



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.000305/2001-52
Recurso nº 101-140.269 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.313 – 1ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente ELETRODADOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1997

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. ANO CALENDÁRIO 1996. As disposições da Lei nº 9.430/96, ao permitir o cômputo da reserva de lucros no cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, somente produziram efeitos a partir de 01.01.1997, de acordo com o art. 87 da Lei nº 9.430/96. As reservas de lucros correspondem a todas as contas constituídas no patrimônio líquido pela apropriação de lucros da Companhia. Os lucros acumulados, por sua vez, correspondem às sobras de lucros não distribuídos, enquanto permanecem como resultados não empregados. Quando destinadas às contas especiais do patrimônio líquido, contudo, passam a constituir reservas de lucros. A Lei nº 9430/96, assim, ao acrescentar as reservas de lucros ao limite fixado no art. 9º da Lei nº 9.249/95, de fato majorou o limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 06 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos

Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado).

Relatório

Com base no permissivo do art. 7º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n. 147/2007, o Contribuinte interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"IRPJ - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - BASE DE CÁLCULO - RESERVAS DE LUCRO - A previsão para a inclusão das reservas de lucros na apuração da base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio contida na Lei n. 9.430/96, somente tem aplicação a partir de 10 de janeiro de 1997. Até essa data, vigorava o parágrafo 1º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 que não previa a inclusão das reservas de lucros."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

"ELETRODADOS S.A., pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos presentes autos, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração fls. 01/02 (IRPJ), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão de primeira Instância Administrativa.

O sujeito passivo na presente relação jurídica tributária ingressou com a petição de fls. 28 a 42, dando causa à decisão consubstanciada no Aresto de fls. 51 a 70, assim ementado:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1997

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

No ano-calendário de 1996 as reservas de lucros não podem ser adicionadas ao lucro acumulado para cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, para determinar o lucro real.

EXCESSO DE RETIRADA DE ADMINISTRADORES.

A dedução das remunerações dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive os membros do conselho de administração, em cada período-base, não poderá ser superior a cinquenta por cento do lucro real antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1997



Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

Lançamento Procedente."

Cientificada dessa decisão em 25 de fevereiro de 2004, e com ela não se conformando, o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária ingressou com seu apelo de fls. 79/97, protocolizado em data de 22 de março seguinte onde, em síntese, sustenta:

i) preliminarmente esclarece que em momento algum requereu fosse declarada a inconstitucionalidade de lei, tendo apenas asseverado que a lei tributária deve respeitar os princípios constitucionais, como também o Código Tributário Nacional - CTN;

ii) cumpre ressaltar a orientação deste Conselho no sentido de acatar o entendimento consistente em que aos órgãos administrativos de julgamento é não só lícito como imperativa a apreciação da matéria de status constitucional, reconhecendo, assim, a invalidação do artigo 1º do Decreto nº 73.529, de 1974, após a promulgação da atual Carta Constitucional, notadamente pelo teor do seu artigo 5º, inciso LV, fato registrado por ocasião do julgamento do processo administrativo do qual resultou o Acórdão nº 108-01.182;

iii) invocando o conteúdo do Parecer PGFN/CRF Nº 439196, sustenta que a plenitude do seu direito de defesa, só será garantido na medida em que o órgão julgador for dotado de competência para examinar todos os argumentos aduzidos pelas partes;

iv) o Poder Judiciário, através do Superior Tribunal de Justiça, admitiu a possibilidade do Poder Executivo negar execução a ato normativo que lhe pareça inconstitucional, conforme julgado do RESP nº 23.121-GO, Ac. DJU 06.10.93;

v) para efeito de cálculo do limite dos juros sobre o capital próprio, no entender da autoridade lançadora, teria sido aplicado a TJLP sobre os valores correspondentes aos lucros acumulados e reserva de lucros apurados em dezembro de 1995, o que não seria possível, pois a base de cálculo deve ser constituída apenas dos lucros acumulados;

vi) a dedutibilidade, como custo ou despesa operacional, das importâncias pagas ou creditadas a título de juros sobre o capital próprio, teve a reconhecida intenção de equiparar os efeitos fiscais dos encargos incidentes sobre o capital próprio com aqueles incidentes sobre o capital de terceiros;

vii) pelo artigo 9º da Lei nº 9.249, de 1995, a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio era dada pelos saldos das contas



do patrimônio líquido, excluída a reserva de reavaliação ainda não oferecida à tributação;

viii) a introdução do limite de 50% do valor do lucro líquido apurado no próprio período-base, não é aleatória, seguindo o objetivo de evitar a redução do capital da empresa com o pagamento de remuneração aos acionistas, mantendo o fundamento do capital social;

ix) deve ser admitido que o termo "ou" utilizado pela legislação seria conectivo e não alternativo, o que implica aceitar o limite de dedutibilidade como sendo a aplicação de 50% sobre a soma do lucro do exercício com os lucros acumulados (e reserva de lucro), e não como entendeu a Secretaria da Receita Federal;

x) a Fiscalização entende que o limite de dedutibilidade do lucro anual deve ser de 50% do lucro líquido, antes de computados os juros ou, no máximo, 500/0 dos lucros acumulados, sem computar o saldo das reservas de lucros, entendimento que resulta de dois principais fatores: aplicabilidade do artigo 77 da Lei nº 9.430, de 1996, somente a partir de 1997, e inexistência de lei autorizativa de inclusão da reserva de lucros na base de cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio;

xi) a diferença apurada a título de excesso de retiradas decorre do ajuste promovido pela Fiscalização, vez que incluiu na apuração do lucro real o excedente de dedução dos juros remuneratórios do capital próprio;

xii) a ausência de demonstração de que os dirigentes remunerados prestam ou não serviços à recorrente, bem como se tais dirigentes integram o quadro societário da Companhia, enseja a anulação do lançamento, justamente por inverter o ônus da prova em matéria que facilmente seria verificada pela Fiscalização;

xiii) devem ser invocados os argumentos do item anterior, relativos à aplicação da lei tributária mais benéfica no tempo, como de resto a revogação do limite de excesso de retiradas ocorreu quando da entrada em vigor da Lei nº 9.430, de 1996, momento no qual a apuração do lucro real não se encontrava totalmente consolidada.

O seguimento do recurso voluntário restou garantido em face do arrolamento de bens conforme documentos de fls. 109 e 110."

No que interessa a essa instância recursal, em vista dos limites impostos pelo despacho de admissibilidade infra citado, a Câmara *a quo* negou provimento ao recurso voluntário do Recorrente por entender que, no ano-calendário de 1996, as reservas de lucros não poderiam ser adicionadas ao lucro acumulado para cálculo do limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio na apuração do lucro real.

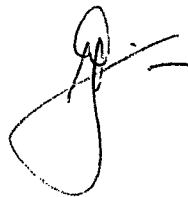
Entendeu o acórdão recorrido que deveria ser mantida a glosa na dedução das despesas com juros sobre o capital próprio deduzidas pelo Recorrente, uma vez que referida dedução foi excessiva, considerando-se que o limite para dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio deveria ser calculado, no ano-calendário de 1996, somente sobre as contas de lucro e de lucros acumulados, não se incluindo no cálculo a conta de reservas de lucros.

Em sede de recurso especial, sustenta o Contribuinte divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos n. 108-07.934 e 103-22.561, que admitiram o cálculo do limite para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio também sobre a conta de reservas de lucros, já no ano-calendário de 1996, uma vez que, em síntese, as contas de lucros acumulados e de reservas de lucros teriam a mesma natureza jurídica e econômica.

O recuso especial do contribuinte foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida (Despacho n. 101-130/2008, fls. 219/221), ante a caracterização da divergência acerca da interpretação do art. 9º, §1º da Lei n. 9.249/95.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 225/229, pelas quais reitera os argumentos do voto vencedor do acórdão recorrido e pede seja negado provimento ao recurso especial.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script. It begins with a large, looped initial, followed by several smaller, connected strokes that form the rest of the name. The signature is positioned to the right of the text "É o relatório."

Contudo, em melhor exame da matéria, convenci-me de que a reserva de lucros apenas passou a ser computada no limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio com a vigência da Lei nº 9.430/96.

Ensina Fran Martins que, *“em sentido contábil, as reservas constituem parcelas subtraídas à distribuição do lucro da empresa, implicando, conseqüentemente, em reforço do seu patrimônio”* (Comentários à Lei das S.A. (art. 193), v. 2, t. II, Rio de Janeiro, Forense, 1978, p. 677). Juridicamente, contudo, *“não é o simples fato da não distribuição de parte do lucro que identifica a reserva. Para caracterizá-la em seu sentido técnico-jurídico, impõe-se que a não distribuição do lucro tenha sido resultado de um ato jurídico prévio autorizando a sua formação”* (Fran Martins, *op. cit.*, p. 677).

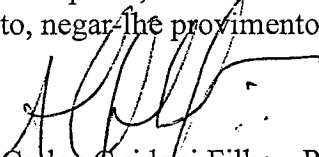
Em que pese o fato de a reserva de lucros ter certa identificação com os lucros acumulados, pois ambos são parcelas do lucro que deixaram de ser distribuídas aos sócios, a reserva compreende todas as constas constituídas (no patrimônio) pela apropriação de lucros da Companhia e tem por finalidade conservar a garantia que o patrimônio social representa para os credores (Fran Martins, *op. cit.*, p. 679). Quanto aos lucros acumulados, estes compõem a parcela do lucro da sociedade a qual os sócios poderiam dar destino (e.g. distribuir, aumentar o capital social) mas, por qualquer motivo, não deram. Como bem ressaltado pelo acórdão da lavra do Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho no Recurso n. 103-142.908, *“nos termos do art. 182, parágrafo quarto, da Lei nº 6404/76, as reservas de lucros, que compreendem a reserva legal, reserva estatutária e reserva para contingências, correspondem a todas as contas constituídas no patrimônio líquido pela apropriação de lucros da Companhia. Os lucros acumulados, por sua vez, em face do art. 201 da mesma lei, correspondem às sobras de lucros não distribuídos, quando permanecem como resultados não empregados. Quando destinadas às contas especiais do patrimônio líquido, contudo, passam a constituir reservas de lucros”*.

Diante das diferenças entre os regimes jurídicos das reservas de lucros e dos lucros acumulados, parece-me incorreto afirmar que a alteração introduzida pelo art. 78 da Lei 9.430/96 veio apenas explicitar algo que já estava contido no citado dispositivo da Lei n. 9.249/95. A Lei n. 9.430/96 nada tem de interpretativa nesse particular. Referida legislação acresceu as reservas de lucros ao limite fixado no art. 9º da Lei n. 9.249/95 e, por conseguinte, majorou de fato o limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio.

De acordo com o art. 87 da Lei nº 9.430/96, referida Lei somente passou a produzir efeitos financeiros a partir de 01.01.1997, de modo que não há possibilidade de computar a reserva de lucros no limite de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio no ano-calendário de 1996.

Por tais fundamentos, rendo-me ao entendimento firmado por este Colegiado na apreciação do Recurso 103-142908, cuja ementa reproduzo nesse julgamento.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial do Contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator