



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.724151/2014-34
ACÓRDÃO	9101-007.567 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de maio de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BRASLUMBER INDUSTRIA DE MOLDURAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO (JCP). DEDUÇÃO EXTEMPORÂNEA. TEMA 1.319/STJ. RECURSOS REPETITIVOS. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Nos termos da tese firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1.319), admite-se a dedução de juros sobre capital próprio apurados em exercícios anteriores ao da deliberação que autoriza seu pagamento. Em razão da obrigatoriedade de observância dos precedentes qualificados (art. 99 do RICARF e art. 927 do CPC), impõe-se a adequação do entendimento anteriormente adotado, com o consequente provimento parcial do recurso, com retorno para apreciação das provas juntada à impugnação neste sentido.

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

Pelo princípio da absorção ou consunção, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) quanto à dedutibilidade de juros sobre capital próprio, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para admitir a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, com retorno dos autos à DRJ

de origem para apreciação das provas juntada à impugnação neste sentido; e (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a exigência de “multas isoladas concomitantes”, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Efigênio de Freitas Junior (substituto integral), Jandir José Dalle Lucca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

A recorrente, inconformada com a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1401-007.079, interpôs, tempestivamente, recurso especial de divergência com julgados de outros colegiados, relativamente a dois temas:

- (i) **“Dedutibilidade de JCP relativos a períodos anteriores”;**
- (ii) **“Concomitância de Multa Isolada e Multa de Ofício já sob vigência da Lei nº 11.488/2007”.**

A ementa do acórdão recorrido apresenta a seguinte redação em relação às questões divergentes:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PERÍODOS ANTERIORES. REGIME DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Aplica-se à legislação de regência de JCP o regime de competência. Neste caso, a despesa de juros incorre somente no período em que a assembleia decide pelo pagamento / creditamento do JCP.

Uma vez apurado de acordo com a TJLP incidente no próprio ano, o montante dedutível de juros sobre capital próprio está limitado a 50% dos lucros. A referência legal à existência de lucros acumulados e reserva de lucros não implica a autorização legal à apuração de JCP sobre períodos anteriores, mas tão-somente a possibilidade de pagamento de JCP caso o montante decorrente da aplicação da TJLP supere 50% dos lucros do próprio período.

INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A partir das alterações no art. 44, da Lei nº 9.430/96, trazidas pela Lei nº 11.488/2007, em função de expressa previsão legal deve ser aplicada a multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados concernentes ao imposto de renda a título de estimativa, seja qual for o resultado apurado no ajuste final do período de apuração e independentemente da imputação da multa de ofício exigida em conjunto com o tributo.

Em relação à primeira divergência, foi apresentado apenas o paradigma nº 9101-006.267. O despacho de fls. 686-692 deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

O Acórdão recorrido entendeu que o regime de competência impede a dedução de JCP relativos a exercícios anteriores. Fundamentou sua decisão com base no art. 9º da Lei nº 9.249/1995 e na Solução de Consulta COSIT nº 329/2014, que reforçam a necessidade de deliberação tempestiva pelos sócios no período de apuração correspondente. A sua ementa que resume fielmente o voto e ilustra bem o fundamento principal:

"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."

Por sua vez, o paradigma apresentado (Ac. nº 9101-006.267) adota interpretação diversa, permitindo a dedutibilidade de JCP relativos a períodos anteriores, desde que respeitados os limites do art. 9º da Lei nº 9.249/1995. Destaca que, na ausência de vedação expressa na legislação, deve prevalecer a interpretação favorável ao contribuinte.

A sua ementa é bem significativa:

"Diante da inexistência de vedação legal da dedução do pagamento ou do crédito de juros sobre capital próprio de períodos anteriores, não há como se proibir tal forma de dedução. Ademais, ainda que haja uma indução por atos infralegais da Receita Federal para registro dos juros sobre capital próprio como despesa para quem os paga ou credita, as normas contábeis expressamente dizem que não se trata conceitualmente de despesa."

Em resumo, a o dissídio jurisprudencial está comprovado, uma vez que ambos os casos tratam de JCP apurados com base em contas de patrimônio líquido de exercícios anteriores. Contudo, o acórdão paradigma considera que a inexistência de vedação literal na legislação permite tal dedução, enquanto o acórdão

recorrido veda essa prática ao interpretar de forma mais rígida o regime de competência.

Quanto à segunda divergência, também se ofereceu apenas um paradigma, o de nº 9101-005.855. O mesmo despacho de fls. 686-692 deu seguimento ao recurso, nos seguintes termos:

Em ambos os julgados tratou-se de lançamento da multa isolada de 50%, para períodos a partir de 2007 (Inciso II, do art. 44, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07), por falta de recolhimento das estimativas, em face da recomposição de resultados apurados a glosa da despesa do JCP relativo aos anos anteriores.

A Recorrente logrou êxito na demonstração da divergência nos termos por ela propostos.

O acórdão recorrido considerou totalmente devidas as multas isoladas quando aplicadas em conjunto com a multa de ofício incidente sobre o valor apurado ao final do exercício após as recomposições do resultado, isso porque tratar-se-iam de infrações autônomas e bem distintas. Outrossim tais constatações se deram para fatos geradores ocorridos após a nova redação dada pela Lei nº 14.888/2007.

De outra banda, no paradigma, em situação assemelhada, foi aplicado o princípio da consunção e abraçou-se o entendimento de que é incabível o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e CSLL, decorrente de procedimento de fiscalização, após o encerramento do exercício, mesmo lidando-se com períodos vigentes a partir de 2007, depois das alterações promovidas pela Lei nº 14.888/2007, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Confira-se trecho relevante do acórdão recorrido a esse respeito:

[...]

Por todo exposto, proponho que esta segunda matéria seja admitida em face da configuração do dissídio jurisprudencial.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional às fls. 694-738, por meio do qual questiona o conhecimento e o mérito de ambas as divergências.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, Relator

Preliminar de conhecimento

Não tenho reparos a fazer ao despacho que deu seguimento ao recurso quanto às duas divergências, em face do que adoto seus fundamentos como razão de decidir pelo conhecimento.

Mérito

JCP retroativo

O tema foi recentemente julgado por esta turma no acórdão nº 9101-006.267, de 11 de agosto de 2022. Nessa oportunidade, prevaleceu o entendimento de que seria facultado ao contribuinte deduzir o pagamento ou o crédito de juros de períodos anteriores. Nada obstante, o resultado de julgamento foi de empate, razão pela qual se deu provimento ao contribuinte com base no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pela Lei nº 13.988/2020. A posição oposta foi liderada pela relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, que se esteou, em grande medida, nas razões constantes do Acórdão nº 9101-003.814. Abaixo, transcrevo o seu teor:

O dispositivo legal que dá ensejo à divergência jurisprudencial sob exame é o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 26/12/1995. Transcrevo-o abaixo:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996)

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

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

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

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

...

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com

o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

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

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

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

Entendo que não assiste razão à contribuinte, pelos motivos que passo a expor.

DA NATUREZA JURÍDICA DOS JCPS

Primeiramente, é importante apontar algumas características dos JCPS.

Cito duas características essenciais da natureza jurídica dos Juros sobre Capital Próprio: a) a primeira é que visam à REMUNERAÇÃO DOS SÓCIOS; e

b) a segunda é que são JUROS (como o próprio nome os qualificam).

Constata-se, com isso, que as quantias que os sócios recebem a título de remuneração do capital próprio não podem se confundir com o patrimônio da entidade. Assim, para estar de acordo com a real natureza jurídica, os JCPS somente podem ser entendidos como elementos que não venham a se integrar ao patrimônio da sociedade (consistindo numa rubrica redutora do mesmo), ou seja, não podem estar em contas redutoras dos lucros acumulados, das reservas de lucros ou de outras contas do patrimônio líquido.

Portanto, na apuração do lucro líquido do exercício, os valores destinados aos sócios como remuneração do capital devem compor o lucro contábil da entidade; o que implica, necessariamente, em reconhecê-los como integrantes do resultado do exercício da sociedade, ou, seja, assumindo a natureza de DESPESA, não se admitindo que sejam incorridos apenas no momento em que sejam decididas as destinações dos lucros.

Entender diferentemente seria negar validade ao princípio da entidade, que veda confundir o patrimônio dos sócios com o patrimônio da sociedade, bem como prever o enriquecimento dos sócios em detrimento da empresa. Confira-se o que diz a Resolução nº 750, de 29/12/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sobre o princípio da entidade:

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (PFC) os enunciados por esta Resolução.

§1º A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§2º Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II - DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

...

SEÇÃO I - O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único - O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Deste Princípio Fundamental da Contabilidade (PFC) societária saltam conceitos como de autonomia patrimonial, de diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, além da evidente e contundente conseqüência: "o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição". Assim, para que esse PFC seja observado, é de rigor que o incorrimento dos JCPs não se dê na integração do patrimônio da sociedade; devendo, os Juros sobre Capital Próprio, inevitavelmente, transitar pelo resultado da sociedade como despesa.

O CFC, considerando a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos PFCs, emitiu a Resolução nº 774, de 16/12/94, dando interpretação à Resolução CFC nº 750/93, por meio de um apêndice. Sobre o princípio da entidade foi melhor detalhada a questão da autonomia patrimonial:

2.1.1 - A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à

aquisição de direitos e obrigações. A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos de pessoas, tais como:

- famílias;*
- empresas;*
- governos, nas diferentes esferas do poder;*
- sociedades beneficentes, religiosa, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;*
- sociedades cooperativas;*
- fundos de investimento e outras modalidades afins.*

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O Patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois, de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente por que sempre lhes faltará o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova Entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra Entidade. Na contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam

a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da interpretação autêntica do princípio da entidade, percebe-se que o cerne deste está na autonomia patrimonial, que está indissociavelmente ligado à garantia jurídica da propriedade, como "única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo patrimônio, válida perante terceiros".

Daí se conclui que terceiros (a exemplo dos sócios) não podem dispor livremente (fora das formas jurídicas concebidas para a correta disposição) do patrimônio da sociedade, que detém autonomia patrimonial e garantia jurídica de sua propriedade.

Portanto, para que haja o respeito à autonomia patrimonial da sociedade e de forma a respeitar o seu direito de propriedade, os JCPs devem passar pelo resultado da sociedade no momento do reconhecimento da despesa do exercício, e não serem incorridos a partir do seu patrimônio já formado.

Desse raciocínio, verifico mais uma característica essencial da natureza jurídica do JCPs: transitam pelo resultado por serem despesas, sendo deduzidas para formação do lucro líquido do exercício. Ademais, essa característica está de acordo com o fato dos Juros sobre Capital Próprio serem Juros, pois os outros tipo de juros sempre são despesas para quem os deve.

Todos os interessados na escrituração da sociedade, sejam os clientes, os fornecedores, os sócios/acionistas, a própria sociedade, tem direito a evidenciação desse fato.

Esta característica já foi sabiamente identificada no Acórdão do Processo nº 13888.721267/2012-90, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Assim, embora os juros sobre o capital próprio apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, consoante alegado pela contribuinte em sua impugnação, há uma diferença essencial entre eles: os juros sobre o capital próprio representam o custo do capital investido pelos sócios e, portanto, despesa da pessoa jurídica, ao passo que os dividendos correspondem a distribuição do resultado. Como despesa, conceitualmente os juros sobre o capital próprio antecedem a apuração do lucro contábil. O crédito ou pagamento futuro de juros sobre o capital próprio, portanto, exige o seu prévio provisionamento, de modo a reduzir o lucro do período. Se desta forma não se procede, o resultado do período, majorado pela ausência daquela dedução, passa a ter o status de lucro a ser destinado nos termos do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ainda que os limites legais de dedutibilidade tenham em conta as reservas de lucros e lucros acumulados, a fixação de tais limites tem por objetivo apenas evitar a descapitalização da pessoa jurídica com a remuneração dos sócios, e não evidencia, por si só, que valores já destinados a reservas de lucros e lucros

acumulados possam ter sua natureza revertida, por deliberação futura, de lucro para despesa.

Veja-se que a referida provisão, com vistas a reduzir o lucro do período ao qual competiriam os juros, não resulta em despesa dedutível na medida em que a legislação exige deliberação e individualização do pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio. Mas é essencial para evitar que tais valores integrem o lucro e sejam destinados a outro fim.

Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: por meio de juros ou de lucros. E esta decisão deve ser tomada antes da destinação do lucro líquido do exercício, na forma do art. 192 da Lei nº 6.404/76. Ultrapassado este momento, sem o prévio provisionamento dos juros, a deliberação de seu pagamento futuro, associada ao crédito ou pagamento individualizado, não é suficiente para constituir, neste segundo momento, despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL, como defende a recorrente.

Ainda que não seja causa do fato dos JCPs serem despesas, mas consequência disso, o que concorda com a realidade dos outros tipos de juros, constata-se que, para aqueles que recebem JCPs, estes são considerados receitas e assim tributados.

Tudo isso apenas confirma o acerto na consideração dos JCP como despesas, despesas financeiras, despesas com pagamento de juros.

Um corolário imediato da característica essencial dos Juros sobre Capital Próprio SEREM JUROS é que: para haverem juros, há de haver empréstimo ou financiamento de algo. E esse algo, no caso dos JCP, é o capital dos sócios, ou seja, há de haver "empréstimo" do capital dos sócios.

Digo isso porque é comum as abordagens sobre esse tema fazerem analogia entre os Juros sobre Capital Próprio (pago aos sócios) e os juros pagos a terceiros por empréstimos contraídos pela empresa.

Essa analogia faz sentido na medida em que: a integralização do capital da pessoa jurídica se dá pela transferência de capital dos sócios para a empresa; a empresa realiza suas atividades com esse capital dos sócios que foi para ela transferido/disponibilizado; o patrimônio líquido da pessoa jurídica representa "dívida" desta para com os sócios (por isso, aliás, o PL figura na coluna do passivo).

Mas a "dívida" que motiva o pagamento de JCP também guarda diferenças com as dívidas que fundamentam o pagamento de juros por empréstimos contraídos com terceiros, especialmente no que diz respeito aos índices de remuneração do capital "emprestado" e às condições para a sua dedutibilidade, que são fixadas em lei e não em um contrato de empréstimo tomado, por exemplo, junto a uma instituição financeira.

De acordo com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, o índice de remuneração do capital admitido para fins de apuração do lucro real é a Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP definida especificamente para o período em que o capital dos sócios ficou à disposição da empresa.

Vale registrar que a TJLP é definida por períodos trimestrais, e que o dispositivo legal acima referido estabelece que essa taxa deve ser aplicada "pro rata die", ou seja, proporcionalmente aos dias em que o capital dos sócios ficou em poder da empresa.

A aplicação de uma taxa de juros que é definida para um determinado período de um determinado ano, e seu rateio proporcional ao número de dias que o capital dos sócios ficou em poder da empresa, configuram importante referencial para a identificação do período a que corresponde a despesa de juros, e, conseqüentemente, para o registro dessa despesa pelo regime de competência, que é a matéria examinada adiante.

DO TRATAMENTO SOCIETÁRIO DAS DESPESAS (DE JCP).

Pois bem, uma vez sedimentado que os JCP transitam pelo resultado como despesas, há que perquirir qual o tratamento específico dado pela legislação a essas despesas. Consultando-se a legislação societária, constata-se que, de fato, não há nenhum tipo de tratamento específico às despesas de JCPs. Em assim sendo, frente a esse vazio normativo da legislação comercial, concluo que as despesas de JCP entram nas regras gerais de tratamento de despesas.

Como bem sabido, despesa é um item do resultado do exercício. Apurado o resultado do exercício a partir das receitas e das despesas, encerram-se as receitas e as despesas, as contas contábeis onde são registradas são zeradas ao final do exercício.

Não existe a possibilidade de uma conta de despesa ou de receita conservar seus saldos para exercícios futuros. Em outros termos, apurado o resultado, o que era receita deixa de sê-lo e também o que era despesa deixa de sê-lo.

Apenas as contas patrimoniais tem influencia de um ano para outro, as contas de resultado de um exercício não podem influenciar anos subseqüentes, é um pilar essencial que as contas de resultado iniciam-se e extinguem-se dentro de um mesmo exercício.

É o que se deduz do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações (S.A.):

*Art. 187. A demonstração do **resultado do exercício** discriminará:*

- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;*
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;*

III - as **despesas** com as vendas, as **despesas** financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e **outras despesas operacionais**;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, **as receitas e despesas não operacionais**; (Redação dada pela Lei nº 9.249, de 1995)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, **despesas**, encargos e perdas, pagos ou incorridos, **correspondentes a essas receitas e rendimentos**.

Uma despesa, para ser deduzida do resultado societário de outro exercício, necessita de autorização legal nesse sentido que venha a ser uma exceção ao §1º do art. 187 da Lei das S.A.

O conceito de exercício é precisamente definido pela legislação societária e, conforme o art. 175 da Lei das S.A., bem delimitado temporalmente (tendo duração de um ano), sem possibilidade de alteração desse período (exceto nos casos especiais relacionado no parágrafo único deste mesmo artigo); apenas a data de término pode ser alterada.

SEÇÃO I - Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

Ademais, o conceito de exercício é tão caro para a legislação societária que os próprios conceitos de resultado e de lucro líquido estão sobre eles assentados, é o que se infere da leitura dos arts. 176, 189 e 191 da Lei nº 6.404/1976.

DO REGIME DE COMPETÊNCIA

A Lei das Sociedades por Ações estabeleceu como regra de observância obrigatória o regime de competência, através de seu art. 177, a seguir transcrito:

Escrituração

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

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

...

Dessa imposição legal, verifica-se que as mutações patrimoniais da sociedade estão vinculadas ao regime de competência. Essa é a regra geral da Lei das S.A., e não é somente a regra geral, é a regra para a totalidade dos casos; pois, na legislação societária, não foi normatizada nenhuma exceção. E, onde não há exceção, na ausência de disposição expressa em contrário, a regra se aplica.

Como não foi criada para as despesas de Juros com Capital Próprio nenhuma exceção própria ao regime de competência, daí então se conclui que elas estão submetidas a esse regime. Não há necessidade de disposição expressa na Lei das S.A. que preveja especificamente para as despesas de JCPs que elas devam atender ao regime de competência.

Quando se fala em regime de competência, um outro conceito é interno a este, qual seja, o conceito de exercício social (tratado no tópico anterior). Assim regime de competência depende de exercício social, ou seja, é função deste; em outras palavras, mudou-se o exercício social, mudou-se o regime de competência; não se pode, portanto, construir um conceito de regime de competência dissociado de exercício social.

Ademais, regime de competência é um instituto jurídico tradicional, de definição bem precisa e sobre o qual a legislação fiscal pôde estruturar a tributação no tempo. Confira-se as disposições do art. 9º da Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI - O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

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

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

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

(...)

O regime de competência apresenta o seguinte elemento chave: o correlacionamento simultâneo entre as receitas e as despesas (também entendido como princípio do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis). A concretização do regime de competência para as despesas consiste no reconhecimento das despesas no momento em que incorridas, não estando relacionado (sendo o reconhecimento independente) com recebimentos ou pagamentos.

Sobre essa realidade não preciso muito discorrer, sendo suficiente a lição da FIPECAF, em seu Manual:

3.1.5.4 O PRINCÍPIO DO CONFRONTO DAS DESPESAS COM AS RECEITAS E COM OS PERÍODOS CONTÁBEIS

ENUNCIADO: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesas a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (Esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes.)

Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em

que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Alguns pontos devem ficar bastante sedimentados, quais sejam: a) a base de confronto não está relacionada aos recursos pagos; b) as despesas financeiras devem ser apropriadas no período em que incorridas, excetuado os casos de despesas pré-operacionais (aqui inaplicável); e c) somente situações extremamente especiais (como as mencionadas na lição, entre as quais não se enquadra o presente processo), autoriza-se a quebra da consideração da despesa do período através do confronto direto com a receita do período.

Bem fixadas essas premissas, a aplicação ao caso concreto leva a constatar que as despesas de Juros com Capital Próprio devem ser confrontadas com as receitas que formam o lucro do período, ou seja, tem que estar correlacionadas com as receitas obtidas no período que se deu a utilização do capital dos sócios, no período em que esse capital permaneceu investido na sociedade.

Assim, andou bem o voto vencedor do Acórdão nº 1201-00.348, de 11/11/2010, da lavra do Conselheiro Marcelo Cuba Netto, ao dizer:

a pessoa jurídica deverá reconhecer a despesa ao longo do tempo em que empregado o capital objeto da remuneração.

Também acertado o voto condutor do Acórdão nº 1201-000.857, do mesmo Conselheiro citado, de 10/09/2013:

a despesa com juros deve ser apropriada nos mesmos períodos em que a pessoa jurídica empregou o capital no desenvolvimento de suas atividades.

Daí então se conclui que o incorrimento da despesa deve se dar no exercício das receitas (geradas pelo uso do capital) que vão formar o resultado do mesmo exercício; que, em sendo positivo, será chamado de lucro líquido daquele exercício.

Sendo certo que as despesas devem estar correlacionadas com as receitas do mesmo exercício, questiona-se: o que as despesas de JCPs de um exercício têm a ver com as receitas do exercício anterior, ou com as receitas do exercício de dois, três, quatro ou cinco anos anteriores? Parece-me que nada.

De fato, as despesas de JCP só guardam alguma correlação com as receitas que formam o lucro líquido do mesmo exercício, pois é neste período que o capital próprio foi empregado para geração de receitas (e, conseqüentemente, do lucro) daquele exercício.

Portanto, eventual data da assembleia que determine pagamento de JCP não consegue atender ao regime de competência, primeiro porque se utilizou do principal fator que este regime teve o cuidado de absolutamente afastar (qual seja, o pagamento); depois porque a data de assembleia não representa duração de utilização, pela sociedade, do capital que lhe foi disponibilizado pelos sócios; e, por fim, esta data não é tempo de geração de receitas, para fins de confrontação.

Não é correto entender que o incorrimento da despesa é o momento do pagamento (seja o determinado no estatuto ou contrato social, seja na data da assembleia que delibere sobre pagamento, seja na data da decisão da administração no silêncio destes). Nada mais contrário ao regime de competência, no qual o tempo do pagamento é totalmente irrelevante para o reconhecimento das despesas.

Sabendo-se que o incorrimento da despesa se dá no exercício da aplicação do capital investido pelos sócios/acionista na sociedade (no tempo em que a empresa faz usufruto desse capital), ou ainda, que o incorrimento da despesas num exercício se opera quando há correlação com as receitas de igual exercício; é elementar ver que a data de AG que delibere sobre pagamento de JCPs não tem o condão de modificar a data do incorrimento das despesas de JCPs.

Não obstante tudo o que se disse, é muito importante deixar claro que é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício relativamente ao capital disponibilizado naquele exercício e não efetuar pagamento algum a título de JCPs (assim não haverá lançamento do caixa/banco contra despesas). Neste caso, o que deve ser feito é a constituição da OBRIGAÇÃO/DÍVIDA DE PAGAR JCPs, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios (sendo registrada no passivo), de forma que esse DEVER da empresa fique evidenciado. Isso está perfeitamente de acordo com o regime de competência.

O tempo da constituição da obrigação de pagar juros é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil (para atender o método das partidas dobradas) do registro das despesas incorridas.

E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios (ou seja, num exercício poderá haver passivos de JCPs de exercícios anteriores), sem que se aponte qualquer inobservância ao regime de competência; de forma que, quando se der o pagamento, satisfeita será a dívida, sem qualquer vinculação com as despesas de JCPs incorridas no eventual exercício em que houver o pagamento.

Esses fatos serão relevantes mais à frente, para a interpretação da norma fiscal: o art. 9º da Lei nº 9.249/95.

DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DO DIREITO DE FAZER INCORRER EM EXERCÍCIOS SUBSEQÜENTES DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES NÃO

INCORRIDAS

Analiso agora se as despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em exercícios anteriores, que deixaram de ir ao resultado destes exercícios, podem ser incorridas

em exercícios posteriores. Ou ainda, se a sociedade adquiriu, frente à legislação societária, o direito de deduzir, do lucro líquido, a despesa incorrida com a manutenção do capital dos sócios na sociedade em anos anteriores (embora não tenha deliberado sobre isso no momento adequado).

Como visto no tópico anterior, as despesas de JCP, por não serem exceção ao regime de competência, são despesas padrão: devem ser levadas ao resultado quando incorridas (ao tempo em que o sócio disponibilizou o capital para a empresa) e independem do pagamento para sua dedução na contabilidade societária.

Assim, a despesa é incorrida pela manutenção do capital dos sócios na empresa durante o exercício em que o resultado é apurado. Se a despesa for incorrida em exercício diferente ao do qual o capital vinculado a essa despesa esteve disponibilizado, então essa despesa não estará mais vinculada ao capital do exercício anterior, mas sim ao capital do exercício em curso; havendo, portanto, flagrante desrespeito à regra do confronto, e, conseqüentemente, ao regime de competência.

O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado no tempo do art. 175 da Lei das S.A., ou seja, no exercício, assim não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º b). Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesa para exercícios seguintes.

Ademais, as despesas de exercícios anteriores que deveriam ter lá tido seu incorrimento não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 186. ...

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

Portanto, o que ocorreu nos autos **não** foi mudança de critério contábil e também **não** foi retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Pelo exposto, concluo que não há direito algum¹ de fazer incorrer em exercícios subseqüentes despesas de exercícios anteriores não incorridas, ou seja, inexistente direito da sociedade a deduzir do lucro líquido do ano despesas de JCP que deixaram de ser incorridas em anos anteriores, tanto por contrariedade ao art. 177 (regime de competência) como por não se enquadrar no art. 186, §1º, e no art. 187, III e IV e §1º^b, todos da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A).

O art. 192 da Lei das S.A. também auxilia na compreensão do problema:

Proposta de Destinação do Lucro

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

A destinação do lucro é uma decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas do exercício. E estes devem estar atentos aos itens de custos e despesas que acabam por reduzir os seus lucros. Daí porque talvez a Lei das S.A. tenha sido tão restritiva no seu art. 186, §1º, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com a conseqüente destinação dos lucros, impactando todos os exercícios futuros.

Uma despesa que deixe de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em outro exercício pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas **diferente** do quadro de sócios/acionistas do exercício em que a despesa não foi considerada, prejudicando uns em detrimento dos outros; e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações.

A possibilidade de se estar remunerando com pagamento de JCP quem nem era sócio na época da alegada despesa evidencia um nítido problema.

Tais questões só não seriam pertinentes se a estrutura societária se mantivesse sempre a mesma, o que é muito improvável.

E isso evidencia mais um aspecto negativo para a tese de que "despesas" que poderiam/deveriam ter reduzido o lucro do ano-calendário de 2004 (se tivessem

¹ O direito somente é adquirido se estiver de acordo com ordenamento jurídico, o que não se deu.

efetivamente existido naquela época) sejam computadas como tal no ano-calendário de 2008.

DA INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º DA LEI Nº 9.429/95

O art. 9º da Lei nº 9.429/95 não modifica nada que esteja assentado na legislação comercial/societária, pelo contrário, ele deve ser interpretado de forma a se harmonizar com os princípios e regras gerais dessa legislação.

A referida norma legal apenas concedeu autorização de dedutibilidade do lucro real das despesas **incorridas e pagas**, não concedeu esse tratamento para despesas **pagas e não incorridas** (como é o caso de despesas que deixaram de ser incorridas no exercício anterior, que poderiam ser despesas no exercício anterior; mas, nesse exercício, não são despesas, nem conservam a capacidade de serem incorridas).

Na óptica da analogia que se fez com os empréstimos de modo geral como fundamento para pagamento de juros, a empresa não está limitada a deduzir, do lucro líquido do exercício, qualquer valor de despesas de JCP. Ou seja, para a legislação societária, não há qualquer restrição de quantidade, daí porque o capital pode ser disponibilizado para a empresa a taxas maiores do que a TJLP. Já no âmbito fiscal não se pode dizer o mesmo. As despesas de JCP do exercício devem observar conjuntamente os limites do *caput* e do §1º do art. 9º da Lei nº 9.429/95 e o excesso dessas despesas devem ser estornadas, em obediência ao art. 6º, §2º "a", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977.

Conforme visto nos parágrafos anteriores, os JCPs podem passar de um exercício para o outro, desde que devidamente incorrida e escriturada a despesa dos JCPs no

exercício em que o capital dos sócios foi utilizado pela empresa, e devidamente escriturada (no passivo) e constituída a correspondente obrigação/dívida de pagá-los. Foi visto que essa forma de agir não contraria o regime de competência. A dúvida surge em relação a saber se este procedimento prejudica a norma do ponto de vista fiscal, o que demanda análise.

A expressão utilizada pelo art. 9º da Lei nº 9.429/95 não foi "**despesa de juros pagos ou creditados**", foi apenas "**juros pagos ou creditados**"; assim, não se pode limitar esse artigo de forma a permitir apenas a dedução de **despesas** incorridas no exercício e pagas no **mesmo** exercício. Portanto, os "juros" devem ser entendidos como "despesa de juros" e "obrigações/dívidas de juros".

Assim, pode-se falar em direito em relação a descontar juros pagos, seja pagamento das despesas de JCPs do exercício, seja satisfação pelo pagamento da dívida de pagar JCPs que tiveram suas despesas incorridas em exercícios anteriores. Esse segunda hipótese não impossibilita a dedução da despesa.

O contribuinte alega inexistir restrição temporal neste artigo. Não há, propriamente, restrição temporal, há restrição material, explico: para que os JCP

sejam pagos, é necessário que os JCP a serem pagos existam; caso contrário estaria pagando outra coisa indedutível que não JCP (como foi o caso que resultou na autuação em julgamento).

Ou ainda, há de existirem as despesas de JCPs do exercício (que serão pagas no exercício, o que dispensa a necessidade da constituir obrigação de pagar) **ou** existir obrigação de pagar JCPs para serem satisfeitas pelo pagamento, obrigação esta constituída em razão das despesas de juros relativas a exercícios anteriores não terem sido pagas nos exercícios em que incorridas.

Não obstante, ainda que a norma fiscal não vede a dedução do lucro real dos valores pagos para extinguir a dívida de pagar JCPs de exercícios anteriores, também o montante pago daí originado está submetido aos dois limites (o do *caput* e o do §1º) do art. 9º da Lei nº 9.429/95.

Ademais, tendo em vista serem os limites direcionados para os "juros" (assim entendido o gênero, dos quais as despesas e as obrigações seriam espécies), então este limite deve ser compartilhado (ou seja, os valores devem ser somados) entre o total das despesas pagas de JCPs do exercício e o total dos pagamentos para quitar as dívidas de pagar JCPs de exercício anteriores, estando o excesso submetido ao art. 6º, §2º, "a", do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

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

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

Finalmente, registro que não entendo ser adequado tratar a questão sob a perspectiva de que houve renúncia ou decadência de direito pelo contribuinte.

Tendo em vista que tanto a renúncia quanto a decadência tratam de formas que impedem o exercício de um direito: esta por implicar na caducidade do direito por perda do prazo de sua duração e aquela por perda do direito pela manifestação de não exercê-lo, entendo por bem tratá-las em conjunto.

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

Ou seja, não houve o incorrimento da despesa com JCP e a conseqüente constituição da obrigação de pagar os JCP, o que permitiria, no caso de

pagamento ou crédito, o enquadramento ao benefício fiscal de dedutibilidade do lucro real. O que foi pago não corresponde à satisfação (por meio de pagamento ou crédito) de obrigações com despesas incorridas de JCP.

Portanto, não há que se cogitar de renúncia no âmbito tributário. Se não atendo aos requisitos para usufruto de um benefício fiscal, isso não implica em concluir que estou renunciando ao mesmo, implica em concluir que sequer tenho a capacidade de renunciá-lo; ou que se o fizer, essa renúncia não produz efeito algum, pois de que adianta renunciar a algo que não obteria ainda que não houvesse renunciado.

Ainda que fosse caso de aplicação dos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, esta seria no âmbito societário e não no âmbito fiscal; seria, assim, renúncia/perda de prazo de fazer incorrer a despesa de JCP na lei societária, ou ainda, do direito de deduzir do lucro líquido (e não do lucro real) essa despesa incorrida em exercícios anteriores.

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

A simples manutenção do capital na empresa não pode ser presumida como intenção de receber JCPs e não constitui uma obrigação da sociedade de remunerar os sócios através de JCP; o mero fato da permanência do capital dos sócios na empresa não pode, na ausência de ficções legais (a exemplo de presunção) ou de manifestação de vontade, ser juridicamente associado a uma forma específica de remuneração do capital.

Caso se aceite a existência do "direito" de fazer incorrer em exercícios subsequentes despesas de exercícios anteriores não incorridas (pois não houve renúncia, já que não houve manifestação de vontade em não fazer, e nem decadência, já que não há prazo que fulmine esse direito), aí sim a discussão teria algum sentido.

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

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

Não é que o regime de competência disponha sobre prazo decadencial do direito de deduzir do lucro líquido despesas incorridas em anos anteriores ou permita essa dedução, desde que esse direito não seja renunciado. Na verdade, o regime

de competência simplesmente não permite a dedução do lucro líquido de despesas incorridas em anos anteriores, ou seja, esse direito sequer existe, ainda mais quando não há autorização para fazer incorrer a despesa.

Concluo, portanto, que, na ausência de direito a deduzir do lucro líquido despesas de JCP incorridas em anos anteriores, simplesmente não há que se falar nos institutos jurídicos da renúncia ou da decadência, por falta do pressuposto básico dos mesmos.

Na esteira de tudo o que já foi dito, também é importante registrar que não se aplicam aqui as regras que tratam dos casos em que o "cômputo" de uma receita ou de uma despesa se dá em período distinto daquele em que esses eventos efetivamente ocorreram.

Não cabem argumentos que tomam como referência o art. 273 do RIR/1999, no sentido de que estaria havendo uma mera postergação de despesa, com antecipação de imposto, sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do ano-calendário ao qual deveria corresponder as despesas (no caso, ano-calendário de 2004).

Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que, como visto, não ocorreu. Se a despesa nem chegou a existir no passado, não há como defender que o que está ocorrendo é apenas o seu cômputo em período de apuração posterior.

O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração, não é de simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior.

O que a contribuinte pretende é "criar" em 2008 despesa de juros no ano de 2004, despesas que corresponderiam à remuneração do capital dos sócios que foi disponibilizado para a empresa naquele período passado, despesas que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado, e isso realmente não é possível porque subverte toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

Apenas para encerrar a discussão, analiso qual o direito que nasce com a deliberação decorrente da assembleia geral relativa ao pagamento ou crédito de JCP, na parte que excede ao limite legal .

Exceto os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

Certamente dessa deliberação nasce um direito para os sócios de receber os valores a eles creditados, bem como nasce um dever para a sociedade de pagá-los ou creditá-los.

Mas como esses valores não podem corresponder a conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, resta apenas a alternativa de reclassificar o que está denominado de pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de direito da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

Assim, diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte, para manter o lançamento de IRPJ e CSLL fundado na glosa da despesa a título de JCP de períodos anteriores.

(destaques originais)

Na instância baixa, esse tema já foi por mim enfrentado, no AC nº 1401-001.653, de 09/06/2016, cuja ementa transcrevo:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

A dedução de juros a título de remuneração do capital próprio está limitada, dentre outros aspectos, à variação da Taxa de Juros de Longo Prazo TJLP verificada no período ao qual se referem os lucros destinados. Inadmissível, portanto, a dedução posterior de juros sobre capital próprio tendo por referência a variação da TJLP em períodos passados.

Para além das razões expostas pela Conselheira Edeli, considero oportuno também destacar que os JCP possuem o caráter de opção fiscal e, como tal, devem ser exercidos no momento oportuno, qual seja, o do período relativo à taxa e à base de cálculo.

As opções fiscais correspondem a regimes de tributação diferentes entre si à disposição do contribuinte. São formas lícitas de planejamento tributário com previsão expressa em lei.

Possui essa natureza, por exemplo, para a pessoa jurídica, o regime de tributação do lucro presumido. Para muitos contribuintes do IRPJ e da CSLL, basicamente a lei faculta calcular o lucro como um percentual das receitas no lugar do cotejo entre receitas e despesas.

Para as pessoas naturais, encontramos exemplo similar. Na apuração do imposto de renda da pessoa física, há a possibilidade de escolha entre os chamados “formulário completo” e “formulário simplificado”. No primeiro, são abatidos os valores efetivos de deduções, como despesas médicas, as quais devem, uma a uma, ser comprovadas. Já, no segundo, as deduções efetivas são substituídas por um montante de dedução calculado pela aplicação de um percentual sobre a receita tributável do contribuinte e inexistente necessidade de qualquer comprovação.

Os (JCP) possuem exatamente a mesma natureza. Não são uma despesa, mas sim um regime opcional de tributação disponível ao contribuinte, que deve avaliar, em cada período de apuração, a conveniência de ser adotado ou não. Por meio dos JCP, troca-se a tributação sobre o lucro da entidade pela tributação na fonte do próprio JCP. Como os JCP são calculados com base nos juros de cada período, sobre o valor do patrimônio líquido também do próprio período, não pode ser reservado para o fim de subtrair a base de cálculo de outros períodos.

Nesse passo, contudo, minha posição poderia ser contraditada com o argumento de que os JCP não se enquadrariam no conceito de opção fiscal, pois há diversidade de tributos incidentes. Afinal, os JCP mitigam a tributação do lucro da entidade para se submeter à incidência do imposto de renda na fonte. Essa troca entre o IRPJ e a CSLL pelo IRF, cujo contribuinte é diverso da própria entidade, não poderia ser considerada uma opção fiscal, pois difere dos exemplos que citei acima.

Pois bem, não há um único tipo de opção fiscal e muito menos o conceito se restringe a exemplos singelos para o mesmo tributo. Não há dúvidas de que o Simples Nacional corresponde a um exemplo de opção fiscal e, nele, há uma multiplicidade de alterações em regras de tributação e não só dos tributos abarcados pelo método simplificado de apuração, no caso, o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSLL), o PIS, a Cofins, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), a contribuição previdenciária patronal (CPP), o ICMS e o ISSQN. Há, dentre outras alterações de regime, a previsão de isenção de contribuições instituídas pela União, inclusive daquelas destinadas a outras entidades, como as contribuições aos serviços sociais autônomos (SESI, SENAI, SENAC, etc) e até a sindical patronal (conforme ADI 4033).

Ora, se essa profunda alteração na forma de tributar pequenas empresas é considerada uma opção fiscal e, uma vez exercida, a empresa de menor porte a ela se vincula e deve se submeter a todas as suas consequências jurídicas, por maiores razões a apuração dos JCP também corresponde a uma opção fiscal e, como tal, uma vez exercida ou não exercida, no momento a que a lei faculta esse exercício, vincula o contribuinte.

Se os JCP são calculados com base numa taxa de juros de um determinado ano aplicada sobre o valor do patrimônio líquido desse mesmo ano, por qual razão os JCP poderiam ser apropriados para reduzir a tributação de anos distintos? Se eles não foram deduzidos no período de apuração do seu percentual e da sua base de cálculo, é porque a pessoa jurídica assim escolheu ao considerar que a tributação pelo IRF seria maior que a incidente sobre o lucro da entidade.

Os JCP, reiteramos, não possuem a natureza de despesa. Não seguem o regime de juros devidos pelo uso de capital de terceiros, pois não são despesa e, portanto, diferentemente das despesas que podem ser apropriadas em períodos diversos, submetendo-se apenas às consequências jurídicas para o erro na aplicação do regime de competência, os JCP só podem ser adotados no período a que correspondem em razão da sua natureza jurídica de opção fiscal.

Nada obstante, nos termos do atual Regimento Interno do CARF:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF

E exatamente a questão jurídica aqui discutida foi recentemente julgada pela Primeira Seção do STJ no REsp 2162629/PR, REsp 2162248/RS, REsp 2163735/RS, REsp 2161414/PR, com efeitos repetitivos reconhecidos no tema 1319.

Segue abaixo os exatos termos da questão submetida:

Possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.

Já a tese foi assim firmada:

É possível a dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.

Como o trânsito em julgado ocorreu em 06/03/2026, conforme informação constante do site do STJ, resta-nos meramente aplicar esse entendimento em cumprimento ao disposto regimental já citado.

Não se pode simplesmente dar provimento integral ao recurso para afastar a exigência, uma vez que a glosa promovida foi calcada no simples fato de que os valores deduzidos a título de JCP ultrapassaram os limites de aplicação do índice de juros do período sobre contas do patrimônio líquido. Na sua defesa, o contribuinte alegou que parte desse excesso decorreria da JCP de período pretérito e juntou provas para demonstrar sua afirmação.

Tais provas não foram examinadas em razão do fundamento de direito considerado suficiente para denegação pelas autoridades de julgamento, o que impede o acolhimento integral do recurso.

Seu provimento deve ser parcial com o fim de reconhecer a possibilidade jurídica de dedução de juros sobre capital próprio relativos a períodos anteriores e determinar o retorno do feito à DRJ de origem para exame da documentação apresentada com a impugnação.

Concomitância de multas

A primeira vez que enfrentei o tema da concomitância de multa isolada com a multa de ofício foi no AC 103-23.370, em 24 de janeiro de 2008, da Terceira Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes; oportunidade em que adotei a tese da não concomitância da multa isolada com a multa de ofício com base no princípio da consunção ou da absorção.

Minha decisão, contudo, não foi inédita quanto ao afastamento de multas isoladas concomitantes com multas de ofício e, nem sequer, no tocante à aplicação do citado princípio.

Cerca de um ano e meio antes, o ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder proferiu elaborado voto sobre o tema no Acórdão CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, com a seguinte ementa:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Esse acórdão, apesar da inédita e densa fundamentação calcada em instituto de direito sancionatório, apenas ratificou a mesma interpretação da ordem vigente acerca da aplicação das multas isoladas pelo descumprimento do dever de recolher estimativas. O entendimento de então, de um lado, concebia a concomitância de uma forma rudimentar; e, de outro, considerava haver dois regimes de aplicação das multas isoladas: (i) um relativo ao lançamento efetuado antes do encerramento do ano-calendário e, portanto, da apuração do valor do ajuste; (ii) outro atinente aos lançamentos realizados após o encerramento do ano-calendário. Neste último caso, que praticamente abarca quase todas as situações concretas, a base de cálculo da multa isolada lançada deveria se limitar ao valor do IRPJ/CSLL devido no ajuste, ou melhor, à diferença entre a estimativa efetivamente recolhida e o valor do ajuste; e se sobre essa diferença já houvesse o lançamento de multa de ofício proporcional, nenhuma multa isolada poderia ser constituída.

Essa era a jurisprudência predominante na época. A título ilustrativo, transcrevo a ementa do AC CSRF 01-04.930, de 12/04/2004:

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO — A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/9644 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo

da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. **Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

(nosso negrito)

Dessa forma, no caso de apuração de prejuízo fiscal, multas isoladas não poderiam ser constituídas por meio de lançamento realizado após o encerramento do ano-calendário.

Essa orientação está presente no já referido AC CSRF 01-05.501, de 18/09/2006, que usa, pela primeira vez, o princípio da consunção ou absorção, conforme podemos constatar de alguns trechos do voto, como o que se segue:

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à (sic) título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido.

Desse modo, o que orientava a exoneração das multas isoladas não era apenas a concomitância com a multa de ofício, mas sim uma pretensa limitação a um bem jurídico mais relevante (o tributo devido em definitivo).

Discordamos dessa interpretação, seja em relação à redação original da Lei nº 9.430/96 sobre essa punição, seja em relação à atualmente em vigor.

De todo modo, a alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi dirigida justamente para afastar, não a concomitância com a multa de ofício, mas sim a interpretação de que a multa isolada, uma vez lançada após o encerramento do ano-calendário, deveria ter por limite um valor calculado a partir do IRPJ/CSLL devido no ajuste.

A redação original do dispositivo legal era:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Pode parecer estranha a interpretação de que a multa isolada deveria se limitar ao valor do ajuste em face do seguinte trecho da lei “**ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa**”, uma vez que, justamente no caso de prejuízo, nenhuma multa isolada poderia ser lançada em face desse entendimento, mas era esse sentido adotado pela maioria das decisões do Conselho. Argumentava-se que as multas isoladas só poderiam ser lançadas, no caso de prejuízos, se o ano-calendário não estivesse encerrado ou que haveria a infração, em abstrato, mas sem base de cálculo para ser quantificada em concreto.

Foi para aplacar essa interpretação e, especificamente, o argumento da ausência da base de cálculo, que a redação do dispositivo foi alterada para a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(nosso negrito)

Assim, a nova redação, de um lado, não afastou a tese da concomitância, como veremos com mais vagar adiante; e, de outro, não inovou apenas para reduzir o percentual da multa, como muitos supõem.

A referência expressa ao valor do pagamento mensal visou a deixar claro que a base sobre a qual deveria incidir a multa é o valor do pagamento mensal e não o valor do ajuste.

A inovação legal, porém, não infirma a aplicação do primado da consunção, o qual, corretamente aplicado, conduz a conclusões diametralmente opostas àquelas decorrentes do limite com base no ajuste anual. Por exemplo, no caso mais extremo de prejuízo fiscal, a tese reinante afastaria totalmente as multas isoladas, enquanto a que propomos mantém estas sanções pecuniárias na sua integralidade.

Pois bem, o AC 103-23.370, de 24 de janeiro de 2008, teve a seguinte ementa de nossa redação:

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Esse texto, apesar de resumido, já deixa claro que nosso entendimento é diferente daquele que orientava as decisões do Conselho na época, bem como daqueles que entendem que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas de forma absoluta e independentemente da relação entre as duas. Nada obstante, é necessário apresentar as razões que orientaram nosso posicionamento. Abaixo, reproduzo as partes relevantes do nosso voto:

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se toma mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º- A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de urna lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Pois bem, em 2014, o CARF sumulou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Seus precedentes foram os acórdãos 9101-001.261, 9101-001.203, 9101-001.238, 9101-001.307, 1402-001.217, 1102-00.748 e 1803-001.263; todos emanados nos anos de 2011 e 2012. Abaixo, transcrevo a ementa do primeiro deles:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (AC 9101-001.261)

Da sua leitura, constata-se que a orientação do precedente e da súmula não foi aquela que estampeei em meus votos sobre o tema, inaugurados pela decisão de 2008; mas sim o voto de Marcos Vinícius Neder de 2006. Aliás, o voto condutor do acórdão acima adota e transcreve a posição de Neder.

Pois bem, com a devida vênia, essas decisões e a súmula estão equivocadas quanto a suas conclusões, quanto aos seus fundamentos e contaminaram, em muito, a discussão acerca do regime jurídico que deve ser aplicado na aplicação das multas na seara tributária.

Adotar o primado da consunção da forma como foi feita é ouvir o trovão, mas errar quanto ao local onde caiu o raio.

Por essa equivocada interpretação, no caso de falso para a prática de estelionato, uma vez não praticado este último crime, não se apenaria sequer o primeiro delito. Um flagrante equívoco! Pune-se sempre o falso, exceto se for punido o estelionato praticado por meio do falso.

De modo similar, disferir uma facada contra outrem enquadra-se como homicídio no caso de morte da vítima, mas também como crime de lesão corporal, enquanto não se dá o desenlace. Nem por isso, o criminoso irá responder pelas duas tipificações.

De igual modo, uma omissão de receita (ou a dedução indevida de despesas para o recolhimento de estimativas com base em balanços de suspensão ou redução) é uma única conduta que irá, ocasionalmente, resultar no não recolhimento de estimativas, nem do ajuste. Se essa omissão não repercutir no valor do ajuste, pune-se a falta das estimativas. Todavia, se repercutir integralmente no ajuste com aplicação da multa de ofício sobre a quantia, essa punição absorve, por ser mais elevada, a que seria aplicada sobre o valor do não recolhimento das estimativas. Ademais, entre as duas situações extremas, ocorrem inúmeras intermediárias, com repercussão parcial da omissão de receita sobre o cálculo do ajuste e, nesse caso, também será parcial a consunção.

Enfim, a consunção não se dá em abstrato, mas sim em concreto. É um preceito calcado na evolução do direito ocidental de limitação das punições (e não de sua eliminação). Dentro desse contexto, como critério de interpretação e aplicação do direito, entende-se que, para cada conduta, uma só punição em concreto, **prevalecendo a maior**, ainda que essa conduta possa ser enquadrada em mais de um tipo legal de infração.

A Súmula CARF nº 105 não traz o correto entendimento sobre a concomitância e a consunção, bem como a alteração legal teve clara finalidade de alterar essa jurisprudência administrativa.

No entanto, as redações original e atualmente em vigor do dispositivo legal não afastaram a aplicação do princípio da consunção, na sua correta compreensão, nem da necessidade de aplicar apenas a multa mais gravosa no caso de concomitância **concreta** entre as duas punições.

A despeito do meu entendimento pessoal estampado acima, passei a adotar a posição do afastamento integral da multa isolada, no caso de imposição de multa de ofício.

Minha posição encontrou uma certa ressonância na Turma Ordinária, da qual participei, mas não reverberou na Câmara Superior.

A concomitância tem sido aplicada também pelo Poder Judiciário, como podemos aferir pelo REsp 1496354, de 17/03/2015.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Todavia, igualmente, não se faz qualquer distinção de quantificação.

Assim, como há lançamento de ambas as multas no presente feito, dou provimento ao recurso do contribuinte, independentemente da quantificação concreta das sanções.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso especial para, no mérito, dar: (i) provimento parcial ao recurso para admitir a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, com retorno dos autos à DRJ de origem para apreciação das provas juntada à impugnação neste sentido; e (ii) provimento integral para cancelar a exigência de "multas isoladas concomitantes".

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Edeli Pereira Bessa

O recurso especial da Contribuinte contra o Acórdão nº 1401-07.079 teve seguimento nas matérias: 1) *dedutibilidade de JCP relativos a períodos anteriores*, com base no paradigma nº 9101-006.267; e 2) *concomitância de multa Isolada e multa de ofício já sob vigência da Lei nº 11.488/2007*, com base no paradigma nº 9101-005.855.

A acusação fiscal aponta que a *contribuinte efetuou pagamentos de JUROS SOBRE CAPITAL, no 3º e 4º trimestres do ano-calendário 2009, acima do limite permitido para dedução e não adicionou este excesso* ao lucro tributável. Tal adição reduziu os prejuízos fiscais e bases negativas originalmente apurados e resultou em compensação acima do saldo existente no ano-calendário 2010.

Os juros sobre capital próprio foram apropriados ao longo dos trimestres de 2009 sem indicação de origem, conforme e-fls. 94/95. Tendo em conta a tabela de Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP informada à e-fl. 97 e os saldos das contas de Patrimônio Líquido descritas às e-fls. 90/93, o fiscal autuante elaborou o demonstrativo de e-fl. 98, no qual calculou o valor máximo de juros sobre o capital próprio dedutíveis no 3º e no 4º trimestre/2009.

Em impugnação, a Contribuinte se contrapôs a estes cálculos apontando, como sintetizado na decisão de 1ª instância:

- o excesso da dedução de despesas apurado pela Fiscalização refere-se ao JCP de exercício anterior, que somente foi pago no ano de 2009, inexistindo vedação legal para esse procedimento, conforme jurisprudência do CARF e do STJ e até decisões desta própria DRJ de Ribeirão Preto, proferida em 2013;
- não foram observados os ajustes no Patrimônio Líquido da empresa, relativos as regras do RTT, distorcendo o cálculo dos JCP de 2009.
- foi aplicada a TJLP mensal ao invés de pro rata dia que implicou na redução do JCP dedutível da contribuinte;

A Contribuinte juntou à impugnação os documentos de e-fls. 296/315 para demonstrar o Patrimônio Líquido de 2003 e o resultado da aplicação da TJLP sobre as contas de Patrimônio Líquido desde 31/12/2008, que evidenciaram juros acumulados parcialmente suficientes para os pagamentos feitos nos trimestres de 2009. Apresentou demonstrativo da aplicação da TJLP sobre Patrimônio Líquido de 2003 a 2004 em montante superior ao apontado como “JCP PAGO” em 31/12/2004, bem como demonstrativos que referem “juros compostos” para 2008 e 2009.

Como se vê, a discussão quanto aos juros sobre o capital próprio se referirem à variação da TJLP sobre Patrimônio Líquido de períodos anteriores aos atuados surge, apenas, em impugnação e está lastreada em demonstrativos de cálculo, sem apresentação dos atos societários de deliberação de tais pagamentos. Para além dos argumentos jurídicos em favor da dedutibilidade dos juros, a Contribuinte afirmou que:

Isso porque, a Fiscalização não observou que **parte do JCP pago/creditado em 2009 pela Impugnante a seus sócios se refere a período pretérito, demonstrado**

por meio da juntada do balanço patrimonial de 31.12.2003 (Doc. 2) e planilha respectiva (Doc. 3), os quais são suficientes para comprovar a correção do valor deduzido para fins de IRPJ e CSLL, uma vez que respeitado o limite legal apurado de acordo com a aplicação da TJLP pro rata dia sobre as contas de patrimônio líquido da época.

[...]

O caso dos autos deve receber o mesmo tratamento, na medida em que, **embora sendo possível a distribuição de JCP no exercício de 2004**, uma vez que cumprida a condição prevista no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, **o contribuinte optou por exercer esse direito somente no ano de 2009**, momento em que se tornou possível a dedução por força do crédito/pagamento, calculado sobre a variação da TJLP, atendidas, portanto, as condições temporal e quantitativa.

[...]

Portanto, cai por terra a alegada infração fiscal, posto que o valor apurado a título de JCP retroativo perfaz a quantia de R\$ 2.828.715,92, conforme se verifica da planilha em anexo (Doc. 2), suportada pelo balanço patrimonial da Impugnante (Doc. 3).

Aduziu, inclusive, que *apesar de não constar expressamente no relatório da ação fiscal, desde logo vai refutada qualquer alegação de impossibilidade de dedução de JCP relativo a períodos anteriores, sob o argumento de que se deve respeitar o regime de competência previsto no art. 29 da IN RFB nº 11/96.*

Em recurso voluntário, a Contribuinte não fez acréscimos neste ponto. Apenas adicionou: i) quanto aos *ajustes no Patrimônio Líquido como base de cálculo de JCP*, que os fundamentos invocados a partir do voto condutor do Acórdão nº 1202-001.093 são refutados pelo voto vencido inserido naquele julgado; e ii) quanto à *aplicação da TJLP pro rata dia*, insistiu ser equivocada a adoção do percentual de 0,50% ao mês, vez que *no primeiro semestre de 2009 a variação da referida taxa foi de 6,25%*. Ainda, reconheceu que os demonstrativos apresentados indicavam excesso de juros pagos no 4º trimestre/2009 no valor de R\$ 14.918,64, que resultaria em IRPJ e CSLL recolhidos a menor no ano-calendário 2010, asseverando que *a Recorrente reconhece e providenciaria o recolhimento dessa diferença, tão logo seja encerrado definitivamente o julgamento deste processo, tendo em vista a impossibilidade de desmembramento do débito neste estágio.*

O voto condutor do acórdão recorrido adotou as razões de decidir de 1ª instância, afirmando a impossibilidade de *aproveitamento do JCP apurado em exercícios anteriores, sem respeitar o regime de competência*, bem como pontuando que, *no que se refere às alegações quanto ao ajuste do patrimônio líquido e aplicação da TJLP a DRJ já foi suficientemente clara e enfrentou a matéria adequadamente, razão pela qual suas razões de decidir foram adotadas.* A autoridade julgadora de 1ª instância, por sua vez, não criticou os demonstrativos apresentados em impugnação porque refutou a tese de dedutibilidade de juros sobre o capital próprio calculado

sobre contas do Patrimônio de períodos anteriores. Em consequência, não foi avaliada a suficiência desta tese para validar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio nos períodos autuados, ou seja, se os juros sobre o capital próprio acumulados em 2004, determinados sob os mesmos parâmetros de composição do Patrimônio Líquido e sob os mesmos critérios de aplicação da TJLP indicados pela autoridade lançadora, cobririam os excessos verificados no 3º e 4º trimestres de 2009, sem se olvidar que a própria Contribuinte reconheceu, em recurso voluntário, que restaria um excedente não coberto por suas alegações, de R\$ 14.918,64.

Em seu recurso especial, a Contribuinte reitera os mesmos argumentos jurídicos e fáticos deduzidos desde a impugnação, nada menciona acerca do excedente de R\$ 14.918,64, e conclui:

Assim, demonstrado que o regime de competência foi respeitado pela Recorrente nos exatos termos da regra do art. 9º da Lei nº 9.249/95, pois o reconhecimento da despesa se deu no momento em que os JCP foram creditados ou pagos, merece ser afastada a conclusão de dedução acima do limite legal, de modo a cancelar o lançamento de ofício realizado.

Ocorre que, de um lado, não é possível aferir se a matéria sobre a qual reside o dissídio jurisprudencial demonstrado em recurso especial tem efetiva correspondência com a infração cometida, na medida em que não foi avaliada a prova de que os juros sobre capital próprio pagos em 2009 teriam origem na aplicação da TJLP sobre contas do Patrimônio Líquido de 2004. De outro, a própria Contribuinte reconheceu em recurso voluntário que esta tese não é suficiente para legitimar a dedutibilidade de toda a despesa glosada.

Por sua vez, o paradigma nº 9101-006.267, editado para solução de dissídio jurisprudencial, fixa tese contrária à que sustenta o acórdão recorrido. Esta Conselheira, na condição de relatora daquele julgado, inclusive reportou, em sede de conhecimento, a dificuldade de se vincular a glosa ali em debate exclusivamente ao *entendimento de que houve infringência ao regime de competência*, mas ainda reconheceu caracterizada a divergência jurisprudencial em torno da possibilidade de se deduzir, *nos períodos-base de 2008 a 2010, os juros sobre o capital próprio de períodos-base anteriores (quais sejam, dos anos-calendário 2003 a 2007)*, proferindo voto vencido calcado na jurisprudência deste Colegiado até então prevalente sobre o tema, mas adicionando, em relação ao caso lá em exame, que:

No presente caso, a Contribuinte deduziu, a partir do ano-calendário 2008, não só os juros sobre capital próprio do próprio período, mas também parcelas que tiveram por referência o patrimônio líquido dos anos de 2003 a 2007. Sua defesa, por sua vez, está centrada na possibilidade de deliberação do pagamento dos juros em períodos subsequentes e no direito à dedução no momento em que os juros forem efetivamente pagos ou creditados, sem demonstrar, em qualquer momento, que as parcelas pagas a partir de 2008, e glosadas, foram destinadas como juros sobre capital próprio por ocasião da deliberação social sobre os lucros apurados de 2003 a 2007.

Quanto ao cenário hipotético que a Contribuinte traça acerca da apuração de lucro apenas ao final do ano-calendário, cabe apenas observar ser a dedução dependente da deliberação, individualização e apropriação dos juros que representem a utilização do capital próprio segundo o regime de competência, e que, se observados os limites em razão do lucro apurado ou acumulado, não seria o prejuízo verificado na maior parte dos meses do ano-calendário que impediria a apropriação da despesa em comento.

E, com referência ao paralelo traçado com a extinta correção monetária de balanço, para se evitar a tributação de lucro fictícios na forma apontada pela Contribuinte é imperioso que os juros remuneratórios do capital próprio sejam apropriados no período de competência. Os mencionados *efeitos inflacionários*, de fato, *perduram no tempo*, mas devem ser incorridos no período de competência e, sendo uma faculdade, dependem da oportuna manifestação de vontade acerca da destinação do lucro, o que não se verificou no presente caso.

Acrescente-se que o exame dos documentos juntados aos autos permite constatar que em períodos nos quais a Contribuinte decidiu não exercer a faculdade de remunerar o capital próprio com juros, os lucros apurados e retidos, como os referentes aos anos-calendário 2006 (e-fl. 143) e 2007 (e-fl. 137), foram destinados a aumentos de capital (e-fl. 924 e 937), sendo inadmissível que num segundo momento outra natureza lhes seja atribuída.

Para além disso, a autoridade lançadora bem demonstra que:

242. Conforme já demonstrado, a realidade dos fatos (compra das próprias ações) diminuiu drasticamente o patrimônio líquido da VRSA em janeiro de 2007, passando este de R\$ 526.971.000,00 para R\$ 19.271.000,00, conforme fluxo contábil apresentado no item 5. Em função desta diminuição tornou-se necessário o recálculo do JSCP apurado nos períodos subsequentes. Foi em função deste recálculo que foram solicitadas as informações supracitadas. Com as informações em mãos, o fisco passou a avaliar os dados apresentados. Primeiramente, buscou identificar os pagamentos/creditamentos efetuados. Tais valores foram apresentados como “Anexo 5” (folhas 798 a 799) da resposta proferida e resumem-se no seguinte:

ANO	Patrimônio Líquido	Juros sobre capital próprio a distribuir	Juros sobre capital próprio acumulado	Pagamentos
2003	367.415.817,87	38.189.589,00	38.189.589,00	
2004	422.891.990,04	31.993.462,74	70.183.051,74	
2005	474.013.804,38	33.486.477,88	103.669.509,61	
2006	526.970.701,36	28.388.407,40	132.057.917,01	
2007	316.579.329,95	10.074.191,76	142.132.108,78	
2008	393.542.076,13	11.899.230,18	153.831.338,96	(45.000.000,00)
2009	528.866.899,54	18.060.513,76	171.891.852,72	(45.000.000,00)
2010	466.418.723,37	17.417.286,30	189.309.139,02	(60.000.000,00)
2011	519.497.297,89	25.834.889,77	214.944.028,79	
TOTAL		214.944.028,79	214.944.028,79	(150.000.000,00)

243. Avaliando a planilha percebe-se que durante os anos de 2003 a 2011 foram contabilizados e pagos (folhas 800 a 801) R\$ 150 milhões a título de pagamento de JSCP. Tal valor foi devidamente declarado ao fisco (ficha 06A da DIPJ, folhas 2705, linha 39, 2950, linha 42, e 3472, linha 44).

244. No entendimento do fisco, ratificado pelo acórdão 1401-000.585 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS –

CARF, pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, pelo artigo 78 da Lei 9.430/96, pelo artigo 247 do RIR/99 e pelo artigo 29 da IN SRF 11/96, os Juros Sobre Capital Próprio não podem ser acumulados de uma competência para outra.

245. Analisando o quadro apresentado constata-se claramente tal acumulação (entre 2003 e 2007 não houve registro contábil de pagamento ou creditamento de JSCP, ocorrendo tais eventos somente nos anos de 2008 a 2010, com JSCP apurado nas respectivas competências e JSCP apurados em períodos anteriores). No quadro a seguir demonstra-se a composição dos pagamentos de JSCP nas competências de 2008 a 2010:

COMPETÊNCIA	JSCP - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO R\$		
	A) DA COMPETÊNCIA	B) DE PERÍODOS ANTERIORES	C) PAGO (A+B)
2008	11.699.230,18	33.300.769,82	45.000.000,00
2009	18.060.513,76	26.939.486,24	45.000.000,00
2010	17.417.286,30	42.582.713,70	60.000.000,00
TOTAL R\$	47.177.030,24	102.822.969,76	150.000.000,00

[...]

247. Paralelamente ao que foi exposto sobre a questão da competência dos JSCP, merece reflexão o fato de a VRSA ter pago tais despesas após a aquisição de suas próprias ações da CCIL. Ou seja, a VRSA pagou a seus acionistas (deve-se lembrar que, no momento do pagamento, as ações da VRSA pertenciam, quase que na íntegra, ao GRUPO VONTOBEL por intermédio da VSA) JSCP de períodos em que o GRUPO VONTOBEL detinha apenas 51,0483% do patrimônio líquido desta empresa, e CCIL detinha 48,95%.

248. Assim, por lógica, 48,95% dos juros pagos, referentes ao período anterior a janeiro de 2007, se referem a **ações remuneradas já canceladas**, as quais o adquirente foi a própria companhia pagadora. É evidente que não poderia o acionista remanescente, no caso o GRUPO VONTOBEL, ser o beneficiário de 100% dos juros apurados em períodos em que detinha apenas 51,0483% das ações da companhia. Isto corrobora o aqui defendido.

249. Tendo por base a planilha anterior apresentada, constata-se que **R\$ 102.822.969,76** de JSCP foram apurados em períodos anteriores. Sobre tal valor será constituído crédito tributário para anular os efeitos da dedução indevida nos anos de 2008 a 2010.

250. Assim, neste período, considerando os cálculos apresentados pela própria VRSA, os JSCP, sem considerar a influência do processo de aquisição das próprias ações, limitam-se, conforme já abordado, ao montante de R\$ 47.177.030,24.

251. Em função da realidade dos fatos apresentada neste relatório, o fisco o recalculou os JSCP, considerando o patrimônio líquido efetivamente existente a partir de 8 de janeiro de 2007, bem como, as variações informadas pela própria VRSA a partir da compra efetiva das próprias ações até 31 de dezembro de 2010. Para o recálculo foram mantidas as mesmas informações e os mesmos critérios de cálculo. O resultado de tal procedimento consta às folhas 858 a 871, sob o título de **Demonstrativo do cálculo dos JSCP do período compreendido entre 31 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2010 – RECÁLCULO DO FISCO**.

252. Tal recálculo gerou os seguintes montantes anuais para as competências 2008 a 2010 (período em que houve contabilização de pagamento de JSCP):

COMPETÊNCIA	JSCP - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO RECALCULADO R\$		
	A) APURADO PELA VRSA	B) APURADO PELO FISCO	C) GLOSA (A-B)
2008	11.699.230,18	1.804,55	11.697.425,63
2009	18.060.513,76	1.290.725,32	16.769.788,44
2010	17.417.286,30	1.717.973,77	15.699.312,53
TOTAL R\$	47.177.030,24	3.010.503,64	44.166.526,60

253. O recálculo apresentado resultou em glosa de **R\$ 44.166.526,60** de JSCP contabilizado e pago nas competências 2008 a 2010. Assim, os JSCP de **R\$ 150.000.000,00** contabilizado como despesa e diminuído do LALUR nos anos de 2008 a 2010 deverão limitar-se a **R\$ 3.010.503,64**. O restante do valor, no montante de **R\$ 146.989.496,36** (R\$ 102.822.969,76 referente a JSCP apurado em períodos anteriores ao ano de 2008 + R\$ 44.166.526,60 referente a glosa apurada no recálculo apresentado) está sendo incluído na presente constituição de crédito.

Recorde-se que, como destacado pela própria Contribuinte, a matéria acerca da qual foi suscitada o dissídio jurisprudencial alcança, apenas, a glosa de R\$ 102.822.969,76, acima demonstrada.

Assim, inexistindo o provisionamento tempestivo dos juros sobre o capital próprio, e verificando-se a destinação dos lucros correspondentes a outros fins, além da remuneração posterior em favor de beneficiário que possuía menor participação societária nos períodos pretéritos, não merece reparos o acórdão recorrido, devendo prevalecer a exigência aqui contestada.

De toda a sorte, o voto vencedor do ex-Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto está orientado, apenas, pela interpretação da legislação tributária e conclui, em três planos argumentativos, que:

- *por meio de uma interpretação literal do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores;*
- *por meio de uma interpretação teleológica do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores, sob risco de que a entidade esteja tributando pelo imposto de renda mera recomposição do poder de compra da moeda, uma vez que a tributação da renda trabalha com valores nominais desde a da Lei n. 9.249/95; e*
- *por meio de uma interpretação contábil e societária do artigo 9º da Lei n. 9.249/95, não há como admitir o registro como despesa financeira e inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira erroneamente sob o ponto de vista conceitual (ainda que induzido*

por atos infralegais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não é despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

A aplicação das interpretações assim fixadas encontraria dificuldade por não estar presente nos autos, nem haver alegação pela Contribuinte, de ato de deliberação que vincule os juros deduzidos como despesas financeiras a remuneração do capital próprio de períodos anteriores ao 3º e 4º trimestres de 2009. De toda a sorte, estes aspectos apenas não foram enfrentados nos julgamentos precedentes porque adotado fundamento suficiente, calcado em premissa que se encontra controvertida pela divergência jurisprudencial aqui demonstrada.

Por tais razões, na matéria “dedutibilidade de JCP relativos a períodos anteriores”, o recurso especial deve ser CONHECIDO apenas no plano hipotético em que a questão vem sendo debatida nestes autos.

Já com respeito à matéria “concomitância de Multa Isolada e Multa de Ofício já sob vigência da Lei nº 11.488/2007”, trata-se de discussão suficiente para cancelamento da exigência correspondente, aqui formulada e mantida nas duas instâncias de julgamento, razão pela qual o recurso especial deve ser CONHECIDO.

No mérito, como visto, a inobservância do limite para dedução dos juros sobre o capital próprio concernente à aplicação da TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido dos trimestres de 2009 foi justificada pela Contribuinte, desde a impugnação, pela associação do excesso ao pagamento de juros calculados pela variação da TJLP de 2004 sobre o capital próprio evidenciado no Balanço de 31/12/2003. A rejeição desta possibilidade, firmada na 1ª e 2ª instâncias de julgamento administrativo, deve ser afastada por aplicação da tese firmada que firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no tema nº 1.319:

É possível a dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.

Desde a afetação do tema, esta Conselheira ponderou, nos termos do voto proferido no Acórdão nº 9101-007.398, que:

Importante consignar que não se desconhece o fato de a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça considerar a tese defendida pela Contribuinte como jurisprudência dominante naquele Tribunal, consoante recentemente expresso, à unanimidade², no julgamento do AgInt no Recurso Especial nº 1.978.515/SP, bem como que o mesmo entendimento foi citado pela Primeira Turma para negar provimento ao AgInt no Recurso Especial nº 1.971.537-SP, também de forma

² Participaram da sessão virtual de 15/08/2023 a 21/08/2023 os Ministros Mauro Campbell Marques (relator), Francisco Falcão, Herman Benjamin e Assusete Magalhães.

unânime³, replicando-se esta decisão para negar provimento a AgInt no Agravo em Recurso Especial nº 2.403.061/SP⁴.

No precedente nº 9101-006.757, o sujeito passivo invocava o voto vencedor do Ministro Francisco Falcão no Recurso Especial nº 1.955.120/SP que, como se vê a seguir, não foi provocado a apreciar objeção quanto à impossibilidade de deliberação do órgão societário acerca de resultados de exercícios anteriores:

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 no julgamento do REsp n. 1.086.752/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 17/2/2009, DJe 11/3/2009, do 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.

³ Participaram da sessão de 20/06/2023 os Ministros Gurgel de Faria (relator), Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.

⁴ Participaram da sessão de 08/04/2024 os Ministros Benedito Gonçalves (relator), Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues.

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. *(destacou-se)*

Destes termos infere-se a percepção de que, ausente questionamento acerca da possibilidade de deliberação sobre resultados pretéritos, a partir de seu registro contábil, atendido estaria o regime de competência contábil. Contudo, o voto vencido do Ministro Herman Benjamin tangencia aquela questão quando aponta a necessidade de o sujeito passivo *anualmente, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis em seus balanços patrimoniais, independentemente de efetivar materialmente o pagamento aos acionistas.* Veja-se:

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 dos dispositivos legais invocados no presente recurso** (notadamente o art. 177 da Lei 6.404/1976 e os arts. 6º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977). Por tal motivo, com a devida vênia, 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 raríssimos 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 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 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 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, mas que 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.

Nesse sentido, diversamente do que concluiu o Tribunal de origem, há respaldo legal na limitação prevista na Instrução Normativa 1515/2014 (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 que o tema relativo ao **pagamento** 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 investimento 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).

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 possui interesse ou autorização legal para se opor à decisão assemblear que delibere sobre a questão, ou ao momento (anualmente ou de modo acumulado) em que tal pagamento será feito, mas da mesma forma adverte que não se confundem o regime de **pagamento/creditamento** com o da **dedução** dos JCP (fls. 633-634, e-STJ).

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. 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 se refere 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 demonstrativo de "lucro", "lucros acumulados" ou "reserva de lucros", o § 1º do art. 9º da Lei 9.249/1995 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 esse 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, 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.

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, até mesmo de forma cumulativa (exercícios anteriores), no momento que lhe aprover.

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, as 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 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.

Com essas considerações, peço vênias ao eminente Ministro Francisco Falcão para, no mérito, **DIVERGIR** de seu judicioso Voto e **DAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL**. (*destaques do original*)

Vê-se que o debate no Superior Tribunal de Justiça se circunscreveu ao art. 177 da Lei nº 6.404/76 e a solução da controvérsia dependeria, também, da interpretação de outros dispositivos da legislação federal. Ainda, embora o voto vencido do Ministro Herman Benjamin se adiante na citação do art. 121 da mesma lei, para afirmar a *exigência de deliberação societária assemblear*, o Tribunal não se manifestou sobre os efeitos dos arts. 132 e 192 da Lei nº 6.404/76, quanto à destinação do lucro de exercícios anteriores.

Oportuno registrar, ainda, a notícia de que a matéria em discussão passou a integrar controvérsia afetada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça ao regime dos recursos repetitivos, sob o **Tema nº 1.319**, assim descrito: *possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo*

do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.

A decisão pela afetação foi proferida em quatro recursos especiais, no dia 25/03/2025, nos seguintes termos:

PROCESSIONAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL QUANDO APURADOS EM EXERCÍCIO ANTERIOR AO DA DECISÃO ASSEMBLEAR QUE AUTORIZA O PAGAMENTO. QUESTÃO DE DIREITO. MULTIPLICIDADE DE CAUSAS PARELHAS. RECURSO SELECIONADO COMO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. AFETAÇÃO AO REGIME DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS.

1. Controvérsia jurídica submetida ao Superior Tribunal de Justiça: " possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento".
2. Recurso especial selecionado que preenche os requisitos de admissibilidade, permitindo o conhecimento da questão de direito controvertida.
3. Existência de multiplicidade de causas parelhas a espelhar a mesma controvérsia presente nas amostras selecionadas para julgamento paradigmático.
4. Necessidade e conveniência da uniformização da jurisprudência do STJ em caráter vinculante, ante a aparente dispersão jurisprudencial que caracteriza o tema; a inexistência de julgados a ele relativos oriundos da Primeira Seção; a natureza infraconstitucional da controvérsia reconhecida como tal pelo STF; e a repercussão econômica da questão tributária em disputa.
5. Afetação do recurso especial ao regime dos recursos repetitivos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO, por unanimidade, afetar o processo ao rito dos recursos repetitivos (RISTJ, art. 257-C) para delimitar a seguinte tese controvertida: "Possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento." e, igualmente por unanimidade, suspender o processamento apenas dos recursos especiais e agravos em recurso especial nos processos pendentes que versem sobre a questão delimitada e em trâmite no território nacional, conforme proposta do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela, Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Benedito Gonçalves, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina e Gurgel de Faria votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 25 de março de 2025.

MINISTRO PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Relator

Todas as decisões recorridas foram proferidas pelo Tribunal Regional Federal - TRF da 4ª Região, mas dois recursos especiais foram interpostos pela Fazenda

Nacional e outros dois pelos sujeitos passivos. Oportuno relatar, assim, para as peculiaridades dos casos reunidos na afetação do tema.

O **RESP nº 2.161.414/PR** tem origem no Mandado de Segurança nº 5004454-51.2022.4.04.7005, impetrado por Farmácia Farmautil Ltda junto à 2ª Vara Federal de Cascavel. Um dos advogados originais do caso (Marcio Rodrigo Frizzo) permanece representando a Contribuinte junto ao Superior Tribunal de Justiça, juntamente com o advogado Leo Krakowiak.

A sentença, proferida em 4 meses da impetração, denegou a segurança relacionando extensa jurisprudência do TRF da 4ª Região em favor da observância do regime de competência, validando o disposto no Decreto-lei nº 1.598/77, na Lei nº 9.249/95 e no art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96. A Lei nº 6.404/76 é citada, apenas, para afirmar o regime de competência contábil, e a antiga Lei das S/A (Decreto-lei nº 2.627/40) é referida por mencionar o pagamento de juros aos acionistas, esclarecendo-se que a figura em debate foi instituída pela Lei nº 9.249/95.

Não há interpretação da lei societária acerca da destinação dos lucros a cada período de apuração. A impetrante informou que *nos últimos anos, boa parte do lucro constituído não se destinou somente à distribuição para os seus sócios, mas também serviu para ter parte destinada ao caixa da empresa, constando tais quantias registradas no patrimônio líquido, e defendeu a existência de direito líquido e certo de apurar os juros sobre capital próprio retroativos, referente a quantias contidas em seu patrimônio líquido de anos anteriores*. A União Federal e a autoridade impetrada defenderam a aplicação do regime de competência porque os juros sobre o capital próprio corresponderiam a despesa financeira, que deveria ter sido contabilizada na época própria.

Houve embargos de declaração opostos contra a sentença, que foram rejeitados em dois meses, mediante sentença que não reconheceu omissão quanto à *ausência de indicação da legislação tributária que não permite a dedução de juros sobre capital próprio atinente a período pretérito*.

A apelação foi julgada pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região em 09/11/2023. Foi dado provimento à apelação por maioria de votos, constando apenas a ementa do julgado no sítio do TRF:

TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUÇÃO DE VALORES RELATIVOS A EXERCÍCIOS PASSADOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. POSSIBILIDADE.

Conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o art. 9 da Lei nº 9.249/95 não impõe limitação temporal para a dedução, do lucro real, de juros sobre capital próprio relativos a exercícios anteriores, prevendo 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.

A decisão do TRF da 4ª Região que admite o recurso especial como representativo da controvérsia diz que a União Federal aponta *negativa de vigência do art. 1º da*

Lei nº 9.430/96 e ao art. 9º, §§ 1º e 2º da Lei nº 9.249/95 e defende que os juros sobre capital próprio somente podem ser deduzidos no exercício em que gerados e pagos.

O **RESP nº 2.162.248/RS** tem origem no Mandado de Segurança nº 5014396-58.2023.4.04.7107, impetrado por Randon S/A Implementos e Participações junto à 1ª Vara Federal de Bento Gonçalves. A advogada original do caso (Juliana Cristina Martinelli Raimundo) permanece representando a Contribuinte junto ao Superior Tribunal de Justiça.

A sentença, proferida em 2 meses da impetração, denegou a segurança relacionando julgados do TRF da 4ª Região em favor da observância do regime de competência, e confirmação dessa orientação em decisão monocrática pelo Ministro Hermann Benjamin no Superior Tribunal de Justiça. Além das referências à Lei nº 9.249/95 e à sua réplica no RIR/99 e no RIR/2018, bem como à Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, cujo art. 75, § 4º dispõe que *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*, esta decisão traz ponderações acerca dos efeitos da deliberação societária acerca do lucro do período:

A lei estabeleceu como marco pontual para se valer do benefício fiscal, o momento do pagamento ou do creditamento do valor no ano respectivo, não a decisão de o fazer. **A própria obrigação de pagar os juros sobre capital próprio tem um momento específico para sua ocorrência: o exercício financeiro em que a direção da sociedade resolve pagar a seus acionistas os aludidos juros.**

Desse modo, se em determinado exercício social não foram pagos ou creditados juros sobre o capital próprio, **inclusive com aprovação das demonstrações contábeis do exercício**, infere-se que houve opção pelo não pagamento dos juros aos sócios. Nesse caso, as empresas optaram pela não utilização do benefício fiscal, **aprovando as demonstrações financeiras dos exercícios sem que tal obrigação fosse considerada, necessariamente se deve entender que houve renúncia da oportunidade de se beneficiar da faculdade prevista em lei.**

Ainda que a dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital próprio deve ser feita no período em que ocorrer a deliberação societária de seu pagamento ou crédito aos acionistas, tal decisão está adstrita à competência correspondente à apuração do lucro e dos juros. Ademais, não há como imputar a exercícios financeiros passados os efeitos de deliberação societária tomada no presente, pois sujeita a uma disciplina jurídica específica, **uma vez que os balanços patrimoniais, depois de aprovados pelos sócios ou acionistas, constituem atos jurídicos perfeitos, que só podem ser validamente modificados se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação, do que, evidentemente, não se trata no caso em tela.**

Trata-se de opção dada à empresa contribuinte, sendo que a contabilização no período-base é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

Além disso, verifica-se que o §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 estabelece um critério quantitativo a ser observado para realizar a dedução dos juros sobre o capital próprio. O lucro acumulado ou o lucro do exercício a ser considerado

quando da análise do limite do pagamento ou creditamento é aquele tido no ano em que os juros sobre o capital próprio deveriam ter sido deliberados, no período de apuração anual respectivo.

Os juros sobre o capital próprio são enquadrados no conceito de despesa operacional à pessoa jurídica que paga ou credita. Assim, deve ser respeitado, quando da sua contabilização e utilização para fins tributários, a competência do exercício fiscal que se originaram.

Desse modo, para fins de dedução dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, deve ser observado o regime de competência, bem como adotado como fato gerador a deliberação da sociedade efetuada no exercício fiscal correspondente ao lucro (art. 9º, §1º, da Lei 9.249/1995). **Para que a impetrante pudesse deduzir os juros sobre o capital próprio apurados nos períodos anteriores, deveria ter registrado contabilmente a sua opção pelo crédito ou pagamento dos juros em cada ano, deduzindo-os do lucro obtido no respectivo período, tendo em vista que em exercícios posteriores o lucro obtido no ano-calendário da apuração já teria sido distribuído, não havendo mais lucro suscetível de dedução da despesa.**

Considerando que a impetrante não procedeu dessa forma à época própria, não merece acolhida o pedido formulado na petição inicial. *(destacou-se)*

Um dos julgados do TRF da 4ª Região citados traz em ementa que:

TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE DE DEDUÇÃO. ART. 6º, DECRETO-LEI Nº 1.598/77. LEIS Nº 9.249/95 E 9.430/96. COMPATIBILIDADE. 1. Segundo o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, todas as variações patrimoniais devem ser reconhecidas segundo o regime de competência. As Leis nº 9.249/95 e 9.430/96, não revogaram o art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77. Portanto, o encargo denominado juro sobre o capital próprio está submetido ao regime de competência. 2. O período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos. Por isso, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros, não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há que se falar em dedutibilidade de algo inexistente. 3. A verificação das condições e limites de dedutibilidade do encargo relativo aos juros sobre o capital deve ser feita no período em que ocorrer a deliberação de seu pagamento ou crédito, porquanto, segundo ensinamento doutrinário, apresenta-se **"impossível, do ponto de vista lógico e jurídico, a imputação, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual porque o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito e que só pode ser validamente modificado se demonstrada a anterior ocorrência de erro, dolo ou simulação"** (cf. Edmar de Oliveira Andrade Filho). 4. Tendo o contribuinte, ao proceder a dedução dos juros sobre o capital próprio superado os limites legalmente previstos para esse fim, legítimo se apresenta o ato fiscal que promove a glosa do excesso, fazendo incidir sobre ele os tributos devidos. 5. Sentença mantida. *(TRF4, AC 5010300-12.2014.4.04.7108, SEGUNDA TURMA, Relatora CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, juntado aos autos em 24/09/2014).* *(destacou-se)*

A União Federal apenas ingressou no feito e a autoridade impetrada defendeu a observância ao regime de competência.

A apelação foi julgada pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região em 23/04/2024. Foi dado provimento à apelação por unanimidade de votos, com a seguinte ementa:

MANDADO DE SEGURANÇA. JURO SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP). POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DE JCP REFERENTES A EXERCÍCIOS PASSADOS: JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DAS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). ACOLHIMENTO DA APELAÇÃO

Como fundamento da decisão, foram citados julgados da Primeira e da Segunda Turma da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça proferidas em 17/08/2023 e 11/10/2023, e afastada a resistência do Fisco manifestada no art. 75, §4º da Instrução Normativa RFB nº 1700/2017.

A decisão do TRF da 4ª Região que admite o recurso especial como representativo da controvérsia não menciona qual o fundamento recursal da União Federal, apenas relatando o requerimento de reforma do recorrido.

O **RESP nº 2.162.629/PR** tem origem no Mandado de Segurança nº 5010083-15.2022.4.04.7002, impetrado por Wendland Farmácia Ltda junto à 2ª Vara Federal de Foz do Iguaçu. Um dos advogados originais do caso (Marcio Rodrigo Frizzo) permanece representando a Contribuinte junto ao Superior Tribunal de Justiça, juntamente com o advogado Leo Krakowiak.

A sentença, proferida em 4 meses da impetração, denegou a segurança relacionando julgados do TRF da 4ª Região em favor da observância do regime de competência.

A autoridade impetrada defendeu a observância ao regime de competência e a manifestação da União Federal não é detalhada na sentença.

A apelação foi julgada pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região em 03/08/2023. Foi negado provimento à apelação por maioria, com a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. CREDITAMENTO NO MESMO EXERCÍCIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

O voto do relator vencido apenas referiu as decisões do Superior Tribunal de Justiça favoráveis à tese do sujeito passivo e discordou de outros julgados do TRF da 4ª Região por compreender que não *violação ao regime de competência (art. 177 da Lei nº 6.404/76)*. O voto divergente vencedor, porém, antes de invocar as decisões da Primeira Turma do TRF da 4ª Região, avança para além da interpretação do art. 177 da Lei nº 6.404/76 ponderando que:

Sobre o tema, leciona o tributarista Luis Eduardo Schoeuri⁵

⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Manual da tributação direta da renda; editor: Fernando Aurelio Zilveti – São Paulo, SP : IBDT, 2020. P. 49

"(...)Antes de seguirmos para um exemplo, destaque-se que, regra geral, a contabilidade reconhece as receitas e as despesas de acordo com o regime de competência, o que significa que os efeitos financeiros das transações e eventos são reconhecidos nos períodos nos quais ocorrem, independentemente de terem sido recebidos ou pagos. Por exemplo, em uma alienação de bens do estoque, determinada Entidade deve reconhecer as receitas decorrentes de tal transação no momento da venda, e não do recebimento do caixa correspondente."

Ora, como se extrai de todo esse arcabouço normativo, os juros sobre o capital próprio nada mais são que uma ficção jurídica criada com a finalidade específica de conceder benefício tributário à pessoa jurídica que valer-se dessa forma de remuneração do capital social. Sob o ponto de vista contábil, sua existência é condicionada à deliberação dos sócios e respectivo registro contábil de seu creditamento (aos sócios), a partir de quando deve ser escriturada a despesa (da pessoa jurídica)

Assim, não é possível falar, em "creditamento relativo a exercícios anteriores", como quer a impetrante.

É que não é possível que uma deliberação adotada em assembleia geral possa modificar os registros contábeis de exercícios pretéritos. Desse modo, desejando a pessoa jurídica exercer a faculdade de deduzir os JCP na apuração do lucro real relativa a um exercício fiscal, deve, desde que atenda aos requisitos para tanto, formalizar tal opção e providenciar os devidos lançamentos contábeis nesse mesmo exercício.

Não poderá, por exemplo, no exercício de 2023, pretender creditar juros sobre o capital próprio, como se fossem relativos ao exercício de 2022, porque, se não houve deliberação e registro contábil dos JCP no exercício anterior, estes sequer existiram.

A contabilização no período-base é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, uma vez que se trata de opção da empresa contribuinte. Sem o exercício dessa opção de contabilizar os juros não há despesa incorrida no período.

Quer dizer, somente considera-se creditado o valor dos juros sobre o capital próprio quando a despesa for registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica em contrapartida a conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa do direito de crédito.

Assim, verifica-se que a pretensão de "deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas referentes aos juros sobre capital próprios relativos a exercícios sociais pretéritos" nada mais consiste que uma manobra contábil, para, com base em suposta despesa atribuída a exercício anterior, inexistente (porque não registrada no exercício respectivo), obter dedução da base de cálculo dos tributos sem observância aos limites quantitativos de que dispõe o art. 9º, caput e §1º, da Lei nº 9.249, de 1995.

Por fim, a título de esclarecimento, registro que não há confundir-se a escrituração dos JCP (que só pode ser feita em relação ao período de apuração vigente) com o momento de seu pagamento, o qual poderá ser postergado para exercícios posteriores. Esse pagamento, já anteriormente creditado e escriturado como

despesa, entretanto, não poderá ser novamente deduzido do lucro real, sob pena de violação ao princípio da competência.

Adiciona, ainda, referência ao voto do Ministro Herman Benjamim no julgamento do RESP nº 1.955.120/SP, com destaque à seguinte passagem:

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 esse 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, 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.

A decisão do TRF da 4ª Região que admite o recurso especial como representativo da controvérsia relata ofensa ao art. 9º da Lei nº 9.249/95 e dissídio jurisprudencial em face de julgados do TRF da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça, além de outros Tribunais pátrios.

O **RESP nº 2.163.735/RS** tem origem no Mandado de Segurança nº 5022599-98.2021.4.04.7100, impetrado por Pedralli & Pedralli Supermercado Ltda junto à 14ª Vara Federal de Porto Alegre. O advogado original do caso (Giovanni Stumer Dalle Grave) permanece representando a Contribuinte junto ao Superior Tribunal de Justiça.

A sentença, proferida em 3 meses da impetração, reconheceu a inadequação da via eleita quanto à execução judicial de atrasados e, no mérito remanescente, denegou a segurança relacionando julgados do TRF da 4ª Região em favor da observância do regime de competência.

A autoridade impetrada prestou informações não relatadas e a União Federal apenas ingressou no feito.

A apelação foi julgada pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região em 03/08/2023. Foi negado provimento à apelação por maioria, com a seguinte ementa:

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. CREDITAMENTO NO MESMO EXERCÍCIO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Os votos vencido e vencedor são equivalentes aos proferidos em face da apelação interposta no Mandado de Segurança nº 5010083-15.2022.4.04.7002, que deu origem ao RESP nº 2.162.629/PR, mas o voto vencido acrescenta afirma a possibilidade de *compensação dos valores indevidamente recolhidos no período não prescrito (últimos cinco anos anteriores à data de ajuizamento da ação, além daqueles recolhidos no decorrer do processo)*.

Houve oposição de embargos de declaração para prequestionamento na matéria, os quais foram considerados manifestamente inadmissíveis, aplicando-se multa de 1% do valor da causa porque *o fato de a embargante nem sequer alegar quaisquer das hipóteses legais de cabimento dos embargos de declaração evidencia o intuito meramente protelatório do recurso.*

A decisão do TRF da 4ª Região que admite o recurso especial como representativo da controvérsia relata ofensa ao art. 9º da Lei nº 9.249/95 e dissídio jurisprudencial em face de julgados do TRF da 4ª Região e do Superior Tribunal de Justiça, além de outros Tribunais pátrios.

Todos os recursos especiais foram recebidos com a seguinte delimitação da questão jurídica: "A (im)possibilidade de se deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a despesa com o creditamento de juros sobre capital próprio apurados em exercícios anteriores, nos quais não houve decisão assemblear autorizando esses pagamentos".

A Procuradoria-Geral da República concordou com a afetação em parecer assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUÇÃO DE VALORES REFERENTES A EXERCÍCIOS PASSADOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ADMISSIBILIDADE. 1 – O recurso preenche os requisitos extrínsecos de admissibilidade: representação regular; tempestividade e preparo dispensado. 2 – Quanto aos requisitos intrínsecos, constata-se o cabimento do recurso, a legitimidade para recorrer, o interesse recursal e a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer. 3 – No tocante ao artigo 1.036, §6º, do NCPC, que cuida de pressuposto específico para afetação de um recurso como representativo da controvérsia, observa-se que a recorrente, nas razões recursais, teceu argumentos que abrangem a tese delimitada pelo Tribunal de origem. 4 – Considerando-se que a questão controvertida não pode ser considerada nova e apresenta alto nível de multiplicidade, a afetação destes autos ao regime dos recursos especiais repetitivos atende aos princípios legais da economia, do devido processo legal, e da segurança jurídica. 5 – Parecer pela admissibilidade do presente recurso especial como representativo da controvérsia.

No RESP nº 2.161.414/PR, a Fazenda Nacional se opôs à afetação porque o recurso não apresentaria argumentos mais completos sobre a matéria. Mas neste e nos demais reconheceu ter identificado *692 processos sobre essa questão tramitando nacionalmente*" em favor da afetação. A recorrida no RESP nº 2.161.414/PR e a recorrente no RESP nº 2.162.629/PR discordaram da afetação por haver jurisprudência pacífica da Corte sobre o tema. A recorrida no RESP nº 2.162.248/RS e a recorrente no RESP nº 2.163.735/RS concordaram com a indicação.

A recomendação de afetação pela Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas do Superior Tribunal de Justiça considerou: i) *o impacto jurídico e econômico da definição quanto ao momento da dedução da despesa com juros*

sobre capital próprio; ii) a reiteração do aporte da matéria no TRF da 4ª Região, e iii) o enfrentamento do tema no Superior Tribunal de Justiça em julgados da Primeira e da Segunda Turma de 30/09/2024, 15/04/2024, 03/10/2023 e 20/03/2023.

A decisão pela afetação traz em destaque, dentre outros aspectos, que *há exposição de fundamentação adequada para a exata compreensão da questão de direito submetida ao Tribunal*, e em acréscimo:

Não se identificam, ademais, julgados relativos à controvérsia oriundos da PRIMEIRA SEÇÃO, o que torna necessário e bastante conveniente o debate perante este d. colegiado visando à uniformização da jurisprudência pelo STJ em caráter vinculante, ainda mais que o Supremo Tribunal Federal vem de afirmar que "a controvérsia relativa a possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio da base de cálculo da CSLL, conforme disciplina do § 10 do art. 9º da Lei nº 9.249/95 tem natureza infraconstitucional" (STF, ARE 1259243 AgR, Relator: DIAS TOFFOLI(Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2020, DJe-162 DIVULG 26-06-2020 PUBLIC 29-06-2020).

Ao final, determinou a adoção das seguintes providências:

- a) Delimitação da controvérsia: "possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento";
- b) suspensão do processamento apenas dos recursos especiais e agravos em recurso especial nos processos pendentes que versem sobre a questão delimitada e em trâmite no território nacional;
- c) comunicação aos Ministros da Primeira Seção do STJ e aos Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, Tribunais de Justiça e à Turma Nacional de Uniformização, com cópia do acórdão de afetação;
- d) vista ao Ministério Público Federal para manifestação em 15 dias, nos termos do art. 1.038, III, § 1º, do CPC e art. 256-M, "caput", do RISTJ.

Providenciada a ciência do Ministério Público Federal e da PGFN, bem como a comunicação sobre a afetação aos demais órgãos julgadores, os autos foram conclusos para o relator Ministro Paulo Sérgio Domingues em 28/05/2025.

Como se vê, a discussão advém de mandados de segurança, e em apenas um deles parece ter havido intervenção da PGFN em 1ª instância. De toda a sorte, todas as sentenças denegaram a segurança. Na sequência, todos os casos foram julgados pela 2ª Turma do TRF da 4ª Região, que nega provimento à apelação nos casos julgados em 03/08/2023 e dá provimento aos recursos apreciados em 09/11/2023 e 23/04/2024.

Os litígios antecedentes à interposição do RESP nº 2.162.248/RS (em sentença) e dos RESP nº 2.162.629/PR e 2.163.735/RS (em acórdão de apelação) trazem relevantes observações acerca da impossibilidade de alteração da destinação anterior dada aos lucros, mas tratam o tema sob a ótica de registros contábeis e elaboração de balanços patrimoniais, sem adentrar aos dispositivos da Lei nº

6.404/76 que vedam a deliberação do órgão societário acerca de resultados de exercícios anteriores, tema tangenciado pelo Ministro Herman Benjamim no voto vencido do RESP nº 1.955.120/SP, ao citar o art. 121 da Lei, mas ainda assim sem enfrentar os arts. 132 e 192 da Lei nº 6.404/76.

De toda a sorte, permanecendo pendente de decisão o tema nº 1.319, reafirma-se aqui que *a possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento, não pode ser avaliada, apenas, com base nas disposições da Lei nº 9.249/95, e decorrentes atos normativos e regulamentares, e na compreensão do regime contábil de competência. É essencial que o debate, alcance, também, as disposições da legislação societária que regem a destinação do lucro da sociedade, e evidenciam a impossibilidade de sua destinação posterior a outro título.*

Aqui, nada se diz acerca do art. 192 que, juntamente com o art. 132 da Lei das S/A, infirmam a tese de que a destinação dos lucros de 2011 a 2013 não impediria sua destinação posterior a outro título, mormente em se tratado de destinação de lucros à qual a lei concede a opção fiscal de converter dividendos em despesa, o que atrai o citado art. 177 da Lei das S/A, bem como a necessária observância do regime de competência. *(destaques do original)*

Contudo, a tese fixada não abordou estes aspectos. O voto condutor dos acórdãos proferidos nos casos afetados se limitou a discorrer sobre a natureza dos juros sobre capital próprio e sobre os contornos do regime de competência para afirmar que:

Dessa forma, é possível afirmar que o evento que cria a despesa referente ao pagamento dos JCP é a deliberação da assembleia que os autoriza, dando ensejo à obrigação de seu registro na contabilidade da empresa, sendo que a data na qual os pagamentos ou recebimentos sejam de fato realizados não viola o regime de competência.

[...]

Como visto - repito - é necessária a decisão em assembleia para que sejam distribuídos os JCP, em vista de sua natureza facultativa e na forma da legislação societária vigente, e os JCP são um instrumento híbrido de remuneração de acionistas criado na época da abertura do mercado brasileiro para incentivar o investimento no país. Sua função é, justamente, conceder vantagens ao investidor para tornar o Brasil atraente e fomentar a indústria e gerar empregos.

Não há, no artigo 9º da Lei 9.249/95, restrição temporal que limite a distribuição dos JCP. Ademais, por tratar-se de uma faculdade da pessoa jurídica, sua distribuição não tem uma periodicidade certa nem precisa coincidir com os exercícios fiscais.

De forma direta: a Lei regente da matéria (e suas alterações posteriores) não impõe uma limitação temporal para a distribuição dos JCP.

Depois da referência à jurisprudência consistente quanto a este aspecto, o voto condutor dos acórdãos proferidos nos casos afetados apenas traz, em acréscimo, que:

No que diz respeito à inclusão da limitação temporal para a dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incluída no artigo 75§ 4º, da Instrução Normativa 1.700/2017, em *obter dictum*, acrescento o que segue.

A competência administrativa tributária atribuída ao Poder Executivo para editar atos infralegais é admitida no nosso ordenamento jurídico como forma de dar efetivo cumprimento aos deveres instrumentais criados pela norma a ser disciplinada, cuja validade e eficácia estão condicionadas à observância do princípio da legalidade tributária, segundo o qual os conceitos essenciais do tributo devem estar delineados no ato normativo primário (REsp n. 1.833.983/CE, relator Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, julgado em 6/8/2024, DJe de 9/8/2024).

O art. 100, I, do Código Tributário Nacional dispõe que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis:

[...]

Seguindo essa linha de raciocínio, esta Corte vem reconhecendo a ilegalidade de portarias, regulamentos, decretos e instruções normativas que, a pretexto de dar fiel cumprimento à lei, extrapolam o exercício do poder regulamentar e acabam por criar regras não previstas na norma matriz (REsp n. 1.746.268/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/8/2022, DJe de 26/8/2022 e REsp n. 1.225.018/PE, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 12/4/2011, DJe de 26/4/2011).

[...]

Assim, não cabe à Instrução Normativa limitar a dedução dos JCP da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento, pois a restrição não consta da lei instituidora dos JCP.

Ao final, os acórdãos proferidos nos casos afetados apresentam, em comum, os seguintes termos em ementa:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO. EXERCÍCIOS ANTERIORES AO DA DECISÃO ASSEMBLEAR QUE AUTORIZOU SUA DISTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE. FIXAÇÃO DE TESE REPETITIVA. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: [...]

1. O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores ao da decisão assemblear que autorizou sua distribuição não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que observem as disposições da Lei 9.249/95 e alterações posteriores.

2. Tese jurídica de eficácia vinculante, sintetizadora da *ratio decidendi* deste julgado paradigmático: "*É possível a dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando apurados em exercício anterior ao da decisão assemblear que autoriza o seu pagamento.*"

3. Não estão preenchidos os requisitos legais autorizadores da modulação de efeitos do julgado paradigmático, pois o entendimento até então estabelecido pelo STJ está mantido.

[...]

Impõe-se, daí, a conclusão de que não pode subsistir a glosa calcada, apenas, na indedutibilidade de juros sobre capital próprio porque apurados em período anterior àquele em que deduzido, por ocasião da decisão assemblear que autorizou seu pagamento.

Aqui, porém, a glosa foi motivada apenas pela constatação de que os juros deduzidos nos trimestres de 2009 superaram, **em parte dos valores apropriados no 3º e 4º trimestres**, os juros calculados com base na TJLP sobre contas específicas de Patrimônio Líquido. Para justificar **parcialmente** este excedente, a Contribuinte apresentou demonstrativos de que teria se aproveitado de juros sobre o capital próprio sobre Patrimônio Líquido de 31/12/2003, que não foram pagos ao longo de 2004. As provas apresentadas neste sentido não foram apreciadas em razão da adoção de fundamento suficiente que, em face do que firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, deve ser revertido.

Em tais circunstâncias, necessário se faz o retorno dos autos à DRJ para apreciação da prova que sustenta a alegação da Contribuinte de que **parte** dos valores aqui glosados estariam vinculados a juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, não podendo ser acolhida a pretensão da Contribuinte de cancelamento do *lançamento de ofício realizado*.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte para admitir a possibilidade de dedução de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores, com retorno dos autos à DRJ de origem para apreciação da prova juntada à impugnação neste sentido.

Com respeito à matéria "concomitância de Multa Isolada e Multa de Ofício já sob vigência da Lei nº 11.488/2007", esta Conselheira, pelas razões de praxe, entende que deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, mantendo-se a exigência, também, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, mesmo se as glosas que venham a subsistir nas análises complementares determinadas resultem em exigência de IRPJ e CSLL no ajuste anual, acrescidos de multa de ofício proporcional.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa