



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721441/2023-51
ACÓRDÃO	1302-007.454 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIBRA ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 9º DA LEI N. 9.249/95.

O § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 não permite que se conclua ser possível que os limites ali estabelecidos devam ser aplicados duplamente, ou seja, tanto sobre o lucro do ano do pagamento como sobre o lucro do ano a que se quer que se refira o JCP. Ocorre que o aludido parágrafo expressamente dispõe que o limite (de 50%) é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo desarrazoado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

CSLL. MESMOS ELEMENTOS FÁTICOS E JURÍDICOS. APLICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS E CONCLUSÕES.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos, implicam a obrigatoriedade de constituição dos respectivos créditos tributários. Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO.

Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício, já é aplicada a multa de ofício. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à dedução de despesas a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas(relator), Miriam Costa Faccin, e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso; (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a multa isolada, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, e Marcelo Izaguirre da Silva que votaram por negar provimento ao recurso. Fará a declaração de voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Júnior – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 4ª Turma da DRJ06, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 462 a 478), referente ao ano-calendário de 2018, glosando a dedução do lucro real relacionada ao pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (“JCP”) em excesso. Também foi imputada infração relacionada à multa isolada pelo não recolhimento de IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 363 a 391), destaco as seguintes informações:

3. Do exame de toda a documentação apresentada, bem como da documentação obtida através dos sistemas informatizados da Receita Federal, **restou comprovado o referido excesso, tendo sido cadastradas as seguintes infrações à legislação do IRPJ e da CSLL:**

- **IRPJ:** *Ajustes do Lucro Líquido do Exercício/Exclusões Indevidas/Excesso de Pagamento de JCP;*
- **IRPJ:** *Multa ou Juros Isolados/Falta de Recolhimento do IRPJ Sobre Base de Cálculo Estimada;*
- **CSLL:** *Exclusões Indevidas da BC Ajustada da CSLL/ Excesso de Pagamento de JCP;*
- **CSLL:** *Multa ou Juros Isolados/Falta de Recolhimento da Contribuição Social Sobre a Base Estimada.*

(...)

V – DO REGIME DE COMPETÊNCIA

32. Por todo o exposto, resta claro que a deliberação acerca do pagamento do JCP constitui **benefício fiscal** (tributação favorecida) **a ser exercido até o momento da proposta da destinação do lucro líquido do exercício**, em consonância com o que dispõe o **artigo 192 da Lei nº 6.404/76** (Lei das S/A) **[grifou-se]**:

(...)

33. Vê-se que a **destinação do lucro** é uma **decisão submetida à assembleia de sócios/acionistas a cada exercício, devendo estes atentarem para os itens de custos e despesas que acabam por reduzir seus lucros. Daí porque talvez a Lei nº 6.404/76 tenha sido tão restritiva no seu artigo 186, §1º**, em razão da seriedade que envolve a apuração do lucro líquido do exercício, com sua consecutiva destinação, impactando os exercícios futuros **[grifou-se]**:

(...)

34. Frise-se que **é possível fazer incorrer as despesas de JCP de um exercício com base no lucro disponibilizado aos acionistas naquele mesmo exercício, e não efetuar pagamento algum a título de JCP** (não havendo, com isso, lançamento caixa/banco contra despesas). Neste caso, **o que deve ser feito é a constituição da obrigação/dívida de pagar JCP**, que formará uma dívida da sociedade para com os sócios, sendo registrada no passivo de forma que esse **DEVER** da empresa fique devidamente evidenciado.

35. O tempo da constituição da obrigação de pagar os juros sobre o capital próprio é simultâneo ao do incorrimento das despesas, pois essa obrigação é a contrapartida contábil – para atender ao método das partidas dobradas – do registro das despesas incorridas. E essa obrigação pode ser conservada ao longo de vários exercícios 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 JCP incorridas no exercício em que ocorrer o pagamento.

36. Por fim, resta claro que **o pagamento dos JCP é uma faculdade conferida à pessoa jurídica**, decorrente de princípios como os da livre iniciativa e da autonomia privada, dependendo apenas de uma decisão formal, seja mediante disposição estatutária ou deliberação em assembleia, **cujo tratamento fiscal dependerá do cumprimento de todos os requisitos legais**.

37. Assim, **para haver dedutibilidade das despesas relativas ao pagamento de JCP, faz-se necessário que o contribuinte observe TODAS as condições previstas**, tanto na **Lei nº 9.249/95**, quanto na **Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A)**, assim como no **Regulamento do Imposto sobre a Renda**.

VI - DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL – AC 2018

38. Já mencionamos no **13º parágrafo – pág. 04** deste TVF – que, conforme **ECF AC 2018**, a fiscalizada informou ter efetuado exclusões relativas ao pagamento de JCP no montante de **R\$ 949.298.010,58**, tanto na apuração do Lucro Real quanto da BC da CSLL do ano de 2018.

39. No **14º parágrafo – pág. 04** – vimos que a fiscalizada, em resposta ao **TIF Nº 03**, efetuou a juntada da planilha **“Memória Calculo 2017_2018”**, em cuja aba **“DEMONSTRATIVO”** esclareceu sobre as parcelas que integram o montante supra (grifou-se):

. Total Excluído ECF AC 2018 (IRPJ e CSLL) = R\$ 949.298.010,58, conforme parcelas a seguir:

LALUR - Registros M300 e M350 (exclusões)	Deliberação	Esclarecimentos Prestados Pela Fiscalizada
R\$ 385.503.534,08	AGE 01/2018	“... parcela dos JSCP do ano calendário 2017, aprovada pelo CA, porém deduzida no LALUR somente em 2018, quando contabilizada no Passivo Circulante em janeiro/18”.
R\$ 563.795.476,50	AGE 11/2018	“... representam a totalidade dos JCP do ano calendário 2018, devidamente aprovados pelo CA, e deduzido no LALUR pelo crédito aos acionistas, também em novembro/2018, seguindo assim o que determina o art. 385 do Dec.9580/18”.

40. Vê-se, portanto, que o total de R\$ 949.298.010,58 – excluído na ECF AC 2018 a título de JCP – é composto por duas parcelas: uma relativa ao AC 2017 (R\$ 385.502.534,08) e outra que se refere ao AC 2018 (R\$ 563.795.476,50). Vale destacar que a própria contribuinte informou que a constituição da respectiva obrigação só veio a ocorrer em 2018, quando informou que aquela parcela, relativa ao AC 2017, “... foi deduzida no LALUR somente em 2018, quando contabilizada no Passivo Circulante em janeiro/18” (grifou-se).

41. Ainda com relação aos JCP relativos ao AC 2017: a fiscalizada dividiu em duas parcelas o montante que foi aprovado em 26/01/2018, na Reunião do Conselho de Administração - CA, conforme quadro resumo a seguir:

. JCP calculados pela empresa para o AC 2017:

Valor referente ao AC 2017, excluído no AC 2017 (*):	R\$ 273.040.055,69
Valor referente ao AC 2017, excluído no AC 2018:	R\$ 385.503.534,08
Total de JCP relativos ao AC 2017 (**):	R\$ 658.543.589,77 (*)

(*) Excluído no período de apuração compreendido entre 01/09 a 31/12/2017.

(**) A aba “DEMONSTRATIVO”, mesma planilha, contém esclarecimentos da fiscalizada acerca destas duas parcelas supra.

42. A parcela de R\$ 385.503.534,08 se refere, portanto, ao pagamento a título de JCP relativos ao AC 2017, através de deliberação formal ocorrida apenas em 2018, ou seja, **extemporaneamente ao período de competência ora analisado.**

43. O direito de fazer incorrer despesa na lei societária é determinado, no tempo, por seu art. 175, isto é, dentro do próprio exercício. Assim, no caso em tela, não existe direito de fazer incorrer despesa de exercícios anteriores (art. 187, III e IV e §1º, b).

44. Na observância do regime de competência, também não há direito de postergação de despesas para exercícios seguintes. Ademais, as despesas de exercícios anteriores (que é quando deveria acontecer o seu incorrimento) não podem ser incorridas em exercícios futuros, conforme vedação do art. 186, §1º, mesma lei (grifou-se):

(...)

45. Com relação ao AC 2018: A deliberação formal acerca do valor a ser pago a título de JCP ocorreu somente em 30/11/2018, no montante de R\$ 563.795.476,50. Vimos que – tanto na apuração do IRPJ quanto da CSLL – a contribuinte indevidamente acrescentou R\$ 385.502.534,08 relativos ao AC 2017 àquele último valor. Com isso, equivocadamente informou exclusões no valor total de R\$ 949.298.010,58, excedendo, portanto, o montante aprovado na reunião do CA para o AC 2018.

46. O art. 9º e respectivo § 1º da Lei nº 9.249/95 não trazem restrição temporal expressa, mas implícita. Além disso, há também restrição material, uma vez que para que os JCP sejam pagos é necessário que eles existam, ou seja, que haja

deliberação formal prévia nesse sentido (caso contrário estar-se-ia pagando outra coisa indedutível, que não JCP).

47. Em outras palavras, **as despesas de JCP incorridas em determinado exercício podem ser pagas no próprio exercício**, dispensando a necessidade de constituir obrigação de pagar, **ou podem ser pagas em exercícios posteriores**, caso em que será **necessário constituir a obrigação de pagar JCP** (mas, note-se, a despesas de JCP incorridas continuam sendo daquele exercício, apenas realizando-se seu pagamento mais à frente), sob pena de resultar em desobediência aos **artigos 177** (regime de competência) e **186, §1º**, da **Lei das S/A**.

48. A fiscalizada **não registrou eventuais obrigações/dívidas** da sociedade, relativas ao pagamento de JCP vinculados a despesas de JCP incorridas no AC 2017. E **não o fez pelo simples fato de que tal dívida simplesmente inexistia à época**, já que a **deliberação formal só veio a ocorrer em 26/01/2018**, ou seja, **após encerrado aquele período-base**.

49. Tal obrigação só veio a ser constituída em **31/01/2018**, cinco dias depois da assembleia, **quando a Cia promoveu a transferência dos respectivos recursos do Patrimônio Líquido/Reserva de Lucros para o Passivo Circulante**, conforme informado pela própria fiscalizada e lançamento contábil reproduzido a seguir:

(...)

50. Resta claro que o que ocorreu, **no âmbito tributário**, foi o **não atendimento de requisito para gozo do benefício fiscal**, já que **não existiam JCP para serem pagos no AC 2017**. 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 da conversão em obrigação de pagar JCP (já que a mesma não foi constituída ao tempo certo para gozo do benefício).

51. O caso aqui não é de mera inexatidão da escrituração de receita/despesa quanto ao período de apuração; não há que se falar em simples aproveitamento extemporâneo de uma despesa verdadeira, que já existia em momento anterior. **O que a contribuinte pretendeu foi criar, em 2018, despesa de juros pertencentes ao AC de 2017; despesas estas que corresponderiam à remuneração do capital que foi disponibilizado pelos sócios para a Cia naquele período passado e que estariam correlacionadas às receitas e aos resultados daquele ano já devidamente encerrado**, não sendo isso possível por subverter toda a lógica não apenas do princípio da competência, mas da própria contabilidade.

52. Também **incabível eventual argumentação** no sentido de que **teria ocorrido mera postergação de despesa, com antecipação de imposto** sem qualquer prejuízo ao fisco, e que, desse modo, ao menos caberia recompor o resultado do AC de 2017 (ao qual deveriam corresponder tais despesas). Só se poderia aceitar a ideia de simples postergação de despesa se os pressupostos para sua existência estivessem presentes nos anos anteriores, o que não ocorreu no presente caso.

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.

53. Assim, antes que haja a deliberação formal aprovando o pagamento dos JCP, não há que se falar em um eventual direito subjetivo dos sócios ao seu recebimento, nem em despesa incorrida. Esta despesa só surgirá com a aprovação acerca do pagamento ou creditamento dos juros e de sua correspondente contabilização. **O direito de os sócios perceberem tais valores, bem como o dever da sociedade de pagá-los ou creditá-los, nasce junto com a deliberação decorrente da assembleia geral, formalizando a aprovação do pagamento ou crédito de JCP.**

54. É certo que a existência de uma despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora não depende de deliberação formal sobre seu pagamento ou efetivação, mas **também é certo que os JCP, de forma distinta, só passarão a existir no momento em que houver deliberação societária aprovando esse pagamento.**

55. Embora os JCP apresentem alguma semelhança com o tratamento societário conferido aos dividendos, **há uma diferença essencial** entre eles: os JCP **representam o custo do capital investido** pelos sócios **configurando**, portanto, **despesa** da pessoa jurídica, ao passo que os **dividendos correspondem à distribuição do resultado**. Como despesa, **conceitualmente os JCP antecedem a apuração do lucro contábil**. O pagamento ou crédito de JCP exige, portanto, prévia deliberação nesse sentido, 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**.

56. Em suma, cabe à sociedade decidir como remunerar o capital investido pelos sócios: se por meio de juros, de lucros ou de ambos. 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 extemporânea para 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.**

57. Como esses valores não podem corresponder à conversão de obrigações anteriores de JCP, já que não houve incorrimento de despesas de JCP nos anos anteriores, restará apenas a alternativa de reclassificar o que esteja eventualmente denominado como pagamento a título de JCP, para registro de algum tipo de obrigação da sociedade para com os sócios, distribuição de dividendos, etc.

58. Outro aspecto a ser destacado, reforçando ainda mais este entendimento, é sobre a possibilidade de remunerar – a título de pagamento de JCP – quem nem era sócio na época da alegada despesa, uma vez que a despesa que deixa de ser incorrida em um exercício e que pretensamente venha a ser ratificada em

exercício posterior pode acabar por reduzir o lucro de um quadro de sócios/acionistas diferente daquele exercício em que a despesa não foi considerada, beneficiando uns em detrimento de outros e, inevitavelmente, influenciando o valor das ações da Cia.

59. Por fim, o não exercício desta opção no período base, ou seja, com o pagamento ou crédito dos juros remuneratórios do capital segundo as regras estabelecidas no art. 9º, § 1º, da Lei 9.249/95, afasta a dedutibilidade tributária dessas despesas financeiras na apuração do Lucro Real e da CSLL, configurando o pagamento tardio (em exercício posterior) uma distribuição de lucros acumulados, e não JCP. A dedutibilidade dos JCP está condicionada ao seu reconhecimento no período de competência, sendo vedada a dedução fiscal de JCP retroativos. Um aspecto é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros aos acionistas e outro, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros.

(...)

65. Portanto, só será considerada para fins de dedução tributária no AC 2018, a distribuição de JCP cujos cálculos se referem ao próprio AC de 2018 e que estejam dentro dos limites impostos pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, ou seja, JCP no valor de R\$ 563.795.476,50, conforme veremos em detalhes no Tópico VII.

66. Assim, deverá ser glosado o excedente de R\$ 385.502.534,08, correspondendo este valor aos JCP excluídos em montante superior ao permitido pela legislação, quando da apuração, pela fiscalizada, do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL relativos ao AC 2018.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 488 a 506). Defendeu inexistir qualquer limitação temporal para a dedução do pagamento de JCP do lucro real e também refutou a aplicação cumulativa de multa isolada e multa de ofício.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme acórdão de fls. 544 a 554. A decisão recorrida entendeu que deve ser observado o regime de competência para a dedução dos JCP pagos do lucro real, bem como entendeu a plena aplicabilidade entre a multa isolada pelo não pagamento de estimativas com a multa de ofício sobre a exigência material dos tributos.

A contribuinte foi intimada em 8 de julho de 2024 e apresentou Recurso Voluntário (fls. 562 a 577) em 22 de julho de 2024. Reprisa as alegações da impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da lide

A matéria não é nova nesta turma e nem no CARF. O cerne do litígio diz respeito à possibilidade de pagamento de JCP acumuladamente, deduzindo-o do lucro real. No caso, a contribuinte pagou, no ano de 2018, JCP relativo ao ano-calendário de 2017, sendo glosada a dedução feita na base de cálculo do lucro real e ensejando os lançamentos de ofício com imputação de multa isolada.

Mérito

Dedutibilidade do lucro real relativa aos JCP pagos com base em anos-calendários anteriores

Em algumas oportunidades firmei meu posicionamento sobre o tema, sendo favorável à possibilidade de pagamento de JCP acumuladamente, relacionado a períodos anteriores ao exercício, sendo igualmente dedutíveis tais despesas do lucro real.

Adoto como razão de decidir o excerto do voto proferido pelo Conselheiro Relator Alexandre Evaristo Pinto do Processo nº 11065.720392/2012-31, Acórdão nº 9101-006.267, proferido em sessão realizada em 11 de agosto de 2022:

Os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro com o artigo 9º da Lei n. 9.249/95, que permitiu a dedução de tais juros na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado segundo o regime do Lucro Real quando pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, e calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)¹.

Ao se debruçar sobre o tema de juros sobre o capital de pessoa jurídica, Fábio Ulhoa Coelho aponta esta modalidade de pagamento já existia com os juros de construção previstos no artigo 129, d, do Decreto-lei n. 2.627/40 e com a lei de cooperativas de 1971².

Ademais, embora não houvesse disposição explícita sobre tal forma de remuneração, nunca houve dispositivo normativo a proibindo, de modo que Fábio

¹ Lei n. 9.249/95: “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”.

² COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

Ulhoa Coelho acentua que tal pagamento não era comum diante de sua indedutibilidade para fins tributários³.

Como decorrência, a grande inovação da Lei n. 9.249/95 com relação aos juros sobre o capital próprio estaria restrita ao aspecto tributário⁴.

Diante de tal cenário, apresento aqui três argumentos para defender a possibilidade do denominado pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio ou JCP retroativo.

1. Da ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio

Os juros sobre o capital próprio foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio pelo artigo 9º da Lei n. 9.249/95. Em termos de lei ordinária, a regulação dos juros sobre o capital próprio se encontra basicamente no referido artigo e seus respectivos parágrafos, conforme segue:

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

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

§ 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;

§ 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.

³ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. *A Participação nos Resultados das Companhias (Dividendos e Juros sobre o Capital Próprio) e os Direitos dos Acionistas Minoritários*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *Aspectos Atuais do Direito do Mercado Financeiro e de Capitais*. 2º Volume. São Paulo: Dialética, 2000, p. 38-43.

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

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - capital social;

II - reservas de capital;

III - reservas de lucros;

IV - ações em tesouraria; e

V - prejuízos acumulados.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

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

A partir da leitura do referido artigo, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando dentre outros temas: (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito; (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário do JCP, a depender de seu regime de tributação; (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo do JCP; (iv) a aplicação da dedução também para a CSLL; e (v) a possibilidade de atribuição do JCP pago ou creditado ao dividendo mínimo obrigatório.

Todavia, a única limitação ao JCP calculado pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido), diz respeito aos limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95.

Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito do JCP 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.

Em outras palavras, será considerado como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução do JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Como se observa, inexistente qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativo a períodos anteriores.

Todavia, é fundamental que na ocorrência de pagamento acumulado de JCP sejam observados os limites previstos no §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

É até uma decorrência lógica da falta de distribuição de juros sobre o capital próprio em anos anteriores que potencialmente haja um saldo mais graúdo de lucros acumulados ou reservas de lucros, de forma que ainda que o pagamento ou crédito seja feito em período posterior, há que se observar o limite de 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros (além do limite de 50% do lucro do próprio exercício).

Tendo em vista que estamos em um Estado de Direito, no qual se preza pela segurança jurídica das relações entre as partes, torna-se fundamental que as proibições sejam expressas, sob pena da criação de um ambiente de incerteza para todos os partícipes do mercado.

Em resumo, 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.

(...)

3. Há necessidade de observância do regime de competência?

O principal argumento para se defender a não possibilidade de pagamento acumulado de juros sobre capital próprio de períodos anteriores diz respeito à potencial necessidade de observância do regime de competência.

Tal argumento é bastante interessante, tendo sido observado em diferentes autuações fiscais, soluções de consulta e em acórdãos do CARF.

a) O regime de competência está previsto no ordenamento pátrio por meio do artigo 177, caput, da Lei nº 6.404/1976, *in verbis*:

b) 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. (grifo nosso)**

Em que pese tal argumento seja bastante usual e tenha até um fundamento lógico, entendo que o regime de competência não se aplica aos juros sobre o capital próprio pelos motivos a seguir transcritos.

Ao regulamentar os juros sobre o capital próprio, a Instrução Normativa SRF n. 11/96 estabeleceu que eles seriam registrados como despesas financeiras da pessoa jurídica que os pagou ou creditou.

Nessa linha, o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96⁵ previu que os juros sobre o capital próprio deverão ser registrados em

⁵ Instrução Normativa SRF n. 11/96: “Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

contrapartida de despesas financeiras para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

Ao tratar dos limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o artigo 29, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 também menciona que esta dedutibilidade se dá como despesa financeira⁶.

Como decorrência da aplicação do referido ato infralegal, as pessoas jurídicas registravam tais juros como despesas financeiras e os tratavam como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke assinalavam que a contabilização dos juros como despesas financeiras implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, visto que algumas empresas o contabilizam e outras não visto que eles são facultativos, além do que a comparabilidade fica ainda mais prejudicada com os limites existentes para o cálculo dos juros⁷.

Os referidos autores criticavam o ato infralegal da Receita Federal, atestando que se tratava de mais uma das interferências da legislação tributária na apuração do lucro contábil, fazendo com que este não representasse fielmente uma distribuição de resultado aos detentores dos instrumentos patrimoniais da entidade⁸.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e consequente diminuição do resultado do exercício, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 207/96, que dispôs sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Assim, segundo a Deliberação CVM n. 207/96⁹, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

Todavia, considerando as disposições tributárias sobre o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, a própria Deliberação CVM n. 207/96¹⁰

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

⁶ Instrução Normativa SRF n. 11/96: "Art. 29 (...) § 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

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

⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413.

⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

⁹ Deliberação CVM n. 207/96: "I - Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício".

¹⁰ Deliberação CVM n. 207/96: "VII - O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária".

menção que a sua aplicação não implica alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

Nesse sentido, a referida norma prevê que na hipótese em que a companhia opte por contabilizar os juros sobre o capital próprio como despesa financeira para atender à legislação tributária, ela deverá proceder à reversão desses valores na contabilidade de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício não sofra os efeitos de tais juros¹¹.

Em outras palavras, a reversão contábil dos juros sobre o capital próprio permite que o resultado do exercício consiga refletir com maior fidedignidade a performance daquela pessoa jurídica, sem que o resultado seja influenciado por uma forma de remuneração dos acionistas.

Cumprido notar que a referida reversão poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício, nos termos da Deliberação CVM n. 207/96¹².

Dessa forma, a CVM entendeu que a remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa.

Ao comentar a antinomia entre o registro contábil dos juros como despesa financeira de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 11/96 e o registro contábil como diminuição dos Lucros Acumulados segundo a Deliberação CVM n. 207/96, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuam que o atendimento a ambos os reguladores somente se torna possível com a solução dada pela Deliberação CVM n. 207/96, pela qual há um estorno do lançamento contábil relativo ao registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira¹³.

A título exemplificativo, a aplicação do disposto na Deliberação CVM n. 207/96 se dava da seguinte forma com a reversão da despesa com os juros sobre o capital próprio na última linha da demonstração do resultado exercício, antes do saldo do lucro líquido:

(...)

É interessante notar que tal contabilização permite que o resultado do exercício seja um parâmetro mais eficiente de demonstração do desempenho ou performance de uma entidade, tornando-o comparável com outras entidades, independentemente da distribuição de remuneração aos sócios ou acionistas da entidade.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke mencionam que muitas companhias que contabilizavam os juros sobre o capital próprio no resultado, não o evidenciavam na Demonstração do Resultado do Exercício

¹¹ Deliberação CVM n. 207/96: "VIII - Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação".

¹² Deliberação CVM n. 207/96: "IX - A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício".

¹³ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336.

publicada (ainda que constasse no resultado do exercício apurado em seus balancetes), evidenciando-o apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido como uma distribuição do resultado¹⁴.

A Deliberação CVM n. 207/96 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683/12, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC 08), que trata da “Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos”.

A ICPC 08 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, que assinala ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente¹⁵.

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC 08 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório por analogia¹⁶.

Dessa forma, segundo a ICPC 08, os juros sobre o capital próprio **não deveriam ser registrados como despesa financeira** da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Além da disposição expressa de tal contabilização na ICPC 08, tal entendimento também poderia ser obtido por meio da análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 00).

Nesse diapasão, as despesas são definidas no item 4.69 do CPC 00 como reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, no entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio¹⁷.

Tal entendimento é reforçado ainda no item 4.70 do CPC 00 que estabelece que: “distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”¹⁸.

No âmbito da legislação tributária, o artigo 75, §6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 prevê que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa¹⁹.

¹⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

¹⁵ ICPC 08: “10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/95. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente”.

¹⁶ ICPC 08: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

¹⁷ CPC 00: “4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

¹⁸ CPC 00: “4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”.

¹⁹ Instrução Normativa RFB n. 1.700/17: “Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: (...)”

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

Dito de outra forma, a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas, sendo que eles deverão ser excluídos na apuração do Lucro Real quando não estiverem assim registrados.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins pontuam que embora inicialmente classificados como despesa financeira segundo a legislação tributária, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio são na essência distribuições de lucros, o que já era de entendimento da CVM desde a Deliberação CVM n. 207/96 e permanece assim com a ICPC 08, de modo que a distribuição dos juros sobre o capital próprio deveria ser evidenciada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido²⁰.

Assim, os referidos autores assinalam que o procedimento contábil de registro dos juros sobre o capital próprio como despesa não pode ser mais seguido por nenhuma entidade a partir das normas contábeis vigentes, uma vez que o seu pagamento ou crédito configurar genuína distribuição de resultado e que o registro como despesa era totalmente de natureza fiscal²¹.

Em que pese as normas contábeis vigentes sejam no sentido de que os juros sobre o capital próprio não devam ser registrados como despesas financeiras, cabe lembrar que o artigo 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/96 nunca foi revogado, o que ainda pode dar ensejo a tal contabilização na prática. Ao permitir a exclusão dos juros sobre o capital próprio não registrados como despesa, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/17 também parte do pressuposto de que os juros ainda podem ser registrados contabilmente como despesas.

Ademais, na ficha L300A da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que trata do “Plano de Contas Referencial - Contas de Resultado - PJ do Lucro Real - PJ em Geral”, há conta contábil específica no resultado destinada ao registro de juros sobre o capital próprio como despesa no resultado do exercício.

Trata-se da conta contábil 3.01.01.09.01.04, denominada “(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio”, cuja orientação de preenchimento é a seguinte: “Contas que registram 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), observando-se o regime de competência (Lei nº 9.249, de 1995, art. 9º)”.

Conforme visto, em termos conceituais, os juros sobre o capital próprio não devem ser contabilizados como despesas financeiras de acordo com as normas contábeis vigentes, no entanto, não podemos olvidar que alguns contribuintes permanecem assim os registrando, ainda que em desacordo com as normas contábeis, mas talvez em virtude de uma indução, em maior ou menor grau, da legislação tributária.

²⁰ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

²¹ GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. Manual de Contabilidade Societária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

Ante tal cenário, resta saber como deve ser operacionalizar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio tanto na hipótese em que ele esteja registrado como despesa financeira quanto no caso em que não esteja assim registrado.

A apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas em geral é evidenciada nas fichas da ECF: “M300A - Demonstrativo do Lucro Real (e-Lalur-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral” e “M350A - Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs-Parte A) - PJ em Geral - Atividade Geral”, que equivalem as Partes A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e do Livro de Apuração da CSLL (Lacs).

Caso o contribuinte tenha registrado os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados como despesa financeira, a dedução dos juros já surtirá efeito no resultado contábil, o que implica que os juros já estão diminuindo o resultado do exercício.

Resta neste caso avaliar se tal despesa é dedutível ou não. A princípio, se os juros sobre o capital próprio foram devidamente calculados de acordo com as regras vigentes presentes nos artigos 9º da Lei n. 9.249/95 e 75 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/17, tal despesa será dedutível, de modo que não haverá nenhum ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL.

A partir da leitura das fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há a possibilidade de adição do “Excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados” no código 20, onde será informado o montante dos juros remuneratórios que exceder o maior entre os seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Em outras palavras, caso a pessoa jurídica tiver excedido os dois limites aplicáveis aos juros sobre o capital próprio e registrado como o pagamento ou crédito correspondente como despesa financeira, haverá a necessidade adição do excesso em relação ao maior dos limites legais.

Também há possibilidade de adição nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF do “Juros sobre o capital próprio auferidos - não contabilizados como receita”, no código 21, onde serão informados os juros sobre o capital próprio auferidos, no caso de não terem sido contabilizados como receita.

Neste caso, trata-se de juros sobre o capital próprio recebidos por uma pessoa jurídica e que não foram contabilizados como receita. Assim para que eles integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se faz necessário que eles sejam adicionados na apuração dos referidos tributos.

Por sua vez, na hipótese em que os juros sobre o capital próprio não tenham sido registrados como despesa, tal qual preceituam as normas contábeis vigentes, eles não integraram o resultado contábil, de forma que a sua dedução para fins fiscais deverá ser feita extracontabilmente por meio da apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há exclusão específica de juros sobre o capital próprio, no código 166.03, onde será informado o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados que não tenha sido

contabilizado como despesa, observados os limites e condições do art. 9º da Lei n. 9.249/95.

Dessa forma, quando não contabilizados como despesa financeira na Demonstração do Resultado do Exercício e contabilizados como distribuição do resultado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a dedução para fins tributários se dá nas Partes A do Lalur e do Lacs por meio de uma exclusão.

c) Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro do JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no LALUR (e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

d) Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no LALUR (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reserva de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

e) Além disso, se a entidade registrou o JCP como despesa financeira, esta seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que contabilmente não se tratam de despesas, pois as normas contábeis (ICPC 08 e CPC 00) expressamente determinam que o JCP seja registrado como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro do JCP como despesa.

f) Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil do JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativo a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade do JCP retroativo, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do §1º do artigo 9º da Lei n. 9.249/95.

Em resumo, 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.

Assim, a partir da interpretação do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, a única limitação ao JCP calculado pela entidade é o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJPL (de acordo com a variação pro rata dia desse patrimônio líquido). No aspecto contábil e societário, segundo interpretação da CVM, a

remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado e não despesa, portanto, não estaria restrita ao regime de competência. Logo, inexistente vedação legal ao pagamento acumulado de JCP.

Por essas razões, **dou provimento** ao Recurso Voluntário.

Concomitância de multa de ofício e multa isolada pelo não pagamento de estimativas

A recorrente defendeu a ilegalidade de cobrança de multa de ofício em conjunto com multa isolada, decorrente do não pagamento de estimativas, matéria também impugnada e afastada pelo acórdão recorrido.

A matéria a ser analisada é objeto de uma série de questionamentos perante este Conselho. A análise histórico-sistemática da evolução interpretativa sobre a matéria é relevante para fundamentar o entendimento adotado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que comina multas aplicáveis a infrações tributárias, passou por inúmeras alterações desde a sua edição, gerando dúvidas sobre a materialidade das penalidades prescritas. Dois momentos são relevantes para verificar o contexto histórico-normativo: o momento anterior e posterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007.

Em sua redação original, assim prescreveu o legislador pátrio:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, na redação original, mencionava a materialidade atingida pela multa isolada, isto é, a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*.

Ao normatizar que a multa isolada se referiria à totalidade de tributo ou contribuição, a dúvida interpretativa é se a norma buscou atingir o valor do ajuste anual ou apenas “parte” da totalidade que se refere à estimativa mensal apurada. Aparentemente, tendo em vista que as antecipações de estimativas em nada se relacionam com a *totalidade de tributo ou contribuição*, a referência normativa se reporta ao valor devido no ajuste anual.

Contudo, alguns problemas de ordem prática são evidenciados, caso se interprete o termo *totalidade* como o devido no ajuste anual. Inicialmente, enquanto não há o ajuste anual, não haveria possibilidade de se verificar a ausência de recolhimento de estimativa ainda no curso do ano-calendário. Em segundo lugar, a interpretação esvaziaria o permissivo do inciso IV, porquanto não seria possível cobrar a multa isolada quando o valor devido no ajuste anual constituísse efetivamente prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Em ambos os casos, inexistiria base de cálculo para a multa isolada, impedindo sua aplicação.

As dúvidas deram azo a longos debates na jurisprudência administrativa deste CARF, sobre a possibilidade de cobrança concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o que motivou a edição da Súmula CARF nº 105, assim disposta:

Súmula CARF nº 105

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

O conteúdo sumular é claro ao impedir a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo prevalecer esta última.

Contudo, a Medida Provisória nº 303/2006, que perdeu sua eficácia, e a Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, modificou o texto legal do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, retirando do *caput* a indicação da base de cálculo das multas. O dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida 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;

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.

A norma prescrita constituiu importante evolução na matéria das sanções tributárias, sobretudo, porque deu fim à discussão sobre qual será a base impositiva para multa no caso das estimativas mensal devida e não paga.

Mas os embates relacionados às sanções punitivas continuam. A nova redação do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996 esclarece ser a base de cálculo da multa isolada o valor do pagamento mensal. Sua interpretação deve se dar em conjunto com o teor da Súmula CARF nº 82:

Súmula CARF nº 82

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007
Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007
Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008
Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

O conteúdo sumulado consolidou o entendimento de que as estimativas consistem em mera antecipação do tributo devido, tornando-as inexigíveis após o término do ano-calendário, a partir do qual o próprio tributo é apurado e devido.

Compreende-se as estimativas como sendo uma técnica de arrecadação imposta aos optantes pelo regime anual de apuração do lucro real e, caso seja autuado o contribuinte, sofrendo a exigência do recolhimento das estimativas no curso do ano-calendário ao qual correspondem, não se exige a multa isolada, mas multa de ofício de 75%. Isso significa que se impõe ao contribuinte a penalidade, para que cumpra sua obrigação de antecipar recursos aos cofres públicos, independentemente de, ao final do ano-calendário, apurar ou não saldo de tributo a pagar.

Entender de forma contrária implicaria o esvaziamento da norma sancionatória imposta àquele que deixa de antecipar o devido tributo, instituindo prazo decadencial inferior a um ano, o que não é suportado pela previsão do Código Tributário Nacional.

A conduta penalizada é distinta: inicialmente, ao contribuinte é imputado o dever de antecipar as parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória (estimativas mensais); após, surge o dever de pagar esse mesmo tributo apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual). São duas situações distintas, as quais seguem regimes jurídicos também diferentes.

As duas condutas, a bem da verdade, são independentes. É possível apurar as estimativas mensais e não apurar o ajuste anual, bem como é possível que o contribuinte apure o ajuste anual, ainda que não tenha realizado a mensuração das estimativas mensais. Ao cabo, o que se busca é o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, mas os bens jurídicos tutelados não são os mesmos: as estimativas se voltam à manutenção do fluxo de caixa do governo durante o ano, a fim de que a arrecadação do IRPJ apurado pelo Lucro Real anual não implique em um único pagamento (inclusive, que poderia impactar a adimplência fiscal); por outro lado, o ajuste anual tem a finalidade de que o sujeito passivo pague o que de fato é devido, em respeito aos princípios aplicáveis à relação jurídico-tributária – tanto é que existe a figura do saldo negativo, para os contribuintes que antecipem tributo a maior no decorrer do ano.

É por isso que as condutas envolvem penalidades específicas para cada caso. Estimativas não pagas são penalizadas com multa isolada de 50%, ao passo que o ajuste anual devido é penalizado à razão de 75%.

Após o ano de 2007, com a alteração legislativa da Lei nº 11.488/2007, portanto, a aplicação da Súmula CARF nº 105 foi esvaziada.

Contudo, tratando-se de lançamento concomitante de multa isolada e de ofício, isto é, quando não se trata de um simples lançamento de multa de ofício, cobrada em razão de o contribuinte não ter atuado em prol de antecipar o tributo devido apurado mensalmente no lucro real por estimativa, a situação torna-se mais complexa.

Os lançamentos conjuntos em que se exige a multa de ofício pelo não pagamento dos tributos apurados sob a sistemática do lucro real anual em conjunto com a multa isolada afronta aos princípios da consunção, estrita legalidade e proporcionalidade.

Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, destacando-se, por exemplo, a seguinte passagem do voto condutor proferido pelo Ministro Humberto Martins, no REsp nº 1.496.354-PR (DJE 24/03/2015):

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações a pagar, não representam, no sentido

técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, “a” e “b”, em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas “multas isoladas”, portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Mais recentemente, os Ministros da 2ª Turma do STJ, por unanimidade de votos, reiteraram esse posicionamento, conforme atesta a ementa do julgamento proferido no **REsp 1.708.819/RS**, de 16/11/2023. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

1. A multa de ofício tem cabimento nas hipóteses de ausência de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, sendo exigida no patamar de 75% (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96).
2. A multa isolada é exigida em decorrência de infração administrativa, no montante de 50% (art. 44, II, da Lei n. 9.430/96).
3. A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício, sendo por esta absorvida, em atendimento ao princípio da consunção. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.603.525/RJ, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 25/11/2020; AgRg no REsp 1.576.289/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 27/5/2016; AgRg no REsp 1.499.389/PB, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp n. 1.496.354/PR, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe de 24/3/2015.
4. Recurso especial provido.

Este CARF, conforme esposado no voto vencedor do Acórdão nº 9101-005.080, de lavra do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, firmou o seguinte entendimento:

(...)

Porém, também há muito, este Conselheiro firmou seu entendimento no sentido de que a alteração procedida por meio da Lei nº 11.488/2007 não modificou o teor jurídico das prescrições punitivas do art. 44 da Lei nº 9.430/96, apenas vindo para cambiar a geografia das previsões incutidas em tal dispositivo e alterar algumas de suas características, como, por exemplo a percentagem da multa isolada e afastar a sua possibilidade de agravamento ou qualificação.

Assim, independentemente da evolução legislativa que revogou os incisos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e deslocou o item que carrega a previsão da aplicação multa isolada, o apenamento cumulado do contribuinte, por meio de duas sanções diversas, pelo simples inadimplemento do IRPJ e da CSLL (que somadas, montam em 125% sobre o mesmo tributo devido), não foi afastado pelo Legislador de 2007, subsistindo incólume no sistema jurídico tributário federal.

E foi precisamente essa dinâmica de saturação punitiva, resultante da coexistência de ambas penalidades sobre a mesma exação tributária – uma supostamente justificada pela inocorrência de sua própria antecipação e a outra imposta após a verificação do efetivo inadimplemento, desse mesmo tributo devido –, que restou sistematicamente rechaçada e afastada nos julgamentos registrados nos v. Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105.

Comprovando tal afirmativa, confira-se a clara e didática redação da ementa do v. Acórdão nº 1803-01.263, proferido pela C. 3ª Turma Especial da 1ª Seção desse E. CARF, em sessão de julgamento de 10/04/2012, de relatoria da I. Conselheira Selene Ferreira de Moraes (o qual faz parte do rol dos precedentes que sustentam a Súmula CARF nº 105):

(...)

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. (destacamos)

Como se observa, o efetivo cerne decisório foi a dupla penalização do contribuinte pelo mesmo ilícito tributário.

Ao passo que as estimativas representam um simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, posteriormente, no término

do período de apuração anual, a falta dessa antecipação mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada - conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício de 75%.

E tratando-se aqui de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista material), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o princípio da absorção ou da consunção, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra (Teoria da Proibição de *Bis in Idem* no Direito Tributário e Sancionador Tributário. São Paulo: Noeses, 2014, p. 462).

Frise-se que, per si, a coexistência jurídica das multas isoladas e de ofício não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. A patologia surge na sua efetiva cumulação, em Autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada consequência, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, antes devidas dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Registre-se que reconhecimento de situação antijurídica não se dá pela mera invocação e observância da Súmula CARF nº 105, mas também adoção do corolário da consunção, para fazer cessar o *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte – que não pode ser tolerado.

Posto isso, verificada tal circunstância, devem ser canceladas todas as multas isoladas referentes às antecipações, lançadas sobre os valores das exigências de IRPJ e CSLL, independentemente do ano-calendário dos fatos geradores colhidos no lançamento de ofício.

(...)

Ora a questão que é insuperável é a seguinte: como a contribuinte poderia se manter adimplente com as estimativas se a sua apuração não refletia a necessidade do recolhimento e nem sequer permitiria o pagamento do tributo? A estimativa somente surgiu após o lançamento de ofício e até então a contribuinte cumpriu adequadamente suas obrigações acessórias e principal. É desarrazoado exigir que a contribuinte mantivesse duas formas de apuração do IRPJ (uma que fosse fiel ao seu entendimento e outra com um *potencial* entendimento distinto do Fisco brasileiro).

Nesse sentido, **dou provimento** ao Recurso Voluntário, para afastar a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Conclusão

Ante ao exposto, **dou provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar as exigências de IRPJ e de CSLL.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Junior**, redator designado

Não obstante o bem elaborado voto do I. Relator, ousou dele divergir pelas razões a seguir expostas.

Primeiramente, há que se atentar que, no presente caso, o que interessa saber é o limite de dedutibilidade dos JCP pagos no ano de 2018 na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL do mesmo ano.

A única questão a ser dirimida, por este Colegiado, então, é saber se o contribuinte poderia considerar dedutível, no ano-calendário de 2018, a parte dos JCP pagos em 2018, referentes ao ano de 2017, ou seja, resultante da aplicação da variação da TJLP de 2017 sobre os saldos das contas patrimoniais também em 2017.

Da leitura do caput do art. 9º da Lei 9.249/95, verifica-se que o legislador falou menos do que queria, se não vejamos como dispõe:

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.** [grifo nosso]

Ora, limitados à variação da TJLP de que período? O legislador não falou expressamente que estaria limitada à variação da TJLP no ano-calendário em que efetuado o pagamento, mas também não permite que se deduza ser dedutível, em um determinado ano, o pagamento de JCP relativos à aplicação da variação da TJLP de anos anteriores sobre os saldos de contas do PL de tais anos.

Diante disso, há que se interpretar o artigo como um todo, para se buscar a melhor interpretação, o que leva a refletir sobre os outros limites impostos, se não vejamos como dispõe o § 1º do mesmo art. 9º, *in verbis*:

§ 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.

Enquanto o limite imposto no caput do art. 9º refere-se à dedutibilidade dos JCP na apuração das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, por sua vez, o § 1º dispõe que o pagamento fica limitado, ou seja, não é a dedutibilidade que fica limitada, mas o pagamento, de tal forma que o que excede tal limite não pode ser considerado JCP. Por sua vez, o valor pago até o limite imposto pelo § 1º é JCP, embora possa até não ser dedutível na apuração das bases tributáveis caso não se observe o limite imposto pelo **caput** do art. 9º.

Por outro lado, é relevante verificarmos que os JCP e os dividendos são ambas formas de remuneração do capital dos sócios retidos pela sociedade. O art. 9º criou apenas uma forma alternativa de se remunerar o capital, na qual a tributação é transferida para os sócios, já que os JCP são despesas financeiras para quem paga e receita, para quem recebe. Já os lucros distribuídos (dividendos) não são despesas para quem paga nem receita tributável para quem recebe (art. 10 do mesmo diploma), logo, a tributação fica toda na sociedade.

Fora tal diferença no tratamento tributário, os JCP têm a mesma natureza dos lucros distribuídos, repito, ambos são formas de se remunerar capital dos sócios retido pela sociedade.

À míngua de qualquer vedação expressa em lei, poder-se-ia concluir que, da mesma forma que se pode distribuir dividendos de anos anteriores, desde que se tenha lucros acumulados de tais anos; os JCP que deixaram de ser pagos em determinados anos poderiam ser dedutíveis na apuração das bases tributáveis do ano em que foram efetivamente pagos ou creditados aos sócios, desde, logicamente, que o valor total pago ou creditado observe o limite imposto no indigitado § 1º - o qual indubitavelmente se refere a lucros e saldos de lucros acumulados e reserva de lucros do ano do pagamento.

Assim chegaríamos a conclusão de que os lucros e os saldos de lucros acumulados e reserva de lucro de que trata o § 1º são aqueles referentes ao ano em que há o pagamento ou o crédito, já a variação da TJLP de que trata o caput pode ser de qualquer período, inclusive de anos anteriores.

No entanto, tal conclusão levaria ao absurdo, pois, desde que respeitado o limite de 50% do lucro do ano em que há o pagamento (já que prevalece o maior dos limites impostos pelo § 1º), o contribuinte poderia pagar os JCP de períodos anteriores, ainda que em tais períodos não preenchesse as condições impostas pelo § 1º. Ou seja, se um contribuinte não teve lucros nos anos anteriores, poderia distribuir JCP relativos a esses anos (anteriores), já que só teria que observar o limite de 50% do lucro do ano (posterior) em que está efetuando o pagamento ou crédito? Isso fere a razoabilidade, já que o auferimento de lucros em ano posterior não poderia modificar a situação de ano pretérito impeditiva de pagamento de JCP.

Por último, ressalto que o § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95 não permite que se conclua ser possível que os limites ali estabelecidos devam ser aplicados duplamente, ou seja, tanto sobre o lucro do ano do pagamento como sobre o lucro do ano a que se quer que se refira o JCP. Ocorre que o aludido parágrafo expressamente dispõe que o limite (de 50%) é estabelecido sobre o lucro do período antes da dedução dos JCP, o que obviamente só pode ser o lucro do período em que se está pagando os JCP, pois seria de todo desarrazoado querer deduzir os JCP de outro período que não aquele em que ele é uma despesa financeira.

Concluo, então, que os limites de que tratam o § 1º e o caput do art. 9º da Lei 9.249/95, obrigatoriamente, devem se referir ao mesmo período, ou seja, tanto os lucros e os saldos dos lucros acumulados e reserva de lucros, como a variação da TJLP e os saldos das contas de PL, todos devem se referir ao ano em que há o pagamento dos JCP.

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse ponto.

ACÓRDÃO 1302-007.454 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16682.721441/2023-51

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior

DOCUMENTO VALIDADO