



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Recurso nº. : 139.773  
Matéria: : IRPJ  
Recorrente : EQUITYCORP S.A. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em Juiz de Fora - MG  
Sessão de : 11 de novembro de 2005  
Acórdão nº. : 101-95.285

IRPJ – JUROS COMPLEMENTARES –REGIME DE COMPETÊNCIA – REGIME DE CAIXA- CONTABILIZAÇÃO PERANTE CIRCUNSTÂNCIAS ESPECÍFICAS DO CASO CONCRETO – Uma vez pendente de condição necessária e indispensável perante a aprovação de órgão oficial do BACEN, o FIRCE, a contabilização dos juros complementares, como exceção à regra aplicável sob o regime de competência, e repactuada a dívida, comprovadamente, por novas negociações, procede a adoção do regime de caixa para a escrituração dos mesmos e, com efeito, a dedução no período efetivo desse mesmo procedimento, em estrita respeito ao princípio contábil da realização da receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EQUITYCORP S.A. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO.

Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285  
Recurso nº. : 139.773  
Recorrente : EQUITYCORP S.A. - ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES

## RELATÓRIO

Em decorrência da fiscalização procedida na empresa Recorrente, foi lavrado, em 21/07/02, o Auto de Infração (AI) do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ de fls. 02/05, relativo ao exercício de 1990.

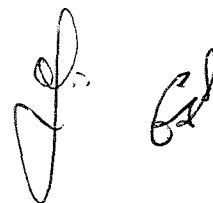
Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 03/05), constatou-se no procedimento fiscal as seguintes infrações:

- Variação monetária lançada indevidamente;
- Atualização monetária indevida do imposto de renda;
- Juros abatidos indevidamente;
- Omissão de receita da variação monetária ativa;
- Omissão de receita financeira

A Recorrente apresentou Impugnação às fls. 62/72, aduzindo, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

1) concorda com os valores apurados a título de omissão de receita de variação monetária ativa e receita financeira, requerendo seja procedida a compensação de prejuízos para a quitação do correspondente débito;

2) concorda com os montantes glosados a título de variação cambial, correção monetária do imposto de renda e juros de empréstimos, porém, argumenta que são encargos relativos a exercícios anteriores, que se tivessem sido apropriados ano a ano resultariam em prejuízos compensáveis nos anos subseqüentes, e, ao final, não restaria imposto a recolher. No máximo, poder-se-ia discutir a mora da conseqüente contabilização, observando-se o disposto no artigo 171, I, do RIR/80, que diz respeito à postergação do imposto.

Two handwritten signatures in black ink, one on the left and one on the right, appearing to be initials or names.

Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

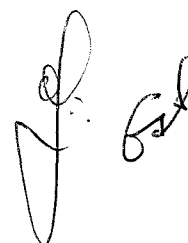
Mais, eles somente foram apropriados no regime de caixa, porque a autorização da autoridade reguladora (FIRCE-BACEN), condição essencial para o reconhecimento de juros complementares, foi concedida em 1989.

A decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG, decidiu manter, em parte a atuação, nos seguintes termos. Admite, como contribuinte na Impugnação, que a questão do AI é a da temporalidade da contabilização dos encargos (juros complementares), rechaçando o uso do regime de caixa e defendendo a utilização do regime de competência com esteio no artigo 177 da Lei 6.404/76 e artigo 6º do Decreto-Lei 1.589/77. Aduz que não existe exceção à regra do regime de competência.

Rechaça a defesa da postergação de tributos, pois ao considerar as despesas como de exercícios anteriores, configurar-se-ia uma antecipação de imposto, sujeita a investigação da existência de recursos no Caixa para suportar tais encargos.

Por último, diz que a glosa da atualização provisionada do IR-fonte sobre os juros decorrentes do empréstimo financeiro. Decide que o Parecer Normativo CST n 02/80, que reconhece o direito de deduzir o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assume o ônus do imposto, condicionando, assim, a dedução do IR a circunstância da despesa ser dedutível. No entanto, os i. julgadores não entenderam que a despesa fosse dedutível, embora sem motivar as razões de tal convicção.

Dessa decisão, apresenta Recurso o contribuinte, no qual após sintetizar o processo, apresenta a suas razões. Começa dizendo que por força das circunstâncias, tanto a variação cambial e os juros atendem os pressupostos para a sua apropriação no ano-calendário de 1989 (regime de caixa). De 1979 a 1989 houve vários entendimentos e negociações entre a empresa credora e a empresa devedora, com relação a dois empréstimos externos, em moeda estrangeira. Por circunstâncias supervenientes (v.g., a morte do empresário que liderava o grupo de investidores estrangeiros), o grande projeto imobiliário não pode prosseguir, inviabilizando o resgate dos empréstimos feitos nas condições originalmente pactuadas.



Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

Em 12/12/1978, a empresa Spurn Inc., na qualidade de controladora da IPP e de cessionária, sob determinadas condições, dos créditos que a empresa Rotega AG possuía contra a IPP, solicitou ao BACEN a capitalização de tais créditos (fls. 84/85). Como o BACEN negou essa capitalização, tornou-se inviável a efetivação do pagamento naquela ocasião (1979), a IPP solicitou a Rotega AG o perdão de juros e multas, condicionado à quitação do principal devido até o final do exercício de 1984. Esse prazo foi prorrogado até abril de 1989. Com o fim do prazo, abriu-se a possibilidade de cobrança dos juros complementares ("operações 4131"), que dependiam para serem calculados, imputados à devedora local e pagos à credora externa, de aprovação e autorização expressa do FIRCE-BACEN.

Embora tenha feito a concessão para pagamento até 31/12/1989, ela não pode ser aproveitada porque, em 30/06/1989, o Governo brasileiro determinou a centralização das operações de câmbio, inviabilizando novas remessas à Rotega AG até 15/09/1989, quando o Comunicado DECAM-1191 as liberou.

Com a expressa autorização do BACEN, ocasionando um ligeiro atraso, foi entregue a Declaração do IRPJ referente ao ano-calendário de 1989, e pagos os juros complementares ao credor externo.

Requer, ao final, a procedência do Recurso para cancelar o lançamento objeto do AI em referência, bem como da decisão que o convalidou parcialmente.

É o relatório.



## VOTO

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

A questão cinge-se em saber se os juros complementares decorrentes de empréstimos externos devem ser registrados em regime de competência ou de caixa. Todo o processo administrativo, depois do reconhecimento da procedência dos itens 6 e 7 do auto de infração e sua compensação com créditos constantes no SAPLI, gira em torno da divergência do critério temporal de despesa.

A regra em nosso ordenamento jurídico é o registro em regime de competência, como bem demonstrou o julgado *a quo*. Todo o nosso regime, em regra, volta-se para o de competência, sendo o de caixa exceção. Assim vem decidindo essa E. Primeira Câmara deste E. Conselho:

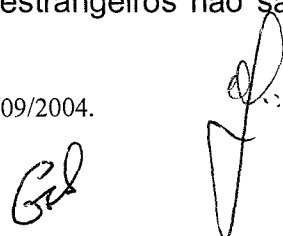
“(…) VARIAÇÕES CAMBIAIS E JUROS – REGIME DE RECONHECIMENTO  
- As variações cambiais e os juros de empréstimos concedidos devem ser reconhecidos pelo regime de competência. Somente com advento do artigo 30 da Medida Provisória nº 1.991-16/2000, ainda não convertida em lei e vigorando atualmente a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas somente quando da liquidação da correspondente operação, podendo o contribuinte optar pelo regime de competência. (...)”<sup>1</sup>

Deveras, o artigo 30 da Medida Provisória 2.158-35/2001, dispõe somente a partir de 1º de janeiro de 2000 poderia haver a contabilização das variações monetárias no regime de caixa, quando da liquidação da correspondente operação:

“**Art. 30.** A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.”

No caso concreto, entretanto, temos alguma especificidades. Os juros complementares decorrentes dos contratos de empréstimos estrangeiros não são puros

<sup>1</sup> 1ª CC, 1ª Câmara, v.u., Ac 101-94695, rel. Mário Junqueira Franco Junior, j. em 16/09/2004.



Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

negócios privados quanto aos seus efeitos. Eles dependem da conjugação de dois requisitos para apresentarem eficácia:

- (i) o acerto de contas dos particulares, decorrentes da parcialmente livre autonomia contratual, uma vez que limitada pelas normas do Banco Central;
- (ii) reconhecimento da autoridade fiscalizadora do mercado de capitais estrangeiros.

Não há que se falar em aperfeiçoamento do negócio jurídico de forma a autorizar a sua plena eficácia ou mesmo certeza sem que a autoridade de Capitais Estrangeiros do Banco Central dê o seu aval ao contrato. É *conditio sine qua non* a autorização do Banco Central. À época dos fatos narrados nesse processo, a Lei que regia a matéria era a 4.131/62, que previa, entre outras coisas, o regime do capital estrangeiro e da remessa de lucros, amortizações e juros. Dispunha o seu artigo 3º:

**Art. 3º.** Fica instituído, na Superintendência da Moeda e do Crédito, um serviço especial de registro de capitais estrangeiros, qualquer que seja sua forma de ingresso no País, bem como de operações financeiras com o exterior, no qual serão registrado:

a) os capitais estrangeiros que ingressarem no País sob a forma de investimento direto ou de empréstimo, quer em moeda, quer em bens;

b) as remessas feitas para o exterior com o retorno de capitais ou como rendimentos desses capitais, lucros, dividendos, juros, amortizações, bem como as de *royalties*, ou por qualquer outro título que implique transferência de rendimentos para fora do País;

A Superintendência da Moeda e do Crédito foi substituída pelo FIRCE – Departamento de Fiscalização e Registro de Capitais Estrangeiros. De qualquer maneira, a autorização para a remessa dos juros e, *ipso facto*, para o reconhecimento de sua própria existência, uma vez que as normas que regem a matéria são de ordem pública, foram previstas no artigo 7º do o Decreto 55.762, de 178 de fevereiro de 1965 (regulamento da Lei 4.131/62):

Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

**“Art. 3º.** Em serviço especial instituído na Superintendência da Moeda e do Crédito, para registro de capitais estrangeiros, qualquer que seja sua forma de ingresso no País, bem como de operações financeiras com o exterior, serão registrados:

a) os capitais estrangeiros que ingressarem no País sob a forma de investimento direto ou de empréstimo, quer em moeda, quer em bens (Lei nº 4.131, art. 3º, letra a );

b) **as remessas feitas para o exterior** como retorno de capitais ou como rendimentos desses capitais, lucros, dividendos, **juros**, amortizações, bem como as de *royalties*, de pagamento de assistência técnica, ou por qualquer outro título que implique transferência de rendimentos para fora do País (Lei nº 4.131, art. 3º, letra b );  
(...)

**Art. 6º.** Efetuado o registro, a Superintendência da Moeda e do Crédito fornecerá à parte interessada o competente certificado.

**Art. 7º.** **As remessas para o exterior se processarão mediante apresentação do respectivo certificado do registro emitido pela Superintendência da Moeda e do Crédito.**

§ 1º Os bancos que fizerem as operações de câmbio relativas às transferências previstas neste artigo efetuarão no certificado as anotações que forem determinadas pela Superintendência da Moeda e do Crédito.

§ 2º A Fiscalização Bancária do Banco do Brasil S.A. verificará a regularidade das operações de que trata este artigo, na forma que for estabelecida pela Superintendência da Moeda e do Crédito.

§ 3º Serão reguladas pelo Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito outras remessas para o exterior, a qualquer título e sob qualquer fundamento.

Nos presentes autos, o Banco Central somente autorizou a contabilização dos juros complementares em 1990, quando o Recorrente foi notificado da decisão.

Como o fato que gera o dever de pagar o tributo é o lançamento da parcela relativa aos juros a favor do credor estrangeiro, não há que se falar em obrigatoriedade de se proceder a tal lançamento antes desses juros complementares serem reconhecidos como válidos. A própria contabilidade não pode registrar fato que não corresponde a realidade vivida pelo contribuinte, devendo aguardar a expectativa de pagar os juros complementares em efetivo reconhecimento da ordem jurídica a fazê-lo, com a autorização do FIRCE.

Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

Embora o artigo 123 do Código Tributário Nacional negue a possibilidade de que acordos privados tenham efeito na área tributária, uma vez que acordos privados não poderiam derrogar deveres públicos decorrentes de lei, não é o que se apresenta perante esses autos.

A regulamentação não fica ao livre arbítrio da vontade privada, sendo necessariamente integrada pela manifestação do FIRCE-BACEN.

Ademais, a partir do momento em que as partes compactuam juros complementares, decorrentes da prorrogação dos empréstimos, surge novo contrato, a demandar, insofismavelmente, reconhecimento e autorização do FIRCE-BACEN. Reconheceu a Secretaria da Receita, na Solução de Consulta 26, de 17 de fevereiro de 2003, que os juros complementares (devidos em virtude da prorrogação do contrato), são devidos em virtude de uma nova modalidade contratual, já que a prorrogação gera novação.

**"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 26, DE 17 DE FEVEREIRO DE 2003**

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: REMESSAS AO EXTERIOR - Juros de Empréstimo Internacional.

A redução a zero da alíquota do imposto de renda na fonte, prevista no art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997 (alterado pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 1997), alcança somente os juros devidos na vigência do contrato firmado até 31 de dezembro de 1999. **Os juros devidos em decorrência da prorrogação de prazo**, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2000, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, **por caracterizar, para fins tributários, novo contrato.**

Dispositivos Legais: Lei nº 9.481, de 13.08.1997, art. 1º, IX (alterado pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997), Lei nº 9.959, de 27.01.2000, art. 1º, §1º, e Decreto nº 3.000, de 26.03.1999 (republicado em 17.06.1999), art. 691, IX.

Tirso Batista de Souza - Chefe."

Evidencia a necessidade de intervenção do FIRCE para reconhecer os juros complementares, inviabilizando o reconhecimento de sua existência jurídica anterior, o fato do FIRCE não ter concordado com os juros inicialmente pactuado com o credor estrangeiro, fixando-o em valor ligeiramente diferentes e condicionando a sua remessa a alguma formalidades adicionais (fl. 101).

Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

Assim, tratando-se de empréstimo obtido no exterior, não caberia às partes proceder à escrituração e o lançamento dos valores arbitrariamente, vez que, para tanto, deve existir, efetivamente, o devido registro, autorização e aprovação expressa do FIRCE/BACEN.

Dessa maneira, ocorrendo larga prorrogação do prazo para as contraprestações dos empréstimos, como no período de 09/06/1986 a 30/04/1990, quando a incidência dos juros moratórios foi perdoadada, por diversos momentos a situação fática não carecia da escrituração de juros complementares, até porque tais valores nem mesmo existiam.

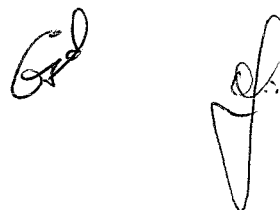
Porém, cessada a suspensão da exigibilidade pactuada posteriormente entre as partes, em 18 de outubro de 1989, houve renegociação para o pagamento da dívida, sendo recalculados os juros moratórios devidos à credora externa.

Desta sorte, é neste momento que a escrituração dos referidos valores passou a ser justificável. Porém, ressalte-se, apenas após a manifestação expressa do Banco Central permitindo a alteração contratual.

Assim, tendo o BACEN autorizado o resgate, conforme documentação datada de 09/04/1990 (fls. 101), tornou-se necessária (obrigatória) a escrituração dos juros complementares, sendo cumprido o contrato e extintas as obrigações.

Desse modo, verifica-se que, apesar do regime de competência ser a regra para a escrituração, neste caso, o regime de caixa é meio adequado e hábil a retratar, com fidelidade, a situação fática ocorrida. Assim pois, no período anterior à manifestação definitiva da credora externa, e antes do pronunciamento do FIRCE autorizando a operação pactuada, não havia condições e possibilidade de serem mensuradas, efetivamente, as quantias realmente devidas.

E, diante o fato, inexistindo a certeza quantitativa do decréscimo patrimonial, não há que se considerar tais valores como realmente devidos, carecendo, destarte plenamento justificável, de escrituração. É inclusive o que assevera o prof. Edmar Oliveira Andrade Filho, senão vejamos:



Processo nº. : 13706.001518/92-66  
Acórdão nº. : 101-95.285

“(…) tanto o regime de caixa como regime de competência dizem respeito à imputação temporal de certas cifras para formação do resultado da empresa e apuração do lucro ou prejuízo do período; **pressupõem ,portanto, a existência e a certeza do acréscimo ou decréscimo patrimonial.**

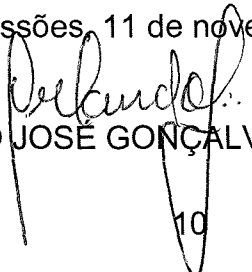
O princípio que governa a existência da receita é conhecido por ‘princípio da realização da receita’ que deve ser interpretado e aplicado em harmonia com o regime de competência. Segundo ele, uma receita existe quando os produtos e serviços produzidos são transferidos para outra entidade. A existência e a certeza de uma receita, custo ou despesa serão determinadas pelo complexo de normas jurídicas a que estiver subordinado o ato ou negócio jurídico que é sua causa. Em relação às receitas, **é necessário considerar, além da existência, a liquidez e a certeza; todos esses atributos dependem das circunstâncias de fato e de direito do caso concreto.** A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraída a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito ativo) adquire o direito de receber uma prestação de forma incondicional; logo, a existência diz respeito a uma prestação, a receita é uma decorrência dela.” (Imposto de Renda das Empresas, 2ª ed. Pp. 31-32).

Portanto, em face aos fundamentos acima expostos, não há como manter a exigência do crédito tributário ora questionado. Assim porque, inexistindo, comprovadamente, a certeza para mensurar a despesa, não há o que escriturar e, deste modo, é insubsistente a obrigação de adotar o regime de competência, vez que somente viável, ante os fatos e circunstâncias negociais e oficiais descritas, a utilização do regime de caixa, para o competente registro da operação examinada.

Isto posto, sou por dar provimento integral ao recurso voluntário.

Eis como voto.

Sala de sessões, 11 de novembro de 2005.

  
ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO