



Solução de Consulta nº 45 - Cosit

Data 27 de março de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. REGIMES JURÍDICOS. CONTAS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO A SEREM CONSIDERADAS NO CÁLCULO.

Para efeito de apuração do lucro real, no tocante aos anos-calendários anteriores a 2015, a pessoa jurídica podia deduzir os juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido ajustado, conforme a legislação de regência pertinente.

Com respeito ao ano-calendário de 2015 (ou 2014, à opção do contribuinte) e seguintes, tal cálculo levará em consideração, exclusivamente, as seguintes contas do patrimônio líquido: capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

A parcela dedutível dos juros sobre o capital próprio é limitada à variação “pro rata” dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP correspondente ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros.

MOMENTO DA DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo, portanto, vedada a possibilidade de dedução relativa a períodos anteriores.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 329, DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014.

DEDUÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO MEDIANTE EXCLUSÃO NA PARTE A DO LALUR (ECF).

O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur (ECF), desde que não tenha sido registrado como despesa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 12.973, de 2014, arts. 9º, 75 e 119, § 1º, I; Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 a 31; Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, arts. 29 e 30; Instrução Normativa RFB nº 1.469, de 2014; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 75; Parecer Normativo CST nº 20, de 1987.

Relatório

Trata-se de consulta interposta pelo bastante representante legal da pessoa jurídica referida em epígrafe, cuja solicitação de dossiê digital de atendimento fora apresentada à unidade preparadora a 1ª de julho de 2015 (cfr. fls. 2 e 6).

2. A princípio, o requerente informa que o patrimônio líquido da empresa em questão é composto pelas seguintes contas:

- a) capital social;
- b) reservas de capital;
- b.1) reserva para futuro aumento de capital;
- c) lucros e/ou prejuízos acumulados;
- c.1) lucros acumulados;
- c.2) prejuízos acumulados; e
- c.3) ajustes credores de exercícios anteriores.

3. Após colacionar o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o peticionante formula esta quesitação:

3.1. todas as contas acima mencionadas podem integrar a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, para fins de aplicação da TJLP (Taxa de Juros de Longo Prazo)?

3.2. em caso de opção pela exclusão dos juros sobre o capital próprio diretamente no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), e, portanto, sem registro de lançamento contábil, haverá a incidência na fonte do Imposto sobre a Renda?

3.3. no caso de opção pela apuração anual do lucro real, com recolhimento do imposto por estimativa sobre a receita bruta, a exclusão do Lalur corresponderia ao somatório de 12 meses ou de apenas 1 mês da TJLP?

4. A final, o solicitante presta as declarações de que trata o art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

5. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

6. Inicialmente, cabe destacar que este feito preenche os requisitos de admissibilidade pertinentes, estando apto ao conhecimento.

7. Nada obstante, deve-se ressaltar que a interposição de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consultante, por força do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

8. Ora bem. Com respeito ao primeiro quesito acima mencionado, cumpre dividir esta exposição em dois cenários distintos, a saber: a) o do regime do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, na sua redação original, e b) o do regime instituído pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

9. Antes das alterações promovidas pela Lei nº 12.973, de 2014, o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, estabelecia o seguinte:

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.

[...]

§ 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.

10. A IN SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, preconizou:

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

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

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;

b) da reserva especial de trata o art. 428 do RIR/94;

c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

[...]

Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de

dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

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

11. Depreende-se que, para fins de remuneração do capital próprio, a pessoa jurídica podia utilizar as contas do patrimônio líquido, de acordo com as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (a saber, capital social, reservas de lucros, reservas de capital, ações em tesouraria e lucros ou prejuízos acumulados), com exceção — salvo se adicionadas para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — das seguintes contas (cfr. a publicação elaborada pela RF intitulada “Perguntas e Respostas PJ/SRF”, ano 2000, pergunta nº 432):

a) reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º, § 8º;

b) reserva especial relativa à correção monetária especial das contas do ativo apurada na forma do Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, com base no IPC, prevista no art. 460 do RIR/1999 (IN SRF nº 11, de 1996, art. 29, § 2º, “b”);

c) reserva de reavaliação de bens imóveis e patentes, capitalizada e não computada para fins do lucro real, nos termos dos arts. 436 e 437 do RIR/1999 (IN SRF nº 11, de 1996, art. 29, § 2º, “c”).

