos falando de uma despesa contábil, que tem limites de dedutibilidade para fins do lucro real.

Por oportuno, transcreve-se trecho do acórdão n° 1102-000.934, de 8 de outubro de 2013, da lavra do ex-Conselheiro José Evande Carvalho Araújo:

> Contudo, parece-me evidente que, quando a lei permite que se deduza, para efeitos da apuração do lucro real, os JCP calculados pela aplicação pro rata dia da taxa TJLP sobre os valores das contas do patrimônio líquido, está se limitando o cálculo para o mesmo período da apuração do lucro real.
>
> Apesar de a doutrina afirmar que a natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio é a de distribuição sui generis de lucro, não há dúvidas de que a lei fiscal lhes dá o tratamento de despesa financeira. E como despesa financeira, só podem ser apropriados no período a que competirem.

Documento nato-digital

> Não é razoável se entender que a lei permitiu implicitamente a dedução de uma despesa calculada com base no patrimônio de períodos anteriores. Isso seria o mesmo que admitir, por exemplo, a dedução de juros sobre um empréstimo relativos ao ano-calendário anterior.

Assim, antes da deliberação para o pagamento dos JCP, não há que se falar em um eventual direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento, nem em despesa incorrida – a despesa só irá surgir após a deliberação acerca do pagamento ou creditamento dos juros e da sua correspondente contabilização.

Considerando o exposto, filio-me à posição dos que entendem não ser possível a dedução de despesas com juros sobre o capital próprio.

Dado a profundeza da análise, transcrevo abaixo os fundamentos do acórdão nº 9101-004.253, sessão de 09/07/2019, da relatoria da i. Conselheira Viviane Vidal Wagner, sobre o tema, que foi posição da maioria do colegiado, no mérito:

> Mérito
>
> A discussão que subsiste no presente feito cinge-se à dedutibilidade de despesas relativas a juros sobre o capital próprio, calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário em que se dá seu pagamento aos sócios da pessoa jurídica.
>
> A divergência jurisprudencial arguida pelo recorrente diz respeito à interpretação do art. 9°, caput e §1°, da Lei n° 9.249/1995. Transcrevo o dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos debatidos (antes das alterações introduzidas pela Lei n° 12.973/2014):
>
> *Art. 9° 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.*
>
> *§ 1° 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 n° 9.430, de 1996)*
>
> *§ 2° Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.*
>
> *§ 3° O imposto retido na fonte será considerado:*
>
> *I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;*
>
> *II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no*
>
> *§ 4°;*
>
> *(...)*
>
> *§ 5° No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1° do Decreto-Lei n° 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.*

Documento nato-digital

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

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

§ 8° 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.

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

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

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

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

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

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

Documento nato-digital

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

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

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

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

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

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

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

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 competênci****a.*

§ 1° 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.

(...) (grifou-se)

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

O regime de competência se liga intrinsicamente ao conceito de exercício social. Tanto é assim que muitas vezes se utiliza vulgarmente a expressão "competência ano X", tecnicamente inadequada, para designar um período de

Documento nato-digital

competência associado a determinado exercício social. Isso ocorre porque o conceito de regime de competência não pode ser dissociado do exercício social: aquele é sempre função deste.

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

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...) (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

Documento nato-digital

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

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

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

Julgo impossível tal pretensão.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Documento nato-digital

O entendimento exposto no presente voto encontra ressonância em julgados anteriores desta 1a Turma da CSRF. Cito como exemplo o Acórdão n° 9101-002.797, de 09/05/2017, que traz ainda, no voto que restou vencedor, considerações que considero pertinentes a respeito do tema:

"O art. 9° da Lei n° 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real para as despesas incorridas e pagas, não incluindo nesse tratamento as despesas pagas e não incorridas. Este último caso seria o das despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior (poderiam, à época, ser despesas), mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas.

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, registre-se que a empresa não sofre limitação de valor na dedução, do lucro líquido do exercício, de despesas de JCPs. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de valor, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCPs do exercício devem observar conjuntamente os limites do caput e do §1° do art. 9° da Lei n° 9.429/1995 e o excesso dessas despesas deve ser estornado, em obediência ao art. 6°, §2°, "a", do Decreto-Lei n° 1.598, de 26/12/1977.

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

A expressão utilizada pelo art. 9° da Lei n° 9.429/1995 não foi "despesa de juros pagos ou creditados", mas apenas "juros pagos ou creditados". Assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de despesas incorridas no exercício e pagas no mesmo exercício. Os "juros"podem ser entendidos como "despesa de juros" ou como "obrigações/dívidas1 de juros".

Assim, pode-se falar em direito à dedução dos juros pagos, seja por conta do pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja pelo pagamento de dívida relativa a JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Essa segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

Observe-se que o art. 9° da Lei n° 9.429/1995 não traz, propriamente, restrição temporal, mas apenas uma restrição material. Explico: para que os JCPs sejam pagos, é necessário que os JCPs a serem pagos existam; caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível que não JCPs (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou, ainda, hão de existir as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) ou a obrigação de pagar JCPs constituída em razão de as despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução, do lucro real, dos valores pagos para extinguir a dívida relativas a JCPs de exercícios anteriores,

Documento nato-digital

também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do caput e o do §1°) do art. 9° da Lei n° 9.429/1995.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, do qual as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6°, §2°, "a", do Decreto-Lei n° 1.598/1977.

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

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

(...)

Por fim, como o tema foi suscitado no recurso especial interposto pela contribuinte, registro que não entendo ser adequado tratar a questão aqui discutida sob a perspectiva de que houve renúncia de direito pelo sujeito passivo.

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

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCPs e a conseqüente constituição da obrigação de pagá-los, o que permitiria, no caso de pagamento ou crédito, o enquadramento no benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago, embora tenha sido denominado de "a título de JCP" não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCPs.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não são atendidos os requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que houve renúncia ao mesmo, mas apenas que sequer existe a capacidade de renunciá-lo. Mesmo que haja a renúncia, esta não produz efeito algum, já que o direito não poderia ser usufruído caso a renúncia não tivesse existido.

Ainda que fosse caso de aplicação do instituto jurídico da renúncia, esta se daria no âmbito societário e não no âmbito fiscal. Seria, assim, renúncia de fazer incorrer a despesa de JCPs na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

Ocorre que o pressuposto lógico para aplicação do instituto da renúncia é haver a existência de algum direito. O problema é que não há direito dos sócios de exigir os juros sobre o capital próprio, tampouco há obrigação da sociedade, quando da ausência da deliberação, de fazê-los incorrer.

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCPs. A mera permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de

Documento nato-digital

vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subseqüentes, despesas de exercícios anteriores não incorridas, aí sim a discussão teria algum sentido, já que não se verificou no caso concreto uma renúncia propriamente dita (não existiu manifestação de vontade em não fazer).

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

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

O regime de competência faz mais do que exigir que não se tenha renunciado ao direito de deduzir, do lucro líquido, despesas não incorridas em anos anteriores. Ele simplesmente não permite a dedução do lucro líquido de despesas não incorridas em anos passados, ou seja, o direito aventado sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa. Como esse assunto já foi suficientemente explorado em tópicos anteriores, entendo não ser preciso dizer mais.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCPs que deveriam ter sido incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar no instituto jurídico da renúncia, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Este entendimento, contudo, não interfere na conclusão que prevaleceu no Colegiado, conforme adiantei alhures. " (destaques no original)

Acrescento que, pelos mesmos motivos tão bem expostos no voto redigido pelo i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, também entendo improcedentes as alegações do recorrente a respeito de uma suposta ocorrência de mera postergação de despesa, nos termos do art. 273 do RIR/1999. Segundo tal tese, a postergação de despesa geraria antecipação de tributo, sem qualquer prejuízo ao Fisco.

Ocorre que, no caso concreto, não se pode falar em simples postergação de despesa porque não foram observados, nos anos de 2004 a 2008, os pressupostos de existência de tal despesa. Se a despesa não chegou a existir no passado, não há como se defender que houve apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

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

Conclusão:

Considerando o acima exposto, VOTO no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

..

Documento nato-digital

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Voto Vencedor

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Redatora Designada.

Inobstante o bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Marco Rogério Borges, divirjo no posicionamento nele adotado por considerar legítima a dedução dos Juros sobre Capital Próprio de períodos pretéritos, diante dos fundamentos expostos a seguir.

Conforme exposto no voto vencido o principal fundamento para se concluir pela indedutibilidade do Juros sobre o Capital Próprio seria a inobservância do regime contábil de competência. Isso porque, no entender do relator, possuindo o JCP a natureza jurídica de uma despesa financeira essa só poderia ser considerada na apuração do resultado do período em que incorridas, independentemente de serem efetivamente pagas naquele ano.

As divergência, por sua vez, se fundamenta, basicamente, em dois pontos: a) o regime de competência é marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento; b) a Lei nº 9.249/95 ao disciplinar o JCP, em seu artigo 9º, não impôs nenhuma limitação temporal na apuração do mencionado regime.

Em relação à discussão relativa ao desrespeito ao regime de competência entendo correto o posicionamento adotado no Acórdão nº 1401-000.902, no sentido de que o período de competência é marcado pela deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento. Isso porque, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam. Confira-se, nesse sentido, a transcrição da ementa do referido acórdão:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2005, 2006
>
> Ementa:
>
> JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL
>
> O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o seu pagamento ou crédito. Inclusive, a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento.
>
> RENÚNCIA. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.
>
> Não há previsão legal sobre a configuração de renúncia de direito no caso de ausência da deliberação do pagamento dos JCP. A renúncia de direitos deve ser interpretada de forma restrita, não devendo o silêncio do acionista ser interpretado como ato volitivo de abdicação de direito, gerando efeitos tributários.
>
> LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL
>
> Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Documento nato-digital

Em relação à alegação do desrespeito ao regime de competência na deliberação retroativa do JCP transcreve-se o trecho do voto do Conselheiro Relator do referido acórdão:

> Por meio do art. 9º da Lei nº 9.249/95, o legislador inseriu em nosso ordenamento jurídico a figura dos JCP, facultando à pessoa jurídica "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".
>
> O trecho supracitado permite inferir que a dedução – para efeitos da apuração do lucro real – deve ocorrer quando os juros forem **pagos ou creditados** aos sócios ou acionistas. E, logicamente, os JCP somente serão pagos ou creditados quando da deliberação dos sócios ou acionistas neste sentido.
>
> Contudo, o referido diploma não realizou qualquer ressalva sobre o momento adequado para deliberação do pagamento dos juros sobre capital próprio. É dizer: não há nenhuma restrição legal em pagar ou creditar JCP aos acionistas referentes aos anos calendários anteriores.
>
> (...)
>
> *É importante lembrar que, de acordo com o Pronunciamento CPC nº 25* passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. *Desta forma, a obrigação de pagamento de JCP somente se torna "obrigação presente" quando da deliberação pelos sócios.*
>
> O período de competência é marcado pelo momento da deliberação dos sócios pelo seu creditamento ou pagamento, não havendo qualquer objeção legal à distribuição acumulada de JCP. Isso porque, o direito de exigir a referida remuneração somente surge para os sócios a partir do momento em que deliberam pelo ou realizam o pagamento dos JCP, valendo frisar que não existe nos instrumentos normativos que regulam a matéria qualquer imposição de que a dedução dos JCP deva ser realizada no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa.
>
> O pagamento retroativo e acumulado de JCP é pautado exclusivamente pelos critérios de conveniência financeira da pessoa jurídica e dos seus sócios, cabendo-lhes a faculdade de deliberar ou não pelo seu pagamento no mesmo ano em que apurado o lucro ou nos exercícios subsequentes, não havendo que se falar em renúncia ou preclusão temporal desse direito.

Nesse mesmo sentido, merece destaque o Acórdão nº 101-95.751, cuja ementa é a seguinte:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
>
> JURÍDICA IRPJ
>
> Anos-calendário: 2002 e 2006
>
> Ementa: JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO DEDUTIBILIDADE LIMITE TEMPORAL
>
> O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão
>
> ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.
>
> LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL

Documento nato-digital

> Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Por oportuno, convém transcrever o seguinte trecho, extraído do voto condutor do julgado acima, corroborando o que foi dito até o momento:

> De fato, a IN SRF n° 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, apenas esclarece que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período-base em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento teria nascido à obrigação a eles relativa, indispensável ao reconhecimento de despesas na forma daquele regime.
>
> Nesse sentido, faço uso novamente dos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, que assevera que 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, e sendo 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 o que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.
>
> Portanto, tendo a Recorrente respeitado, para efeito de dedutibilidade, os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, não há como negar a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio por ela lançada e glosada pela fiscalização.

Além disso, ao analisar as restrições legais impostas pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95, verifica-se que não foi estabelecida nenhuma limitação temporal para apuração. Confira-se:

> Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata 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 observado pelo Conselheiro Caio Cesár Nader Quintella no Acórdão nº 9101-005.757:

> Os requisitos para a dedução lá presentes, se didaticamente fragmentados e classificados, seriam eminentemente contábeis (obtenção de lucros), societários (contratual ou estatutário) e quantitativos (regras de cálculo). Não há limitação dos períodos sobre os quais pode se deliberar pelo pagamento e creditamento desses juros, apropriando e deduzindo a despesa correspondente incorrida.
>
> *Melhor explicando, para tal dedução, exige-se a apuração lucros pela entidade,* computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados, *naturalmente, a decisão do órgão competente ou a previsão em Instrumento social por efetuar tal remuneração, devendo, então,* ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.
>
> Se observadas tais hipóteses e assim devidamente determinado pela entidade, não resta elemento restritivo na norma aos períodos abarcados no seu cálculo e na deliberação pela remuneração, tornando-se, consequentemente, dedutíveis. Ora, e após devidamente apropriados ou incorridos, mais razão ainda assiste à sua devida redução na determinação da renda efetivamente tributável.

Documento nato-digital

Por fim, imprescindível destacar a posição do E. Superior Tribunal de Justiça, firmada ainda 2009, sobre o tema. Confira-se a ementa do Acórdão proferido no REsp 1086752/PR, pela C. Primeira Turma, de relatoria do Exmo. Min. Francisco Falcão, publicado em 11/03/2009:

> MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.
>
> I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.
>
> II – A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento.
>
> III – Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.
>
> IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíquoa, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".
>
> V – Recurso especial improvido.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Documento nato-digital