



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.946.363 - SP (2021/0200142-8)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO
FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192

EMENTA

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

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

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

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

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

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

reservas de lucros.

VI - Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista divergente do Sr. Ministro Herman Benjamin, dando parcial provimento ao recurso especial, os votos dos Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 22 de novembro de 2022(Data do Julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1946363 - SP (2021/0200142-8)

RELATOR : **MINISTRO FRANCISCO FALCÃO**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO
FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192

EMENTA

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

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

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

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

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

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

VI - Recurso especial improvido.

RELATÓRIO

Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado em desfavor do Delegado Especial de Instituições Financeiras em São Paulo – DEINF com a finalidade de ver extintos os créditos tributários consubstanciados no Processo Administrativo Fiscal n. 16327.720508/2011-46, nos termos do art. 156, X, do CTN.

Em síntese, alega a contribuinte, ora recorrida, que sofreu autuação pela Receita Federal do Brasil para cobrança de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de juros sobre o capital próprio (JCP), relativos a exercícios anteriores.

Defende a contribuinte que a Lei n. 9.249/1995 prevê limites e condições impostos para a apuração do valor de JCP em cada ano-calendário, mas não exige que o seu pagamento seja realizado no mesmo ano-calendário a que se referem, ficando a critério da empresa decidir quando e quais os valores poderão ser deliberados, creditados e/ou pagos.

A Fazenda Nacional, por sua vez, alega que, não obstante o pagamento de JCP possa ser definido com liberdade pela sociedade, a dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sempre estará sujeita às regras estabelecidas pela Lei n. 9.249/1995. Portanto, a sua insurgência é tão somente quanto aos efeitos tributários de deliberação de JCP relativos a exercícios anteriores em exercícios futuros quando não observado o regime de competência e os limites da lei isentiva, nos termos do art. 109 do CTN.

Assim, o montante de JCP, apurado de acordo com § 1º do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, para efeitos de dedutibilidade, limita-se ao maior valor entre: i) 50% do lucro líquido do período de apuração antes da dedução desses juros, após a dedução de CSLL e antes da provisão para o IRPJ, ou; ii) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

O Juízo de primeira instância concedeu a segurança para reconhecer a extinção do crédito tributário. Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso de apelação, ao

qual foi negado provimento. O acórdão foi ementado com o seguinte teor:

PROCESSUAL CIVIL. REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO.
TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL
PRÓPRIO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.
REEXAMENECESÁRIO E APELAÇÃO DESPROVIDOS.

1. A jurisprudência já pacificou entendimento de que é plenamente possível a dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que seja de exercícios anteriores. Precedentes desta Corte e do STJ.

2. Isto decorre porque a Lei nº 9.249/95 não realiza nenhuma limitação temporal para que esta dedução seja realizada, devendo ser verificado o efetivo pagamento dos juros sobre o capital próprio para que se possa reconhecer a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, embora a norma infralegal, no caso, a IN/RFB nº 1.515/14, limite a dedução dos juros sobre o capital próprio ao ano-calendário a que os lucros se refiram, tal limitação, por não constar da Lei nº 9.249/95, encontra-se eivada de ilegalidade, pois extrapola condições não estabelecidas na Lei de regência, que normatiza a matéria.

3. Não se trata de afastar todo o sistema inerente a apuração dos tributos em debate pelo lucro real, mas apenas reconhecer que o momento correto para a verificação do direito a serem deduzidos os juros sobre o capital próprio é aquele em que se realiza o pagamento a seus titulares e não no momento em que se verifica a ocorrência do ganho para a sociedade empresária.

4. Reexame necessário e apelação desprovidos.

Os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional foram rejeitados.

Em seu recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, III, *a* e *c*, da CF, a Fazenda Nacional alega que o acórdão proferido pelo Tribunal de origem contraria o art. 1.022, I e II, e art. 489, § 1º, do CPC/2015. No mérito, alega violação do art. 9º, § 1º, da Lei n. 9.249/1995; do art. 177 da Lei n. 6.404/1976, e do art. 6º do Decreto-Lei n. 1.598/1977. Aduz, ainda, que o acórdão recorrido diverge da interpretação dada à matéria pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

É o relatório.

VOTO

A Fazenda Nacional apontou, *ab initio*, que o acórdão recorrido viola os arts. 1.022, I e II, e art. 489, § 1º, do CPC/2015, uma vez que o Tribunal de origem foi omissivo quanto aos dispositivos da legislação federal que, se observados, poderiam resultar no provimento do recurso de apelação.

No que diz respeito à alegada violação, concluo pela sua não ocorrência, pois os embargos de declaração opostos não indicaram omissão no acórdão proferido pelo Tribunal de origem, mas apenas manifestaram discordância quanto ao entendimento firmado sem o acolhimento da tese de direito defendida pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, não possui razão a recorrente.

A discussão nos autos gravita em torno da possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com o pagamento ou creditamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça vem se manifestando favorável à possibilidade de dedução, conforme se verifica nos seguintes precedentes: REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17/2/2009, DJe 11/3/2009; REsp n. 1.939.282, relator Humberto Martins, DJe 10/10/2022.

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

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

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

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

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

Em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre

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

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

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2021/0200142-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.946.363 / SP**

Números Origem: 5007747-31.2017.4.03.6100 50077473120174036100

PAUTA: 08/11/2022

JULGADO: 08/11/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **NICOLAO DINO DE CASTRO E COSTA NETO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). **MARISE CORREIA DE OLIVEIRA**, pela parte RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Dr(a). **RICARDO KRAKOWIAK**, pela parte RECORRIDA: LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro-Relator, negando provimento ao recurso especial, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Humberto Martins, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Herman Benjamin."

O Sr. Ministro Humberto Martins votou com o Sr. Ministro Relator.

Aguardam os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.946.363 - SP (2021/0200142-8)

RELATOR : MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL

**RECORRIDO : LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO
FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO**

**ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192**

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC. MATÉRIA ABORDADA NO VOTO VENCIDO, EM JULGAMENTO REALIZADO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. DEDUÇÃO INTEGRAL NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. A empresa recorrida impetrou Mandado de Segurança insurgindo-se contra lançamento tributário mantido pelo voto de qualidade do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). A constituição do crédito tributário refere-se ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e teve por objeto a glosa das despesas atinentes ao pagamento de "Juros sobre o Capital Próprio" (JCP), deduzidas no exercício de 2006, mas abrangentes dos exercícios anteriores (2001 a 2005).

2. Segundo narra a petição inicial, no procedimento fiscalizatório, apurou-se que a empresa efetuou pagamento de R\$12.817.925,03 a seus acionistas, utilizando-se desse **valor integral para dedução** do lucro real, quando, de acordo com o entendimento do Fisco, o **limite de dedução do exercício** corresponderia ao montante de R\$3.171.647,16, decorrendo a diferença da circunstância de que a autuada efetuou, ainda em 2006, o pagamento da parcela de JCP de exercícios anteriores (2001, 2002, 2003, 2004 e 2005) – períodos esses para os quais – consta ainda na transcrição da autuação, feita na peça inicial dos autos – não teria ocorrido deliberação social e igualmente não houve lançamento contábil da remuneração dos JCP.

3. No entendimento do Fisco, **para fins de pagamento**, o valor disponibilizado aos acionistas observou os limites legais, mas a legislação estabelece diferente teto **para fins de dedução na apuração do lucro real**, o qual não teria sido respeitado pela recorrida.

4. Após invocar o art. 112 do CTN para afirmar que, diante do empate do julgamento no Processo Administrativo que tramitou na instância fiscal, não deveria subsistir a autuação fiscal e, principalmente, a aplicação de multa por suposta infração tributária, a recorrida, no mérito, defendeu a legalidade do procedimento por ela adotado, sob o argumento de que o art. 9º da Lei 9.249/1995 não contém limitação temporal à dedução dos JCP.

ENTENDIMENTO DO EMINENTE MINISTRO RELATOR

5. Após rejeitar a existência de omissão no julgado, o em. Ministro Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

consignou que a matéria já foi discutida no STJ (REsp 1.086.752/PR), negando provimento ao Recurso Especial com base na compreensão de que o art. 9º da Lei 9.249/1995 não estabelece limitação temporal para a dedução na apuração do lucro real.

ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

6. Preliminarmente, devem ser afastados os óbices sumulares invocados para defender a inadmissibilidade do Recurso Especial.

7. A indicação de que a matéria já foi julgada no REsp 1.086.752/PR e, portanto, atrai a incidência da Súmula 83/STJ, não prospera. O precedente citado examinou a controvérsia em extensão menor que a debatida nestes autos (nele não houve valoração, por exemplo, a respeito do art. 177 da Lei 6.404/1976), de modo que não é inteiramente aplicável à hipótese em tela.

8. Igualmente não incidem as Súmulas 283 e 284 do Superior Tribunal de Justiça. Ora, a recorrente delimitou adequadamente a controvérsia estabelecida e indicou de modo expresso os dispositivos legais cujas normas reputa infringidas, bem como o modo pelo qual teria ocorrido a respectiva violação. Não se confundem a argumentação concisa e a deficiente, somente esta última – não verificada no caso concreto – ensejando juízo de inadmissibilidade recursal.

TESE DE OMISSÃO: REJEIÇÃO

9. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC.

10. Despropositada a afirmação de que não houve valoração a respeito do art. 177 da Lei 6.404/1976 e do art. 6º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977. Ora, o acórdão hostilizado foi proferido na vigência do CPC/2015, e a matéria acima foi expressamente enfrentada no Voto vencido, o que atende ao requisito do prequestionamento (art. 941, § 3º, do CPC), afastando-se a existência de omissão no julgado.

11. Acompanho, no ponto, o Voto do em. Ministro Francisco Falcão.

MÉRITO

12. A exegese da norma jurídica, como se sabe, vale-se do texto escrito da lei apenas como ponto de partida. **São poucos os casos em que a norma coincide, integralmente, com a transcrição de seu texto escrito** – do contrário, a hermenêutica não admitiria os métodos restritivo e ampliativo, além do histórico, do sistemático, do teleológico, etc.

13. Dessa forma, quando o art. 9º da Lei 9.249/1995 prescreve que "A pessoa jurídica poderá **deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente** a titular, sócios ou acionistas, **a título de remuneração do capital próprio**, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP", **o texto literal e isolado de tal norma é insuficiente para justificar o entendimento de que tal dedução esteja ou não submetida ao regime da competência**. Eventual conclusão nesse sentido perpassa pelos demais métodos de interpretação e integração da norma, sob pena de se chegar a resultado colidente com outras normas vigentes no ordenamento jurídico.

14. Exemplo ilustrativo de que o texto escrito não é bastante para inteligência da norma contida no dispositivo legal, de amplo conhecimento no STJ, é o tema da exclusão do contribuinte de parcelamentos especiais, quando constatado que o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

15. A transposição do que foi dito acima para a hipótese em análise evidencia que, na apuração do lucro real, a observância ao regime de competência decorre de imposição legal. Com efeito, o art. 177 da Lei 6.404/1977 – que disciplina a escrituração das empresas constituídas sob a forma de "sociedade anônima" – expressamente registra como **obrigatória a obediência aos preceitos legais** que especifica, bem como aos **princípios de contabilidade** e ao **registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência**: "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais **segundo o regime de competência**".

16. Sem prejuízo, o art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1976 dispõe sobre o conceito de lucro real, e o art. 7º do referido diploma é cogente ao prescrever que a escrituração do lucro real deve ser feita com observância da legislação comercial (empresarial) e fiscal: "Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, **com observância das leis comerciais e fiscais**".

17. Nesse sentido, diversamente do que concluiu o Tribunal de origem (fl. 606, e-STJ), há respaldo legal na limitação prevista na Instrução Normativa 1.515/2014 (segundo a qual a **dedução** das despesas com os JCP deve observar o regime de competência), pois **a ausência de menção específica a esse ponto na Lei 9.249/1995 não afasta a previsão da lei geral que impôs a adoção desse regime**. Pelo contrário, o que se tem é que, diante da norma geral (art. 177 da Lei 6.404/1976 e art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977), a adoção do regime de caixa, para fins tributários, é que, constituindo exceção, demanda expressa indicação em lei especial.

18. É necessário ter em consideração, ademais, que o tema relativo ao **pagamento/creditamento** e à **dedução** de JCP aos acionistas da empresa é fenômeno fático que comporta disciplina e análise sob dois regimes jurídicos distintos. De um lado, evidencia relação jurídica estabelecida entre a Pessoa Jurídica e os sócios ou acionistas (pagamento ou creditamento), amparada na liberalidade concedida à primeira de remunerar o aporte de capital por eles feito. De outro lado, existe a disciplina tributária oriunda dessa relação (dedução para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), a qual, evidentemente, não pode ser definida e imposta ao Fisco pelos interesses e conveniências da empresa e dos acionistas, mas, pelo contrário, por lei (instrumento obrigatório para o exercício do poder de tributar, por parte do ente público).

19. Assim, tendo em vista a natureza privada da relação estabelecida entre a entidade empresarial e seus acionistas, o exercício da liberalidade de efetuar o pagamento ou creditamento do JCP submete-se apenas à exigência de deliberação societária assemblear (art. 121 da Lei 6.404/1976). Esse ponto, ou



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

seja, a opção pelo **pagamento** ou **creditamento** dos JCP aos acionistas – precipuamente o momento de sua efetivação – não encontra limitação na legislação discutida nestes autos. A recorrente, diga-se de passagem, categoricamente afirma que não se opõe ao tema do pagamento (periodicidade e valores), mas da mesma forma adverte que não se confundem o regime de **pagamento/creditamento** com o da **dedução** dos JCP (fl. 721, e-STJ).

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

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

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

23. Não há, sob esse enfoque, como pretender que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos. Por tal motivo, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCPs na apuração do lucro real, a empresa, **desde que atenda os requisitos e respeite os limites legais para tanto**, deve, anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de se efetivar materialmente o pagamento aos acionistas – o pagamento, conforme dito acima, poderá ser protraído no tempo (por isso a lei menciona tanto a opção "pagamento" como a opção "creditamento", pois este último pressupõe justamente a liberdade de diferir o efetivo pagamento), sendo feito até mesmo de modo acumulado, no futuro, mas a utilização do benefício fiscal previsto na Lei 9.249/1995 (dedução na apuração do lucro real) demanda fiel observância ao regime de competência.

24. O entendimento acima é o que melhor defende os interesses do Fisco e dos contribuintes, pois legitima o procedimento de dedução das despesas (preservando a fidelidade ao regime de competência), e, ao mesmo tempo, não embaraça a faculdade de a pessoa jurídica realizar o pagamento dos JCP, mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que melhor lhe aprouver.

25. Para facilitar a compreensão do que consta acima, valho-me de situação evidentemente distinta, mas cujo resultado ilustra de modo mais didático o tema:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

em relação à Pessoa Física, admite-se, como se sabe, a dedução de despesas médicas na apuração da base de cálculo do IRPF. Imagine-se que o contribuinte deixou de lançar, nas suas sete últimas Declarações de Ajuste Anual, algumas de suas despesas médicas efetivamente realizadas ao longo desse período. Tal fato não permitirá que ele aproveite o presente exercício fiscal para lançar tais despesas, de forma acumulada, justamente porque o regime de competência exige a correlação, dentro do mesmo exercício fiscal, entre as receitas e as despesas do contribuinte.

26. Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem expressamente acatou a tese de que tanto o efetivo pagamento/creditamento como a dedução dos JCP podem ser feitos de forma acumulada e sem limitação, o que, relativamente à dedução para fins de apurar o lucro real, não possui respaldo na disciplina normativa dos dispositivos acima transcritos.

CONCLUSÃO

27. Voto-Vista com pedido de vênia ao eminente Ministro Relator para **DIVERGIR** de seu judicioso Voto e **DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**. Superado o fundamento adotado no acórdão do Tribunal de origem, deverão os autos retornar a ele para que prossiga na análise do pedido sucessivo deduzido, isto é, de afastamento da multa de ofício com base no art. 112 do CTN.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN: Trata-se de Recurso Especial, com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO DESPROVIDOS.

1. A jurisprudência já pacificou entendimento de que é plenamente possível a dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que seja de exercícios anteriores. Precedentes desta Corte e do STJ.

2. Isto decorre porque a Lei nº 9.249/95 não realiza nenhuma limitação temporal para que esta dedução seja realizada, devendo ser verificado o efetivo pagamento dos juros sobre o capital próprio para que se possa reconhecer a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, embora a norma infralegal, no caso, a IN/RFB nº 1.515/14, limite a dedução dos juros sobre o capital próprio ao ano-calendário a que os lucros se refiram, tal limitação, por não constar da Lei nº 9.249/95, encontra-se eivada de ilegalidade, pois extrapola condições não estabelecidas na Lei de regência, que normatiza a matéria.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3. Não se trata de afastar todo o sistema inerente a apuração dos tributos em debate pelo lucro real, mas apenas reconhecer que o momento correto para a verificação do direito a serem deduzidos os juros sobre o capital próprio é aquele em que se realiza o pagamento a seus titulares e não no momento em que se verifica a ocorrência do ganho para a sociedade empresária.

4. Reexame necessário e apelação desprovidos.

A recorrente alega violação do art. 1.022 do CPC, do art. 9º, § 1º, da Lei 9.249/1995, do art. 177 da Lei 6.404/1976 e do art. 6º do Decreto-lei 1.598/1977, bem como dissídio jurisprudencial com acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Sustenta, em síntese, ser inadmissível a dedução, na apuração do lucro real do exercício, do pagamento acumulado relativo aos Juros sobre Capital Próprio (JCP) de exercícios anteriores (*in casu*, o creditamento foi feito em 2006, englobando os JCP dos exercícios de 2001 a 2005).

Foram apresentadas contrarrazões.

O em. Ministro Relator, em judicioso Voto, negou provimento ao Recurso Especial, por entender que inexistiu omissão no acórdão hostilizado e, em relação ao mérito, que o art. 9º da Lei 9.249/1995 não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores. Arremata com a conclusão de que a deliberação societária a respeito do **pagamento** dos Juros sobre o Capital Próprio, como fato gerador da obrigação respectiva, implica o seu reconhecimento contábil, feito, a seu ver, com observância do regime de competência.

Registro que a norma em tela se utiliza dos termos "pagamento" e "creditamento", bem como "dedução", mas Sua Excelência não faz distinção entre as relações de Direito Societário ("pagamento" ou "creditamento") e de Direito Tributário ("dedução", para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL).

Justamente por esse motivo pedi vista dos autos para melhor análise a respeito do tema.

1. Histórico da demanda



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A empresa recorrida impetrou Mandado de Segurança insurgindo-se contra lançamento tributário mantido pelo voto de qualidade do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). A constituição do crédito tributário refere-se ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e teve por objeto a glosa das despesas atinentes ao pagamento de "Juros sobre o Capital Próprio" (JCP), deduzidas no exercício de 2006, mas abrangentes dos exercícios anteriores (2001 a 2005). Segundo narra a petição inicial, no procedimento fiscalizatório, apurou-se que a empresa efetuou pagamento aos seus acionistas de R\$12.817.925,03, utilizando-se desse **valor integral para dedução** do lucro real, quando, no entendimento do Fisco, o **limite de dedução do exercício** corresponderia ao montante de R\$3.171.647,16, decorrendo a diferença da circunstância de que a autuada efetuou, ainda em 2006, o pagamento da parcela de JCP de exercícios anteriores (2001, 2002, 2003, 2004 e 2005), períodos esses para os quais – consta ainda na transcrição da autuação, feita na peça inicial dos autos – não teria ocorrido deliberação social e tampouco houve lançamento contábil da remuneração dos JCP. De acordo com o Fisco, **para fins de pagamento**, o valor disponibilizado aos acionistas observou os limites legais, mas a legislação estabelece diferente teto **para fins de dedução na apuração do lucro real**, o qual não teria sido respeitado pela recorrida.

A recorrida invocou o art. 112 do CTN para afirmar que, diante do empate do julgamento no Processo Administrativo que tramitou na instância fiscal, não deveria subsistir a autuação fiscal e, principalmente, a aplicação de multa por suposta infração tributária. No mérito, ela defendeu a legalidade do procedimento por ela adotado, sob o argumento de que o art. 9º da Lei 9.249/1995 não contém limitação temporal à dedução dos JCP. Sustenta que a Primeira Turma do STJ definiu orientação nesse sentido, quando do julgamento do REsp 1.086.752/PR, sob relatoria do em. Ministro Francisco Falcão (acórdão publicado no DJ de 11.3.2009) – precedente esse que, afirma, vem sendo aplicado até hoje. Assevera, em síntese, que, "na ausência de previsão legal que determine sejam as deliberações, os pagamentos ou os créditos 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, a sociedade tem absoluta liberdade para deliberar, no futuro, efetuar pagamento de valores



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

relativos a juros sobre capital que poderia ter deliberado efetuar em exercícios passados, deduzindo tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSL e recolhendo o IRF devido por ocasião do efetivo pagamento ou crédito, não cabendo falar em preclusão temporal nem em renúncia do direito" (fl. 24, e-STJ).

2. Conhecimento do Recurso

Preliminarmente, devem ser afastados os óbices sumulares invocados para defender a inadmissibilidade do Recurso Especial.

A indicação de que a matéria já foi julgada no REsp 1.086.752/PR e, portanto, atrai a incidência da Súmula 83/STJ não prospera. Conforme será adiante demonstrado, o precedente citado examinou a controvérsia em extensão menor que a debatida nestes autos (nele não houve valoração, por exemplo, a respeito do art. 177 da Lei 6.404/1976), de modo que não é inteiramente aplicável à hipótese em tela.

Igualmente não incidem as Súmulas 283 e 284 do STJ. Ora, a recorrente delimitou adequadamente a controvérsia estabelecida e indicou expressamente os dispositivos legais cujas normas reputa infringidas, bem como o modo pelo qual teria ocorrido a respectiva violação. Não se confundem argumentação concisa e deficiente, somente esta última – não verificada no caso concreto – ensejando juízo de inadmissibilidade recursal.

3. Preliminar de mérito: tese de violação do art. 1.022 do CPC

Não se discute a possibilidade de realização do **pagamento** de juros sobre capital próprio em exercício posterior àquele em que ocorreu o lucro, mas, sim, se a **dedução** dos Juros sobre Capital Próprio nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL, em respeito ao regime de competência, apenas pode ocorrer no próprio ano-calendário em que apurado o lucro.

O Tribunal de origem decidiu a lide favoravelmente à empresa. Consignou que "a jurisprudência já pacificou entendimento de que é plenamente possível a dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda que seja de exercícios



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

anteriores" (fl. 602, e-STJ), assim como que "a Lei nº 9.249/95 não realiza nenhuma limitação temporal para que esta dedução seja realizada, devendo ser verificado o efetivo pagamento dos juros sobre o capital próprio para que se possa reconhecer a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL" (fl. 605, e-STJ). Por tal motivo, a restrição nesse sentido, prevista na IN/RFB 1.515/2014, representaria inovação em matéria reservada à disciplina legal.

O julgamento foi realizado em **24.1.2020** (fl. 582, e-STJ) e, no Voto vencido, foram apreciados o art. 177 da Lei 6.404/1976, o art. 29 da Instrução Normativa 11/1996 e o art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977 (fl. 611, e-STJ).

No regime do atual CPC, vigente ao tempo da prolação do acórdão hostilizado, mesmo a matéria abordada apenas no Voto vencido viabiliza o conhecimento do Recurso Especial, para fins de prequestionamento (art. 941, § 3º, do CPC).

Dessa forma, considerando os dispositivos legais apontados como infringidos nas razões do Recurso Especial, evidencia-se que não há omissão no julgado, pois toda a matéria submetida à análise da Corte Regional foi valorada.

4. Mérito

Como descrito no relatório, a controvérsia tem por objeto a definição a respeito da possibilidade ou não da **dedução** integral e acumulada, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL de determinado ano-calendário, da parcela referente ao **pagamento**, pela empresa, da remuneração denominada "Juros sobre o Capital Próprio" (JCP) abrangendo, sem restrição, exercícios anteriores. Na hipótese dos autos, no exercício de 2006, a empresa recorrida efetuou o pagamento das parcelas referentes aos exercícios de 2001 a 2005.

O precedente indicado pela recorrida é o REsp 1.086.752/PR, da Primeira Turma do STJ – cuja relatoria coube ao em. Ministro Francisco Falcão, que atualmente integra esta Segunda Turma e é o Relator do presente caso –, assim ementado:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

POSSIBILIDADE.

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

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

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

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

V - Recurso especial improvido.

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

No respectivo Voto condutor, Sua Excelência, após transcrever o art. 9º da Lei 9.249/1995 e o art. 202 da Lei 6.404/1976, conclui:

(...) 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.

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

Chamou minha atenção, na leitura do inteiro teor do acórdão, a constatação de que **tal julgamento, de 2009** – do qual não participei porque não tive a honra e a oportunidade de integrar a Primeira Turma do STJ –, foi corretamente submetido ao órgão colegiado, **tendo em vista que não citou precedentes jurisprudenciais a respeito da matéria, tampouco enfrentou, seja para acolher, seja para rechaçar, a disciplina de determinados dispositivos legais invocados no presente Recurso** (notadamente o art.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

177 da Lei 6.404/1976 e os arts. 6º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977). Por tal motivo, com a devida vênua, entendo que a questão litigiosa reúne amplas condições para ser reexaminada, com a abordagem dos fundamentos recursais ora apresentados pela Fazenda Nacional. A importância da reanálise do tema também é justificada pelo fato de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que até recentemente possuía entendimento majoritário desfavorável aos contribuintes, mudou de posicionamento em setembro de 2021 (1ª Turma do CSRF/CARF, Acórdão 9101-005.757, publicado em 4.10.2021), amparando-se no precedente acima, do STJ.

Dito isso, darei início à análise do caso com uma primeira ponderação. A exegese da norma jurídica, como se sabe, vale-se do texto escrito da lei apenas como ponto de partida. **São poucos os casos em que a norma coincide, integralmente, com a transcrição de seu texto escrito** – do contrário, a hermenêutica não admitiria os métodos restritivo e ampliativo, além do histórico, do sistemático, do teleológico, etc.

Dessa forma, quando o art. 9º da Lei 9.249/1995 prescreve que "A pessoa jurídica poderá **deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente** a titular, sócios ou acionistas, **a título de remuneração do capital próprio**, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP", **o texto literal e isolado de tal norma não é suficiente para justificar o entendimento de que tal dedução esteja ou não submetida ao regime da competência**. Eventual conclusão nesse sentido perpassa pelos demais métodos de interpretação e integração da norma, sob pena de se chegar a resultado colidente com outras normas vigentes no ordenamento jurídico.

Exemplo ilustrativo de que o texto escrito é insuficiente para inteligência da norma contida no dispositivo legal, de amplo conhecimento no STJ, é o tema da exclusão do contribuinte de parcelamentos especiais, quando constatado que o valor da prestação mensal é irrisório, insuficiente para amortizar os juros mensais (o que levaria, portanto, ao contínuo aumento do saldo devedor, e não à efetiva liquidação do débito, ao longo do tempo). Como se sabe, tal hipótese de rescisão/exclusão do parcelamento não se encontra descrita textual e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

formalmente na lei, mas a jurisprudência do STJ, uniformizando a exegese da lei federal, pacificou o entendimento de que a norma contida no dispositivo legal autoriza tal conclusão.

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

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

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

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

Sem prejuízo, o art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1976 dispõe sobre o conceito de lucro real e o art. 7º do referido diploma é cogente ao prescrever que a escrituração do lucro real deve ser feita com observância da legislação comercial (empresarial) e fiscal:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Nesse sentido, diversamente do que concluiu o Tribunal de origem (fl. 606, e-STJ), há respaldo legal na limitação prevista na Instrução Normativa 1.515/2014 (segundo a qual a **dedução** das despesas com os JCP deve observar o regime de competência), pois a **ausência de menção específica a esse ponto na Lei 9.249/1995 não afasta a previsão da lei geral que impôs a adoção desse regime**. Pelo contrário, o que se tem é que, diante da norma geral (art. 177 da Lei 6.404/1976 e art. 7º do Decreto-Lei 1.598/1977), a adoção do regime de caixa, para fins tributários, é que, constituindo exceção, demanda expressa indicação em lei especial.

É necessário ter em consideração, ademais, que o tema relativo ao **pagamento/creditamento** e à **dedução** de JCP aos acionistas da empresa é fenômeno fático que comporta disciplina e análise sob dois regimes jurídicos distintos. De um lado, evidencia relação jurídica estabelecida entre a Pessoa Jurídica e os sócios ou acionistas (pagamento ou creditamento), amparada na liberalidade concedida à primeira de remunerar o aporte de capital por eles feito. De outro lado, existe a disciplina tributária oriunda dessa relação (dedução para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL), a qual não pode ser definida e imposta ao Fisco pelos interesses e conveniências da empresa e dos acionistas, mas, pelo contrário, por lei (instrumento obrigatório para o exercício do poder de tributar, por parte do ente público).

Assim, tendo em vista a natureza privada da relação estabelecida entre a entidade empresarial e seus acionistas, o exercício da liberalidade de efetuar o pagamento ou creditamento do JCP submete-se apenas à exigência de deliberação societária assemblear (art. 121 da Lei 6.404/1976). Esse ponto, ou seja, a opção pelo **pagamento** ou **creditamento** dos JCP aos acionistas – precipuamente o momento de sua efetivação – não encontra limitação na legislação discutida nestes autos. A recorrente, diga-se de passagem, categoricamente afirma que não se opõe ao tema do pagamento (periodicidade e valores), mas da mesma forma adverte que não se confundem o regime de **pagamento/creditamento** com o da **dedução** dos JCP (fl. 721, e-STJ).

Os efeitos fiscais decorrentes dessa circunstância fática, por envolverem relação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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

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

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

Não há, sob esse enfoque, como pretender que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos. Por tal motivo, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCP na apuração do lucro real, a empresa, **desde que atenda os requisitos e respeite os limites legais para tanto**, deve, anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas – o pagamento, conforme dito acima, poderá ser protraído no tempo ("creditamento"), sendo feito até de modo acumulado, no futuro. A utilização do benefício fiscal previsto na Lei 9.249/1995 (dedução na apuração do lucro real), porém, demanda fiel observância ao regime de competência.

O entendimento acima é o que melhor defende os interesses do Fisco e dos



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contribuintes, pois legitima o procedimento de dedução das despesas (preservando a fidelidade ao regime de competência), e, ao mesmo tempo, não embaraça a faculdade de a pessoa jurídica realizar o pagamento dos JCP, mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que melhor lhe aprouver.

Para facilitar a compreensão do que consta acima, valho-me de situação evidentemente distinta, mas cujo resultado ilustra de modo mais didático o tema: em relação à Pessoa Física, admite-se, como se sabe, a dedução de despesas médicas na apuração da base de cálculo do IRPF. Imagine-se que o contribuinte deixou de lançar, nas suas sete últimas Declarações de Ajuste Anual, algumas de suas despesas médicas efetivamente realizadas ao longo desse período. Tal fato não permitirá que ele aproveite o presente exercício fiscal para lançar tais despesas, de forma acumulada, justamente porque o regime de competência exige a correlação, dentro do mesmo exercício fiscal, entre as receitas e as despesas do contribuinte.

Na hipótese dos autos, o Tribunal de origem expressamente consignou que a empresa recorrida defende a tese de que tanto o efetivo pagamento/creditamento como a dedução dos JCP podem ser feitos de forma acumulada e sem qualquer limitação, o que, relativamente à dedução para fins de apuração do lucro real, não possui respaldo na disciplina normativa dos dispositivos acima transcritos.

5. Conclusão

Com essas considerações, peço vênias ao eminente Ministro Falcão para **DIVERGIR** de seu judicioso Voto e **DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**. Superado o fundamento adotado no acórdão do Tribunal de origem, deverão os autos retornar a ele para que prossiga na análise do pedido sucessivo deduzido, isto é, de afastamento da multa de ofício com base no art. 112 do CTN.

É como **voto**.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.946.363 - SP (2021/0200142-8)

VOTO-VOGAL

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES: Trata-se de Recurso Especial em que se controverte sobre a dedução, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de juros sobre capital próprio (JCP), calculados com base em contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos.

Em apertada síntese, a FAZENDA NACIONAL defende que a dedução viola o regime de competência e visa, por via transversa, superar as limitações à dedutibilidade (variação, **pro rata** dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP sobre as contas de patrimônio líquido dos respectivos exercícios e a existência de lucros em montante superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados).

O contribuinte, por sua vez, argumenta que não há violação ao regime de competência, uma vez que a despesa é incorrida no exercício em que deliberado o pagamento dos juros sobre capital próprio, e que não há aumento da despesa dedutível, porquanto, a despeito de serem pagos em exercícios posteriores, os aludidos juros sobre capital próprio, se tivessem sido pagos na época a que se referiam os lucros, implicariam no mesmo montante dedutível, posto que calculados com base em conta dos patrimônios líquidos dos respectivos exercícios e limitados aos lucros auferidos nos respectivos exercícios.

Primeiramente, tal qual os votos dos Ministros que me antecederam, entendo que o recurso é admissível e que não houve violação ao art. 1.022 do CPC/2015, pelo Tribunal **a quo**.

No mérito, o Relator encaminha voto no sentido de não prover o Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, com base, sinteticamente, nos seguintes argumentos:

1) a legislação não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores, mas apenas condiciona seu pagamento à existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados;

2) ao ser constituída a obrigação de pagamento dos juros sobre capital próprio, é realizado o reconhecimento contábil, pela companhia, de acordo com o regime de competência;

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Ministro HERMAN BENJAMIN, em voto-vista ora apresentado, diverge de tal compreensão, com base nos seguintes fundamentos, sinteticamente:

1) a Lei 9.249/77 não deixa clara a (in)existência de limites temporais à dedução dos juros sobre capital próprio, razão pela qual coube à legislação tributária disciplinar e esclarecer seu real conteúdo normativo, o que não ofende o princípio da legalidade;

2) a leitura do art. 177 da Lei 6.404/77, em conjunto com o art. 7º do Decreto-lei 1.598/77, conduz à conclusão de que a regra, na apuração do lucro real, é a adoção do regime de competência, pelo que a Instrução Normativa que regulamentou o art. 9º da Lei 9.249/95 não extrapolou os limites da lei regulamentada, ao condicionar a dedução, dos juros sobre capital próprio, aos exercícios a que se reportam os lucros apurados;

3) Os juros sobre capital próprio podem ser pagos ou creditados quando bem entenderem os acionistas, mas a possibilidade de dedução da despesa de tais juros da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (efeitos tributários da deliberação societária) encontra limite no regime de competência, uma vez que toma por base as contas do patrimônio líquido relativo aos exercícios a que se reportam os lucros. Isto porque "a liberdade de opção pelo pagamento/creditamento dos JCP, na relação jurídica privada existente entre a empresa e seus sócios, enquanto não exercida, gera efeitos na apuração do lucro contábil da empresa, em cada exercício fiscal, com impacto nos resultados apurados no respectivo balanço patrimonial e, conseqüentemente, na arrecadação tributária";

4) Não há "como pretender que uma deliberação adotada em assembléia-geral possa modificar as contas do patrimônio líquido de exercícios pretéritos, motivo pelo qual, desejando exercer a faculdade de deduzir os JCP na apuração do lucro real, a empresa, desde que atenda os requisitos e respeite os limites legais para tanto, deve, anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas – o pagamento, conforme dito acima, poderá ser protraído no tempo ('creditamento'), sendo feito até mesmo de modo acumulado, no futuro, mas a utilização do benefício fiscal previsto na Lei 9.249/1995 (dedução na apuração do lucro real) necessariamente demanda fiel observância ao regime de competência", e;

5) admitir tal dedução equivaleria a permitir que uma pessoa física subtraísse, da base de cálculo do IRPF de um dado exercício, as despesas médicas incorridas em exercícios anteriores.

Em que pese a força da argumentação desenvolvida pela divergência, ousou dissentir. Para tanto, e visando evitar tautologia, demonstrarei minha divergência quanto aos fundamentos que enumerei como correspondentes aos itens "2", "3", "4" e "5" do voto proferido pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, dos quais, respeitosamente, discordo.

Quanto ao item "2", destaco que, embora a Lei 9.249/95 não tenha sido clara quanto à possibilidade, ou não, da dedução dos juros sobre capital próprio, relativos a exercícios anteriores, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tenho que a interpretação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

sistemática das demais regras e princípios que regem a espécie conduzem à conclusão de que tal dedução é possível, pelo que a Instrução Normativa regulamentadora, da RFB, extrapolou os limites legais.

Isso porque, como resumiu o Relator, "em se tratando de juros sobre capital próprio, o seu pagamento decorre necessariamente da deliberação do órgão societário, momento em que surge a respectiva obrigação. Sendo assim, **ao ser constituída a obrigação de pagamento, é realizado o reconhecimento contábil pela companhia de acordo com o regime de competência, de modo que é perfeitamente possível afirmar que há respeito ao regime contábil em comento no pagamento de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores**". Reside aí, **data venia**, minha discordância em relação à premissa "3": o regime de competência resta plenamente respeitado, uma vez que a despesa é deduzida no exercício em que reconhecida, embora abrangendo aspectos do patrimônio líquido e dos lucros auferidos em exercícios anteriores.

Na mesma linha, o desacerto da premissa "4", renovada a vênia, consiste em que não haverá alteração da conta de resultado ou do balanço patrimonial de exercícios pretéritos, por força do reconhecimento dos juros sobre capital próprio relativos a exercícios anteriores. Ao deliberar pelo pagamento dos aludidos juros, relativos a exercícios pretéritos, o contribuinte não retifica lançamentos contábeis de exercícios findos. Vale dizer, o impacto contábil da deliberação de pagamento dos juros sobre capital próprio recai, única e exclusivamente, no exercício em que houve a opção de creditar ou pagar, aos sócios, os aludidos juros, correspondendo à despesa do exercício da deliberação, embora adote, por base de cálculo, elementos de contas de resultado e do patrimônio líquido de exercícios pretéritos.

Resulta daí, **data venia**, também minha discordância em relação à premissa "5". Com efeito, não se pode equiparar a dedução de juros sobre capital próprio de exercícios pretéritos à dedução de despesas médicas, no IRPF, uma vez que, enquanto a despesa médica é efetivamente incorrida num dado exercício, para o qual fica limitada a dedução, no caso dos juros sobre capital próprio a despesa só é incorrida no exercício em que deliberado o creditamento ou pagamento dos aludidos juros, que, no caso dos autos, corresponde ao exato exercício em que se pretende fazer a dedução que foi glosada pelo Fisco.

Finalmente, destaco, como ressaltado pela divergência, inaugurada pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, que "o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que até recentemente possuía entendimento majoritário desfavorável aos contribuintes, mudou de posicionamento em setembro de 2021 (1ª Turma do CSRF/CARF, Acórdão 9101-005.757, publicado em 04/10/2021)".

Com base nestas razões, pedindo respeitosa vênia à divergência, **acompanho o Relator**, para **negar provimento** ao Recurso Especial.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2021/0200142-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.946.363 / SP

Números Origem: 5007747-31.2017.4.03.6100 50077473120174036100

PAUTA: 22/11/2022

JULGADO: 22/11/2022

Relator

Exmo. Sr. Ministro **FRANCISCO FALCÃO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. NICOLAO DINO DE CASTRO E COSTA NETO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : LUIZACRED S.A. SOCIEDADE DE CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
ADVOGADOS : LEO KRAKOWIAK - SP026750
RICARDO KRAKOWIAK - SP138192

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista divergente do Sr. Ministro Herman Benjamin, dando parcial provimento ao recurso especial, os votos dos Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães, acompanhando o Sr. Ministro Francisco Falcão, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.