12. De resto, observe-se que, no cálculo da parcela a deduzir, não serão considerados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 1976, com redação da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (cfr. “Perguntas e Respostas PJ”, 2016, pergunta nº 148, Nota 1, *in fine*, disponível no sítio da RFB na rede mundial de computadores).

13. Outrossim, é importante destacar que esta Coordenação-Geral já se manifestou acerca de alguns aspectos da matéria sob exame, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27 de novembro de 2014, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, na forma dos arts. 8º e 9º da aludida IN nº 1.396, de 2013, que esclarece ¹:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO.
DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE
COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS
ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração do lucro real, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

¹ A íntegra dessa solução de consulta está disponibilizada no sítio da RFB na internet.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; e Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL JUROS REMUNERATÓRIOS DO CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. LIMITE TEMPORAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. PATRIMÔNIO LÍQUIDO. EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

Para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, é vedada a dedução de juros, a título de remuneração do capital próprio, que tome como base de referência contas do patrimônio líquido relativas a exercícios anteriores ao do seu efetivo reconhecimento como despesa, por desatender ao regime de competência.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 177; Lei nº 7.689, de 1988, art. 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 247, § 1º, e 347; Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, arts. 29 e 30; e Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, art. 3º.
[...]

12. O conceito de lucro real e seus parâmetros essenciais encontram previsão no Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99), veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Transcreve-se o art. 247 do RIR/99:

Art. 247. *Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).*

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, §1º). (grifou-se)
(...)

13. A apuração do lucro real tem como ponto de partida o lucro apurado nos moldes das leis comerciais. Por seu turno, a legislação comercial, mediante o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, adota como critério basilar para o reconhecimento das mutações patrimoniais o regime de competência, segundo o qual as receitas, custos e despesas devem ser registrados no período a que competirem. Com esse norte, elabora-se a Demonstração do Resultado do Exercício, nos termos do art. 187 dessa mesma Lei comercial.

14. Tal definição constitui premissa fundamental à análise da dedutibilidade dos valores pagos ou creditados a título de JCP, cuja disciplina consta do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995:

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

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior

ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (grifou-se)

§ 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.

(...)

15. Como se vê, às pessoas jurídicas concedeu-se a faculdade de remunerar o capital investido na empresa, mediante o pagamento de juros dedutíveis da base de cálculo do IRPJ, um direito cuja efetividade está atrelada à observância de determinadas condições.

16. Por sua vez, a IN SRF nº 11, de 1996, ao regulamentar a matéria, dispõe, em seu art. 29, o seguinte:

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

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

§ 2º Para os fins do cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado, salvo se adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, valor:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial de que trata o art. 428 do RIR/94;
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos arts. 384 e 385 do RIR/94, em relação às parcelas não realizadas.

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

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

§ 4º Os juros a que se refere este artigo, inclusive quando exercida a opção de que trata o § 1º ou quando imputados aos dividendos, auferidos por beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no:

- a) lucro real, serão registrados em conta de receita financeira e integrarão lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro;
- b) lucro presumido ou arbitrado, serão computados na determinação da base de cálculo do adicional do imposto.

§ 5º Os juros serão computados nos balanços de suspensão ou redução (art. 10)

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

(...)

17. Nota-se que, do ponto de vista contábil, esse pagamento – remuneração a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio – constitui despesa financeira, que por isso deve integrar o resultado do exercício. O valor lançado como pagamento ou crédito a título de JCP não está inserido em conta do patrimônio líquido e, portanto, a dedução exige o registro na contabilidade em conta de despesa.

18. O tratamento contábil, além do que consta no § 3º do art. 29 antes transcrito, encontra previsão expressa no art. 30 da IN SRF nº 11, de 1996:

Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

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

19. Estabelecido, desse modo, que os JCP revestem a natureza de despesa, torna-se oportuno apontar quais são as características essenciais quanto ao reconhecimento, à evidenciação e ao impacto patrimonial dessa figura contábil.

20. Pois bem. O surgimento de uma despesa decorre de fatos que provocam a redução de ativo ou aumento de passivo, de modo a reduzir a riqueza da entidade. Os elementos fáticos próprios de cada tipo de despesa determinam sua mensuração. É o caso das despesas de salários, conforme a remuneração atribuída aos empregados nos dias trabalhados; dos juros pela remuneração do capital alheio, de acordo com o valor emprestado e a taxa; da energia elétrica, conforme o montante devido pelo consumo desse recurso; e assim por diante. De sorte que o tempo e a forma de contabilização de cada espécie de despesa estão diretamente associados ao fato que lhe deu origem.

21. Qualquer despesa, para ser admitida como componente do resultado de determinado exercício, deve necessariamente decorrer de fatos geradores considerados no respectivo período apurado e demonstrado. Ocorrências que, mesmo ocasionando despesas, situem-se em momentos anteriores ou posteriores a esse período, são estranhas à sua composição. Tais balizas cronológicas constituem o cerne do princípio da competência que domina a matéria.

22. Dos aspectos ressaltados, deduzem-se três afirmações: a despesa deve ser reconhecida quando ocorrido o fato causador de mutação patrimonial; a mensuração deve levar em conta as características de cada espécie de despesa; e, por fim, a sua inclusão em

determinado período de apuração deve observar o princípio da competência.

23. Na hipótese dos JCP, tem-se uma despesa cujo fundamento é uma remuneração pelo investimento feito pelos sócios ou acionistas. Considera-se incorrida tal despesa quando da deliberação pelo pagamento ou crédito, nos termos dos dispositivos da legislação tributária supramencionados. E a sua mensuração dá-se segundo uma metodologia de cálculo própria, prevista também expressamente na legislação, mediante aplicação de uma taxa percentual sobre saldos de contas patrimoniais.

24. Do ponto de vista contábil e fiscal, a metodologia de mensuração dessa despesa deve contemplar exclusivamente elementos fáticos que pertençam ao período de reconhecimento da despesa. Vale dizer que a base de cálculo e a taxa percentual deverão corresponder a esse mesmo período, sob pena de desatendimento ao princípio da competência.

25. Com efeito, sob o aspecto econômico, os JCP constituem remuneração baseada no tempo em que o capital particular do sócio fica investido na empresa. Esse investimento encontra-se representado pelas contas do patrimônio líquido. Sobre essa base econômica aplica-se a taxa de juros proporcional, *pro rata* dia. A proporcionalidade é efetuada em função do termo inicial e final desse período de investimento, que são, respectivamente, o início do período de apuração e o momento da deliberação dentro do mesmo período, pelo pagamento ou crédito.

26. Ainda com o propósito de evidenciar as características do registro contábil de uma despesa, cabe também uma breve comparação entre JCP e distribuição de lucros ou dividendos.

27. Na distribuição de dividendos, o respectivo valor integra o saldo de contas do patrimônio líquido, de modo que a pessoa jurídica entrega aos destinatários uma parcela já registrada e incorporada ao grupo patrimonial, em nada afetando o resultado do exercício. Vale dizer que os lucros existentes no patrimônio líquido, em determinado exercício, podem ser distribuídos em períodos posteriores – a depender de deliberação e de recursos financeiros

28. Por outro lado, o pagamento de valores com a natureza de despesa, como é o caso dos JCP, implica consequência diversa ao patrimônio da pessoa jurídica e, com efeito, tratamento contábil diferente.

29. Nessa situação, como visto, o correspondente valor pago ou creditado ao beneficiário representa despesa incorrida e, como tal, transita pelo resultado do exercício a que competir. Seu efeito imediato é a redução do resultado do exercício, e não a baixa direta de conta do patrimônio líquido.

30. Como despesa, sua existência contábil resume-se ao exercício social competente. É dizer: um valor estranho a qualquer área patrimonial em período posterior, de forma que os JCP somente podem ser levados ao resultado do exercício a que competir.

31. Significa que se a sociedade deixa de reconhecer como devidos os JCP no ano-calendário a que correspondem, terá

considerado como inexistente a despesa para fins de apuração do lucro real, o que implica a impossibilidade de deduzi-la em períodos seguintes, estranhos que são ao da sua competência.

32. Cuida-se, pois, de dedutibilidade sujeita a um ato de manifestação de vontade a produzir-se no tempo oportuno, em respeito ao princípio da competência que rege a contabilização de despesas. Incumbe à pessoa jurídica decidir, em relação a cada período de apuração, se deve ou não reconhecer como incorrida a correspondente despesa de JCP.

33. É verdade que inexiste vedação expressa a que a sociedade delibere o pagamento de JCP calculados com base em contas de patrimônio líquido de exercício pretérito. Mas também é exato que a lei consagra o princípio da competência no tratamento contábil de despesas. Se não se deliberou na época própria o pagamento ou creditamento dos juros, a conclusão óbvia é que houve renúncia ao direito facultado pela lei. Aprovadas as demonstrações contábeis nesses termos, posterior decisão em contrário não poderá, em si e por si, tornar devidos os JCP não reconhecidos como despesa em exercício passado.

34. Nesse sentido, pertinente a transcrição do escólio de Edmar Oliveira Andrade Filho ²:

(...)

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito sujeito e a correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. (...). Se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista. Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem aquela deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. In: <http://www.fisosoftware.com.br>, IRPJ e CSLL: Juros sobre o capital próprio calculado sobre a movimentação do patrimônio líquido, e Imposto de Renda das empresas, 8 ed., São Paulo, Atlas, 2011, pp. 282 a 285.

encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente. Em princípio não existem normas que proíbam que os sócios ou acionistas deliberem o pagamento de juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outro exercício já encerrado, ou sobre a movimentação do patrimônio líquido para adotar a expressão acima utilizada. Todavia, o fato de tomar como parâmetro um fator do passado não significa que a decisão retroage a esse passado para fazer com que os juros fossem devidos desde então. O ato jurídico que delibera sobre o pagamento dos juros outorga ao beneficiário um direito subjetivo que nasce com ele próprio, salvo se houver convalidação de ato anterior produzido por erro ou com defeito jurídico de qualquer natureza. Sem aquele ato jurídico não existe relação jurídica válida, isto é, não há o direito subjetivo do beneficiário e, em contrapartida, não há obrigação para a sociedade. Se, em determinado exercício social passado, não foram pagos ou creditados juros sobre o capital e se as demonstrações contábeis já tiverem sido aprovadas pelos acionistas, é lícito inferir que eles deliberaram pelo não pagamento ou crédito dos juros. Se as pessoas que detinham competência para deliberar sobre o pagamento dos juros não o fizeram e aprovaram as demonstrações financeiras sem que tal obrigação fosse considerada, parece fora de dúvida que elas renunciaram à faculdade prevista em lei. Em decorrência dessa renúncia e considerando que demonstrações contábeis, depois de aprovadas pelos sócios ou acionistas, são consideradas "ato jurídico perfeito", impõe-se a conclusão de que elas só podem ser modificadas em caso de erro, dolo ou simulação. Portanto, lógica e juridicamente, não há como imputar a exercícios passados os efeitos de deliberação societária (sujeita a uma disciplina jurídica específica) tomada no presente. Essa imputação só poderá ocorrer se o Balanço vier a ser retificado por determinação dos sócios ou acionistas, mas tal retificação só poderia ser juridicamente justificada se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação. (grifos nossos)

(...)

35. Cabe ainda acrescentar que a indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu § 1º da Lei nº 9.249, de 1995. Mesmo que tais dispositivos não contenham vedação expressa ao registro do pagamento de juros relativos a períodos anteriores, sua interpretação deve guardar harmonia com a adoção do regime de competência para fins de reconhecimento de receitas e despesas.

36. Por essa razão, a expressão “observado o regime de competência”, contida no art. 29 da IN SRF nº 11, de 1996, ato normativo integrante da legislação tributária, longe de cuidar de inovação legislativa, possui caráter meramente interpretativo, a tornar evidente que a condição de dedutibilidade aplica-se somente para valores reconhecidos contabilmente como despesa incorrida no período a que corresponda.

37. Pelo exposto, conclui-se, em termos questionados pela consultante, que é vedado deduzir como despesa, na apuração do lucro

real referente ao ano-calendário de 2013, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade do ano-calendário de 2008. Dito de forma mais abrangente, é vedado deduzir como despesas, na apuração do lucro real de um exercício, juros sobre o capital próprio calculados sobre as contas do patrimônio líquido da sociedade relativamente a períodos anteriores.

38. A linha de entendimento aqui transcrita tem seus efeitos estendidos à CSLL, tendo em vista a previsão em vários dispositivos, como o art. 6º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995; o art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, abaixo transcrito:

Art. 3º Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e, no que couberem, as referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da CSLL

14. Verifica-se que a supratranscrita solução de consulta não chegou a abordar as inovações introduzidas na matéria pela Lei nº 12.973, de 2014, pela IN RFB nº 1.515, de 24 de novembro de 2014, e por sua sucessora, a IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, o que será feito pela presente decisão.

15. Esta é a redação atual do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, com as alterações da Lei nº 12.973, de 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 fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - capital social; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - reservas de capital; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - reservas de lucros; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - ações em tesouraria; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

V - prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 9º À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital, garantida sua dedutibilidade, desde que o imposto de que trata o § 2º, assumido pela pessoa jurídica, seja recolhido no prazo de 15 dias contados a partir da data do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos referidos juros, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

§ 10. O valor da remuneração deduzida, inclusive na forma do parágrafo anterior, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

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

16. Preceitua a IN RFB nº 1.700, de 2017:

Dos Juros sobre o Capital Próprio

Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa

de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 1º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo:

I - a conta capital social, prevista no inciso I do caput, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial da pessoa jurídica;

II - os instrumentos patrimoniais referentes às aquisições de serviços nos termos do art. 161 somente serão considerados depois da transferência definitiva da sua propriedade.

§ 2º O montante dos juros remuneratórios passível de dedução nos termos do caput não poderá exceder o maior entre os seguintes valores:

I - 50% (cinquenta por cento) do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou

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

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I do § 2º, o lucro será aquele apurado após a dedução da CSLL e antes da dedução do IRPJ.

§ 4º A dedução dos juros sobre o capital próprio só poderá ser efetuada no ano-calendário a que se referem os limites de que tratam o caput e o inciso I do § 2º.

§ 5º A utilização do valor creditado, líquido do imposto incidente na fonte, para integralização de aumento de capital na empresa, não prejudica o direito à dedução dos juros de que trata este artigo.

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa.

§ 7º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 8º O imposto retido na fonte de que trata o § 7º:

I - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração ou poderá ser compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas;

II - no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou com base no lucro arbitrado será considerado antecipação do imposto devido no período de apuração; e

III - no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, inclusive isenta do IRPJ, será considerado definitivo.

§ 9º 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 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de que trata o § 7º.

§ 10. Para efeitos do disposto no caput, considera-se creditado individualizadamente o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a destinação, na escrituração contábil da pessoa jurídica, for registrada em contrapartida a conta de passivo exigível, representativa de direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual, no ano-calendário da sua apuração.
(grifamos).

17. Ora bem. Relativamente ao ano-calendário de 2015 e seguintes (ou a partir de 2014, à opção do contribuinte, nos termos dos arts. 9º, 75 e 119, § 1º, I, da Lei nº 12.973, de 2014, e da IN RFB nº 1.469, de 2014), para fins de cálculo dos juros remuneratórios do capital próprio, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas: I - capital social; II - reservas de capital; III - reservas de lucros; IV - ações em tesouraria; e V - prejuízos acumulados, de conformidade com o art. 9º, § 8º, da Lei nº 9.249, de 1995, com redação introduzida pelo art. 9º da Lei nº 12.973, de 2014, e com o art. 75, incisos I a V, da IN RFB nº 1.700, de 2017.

18. Ademais, saliente-se que o **art. 75, § 4º, da citada IN RFB nº 1.700, de 2017**, corrobora o entendimento adotado pela supratranscrita Solução de Consulta Cosit nº 329, de 2014, na medida em que estabelece, claramente, um limite temporal, ao vedar a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio referentes a períodos anteriores.

19. Quanto ao terceiro e último quesito formulado pelo consultante, frise-se que, de acordo com a publicação da RFB denominada “Perguntas e Respostas PJ”, 2016, pergunta nº 151, para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio, a variação da TJLP deve corresponder ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros, e ser aplicada sobre o patrimônio líquido no início desse período, com as alterações para mais ou para menos ocorridas no seu curso. Deve ser observado que o lucro do próprio período de apuração não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido desse período, haja vista que o objetivo dos juros sobre o capital próprio é remunerar o capital pelo tempo em que este ficou à disposição da empresa. De acordo com o disposto no Parecer Normativo CST nº 20, de 31 de março de 1987, o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Aduz o citado Parecer Normativo que a apuração do lucro líquido exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido, com o encerramento do período de apuração, mediante lançamentos para contas de reservas e de lucros ou prejuízos acumulados. Portanto, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido que servirá de base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros ou prejuízos acumulados. Assim, havendo opção pelo regime de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte.

20. Por fim, ressalte-se que o § 6º do art. 75 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, já dispôs sobre a possibilidade de a pessoa jurídica aproveitar a dedução dos juros sobre o capital próprio por meio de uma exclusão na Parte A do Lalur (ECF), que não tenha contabilizado tais juros como despesa financeira.

Conclusão

21. Em face do exposto, depreende-se que:

21.1. No respeitante ao cálculo dos juros sobre o capital próprio relativos ao ano-calendário de 2014 e anteriores, serão consideradas as contas do patrimônio líquido ajustado, de que tratam os itens 11 e 12 acima. Já no que pertine ao ano-calendário de 2015 e seguintes (ou, por opção do contribuinte, a partir de 2014), as contas são, exclusivamente, aquelas previstas no item 17 desta decisão, na forma do art. 9º, § 8º, da Lei nº 9.249, de 1995, com redação do art. 9º da Lei nº 12.973, de 2014, e do art. 75, incisos I a V, da IN RFB nº 1.700, de 2017;

21.2. A dedução dos juros sobre o capital próprio somente poderá ser efetuada no próprio ano-calendário a que se referem os seus limites, sendo vedada a possibilidade de dedução de valores referentes a períodos anteriores, nos moldes da Solução de Consulta Cosit nº 329, de 2014, e do art. 75, § 4º, da citada IN RFB nº 1.700, de 2017;

21.3. Para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio, a variação da TJLP deve corresponder ao tempo decorrido desde o início do período de apuração até a data do pagamento ou crédito dos juros, e ser aplicada sobre o patrimônio líquido no início desse período, com as alterações para mais ou para menos ocorridas no seu curso (cfr. item 19 acima). O lucro do próprio período de apuração não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido desse período. Havendo opção pelo regime de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte.

21.4. **O § 6º do art. 75 da IN RFB nº 1.700, de 2017**, contempla a possibilidade de a PJ aproveitar a dedução dos juros sobre o capital próprio, por meio de uma exclusão na Parte A do Lalur (ECF), desde que a PJ não tenha contabilizado tais juros como despesa financeira.

22. É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

24. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras – Cotir.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

25. De acordo. Ao Senhor Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

26. Aprovo a solução acima proposta, e declaro sua vinculação parcial com a Solução de Consulta Cosit nº 329, de 27 de novembro de 2014, forte no art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit