



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.733524/2011-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1202-001.093 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. CÁLCULO DO LIMITE DE DEDUÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO. LUCRO REAL TRIMESTRAL. COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO.

No caso de pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação pelo lucro real trimestral, para efeito do cálculo do limite de dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio, o resultado de cada trimestre pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes.

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno (relator), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima- Presidente.

(assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

(assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima – Redator Designado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/02/2015 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 23/02/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Donassolo (Presidente à época do julgamento), Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Plínio Rodrigues Lima, Cristiane Silva Costa (suplente) e Orlando José Gonçalves Bueno. Declarou-se impedido o Conselheiro Geraldo Valentim Neto.

Relatório

Trata-se de auto de infração referente ao IRPJ e a CSLL, anos calendários de 2006 e 2007.

A fiscalização adicionou na apuração do lucro real da empresa valores considerados como excesso de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, por entender que não foram observados os limites de dedutibilidade previstos na legislação do Imposto de Renda, além de considerar equivocada a forma de aplicação da Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP).

De acordo com a fiscalização Recorrente:

- a) Em vez de aplicar a Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), *pro rata dia*, conforme prescrevem os artigos 9º da Lei 9.249/95 e 347 do RIR, aplicou a TJLP de forma proporcional, em relação aos 12 meses do ano, considerando que as mutações do PL se deram todas no último dia de cada mês;
- b) Considerou, sob a escusa de apurar trimestralmente o IR, o resultado de cada trimestre para efeito do cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP, contrariando, a legislação societária, a qual determine que somente após o término do exercício social e decisão tomada em assembleia é que a incorporação da parcela do lucro não distribuída ao patrimônio líquido da empresa se torna definitiva, sendo incorreto deduzir como despesa a remuneração paga a título de JCP no trimestre calculada (inclusive) sobre o lucro correspondente ao trimestre anterior.

A impugnação da ora Recorrente foi julgada improcedente, sendo considerado pela DRJ que a pessoa jurídica pode 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, todavia, estes devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido, não computados os lucros em formação no período base, e limitados à variação, *pro rata dia*, da TJLP, não podendo, segundo a DRJ, o lucro do próprio período base ser computado como integrante do patrimônio líquido, em face de os juros sobre o capital próprio destinarem-se à remuneração do capital pelo tempo em que este ficou à disposição da empresa.

Por fim, ao a DRJ julgou procedente o lançamento principal de IRPJ, replicou o mesmo entendimento à exigência da CSLL.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário argumentando que no período fiscalizado, apurava o IRPJ e a CSLL em bases trimestrais, ou seja, a apuração trimestral foi definitiva,

sendo cada trimestre considerado de forma estanque para a aplicação da legislação tributária, o que significa dizer, segundo a Recorrente, que o procedimento adotado para cálculo do JCP, estaria em consonância com o que determina a legislação fiscal, já que ao encerramento de cada trimestre, a Recorrente incorporou o lucro apurado em seu patrimônio líquido. Uma vez que na apuração em bases trimestrais cada trimestre deve ser considerado de forma isolada, os lucros auferidos e não distribuídos devem ser contabilizados em contas no patrimônio líquido das sociedades.

A Recorrente alega também que a fiscalização foi contraditória porque de um lado aceitou o regime de apuração trimestral, mas considerou, por outro lado, que a evolução do patrimônio líquido deve ser considerado em bases anuais.

Assim, insistiu a Recorrente que na apuração trimestral a tributação é definitiva, sendo cada trimestre considerado de forma estanque para a aplicação da legislação tributária. Por esse motivo, dentro da coerência da legislação fiscal, ao encerramento de cada trimestre a Recorrente incorporou o lucro apurado em seu patrimônio líquido. Diz que isso foi feito porque tinha o dever de contabilizar os lucros auferidos e não distribuídos nas contas de patrimônio líquido da sociedade.

Argumenta a Recorrente que a legislação do IRPJ e da CSLL permite em casos semelhantes que eventuais distorções ocorridas ao longo do período de apuração devam ser corrigidas ainda dentro do período eleito, citando como exemplo a IN SRF 267/2002 que, ao regulamentar o tratamento tributário aplicável a incentivos fiscais, determina que, no caso de apuração trimestral, a dedução do imposto decorrente dos incentivos corresponderá ao valor dos investimentos efetuados dentro do respectivo trimestre de apuração.

Alega a Recorrente por fim, que a referência à legislação societária, feita pelo Fisco, se apresenta como destorcida da realidade e da estrutura básica da tributação sobre a renda que a leva em consideração elementos patrimoniais atrelados àquele período e não a períodos anteriores ou posteriores.

Consequentemente, concluiu a Recorrente sob a questão da trimestralidade que, uma vez que a fiscalização não se pautou no correto cálculo do patrimônio líquido restaria, também, sem argumento a acusação no sentido de que a empresa não teria utilizado a variação correta da 'TJLP' *pro rata die*, na medida em que o lançamento se encontra viciado, porque não edificou corretamente a matéria tributável como um todo.

A Procuradoria apresentou contra-razões ao Recurso alegando que a insatisfação da Recorrente não merece prosperar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/02/2015 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 23/02/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não merece prosperar os argumentos da Recorrente.

Não se trata o caso de decidir em aplicar ou a legislação fiscal ou a legislação societária. Nos parece claro que somente a legislação societária é competente para fornecer subsídios sobre qual base de cálculo deve ser utilizada no cálculo de dos Juros sobre Capital próprio, ou melhor, sobre qual o momento adequado em que deve ser olhado o patrimônio líquido para fins de cálculos.

A Recorrente alega que esse momento deve ser trimestralmente. Aduz que à base de cálculo, no caso patrimônio líquido, deve ser incorporado o lucro trimestral. Ou seja, segundo referido argumento, deve ser calculado a cada trimestre um novo patrimônio líquido e, conseqüentemente, aumentar o montante de Juros Sobre Capital Próprio a remunerar os donos do capital, refletindo em menos tributo a pagar. Alega, fundamentalmente, que tem esse direito porque apurou trimestralmente o Imposto de Renda.

Apesar da coerente alegação da Recorrente, não merece prosperar o argumento porque, de fato, não é a apuração do Imposto de Renda que decide sobre a destinação que será dado aos rendimentos do capital, sejam ele lucro ou juros. Quem decide sobre essa destinação é a própria sociedade e o faz APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. Somente, portanto, após o final de um ano passa a existir a base (patrimônio líquido) correta para o cálculo dos Juros sobre Capital próprio.

Desta forma, não se trata de poder ou não aumentar o patrimônio líquido trimestralmente e sim a necessidade de se utilizar o patrimônio líquido obtido ao final exercício.

Isto porque o artigo 175 da Lei nº 6.404/76 estabelece que o exercício social tem duração de 1 (um) ano, cuja data do término é fixada no estatuto e que ao final do exercício social, devem ser realizadas as demonstrações financeiras, no intuito de verificar o resultado das atividades desenvolvidas durante o período e, na sequência destinar os recursos de referido exercício.

Conforme argumentou a Procuradoria, em suas contra-razões, citando, Modesto Carvalhosa (Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, 3º volume, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011), “o conceito de exercício social está intimamente ligado à ideia de prestação de contas e de distribuição de resultados. De fato, de uma forma simples, poderíamos dizer que é no término do exercício social que se reúnem os donos do capital empregado no negócio para saber quais os resultados das transações realizadas durante o período então findo, examinar a prestação de contas dos administradores e deliberar sobre a quantia que cada um pode retirar a título de lucro. É o art. 132 da lei que regula a matéria. Determina esse artigo que, nos quatro primeiros meses seguintes ao término do exercício social, haja uma assembleia geral para tomar as contas dos administradores, discutir e votar as demonstrações financeiras e deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos. Os arts. 176 e seguintes estabelecem as normas sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras” (grifo nosso).

Nesse sentido, o artigo 176 da Lei das S/A determina que cabe à diretoria da sociedade elaborar as demonstrações financeiras, inclusive as demonstrações sobre os lucros ou prejuízos acumulados no período, registrando em referidas demonstrações a destinação dos lucros

segundo a proposta dos órgãos da administração, dependendo de aprovação pela assembléia geral.

A título ilustrativo pode-se verificar que no artigo 30 do Estatuto Social da Recorrente está disposto que ocorre encerramento do exercício social em 31 de dezembro de cada ano, prevendo o respectivo parágrafo segundo do mesmo dispositivo que a destinação a ser dada ao lucro do exercício será de I – 5% (cinco por cento) para a formação do fundo de reserva legal, até atingir 20% (vinte por cento) do capital social subscrito; II – pagamento de dividendos obrigatórios (art. 33); III – o lucro remanescente terá a destinação deliberada em Assembleia Geral, observadas as prescrições legais.

Desta forma, mesmo que a Recorrente tenha apurado o imposto de renda em períodos trimestrais, para o caso em apreço deve ser, antes de ser aplicada a legislação fiscal, ser respeitada a legislação societária, que especificou o período de um ano como duração do exercício social, visto que a existência de lucros ou prejuízos, a ser prestado conta em definitivo para os donos do capital, somente é verificada ao final do período, momento em que, caso seja apurado lucro no exercício, após deliberação em assembleia, o lucro será incorporado definitivamente ao patrimônio líquido, nos termos dos artigos 132 c/c 192 da Lei das S/A.

Diante desse quadro é correto afirmar que a empresa reduziu a base de cálculo dos tributos remunerando com uma taxa de juros o lucro do exercício que seria integralmente distribuído.

Logo, os valores auferidos no decorrer do exercício social não podem compor o patrimônio líquido, para efeito de cálculo dos juros sobre capital próprio.

Ademais, de acordo com o artigo 109 do CTN, o conceito de patrimônio líquido não pode ser alterado para fins tributários, o que significa dizer que a Recorrente deveria ter calculado os JCP aplicando a TJLP, *pro rata dia*, exclusivamente sobre as contas do patrimônio líquido, quais sejam, capital social, reserva de capital, reserva de lucro e lucros acumulados.

Por outro lado, com relação a aplicação da TJLP *PRO RATA DIA*, deve-se ressaltar que o artigo 9º da Lei nº 9.249/95 estabelece que os juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio estão limitados à variação, *pro rata dia*, da Taxa de Longo Prazo – TJLP.

De acordo com a fiscalização, a Recorrente, ao contrário do que dispõe referida lei, aplicou a TJLP de forma proporcional em relação aos doze meses do ano, considerando que as mutações do patrimônio líquido se deram todas no último dia de cada mês. A Recorrente não discordou do mérito neste ponto, apenas argumentou que, uma vez que a fiscalização não se pautou no correto cálculo do patrimônio líquido o lançamento tributário se encontraria viciado.

Logo, conforme decido acima, se a fiscalização utilizou o patrimônio líquido adequado não há que se falar em vício do lançamento tributário.

Assim, é de se negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se o crédito tributário lançado.

Orlando José Gonçalves Bueno

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Trata-se de divergência do I. Relator em relação à dedução, como despesa, da remuneração paga a título de JCP no trimestre, calculada (inclusive) sobre o lucro correspondente ao trimestre anterior.

Sustenta o I. Conselheiro que mesmo a Recorrente apurando o imposto de renda em períodos trimestrais, deve-se, antes da legislação fiscal, respeitar a legislação societária, a qual especificou o período de um ano como duração do exercício social, visto que a existência de lucros ou prejuízos, com prestação de contas em definitivo para os donos do capital, somente é verificada ao final do período. No caso de lucro no exercício, após deliberação em assembléia, este será incorporado definitivamente ao patrimônio líquido, nos termos dos artigos 132 c/c 192 da Lei das S/A.

Não obstante tais considerações, a Recorrente deve apurar a base de cálculo do IRPJ/CSLL e suas respectivas deduções, inclusive a que se refere aos juros sobre capital próprio ao final de cada período – trimestre no caso concreto –, conforme determina o art. 274 do RIR/1999, *verbis*:

Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto- Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

Dispõe o art. 9º da Lei nº 9.249/95 sobre o efeito fiscal da dedução dos juros sobre o capital próprio:

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.

Destarte, deve-se ajustar o lucro líquido, apurado trimestralmente, deduzindo-se os juros sobre o capital próprio calculados durante o mesmo período de apuração da Recorrente. O referido ajuste em nada se relaciona com a deliberação em assembléia para pagamento dos juros aos sócios.

Corroborar do mesmo entendimento o decidido no Acórdão nº 1301 - 001.116, da relatoria do I. Conselheiro Valmir Sandri, da E. Primeira Turma da Terceira Câmara desta Seção, cujos fundamentos a seguir transcritos passo a adotá-los no presente recurso:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - CÁLCULO DO LIMITE DE DEDUTIBILIDADE - REGIME DE TRIBUTAÇÃO - LUCRO REAL TRIMESTRAL - COMPOSIÇÃO DO PATRIMÔNIO - No caso de pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação pelo lucro real trimestral, para efeito do cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano

(...)

Duas foram as questões combatidas na impugnação: (i) a TJLP aplicada e (ii) a recusa da fiscalização de consideração, no patrimônio líquido inicial de cada trimestre, a partir do 2º, do resultado do trimestre anterior, para efeito do cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP.

As parcelas exoneradas, que correspondem a cancelamento dos lançamentos relativos aos três últimos trimestres dos dois anos-calendário (1996 e 1997), foram lançadas em razão do entendimento do autuante, de que, para efeito do cálculo do limite de dedutibilidade dos valores pagos a título de JCP, as pessoas jurídicas optantes pelo regime de apuração do Lucro Real Trimestral não podem considerar, na composição do Patrimônio Líquido inicial de um trimestre, o resultado do trimestre anterior.

(...)

(...)

De acordo com o disposto no PN CST nº 20, de 1987, o lucro líquido que servirá de base para determinação do lucro real de cada período deve ser apurado segundo os procedimentos usuais da contabilidade, inclusive com o encerramento das contas de resultado. Aduz o citado Parecer Normativo que a apuração do lucro líquido exige a transferência dos saldos das contas de receitas, custos e despesas para uma conta única de resultado, passando a integrar o patrimônio líquido, com o encerramento do período de apuração, mediante lançamentos para contas de reservas e de lucros ou prejuízos acumulados.

*Portanto, no que diz respeito ao resultado do próprio período de apuração, este somente será computado no patrimônio líquido que servirá de base de cálculo dos juros sobre o capital próprio, após a sua transferência para as contas de reservas ou de lucros ou prejuízos acumulados. Assim, havendo opção pelo regime de lucro real mensal, o resultado de cada mês já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos meses seguintes do mesmo ano. **Havendo opção pelo regime de lucro real trimestral, o resultado de cada trimestre já pode ser computado no patrimônio líquido inicial dos trimestres seguintes do mesmo ano. Já se o regime for de lucro real anual, o resultado do ano só poderá ser***

computado no patrimônio líquido inicial do ano seguinte.
(GRIFEI)

Normativo: PNCSTnº20, de 1987.

28. O artigo 274 do RIR/1999 estabelece o seguinte:

"Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, § 4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).

31. Assim, no caso da Interessada, optante pela apuração do lucro real trimestral, ela deveria, sim, ao final de cada trimestre apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do trimestre e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

32. O artigo 9º da Lei 9.249/95 que trata do pagamento de JCP pelas pessoas jurídicas a seus sócios assim estabelece:

27. Nas edições anteriores e posteriores a orientação foi sempre a mesma, como pode ser visto no site da Secretaria da Receita Federal¹ do Brasil (a título de exemplo, Perguntas e Respostas relativas às DIPJ 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010, de números, respectivamente, 569, 458, 430, 151, 151 e 151).

28. Além de ser razoável e esperado que os contribuintes seguissem a orientação dada pela resposta acima referida, sou de opinião que ela é a correta.

29. Do que está disposto nos artigos 43 e 44 do CTN, o imposto de renda tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais originários de renda ou de proventos de qualquer natureza em um determinado período, e a sua base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

"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." (grifamos)

33. Concorde com a Interessada quando diz que a própria lei é clara no sentido de que a dedução é para fins de apuração do lucro real, mencionando o patrimônio líquido, cuja apuração deve, portanto, seguir o corte necessário para a correta aferição da base de cálculo trimestral, determinado pelo art. 274 do RIR/99.

Em face de todo o exposto, em relação à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a Recorrente pode utilizar o resultado de cada trimestre para o cálculo do limite de dedução dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio. Razão pela qual dou provimento ao presente recurso.

É como voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/02/2015 por ORLANDO JOSE GONCALVES BUENO, Assinado digitalmente em 23

/02/2015 por PLINIO RODRIGUES LIMA, Assinado digitalmente em 20/02/2015 por ORLANDO JOSE GONCALVES B

UENO

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10880.733524/2011-37
Acórdão n.º **1202-001.093**

S1-C2T2
Fl. 16

Plínio Rodrigues Lima

CÓPIA