



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº	11020.003016/2004-94
Recurso nº	514.201 Voluntário
Acórdão nº	2202-01.759 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de maio de 2012
Matéria	IRF
Recorrente	HYVA DO BRASIL HIDRAULICA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO, NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA FINANCEIRA. PAGAMENTO DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO DO SÓCIO NO CAPITAL SOCIAL

A natureza jurídica dos Juros Sobre Capital Próprio é de despesa financeira para a empresa e de receita para o sócio beneficiário. Os valores pagos ou creditados aos sócios a título de Juros Sobre Capital Próprio, além do que lhes seria devido pela aplicação do percentual correspondente a participação de cada um no capital social, devem sofrer a tributação mais onerosa. Considerando o lançamento no mesmo ano calendário do pagamento, a fonte pagadora assume o ônus do imposto devido pelo sócio beneficiário. A importância paga ou creditada é considerada líquida; cabendo, pois, o reajustamento do correspondente rendimento bruto, sobre o qual recai o IRRF.

CONVENÇÕES PARTICULARES OPOSIÇÃO À FAZENDA PÚBLICA.
INADMISSIBILIDADE.

Salvo disposição em contrário, não tem validade as convenções particulares firmadas para afastar o pagamento de tributos.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Pedro Anan Junior, que provia o recurso.

(Assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 23/05/2012 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 24/05/2011

2 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 23/05/2012 por ANTONIO LOPO MARTINEZ

Impresso em 31/05/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lucia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Eivanice Canário da Silva, Antonio Lopo Martinez, Odmir Fernandes, Pedro Anan Junior e Nelson Mallmann (Presidente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Rafael Pandolfo e Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Em desfavor do contribuinte, HYVA DO BRASIL HIDRAULICA LTDA, foi lavrado Auto de Infração em 23/11/04 para constituir crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), no valor de R\$63.411,44 (Fl. 04 a 09), em virtude de infrações cometidas em relação a pagamentos de rendimentos para sócios da interessada.

Segundo a autoridade fiscal, embora o sócio Rogério detivesse participação de 1% (um por cento) no capital da empresa, 57,01% dos juros sobre o capital próprio apurados no ano-calendário foram creditados para ele. Deste modo entendeu o Auditor-Fiscal que o valor excedente à participação do sócio no capital não correspondia a juros, ensejando a tributação do excesso com base na tabela progressiva do imposto. Houve reajustamento da base de cálculo nos termos do art. 725 do Regulamento do Imposto de Renda. (fls. 11).

O lançamento foi cientificado ao contribuinte em 24/11/04 e, em 22/12/04, foi apresentada impugnação ao lançamento na qual a interessada defende-se também da autuação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica objeto do processo nº 11020.003017/2004-39. No que interessa ao IRRF, matéria do presente litígio, as alegações do contribuinte em favor da desconstituição do crédito tributário são, em suma, as seguintes:

- a) ainda que o rendimento tributável fosse calculado com base na tabela progressiva, a sociedade não teria assumido o ônus do imposto, mas apenas retido menos, uma vez que não houve pacto se assunção do ônus entre as partes;
- b) não cabe o lançamento, pois os pagamentos não se referem a rendimentos do trabalho, prestação de serviços ou remuneração à administrador, mas sim a pagamento de juros sobre o capital próprio;
- c) os juros sobre o capital próprio possuem natureza jurídica de lucros, cuja distribuição pode ser desproporcional à participação do sócio no capital da empresa, conforme art. 1.007 do Código Civil. Em decorrência, os juros foram tratados na forma prescrita pela legislação, não podendo a desproporção apontada descharacterizar o pagamento tal como efetuado;
- d) que todo e qualquer rendimento decorrente de investimento de capital em atividade produtiva é lucro, e os juros sobre o capital próprio nada mais seriam do que distribuição de lucros, eis que decorrem do capital investido na sociedade;
- e) o fato de os juros poderem ser considerados no valor do dividendo mínimo obrigatório confirma tratarem-se aqueles de espécie de lucro, o que é reforçado pelo fato de o seu pagamento estar limitado à existência de lucros acumulados ou reservas de lucro;

f) trazendo renomada doutrina, defende a impropriedade da expressão "juros sobre capital próprio", pois os juros corresponderiam apenas às remunerações relacionadas à concessão de crédito. No caso, a remuneração é calculada sobre o patrimônio líquido e não sobre uma conta do exigível, de modo que a fonte para seu pagamento é a mesma da qual derivam os dividendos. Também apontaria para a natureza de distribuição de lucros a Deliberação CVM nº 207, de 13/12/96, que determinou a sua contabilização à conta de lucros acumulados, no caso de companhias abertas;

g) o art. 90 da Lei nº 9.249/95 não criou nova figura de direito privado, mas apenas estabeleceu um regime fiscal (opcional) para os lucros distribuíveis pelas pessoas jurídicas;

h) por fim, repisando seus argumentos, reproduz publicação de artigo de Waldir Braga e Guilherme Pereira das Neves, no qual se conclui que os juros sobre o capital próprio nada mais seriam que dividendos.

A Delegacia de Julgamento ao apreciar as razões do recorrente julgou o lançamento procedente em parte, nos termos a ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE-IRRF

Exercício: 2004

IRRF. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA JURÍDICA. DESPESA FINANCEIRA.

Os juros sobre o capital próprio têm natureza jurídica de despesa financeira. Deste modo, inviável a analogia com a distribuição de dividendos para justificar o seu pagamento em descompasso com a participação dos sócios no capital.

IRRF. ÔNUS DA FONTE. RETENÇÃO A MENOR.

Correto o reajustamento da base de cálculo do imposto quando a sua retenção for efetuada em valor menor que o devido, cabendo, entretanto, descontar do imposto assim apurado o montante efetivamente retido.

Lançamento Procedente em Parte

A autoridade recorrida entendeu por bem descontar do imposto apurado o montante efetivamente retido. Segundo a autoridade recorrida nos seguintes termos:

"Vejo, porém, que a apuração do imposto demonstrada à fl. 11 do processo não espelhou corretamente o disposto na lei e na jurisprudência, na medida em que, ao promover o rateio dos rendimentos, acabou por tributar parte dos juros sobre os quais corretamente incidiu a alíquota exclusiva, além de não reconhecer parte do imposto efetivamente retido pelo contribuinte (R\$5.119,32)."

Cientificado em 27/05/2009, o contribuinte interpõe recurso voluntário em 24/06/2009, de fls. 106 a 131, onde reitera basicamente as mesmas razões da impugnação.

- que os juros creditados, e pagos, pela Recorrente aos sócios obedeceu, rigorosamente, os ditames legais e são, por isso, integralmente dedutíveis para os fins do IRPJ e CSSL. Aliás, houve, como regra o mandamento legal (artigo 668, do RIR/99) o devido desconto do imposto de renda na fonte.

- que o fato de o pagamento ser desproporcional em nada descaracteriza o pagamento, pois foram cumpridas todas as formalidades legais (fiscais • exigidas pela Receita Federal) e com lições de dois ilustres tributaristas, de distribuição de lucros se trata, e não pode o Fisco pretender descharacterizá-la somente porque, na sua concepção, os rendimentos deveriam ser distribuídos proporcionalmente a participação de cada sócio no capital social, figura não requerida pela lei de regência.

- que a posição técnica-contábil é clara, no sentido de que os juros sobre o capital próprio, em sendo "remuneração do capital próprio paga/creditada aos acionistas", tratam-se de distribuição de resultado (lucros) e não de despesa financeira.

- que os juros sobre o capital próprio, apesar da infeliz designação recebida pela Lei no 9.249195, tem natureza de dividendos, de forma que o montante pago a esse título, embora gere um efeito fiscal de despesa financeira, jamais poderá ser confundido como tal.

- Cita recente jurisprudência do STJ, indicando que similaridade é evidente. Ou seja, a legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Portanto, aplicando as razões de decidir ao caso em tela, em não havendo norma que vede a distribuição de juros em proporção diversa à estabelecida no contrato social, o Fisco não pode se opor a essa distribuição.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade. Dele conheço

O recorrente levanta substancial arrazoado para justificar a validade de seus argumentos e a possibilidade de tratar o juros sobre capital próprio como distribuição de lucros. Inobstante respeitável entendimento não se acompanha a posição do recorrente.

Primeiramente cabe apontar os argumentos expostos pela autoridade recorrida para sustentar o lançamento:

Os dividendos encontram previsão legal nos art. 201 a 205 da Lei no 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), e representam uma destinação dos lucros da pessoa jurídica (do exercício, acumulados ou mantidos em reservas). Não influenciam, portanto, a apuração dos resultados da pessoa jurídica, nem são dedutíveis para efeito de apuração da base de cálculo do imposto. Por seu turno, os juros sobre o capital próprio disciplinados no -art. 91 da Lei no 9.249/95 são calculados antes da apuração do resultado do período, o qual reduzem (e, em decorrência, os próprios lucros a serem distribuídos). Além disso, podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto.

A redução do resultado do exercício e dedutibilidade para efeito de apuração da base de cálculo do imposto, que me parece ser os elementos essenciais que distinguem um e outro instituto, são características inerentes aos custos e despesas, não da distribuição de lucros.

Assim, se os juros sobre o capital próprio são "espécie", o gênero é "despesa", e não distribuições de lucros como propõe a impugnante. Aliás, a Instrução Normativa SRF nº 11, de 1996, norma tributária complementar por força do art. 100 do Código Tributário Nacional, trouxe a seguinte determinação em seu artigo 30, parágrafo único (grifei):

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.

O conceito de juros trazido pela impugnante não afasta essa conclusão. O próprio dicionário consultado por ela prevê a utilização do verbete no plural como "rendimento de capital investido", enquanto que para De Plácido e Silva, os juros são "ajusta compensação que se deve tirar dos dinheiros aplicados nos negócios, notadamente de empréstimos" (grifei).

Logo, os empréstimos podem ser uma das fontes dos juros, talvez a mais usual, mas, não a única. Tampouco me parece que o art.

192, §3º, da Constituição Federal, hoje já revogado pela Emenda Constitucional nº 40, de 2003, tenha esgotado a definição legal dos juros. Se juros somente pudessem exprimir a remuneração de empréstimos e nada mais, não haveria porque o constituinte ter limitado a remuneração dos juros "à concessão de crédito".

De outra banda, o fato de a dedutibilidade dos juros sobre o capital estar limitada ao montante dos lucros do exercício ou acumulados e o seu cômputo opcional à distribuição obrigatória de dividendos de modo algum desnaturam as suas características fundamentais. Como leciona Marcos Bernardes de Mello, "elementos accidentais ou comuns a mais de uma espécie não podem servir de base a uma taxinomia".

Ademais, entendo que o art. 111 do Código Tributário Nacional não permite que se acolha a tese do contribuinte. Se os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados são espécie de distribuição de lucros, teríamos que admitir também que a sua percepção pelos titulares, sócios e acionistas não seriam receitas financeiras, mas espécie de lucros. Desta forma, acabaríamos por alcançar-lhes, por interpretação extensiva, a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95, hipótese vedada por aquele dispositivo do CTN.

Pela coerência do arrazoado, bem como pelas razões de direito acompanha-se o pensamento da autoridade recorrida.

Urge registrar, adicionalmente, que no caso concreto, nota-se que o fisco, no entanto, descharacterizou os pagamentos efetuados a título JCP em razão da verba haver sido distribuída aos sócios sem respeitar a proporcionalidade da participação dos mesmos no capital social

Portanto, para a solução da presente lide, esse órgão de julgamento terá que dizer se tal procedimento efetivamente transmuda a natureza jurídica da verba paga a título JCP. Considerando-se que o motivo tomado pela auditoria para considerar os JCP como re decorreu de seu pagamento sem respeitar a participação de cada sócio no capital da empresa, a pesquisa sobre a natureza jurídica da verba ganha relevo, uma vez que caso se conclui-se que a verba corresponde a dividendo não haveria tributação, haja vista que o Código Civil (Art 1007) permite a distribuição de resultados das empresas em proporção diferente daquela verificada na composição do capital social. Todavia, caso se considere que os JCP como despesa financeira da entidade empresarial e receita para o beneficiário, o seu pagamento obrigatoriamente teria que se dar na proporção direta da participação de cada sócio.

Os JCP foram introduzidos na Legislação Brasileira pela Lei nº 9.249/1996, como forma alternativa de remuneração pelo capital investido, os quais poderiam ser deduzidos como custo ou despesa operacional para fins de apuração do lucro real. Eis os termos do normativo citado:

Art. 9. 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 nº9 430, de 1996)

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

()

Art 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

À empresa, então, caberia verificar qual a forma de pagamento seria mais vantajosa do ponto de vista de economia tributária, pagar dividendos aos sócios sem incidência de imposto de renda, ou remunerá-los mediante os JCP, dedutíveis como despesas operacionais para fins de apuração do lucro real.

Entendo que os JCP, ao contrário do que afirma a recorrente, diferenciam-se dos dividendos, posto que, embora ambos sejam rendimentos do capital, o tratamento fiscal é diversos em relação aos dois tipos de distribuição dos resultados

Os JCP são considerados despesas financeiras para a empresa e receitas para o beneficiário, que tem como teto para fins de cálculo a variação da TJLP. O seu pagamento decorre da compensação aos sócios/acionistas peia decisão de optar por aplicar os seus recursos na empresa.

Esse entendimento é corroborado pela Administração Tributária, que, ao tratar do tema na Instrução Normativa n. 11/1996, dá aos JCP o tratamento contábil de despesa financeira, nos seguintes termos:

Art . 30. O valor dos juros pago, 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 nº6404 de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte

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

Partindo-se, assim, da premissa de que os JCP são despesas financeiras para entidade, decorrentes de aportes realizados pelos sócios/acionistas, não se justifica que a sua distribuição não obedeça a proporção existente no seu capital social.

Não há de se considerar o argumento de que haveria deliberação da sociedade prevendo a distribuição dos JCP em percentual diverso da participação dos sócios no capital social, haja vista que, embora seja prevista pelo Código Civil a possibilidade de participação dos sócios nos lucros sem respeitar a proporcionalidade presente na composição das quotas, no caso em tela cuida-se de pagamento de parcela de natureza jurídica diversa. Nesse sentido, a deliberação adotada não tem poder de contrariar a legislação tributária, nos termos do art. 123 do CTN.

Portanto, tendo a empresa efetuado pagamento ao sócio num percentual que extrapola a sua participação societária, o excesso deveria ter sido retido na fonte no percentual definido pela legislação.

Registre-se por oportuno, que os pagamentos foram realizados ao longo do ano de 2004, janeiro a outubro, tendo o lançamento sido cientificado em 24/11/2004.

Ante ao exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez