



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720912/2013-81
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.253 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente COMPANHIA ITAÚ DE CAPITALIZAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao lançamento decorrente estende-se, no que couber, a decisão prolatada no lançamento principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por COMPANHIA ITAÚ DE CAPITALIZAÇÃO, em face do Acórdão nº **1302-001.786**, de 04/02/2016, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2009

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

Fere a razoabilidade concluir que os limites de que trata o §1º do art. 9 da Lei 9.249/95 são referentes ao ano em que há o pagamento ou o crédito, já a variação da TJLP de que trata o caput pode ser de qualquer período, inclusive de anos anteriores, pois o auferimento de lucros em ano posterior não poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP.

O § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 expressamente dispõe que o limite (de 50%) é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo desarrazoado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento da CSLL tudo quanto fora decidido com relação ao lançamento do IRPJ, tendo em vista que derivam das mesmas circunstâncias fáticas e do mesmo conjunto probatório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, divergindo a Conselheira Talita Pimenta Félix. Declarou-se impedida a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados em razão da constatação das seguintes infrações: 1) dedução, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009, de despesas consideradas não necessárias relacionadas a serviços de corretagem pretensamente prestados por empresa vinculada;

2) dedução, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2009, de despesas de juros sobre capital próprio em desacordo com o limite conceitual legal.

No que toca à segunda infração, a Fiscalização verificou que a empresa UNIBANCO CIA DE CAPITALIZAÇÃO (“UNICAP”), posteriormente sucedida por incorporação pelo sujeito passivo CIA ITAÚ DE CAPITALIZAÇÃO, deliberara, em 2009, por pagar aos sócios um total de R\$ 13.000.000,00 a título de juros sobre capital próprio, e deduzira a integralidade deste valor no cálculo das bases da cálculo do IRPJ e da CSLL. Para chegar ao valor que defende dedutível, o contribuinte utilizou também os limites de anos anteriores (2004 a 2008), procedimento este que foi rechaçado pela autoridade tributária.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP cancelou a glosa das despesas com juros sobre capital próprio, sob o argumento de que as pessoas jurídicas podem remunerar o capital dos sócios em relação ao períodos anteriores ao do pagamento ou crédito, desde que respeitados os critérios e limites legais vigentes na data da respectiva deliberação. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

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

O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, respeitando-se os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – JCP. PAGAMENTO ACUMULADO. CALCULO DO VALOR E LIMITES.

Nada obsta a dedutibilidade do JCP pago acumuladamente, aplicando-se a taxa de juros do período a que corresponder o encargo, desde que provado, ano a ano, ter esse passível de distribuição e dedução, respeitado o limite de cinquenta por cento do lucro líquido correspondente ao período-base do efetivo pagamento ou crédito, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

DESPEAS COM HOMENAGENS E CONDECORAÇÕES. DESPEAS CONSIDERADAS DESNECESSÁRIAS.

A dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação de sua efetividade e necessidade às atividades da empresa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento

A DRJ em Ribeirão Preto/SP recorreu de ofício de sua decisão, em razão da exoneração dos créditos tributários relacionados à glosa das despesas com juros sobre capital próprio, e o contribuinte apresentou recurso voluntário insurgindo-se contra a manutenção das glosas relativas às despesas com corretagem, consideradas não necessárias pela decisão de primeira instância.

Antes de os recursos irem a julgamento, o contribuinte protocolou, em 26/09/2014, petição desistindo do recurso voluntário e renunciando a quaisquer alegações de

direito ali expostas, em razão da adesão ao programa de pagamento/parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009.

O recurso de ofício foi posteriormente julgado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF. Deu-se provimento ao recurso, nos termos do Acórdão n.º 1302-001.786, cuja ementa foi transcrita ao norte.

Cientificado, o contribuinte interpôs recurso especial endereçado a esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação à dedutibilidade de despesas com juros sobre capital próprio calculados sobre o patrimônio líquido de anos anteriores.

Relata o contribuinte que o acórdão recorrido defende que “*os limites de que tratam o § 1º e o caput do art. 9º da Lei 9.249/95, obrigatoriamente, devem se referir ao mesmo período, ou seja, tanto os lucros e os saldos dos lucros acumulados e reserva de lucros, como a variação da TJLP e os saldo das contas de PL, todos devem se referir ao ano em que há o pagamento dos JCP*”, concluindo não ser possível o pagamento e a dedução de juros sobre capital próprio com base nas contas de patrimônio líquido de períodos passados.

Ao assim decidir, o acórdão recorrido teria entrado em divergência com outros julgados do CARF. O recorrente trouxe como paradigmas os Acórdãos n.º 1401-000.901 e n.º 1402-001.178, que veicularam as seguintes ementas (no que interessa à presente discussão):

Acórdão n.º 1401-000.901

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

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

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

(...)

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.

Acórdão n.º 1402-001.178

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive,

remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Recurso Voluntário Provido.

O contribuinte defende que os acórdãos paradigmas, analisando a mesma questão de direito discutida nos presentes autos (interpretação do art. 9º, caput e § 1º da Lei nº 9.249/1995), chegaram a conclusão diversa da abraçada pelo acórdão recorrido. E pleiteia que seja aplicado ao seu caso o entendimento adotado pelas decisões paradigmas, no sentido de que “a remuneração do capital próprio pode tomar por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado (sic) os critérios e limites de dedutibilidade previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou creditamento”, bem como de que, “para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio”, pode-se “remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos”.

Além disso, o recorrente traz uma série de alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão recorrida. Em síntese, alega que:

- O procedimento adotado (pagamento de juros sobre capital próprio com base em lucros de períodos passados) é legalmente amparado pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

- A legalidade do procedimento já foi, inclusive, atestada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme acórdão de julgamento do Recurso Especial nº 1.086.752/PR;

- O art. 9º da Lei nº 9.249/1995 prevê apenas as consequências fiscais do pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio (tributação na fonte à alíquota de 15% na data do pagamento ou crédito, dedução da despesa respectiva para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que observados os limites materiais e requisitos formais previstos na lei), não cuidado de permissões ou vedações desse pagamento, nem da época em que deverão ou poderão ser deliberados, creditados e/ou pagos, o que fica a critério da empresa decidir;

- A remuneração do capital dos sócios ou acionistas mediante pagamento ou crédito de juros é uma faculdade, que a sociedade pode exercer amparada pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, dependendo apenas de decisão formal nesse sentido (deliberação), momento em que surge a despesa a eles relativa;

- Na ausência de previsão legal que determine que as deliberações, os pagamentos ou os créditos sejam feitos em cada ano-calendário, ou de dispositivo que vede o pagamento de juros sobre o capital próprio tendo como base o patrimônio líquido de exercícios já encerrados, o contribuinte tem absoluta liberdade para deliberar, no futuro, por efetuar pagamento de valores relativos a juros sobre capital que poderia ter deliberado por efetuar em exercícios anteriores, deduzindo tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não cabendo falar em preclusão formal ou em renúncia do direito;

- A glosa da despesa mantida pela decisão recorrida representa inadmissível ingerência na liberdade da pessoa jurídica de decidir se, em que valor e quando pagará juros sobre capital próprio, além de negar ao contribuinte o direito à dedutibilidade de uma despesa contra a expressa previsão em lei;

- Os limites para a apuração do valor dos juros sobre capital próprio em cada ano-calendário são o valor das contas do patrimônio líquido e a variação “*pro rata die*” da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP. Já a condição para seu pagamento é a existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros em valor igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados. A dedutibilidade se condiciona ao efetivo pagamento ou crédito;

- Atendidos esses limites e condições, nada mais pode ser exigido do recorrente para justificar a validade da dedução dos juros pagos, muito menos que efetuasse o pagamento ou crédito dos referidos juros no mesmo ano-calendário em que foram calculados, como pretende o Fisco;

- Enquanto a relevância do limite de dedução previsto no *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249/1995 se dá em cada exercício, a relevância das condições previstas no § 1º para o pagamento de juros sobre capital próprio se dá somente no momento em que efetivamente ocorre o pagamento, razão pela qual não se justifica a suposta necessidade desta espécie de “simetria temporal” entre o limite do *caput* e as condições do § 1º sugerida pelo acórdão recorrido;

- O fato de o recorrente, mesmo podendo ter distribuído juros sobre capital próprio nos anos de 2004 a 2008, ter optado por ainda não pagá-los aos sócios naqueles anos para manter elevado o nível de capitalização, não pode fazer com que em 2009, quando efetivamente veio a pagar os juros sobre capital próprio relativos aos anos de 2004 a 2008, seja ele punido de forma contrária à finalidade da lei com a indedutibilidade dos juros relativos aos períodos anteriores, justamente por ter melhor cumprido os objetivos da regra do art. 9º da Lei nº 9.249/1995;

- Ainda que se admitisse que a despesa de juros sobre capital próprio relativa aos anos de 2004 a 2008 deveria ter sido apropriada nos respectivos anos, e não em 2009, estaria a ocorrer mera postergação de despesas que, no caso concreto, jamais poderia ter ocasionado o lançamento sem a prova de prejuízo para o Fisco. Aliás, tal procedimento acaba por trazer benefícios ao Fisco, já que o contribuinte estaria antecipando o recolhimento de tributos.

Requer ao final o contribuinte que seu recurso seja admitido e provido para reformar o acórdão recorrido de modo a reconhecer a flagrante improcedência do lançamento.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de exame de admissibilidade datado de 29/09/2016, reconhecendo a comprovação de divergência jurisprudencial arguida após confrontar a decisão recorrida com o primeiro acórdão paradigma (nº 1401-000.901). A análise do segundo paradigma foi considerada despicienda.

A Fazenda Nacional foi cientificada do recurso especial interposto pelo contribuinte e do despacho que o admitiu integralmente e apresentou contrarrazões em que alega, em síntese:

- O montante de juros sobre capital próprio deve ser calculado sobre as contas do patrimônio líquido, mediante a aplicação da TJLP, *pro rata die*. Porém, a parcela dedutível limita-se ao maior valor entre: a) 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros; e b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros;

- Tais limites devem ser observados para cada um dos exercícios, isoladamente. Assim, se for aplicada a TJLP sobre o patrimônio líquido de determinado ano, a parcela dedutível deverá observar a existência de lucro líquido ou de lucros acumulados e reserva de

lucros no mesmo ano. A conduta da contribuinte revela descumprimento dos requisitos legais, pois ela aplicou a TJLP sobre exercícios passados, mas observou tão-somente o lucro do exercício de 2009, ano da deliberação e pagamento dos juros, para verificar o limite dedutível;

- O pagamento de juros sobre capital próprio é uma faculdade conferida aos acionistas e decorre de princípios como a livre iniciativa e a autonomia privada, dependendo apenas de decisão formal deles próprios, por meio de deliberação tomada em assembleia. O contribuinte, sendo uma sociedade anônima de capital fechado, regula-se pela Lei nº 6.404/1976, cujo art. 132 prevê a realização obrigatória de assembleia geral ordinária anual, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social. Esse é o momento adequado para deliberar sobre o pagamento ou não de juros sobre o capital próprio;

- As deliberações tomadas em assembleia podem ser classificadas como um negócio jurídico plurilateral, que, nos termos do art. 48 do Código Civil, não podem ser simplesmente revogadas ou alteradas a qualquer tempo. Os arts. 171 e seguintes do mesmo Código Civil estabelecem que a manifestação de vontade externada na reunião, sendo negócio jurídico tutelado pelo Direito, somente pode ser anulada se ficar comprovado erro, dolo, fraude ou simulação;

- No caso concreto, quanto aos exercícios sociais pretéritos (2004 a 2008), é certo que já houve a realização da assembleia dos sócios, na qual foi externada a vontade social sobre a destinação dos lucros e a aprovação das demonstrações financeiras. Se a assembleia, em determinado ano, resolveu não remunerar os sócios por meio de juros sobre o capital próprio ou determinou seu pagamento abaixo do limite dedutível, significa dizer que a própria empresa renunciou a tal direito. Tem-se, então, ato jurídico perfeito, apto a produzir todos os efeitos;

- A empresa pode realizar o pagamento de juros sobre capital próprio no montante e no momento que julgar adequado. Tais decisões encontram-se no âmbito de sua autonomia privada. Porém o efeito fiscal do pagamento deve obedecer à legislação que trata do assunto. A empresa não pode efetuar o pagamento dos valores sem observar os limites impostos pela lei tributária, muito menos tentar se esquivar de tais limites, defendendo que o excesso decorre de faculdade não exercida nos anos anteriores;

- O art. 29 da IN SRF nº 11/1996 ratifica que a despesa de juros sobre o capital próprio deve observar o regime de competência. Tal norma não é ilegal, pois tem como fundamento de validade o art. 177 da Lei nº 6.404/1976, bem como o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Antes de o recurso especial do contribuinte ser pautado para julgamento, houve determinação de complementação do exame de sua admissibilidade para que a divergência jurisprudencial arguida pelo recorrente fosse analisada também por meio do cotejo entre a decisão recorrida e o Acórdão nº 1402-001.178, segundo paradigma, cujo exame fora considerado dispensável por ocasião da primeira análise acerca da admissibilidade recursal.

Em novo despacho aprovado pela Presidência da 3ª Câmara da Primeira Seção reconheceu a caracterização de dissenso jurisprudencial também entre o acórdão recorrido e o segundo paradigma apontado pelo recorrente.

Os autos seguiram, então, para julgamento do recurso especial.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-004.253 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.720912/2013-81

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Conforme relatado, despacho do Presidente da Câmara recorrida datado de 29/09/2016 admitiu o recurso, reconhecendo a configuração de divergência jurisprudencial entre o Acórdão nº 1302-001.786, ora recorrido, e o acórdão paradigma de nº 1401-000.901. A análise do Acórdão nº 1402-001.178, segundo paradigma trazido pelo recorrente, foi considerada despicienda.

A PGFN teve ciência do recurso especial e do despacho que o admitiu, apresentando em seguida suas contrarrazões. A parte recorrida não questionou a admissibilidade do recurso e mencionou expressamente os dois paradigmas indicados pelo contribuinte:

“Alega a recorrente que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto à interpretação do art.9º, caput e §1º da lei n.9249/95, no que diz respeito à dedutibilidade dos Juros sobre Capital Próprio-JCP, de períodos anteriores, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, indicando como paradigmas os acórdãos nº 1401-000.901 e 1402-001.178.

O despacho proferido pela Terceira Câmara entendeu preenchidos os pressupostos de admissibilidade e deu seguimento ao recurso.

Conforme a seguir analisado, não merecem prosperar as razões apresentadas pela recorrente, razão pela qual deve ser mantido o acórdão recorrido.”

Posteriormente, despacho da Sra. Presidente do CARF determinou a complementação do exame de admissibilidade pela 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento. Em cumprimento à determinação, novo despacho, datado de 29/01/2019, concluiu pelo seguimento recursal também por conta da existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1402-001.178, a segunda decisão paradigma.

Em que pese a PGFN não ter sido cientificada do despacho complementar de exame de admissibilidade, considero que tal providência se faz desnecessária no momento, em razão de ela já ter demonstrado conhecer o fato de que foram indicados dois paradigmas e não ter discutido o conhecimento recursal em suas contrarrazões. Assim, em atenção aos princípios da economia e celeridade processuais, deixo de recomendar a realização de diligência para complementação das contrarrazões.

Isso posto, estando presentes os pressupostos recursais, adoto as razões dos despachos de exame de admissibilidade exarados em 29/09/2016 e 29/01/2019 para conhecer do recurso especial interposto no presente caso.

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. 9º, *caput* e §1º, da Lei nº 9.249/1995. Transcrevo o dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos debatidos (antes das alterações introduzidas pela Lei nº 12.973/2014):

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

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

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

(...)

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

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

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

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

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 nº 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. 9º da Lei nº 9.249/1995, proporcionalmente à quantidade de dias em que o capital dos sócios esteve à disposição da empresa. Os limites de dedutibilidade dos juros são fixados pelo mesmo dispositivo legal, conforme abordaremos mais adiante.

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

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

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

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

Nos termos do art. 187 da Lei nº 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 nº 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 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.

(...) (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 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 nº 750/1993:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...) (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Julgo impossível tal pretensão.

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

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

afrontaria tanto o regime de competência quanto a regra do obrigatório confronto com as receitas correlacionadas.

O art. 186 da Lei nº 6.404/1976 traz, em seu § 1º, as únicas hipóteses em que uma despesa pode ser considerada incorrida em exercício posterior àquele que seria o esperado: mudança de critério contábil ou retificação de erro imputável a determinado exercício anterior:

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

(...)

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

O entendimento exposto no presente voto encontra ressonância em julgados anteriores desta 1ª Turma da CSRF. Cito como exemplo o Acórdão nº 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. 9º da Lei nº 9.429/1995 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária. Pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

*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 §1º do

art. 9º da Lei nº 9.429/1995 e o excesso dessas despesas deve ser estornado, em obediência ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa e devidamente 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. 9º da Lei nº 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. 9º da Lei nº 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, não 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, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do caput e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/1995.

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. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 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

¹ Ou juros a pagar.

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, §1º, da Lei das S.A.

Assim, o que foi estornado sequer pode ser chamado de Juros sobre Capital Próprio (pois não era baixa de passivo de 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 vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceitasse a existência do "direito" de fazer incorrer, em exercícios subsequentes, 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, §1º, e o art. 187, III e IV e §1º, "b", da Lei das S.A. não foram respeitados. A sociedade não observou o regime

de competência (ausência de correlação despesa-receita/capital), bem como 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

Assim, voto no sentido de conhecer o recurso especial do contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para justificar as razões pelas quais divirjo da D. Relatora, para dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

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 (2009):

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. (ver se vigente ao tempo dos fatos)

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 relacionada à 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 JsCP 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 dos juros sobre o capital próprio em 2009, reputando-se, em tal momento, a possibilidade de sua dedução, mesmo que relacionando-se aos anos anteriores (2004 a 2008).

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.

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, afasto 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, entendo 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.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa