



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° 16327.000226/2006-61
Recurso n° 155.911 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão n° 105-17.258
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente BANCO DIBENS S/A
Recorrida 6ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Ementa: JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - DEDUTIBILIDADE - A teor do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, o limite a ser obedecido para quantificar a dedutibilidade do juro sobre o capital próprio é de livre escolha do contribuinte, podendo adotar o maior entre aquele parametrado pelo lucro líquido ajustado (50%) do período da disponibilização ou pelo volume de lucros acumulados e reservas de lucros (50%) inclusive de períodos anteriores. Por inexistir outras limitações legais pode a empresa disponibilizar acumuladamente juros relativos a períodos anteriores e que não correspondam a resultados de períodos já homologados, desde que respeitados os limites relativos ao período correspondente à disponibilização. A indicação no artigo 29 da IN 11/96 acerca da necessidade de observação do regime de competência não representa inovação ao texto legal que assegura a dedutibilidade dos juros, uma vez que toda a legislação relativa ao imposto de renda de pessoas jurídicas é instruída com a aplicação desse regime.

Recurso voluntário conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

Relator

Formalizado em: 13 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, WALDIR VEIGA ROCHA E ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA. Ausente, momentaneamente o Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Banco Dibens S/A, em 27.12.2006 (fls.177 a 185), contra a decisão que lhe foi cientificada em 27.11.2006 (fls. 174), prolatada pela 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I, que manteve exigência do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2003, na forma do Acórdão nº 12-12.181, sob ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 2004

LUCRO REAL. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

É irrelevante, para fins fiscais, o fato de a empresa reunir, num determinado exercício, as condições de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio a serem pagos ou creditados aos seus proprietários, se ela não efetivar, naquele exercício, o seu pagamento, uma vez que os critérios e as condições impostos pela lei precisam ser cumpridos é no momento do pagamento ou do crédito dos juros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL


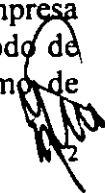
Exercício: 2004

DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os lançamentos cujos fatos geradores sejam idênticos ao descrito em auto de infração relativo ao imposto de renda originado de uma mesma ação fiscal colhem a sorte deste, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Lançamento Procedente."

A exigência foi formalizada após constatação da fiscalização de que a empresa destinou em sua DIPJ 2.004 (ficha 06B. linha 45) juros sobre o capital próprio no período de apuração de 2003 no valor de R\$ 30.200.000,00 (fls. 05), sendo que consta do Termo de

Verificação Fiscal (fls. 71) que por deliberação do Conselho de Administração do Banco Dibens s/a, datada de 31.03.2003, formalizada em ata sumária, a título de antecipação dos dividendos obrigatórios foi aprovado o pagamento de juros sobre o capital próprio no valor de R\$ 20.000.000,00 antes da dedução do IRFonte, e, ainda, por deliberação da Diretoria Executiva do mesmo Banco, datada de 30.12.2003 foi aprovado o pagamento de juros sobre o capital próprio, a ser computado no cálculo de dividendo obrigatório no montante de R\$ 10.200.000,00. Os respectivos valores foram apropriados como despesa operacional e integralmente deduzidos na formação do lucro líquido e o contribuinte não adicionou valor algum a título de excesso por ocasião da apuração do lucro real.

Os valores sob discussão podem ser expressos em demonstrativo elucidativo e que resume a composição das bases e a cronologia de sua origem:

Ano	Patr. Líquido	TJLP	J. C. Próprio
1997	164.734.851,18	10,12 %	16.671.166,93
1998	156.535.788,46	11,65 %	18.236.419,35
1999	159.964.978,03	13,21 %	21.131.373,60
2000	140.812.625,65	10,74 %	7.784.625,52
2001			
2002			
2003	Balancetes mensais	Nihil	9.190.873,39
		Potencial JCP	73.014.458,79
	Declarado	Março 2003	20.000.000,00
	Declarado	Dezembro 2003	10.200.000,00
	Saldo a Declarar		42.814.458,79

Portanto a empresa encontrou o valor de R\$ 73.014.458,79 como sendo o limite de valor passível de atribuição aos sócios a título de juros sobre o capital próprio, oriundos de direitos de distribuição correspondentes ao período de 1997 a 2003, sendo os valores apurados diante de balanços e relativamente a 2003, de balancetes.

Não há no processo discussão acerca dos cálculos do JCP que redundaram nos valores constantes da planilha acima, apenas no direito à sua distribuição sem adição ao lucro líquido para a obtenção do lucro real.

Intimada sobre o aproveitamento do JCP e dos limites legais, a empresa respondeu que o art. 347 do Decreto nº 3.000/99 (Art. 9º da Lei nº 9.249/95) não estabeleceu que a dedução dos valores creditados a sócios ou acionistas a título de juros sobre o capital próprio deveria limitar-se ao regime de competência e nem o art. 249 do Decreto nº 3.000/99.

ajuste do lucro líquido – vedou a dedução, para fins de apuração do lucro real, dos valores pagos a título de juros sobre o capital próprio relativo a anos anteriores.

Penso que o entendimento estampado na peça impositiva inicial pode ser sumariado nos itens 15 (parte), 18, 19 e 20, que transcrevo para melhor interpretar seus argumentos:

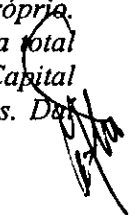
“15. (...) Está implícito na interpretação da regra especial dos JCP, materializada pela instituição fiscalizada, que a pessoa jurídica poderia pagar ou creditar juros sobre o capital próprio de forma retroativa e, que, assim procedendo, não haveria nenhum prejuízo ao fisco, tendo em vista que o fato implicaria, apenas, em inobservância do regime de competência sem nenhuma consequência de ordem fiscal. Vale dizer, estaria permitido na lei especial, o pagamento ou crédito, no ano de 2.003, de juros sobre o capital próprio que poderiam ter sido pagos, ou creditados, em 1.997, ou em 1.998, ou em 1.999 ou, ainda, no ano 2.000. Nestes anos passados o direito de fazer estava posto.

(...)

18. Asseverou o contribuinte que a lei não vedou o pagamento de juros remuneratórios do capital próprio relativos a períodos anteriores. Ora, o que o legislador fez foi eleger a melhor técnica legislativa para a hipótese a ser normatizada. A redação da norma seguiu a orientação potestativa e não negativa, ou seja, se falou no que pode e não no que não pode. A vedação legal está implícita, tendo em vista a integridade do ordenamento jurídico tributário. A regra posta in abstracto tutela o ato do pagamento ou crédito dos JCP, no tempo e no espaço de sua ocorrência. A disciplina legal rege o acontecido efetivamente em cada período de apuração.

19. Tenta ainda a fiscalizada lançar mão do instituto de competência contábil para dizer que a norma legal não fez explícita exigência de que os juros fossem pagos ou creditados dentro do regime de competência. Pois bem, a norma não explicitou tal exigência porque não poderia, mesmo, fazê-lo; trata-se de uma faculdade posta para os contribuintes e não de uma obrigação. O instituto da competência assume relevância, em termos tributários, quando se trate de uma obrigação ou um direito consagrado em definitivo em exercício social anterior que já teve seu patrimônio líquido definido juridicamente. Surgem então os conceitos de ajuste de exercícios anteriores (conceito comercial) de postergação de receitas ou de despesas (conceitos tributários). Absolutamente não é caso dos juros sobre o capital próprio, porque se assim fosse a norma seria ineficaz. E não se pode admitir a existência de norma ineficaz inserida no ordenamento.

20. E por que a norma seria ineficaz? Imagine-se uma empresa deficitária no sétimo ano de sua existência, mas superavitária nos seis últimos anos, e, que durante esses seis anos anteriores, superavitários, não se tenha pago ou creditado juros sobre o capital próprio. Operando-se de forma retroativa, os JCP, poderia haver entrega total do acervo líquido da empresa a título de Juros Sobre o Capital Próprio, com graves prejuízos aos credores públicos e privados. Da resultaria a ineficácia da norma.”



Segue-se o demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 75) acerca do limite que ela entendeu adequado para fins de apuração e dedutibilidade dos juros atribuídos.

A fiscalização adotou como parâmetros os seguintes valores:

a) – Utilizando o valor do patrimônio líquido da empresa em 31.12.2002 conforme demonstrado a fls. 68 – R\$ 156.061.359,56 definiu o que denominou de “Limite Conceitual” pela aplicação da TJLP mensal no valor de R\$ 17.978.268,65;

b) – Descontou dos R\$ 30.200.000,00 destinados o valor do limite conceitual e redundou no valor denominado de “Parcela Não Integrante do Campo de Definição” no valor de R\$ 12.221.731,35;

c) – Apurou um limite de dedutibilidade relativo ao lucro líquido do ano-calendário de 2003, em que considerou o lucro líquido ajustado (Prejuízo contábil – R\$ 6.907.408,50 mais Provisão p/IRPJ – R\$ 12.270.628,32 e mais valor atribuído e deduzido no resultado dos juros atribuídos - R\$ 30.200.000,00), redundando no lucro líquido ajustado de R\$ 35.563.219,82, sobre o qual aplicou o percentual de 50% e obteve o limite relativo de R\$ 17.781.609,91. Apurou ainda outro limite que levou em consideração o saldo de lucros acumulados e reservas de lucros, de R\$ 17.568.344,61, cuja comparação com o limite anterior indicou uma diferença de R\$ 196.658,74;

d) Somando os valores obtidos nos itens b) e c), a fiscalização obteve o valor tributável de R\$ 12.418.390,09.

A recorrente, em apertada síntese traz seus argumentos alegando que:

a) - O voto que carregou a decisão recorrida reconhece que “(...) a dedução dos juros sobre o capital próprio em valor superior aos limites impostos pelo art. 347 do RIR/99, objeto da autuação, não derivou da inobservância da regime de escrituração” (fls. 180 citando fls. 166), e “concluindo que “Definitivamente portanto, a questão não diz respeito à inobservância do regime de competência, pois a dedução de juros em valor excedente aos limites legais decorreu, na verdade, da deliberação da interessada em pagar juros tendo como base de cálculo o patrimônio líquido de outros exercícios já encerrados” (fls. 181 citando fls. 167).:

b) – Reconheceu haver restrições e limitações ao pagamento de JCP conforme os textos legais sob exame, como a taxa de juros (TJLP), limites sobre lucros e valores referenciais de patrimônio, mencionando que tudo isso teve a tentativa de interpretação pela autoridade administrativa na forma do ADN Cosit nº 13/96 e no mesmo sentido a decisão proferida em processo de Consulta na 8ª Região Fiscal (Nº 204/01), que definiu ser o limite o maior entre 50% do lucro líquido do exercício (Depois da provisão para a CSLL e antes da provisão para o IRPJ), e 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros;

c) – Que o legislador não impediu o pagamento de crédito relativo a mais de um período num mesmo período, já que essa vedação não consta da legislação de regência;

d) Trouxe jurisprudência na forma do Acórdão nº 108-07.641, recurso voluntário nº 134.151, processo nº 10830.005719/2001-15, cuja decisão define que a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio somente se opera se forem eles disponibilizados no primeiro ano em que poderia ser pago, regra trazida apenas na IN nº 11/96

– artigo 29, estaria extrapolando o disposto na lei que não vedava o pagamento do JCP relativo a períodos anteriores;

e) – Alega serem inexigíveis a multa de ofício e os juros de mora diante da improcedência do principal.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

Penso ser adequado posicionar-me com relação à divergência de opiniões entre a autoridade lançadora e a autoridade julgadora recorrida.


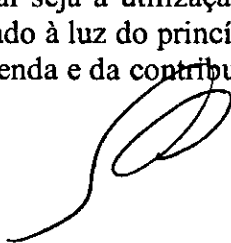
Enquanto a autoridade lançadora esmerou-se em discorrer sobre a quebra do regime de competência como fundamento de lançar, a autoridade julgadora contrariou-a concluindo que não decorria desse fato o lançamento, mas manteve a exigência, provavelmente pelas conclusões, já que a baseou na argumentação de que houve a quebra dos limites legais.

Os valores indicados pela recorrente que apontam para uma potencial possibilidade de disponibilização de juros no valor de R\$ 73.014.458,79, referente aos anos-calendário de 1997 a 2003, mesmo no caso de admissibilidade da tese da recorrente, merecem uma correção, já que o valor corresponde ao ano de 1997 não mais poderiam ser aproveitados como gastos dedutíveis, uma vez que correspondem a período que, na forma estatuída no artigo 150 do CTN, o resultado apropriado pela empresa já se encontrava tacitamente homologado quando de sua disponibilização em 2003, sendo relevante mencionar que não houve provisionamento contábil tempestivo.

Quanto à argumentação que vincula a possibilidade de dedutibilidade fiscal do juro perante o regime de competência, ele somente se mostra relevante para a fiscalização ensejando lançamento quando provoca a postergação de receitas ou de tributos em consequência de seu descumprimento.

No presente caso nada disso ocorreu, já que a postergação teria ocorrido exclusivamente quanto a despesas, o que poderia representar apenas benefícios para o fisco, já que teoricamente antecipado o lançamento dos tributos correspondentes (ressalva à manipulação de prejuízos).

Porém, é possível que a quebra do regime de competência mencionada pela fiscalização tenha outro aspecto, qual seja a utilização de despesas de um período em outro período, o que, entendo deva ser tratado à luz do princípio da independência dos exercícios, em desuso na legislação do imposto de renda e da contribuição social após a edição do Decreto-lei nº 1.598/77.



Diante dessas considerações apreciarei a seguir apenas o que entendo ser o foco da discussão, qual seja a possibilidade de efetuar em um período a disponibilização (crédito, pagamento, etc.) dos juros sobre o capital próprio calculado em relação a mais de um período, ou a disponibilização acumulada relativa a períodos anteriores.

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95 contempla a possibilidade de dedução:

“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)

(...)

§ 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.

(...)”

Duas, portanto, as limitações estabelecidas em lei, quais sejam, a existência de lucros antes da atribuição dos juros ou a existência de lucros acumulados e reservas de lucros em montante igual ou superior a duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Diversos atos normativos vieram esclarecer os termos da lei, sendo que a IN nº 11/96 que foi elaborada visando integrar diversos procedimentos fiscais trouxe na redação de seu artigo 29 um torno que não constava da lei e que provavelmente inspirou a fiscalização ao tecer fortes comentários ao regime de competência, como se pode ver:

“Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos 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.

(...)

§ 3º O valor do 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.

(...)”

(Destaquei).

Como se pode ver a IN nº 11/96 não inovou com relação à lei, salvo a introdução do termo “*observado o regime de competência*”, que provavelmente induziu a autoridade lançadora a tecer considerações sobre o regime de competência, mas que a autoridade julgadora recorrida afirmou claramente não ser a motivação que pudesse sustentar o lançamento já que nela não podia se basear.

Penso que a IN nº 11/96, ao mencionar a necessária observação ao regime de competência em nada inovou, uma vez que o Decreto-lei nº 1.598/77 elegeu esse regime como padrão contábil e fiscal, quando ajustou o resultado fiscal ao societária definido na Lei nº 6.404/76.

Assim, apesar de desnecessária a observação, sua inclusão no texto do artigo 29 em nada representou de inovador bem como nada acrescentou ao texto legal nem à sua interpretação.

No entanto, discordo do entendimento da fiscalização acerca da interpretação que deu ao regime de competência, uma vez que pretendeu limitar em nome do regime de competência a apropriação do juro sobre o capital próprio ao valor referente apenas ao período de seu pagamento.

Minha discordância anda no sentido que dou ao regime de competência inserido na legislação fiscal pelo artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 que determinou que os eventos fossem considerados nos períodos a que competissem, sendo que somente ficou a fiscalização autorizada a promover o lançamento nos casos em que ocorresse a postergação de receitas, mas com relação aos tributos que fossem em decorrência postergados ou recolhidos com insuficiência ou inexatidão.

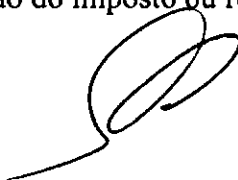
Reitero que nesse entendimento não alinho a postergação de despesas que, teoricamente apenas produzem antecipação de resultados tributáveis com antecipação dos tributos, com as ressalvas que já fiz antes.

Como a autoridade julgadora, entendo que o processo não trata de postergação mas sim da aplicação do regime de independência dos exercícios que não mais apresenta aplicabilidade, salvo raras exceções, no nosso sistema tributário.

Isso leva à análise da questão objetiva acima colocada, sobre a possibilidade de disponibilizar juro sobre o capital próprio, em um período, correspondente a períodos anteriores.

Ou, sendo mais preciso, qual o limite de juro sobre o capital próprio poderia a empresa disponibilizar aos seus acionistas no ano de 2003.

A jurisprudência trazida pela recorrente (Acórdão nº 108-07.641) já entendeu que a inexatidão quanto ao período de escrituração de despesa só enseja lançamento pelo Fisco se for verificada a postergação do imposto ou redução indevida na sua base de cálculo,



A lei apresentou apenas dois limites e eles, devem ser respeitados, alternativamente, podendo ser escolhido aquele que permitir a disponibilização do maior valor.

A recorrente não discutiu objetivamente o limite porque entendeu que podia disponibilizar a totalidade do juro calculado nos anos anteriores, apesar de ter disponibilizado apenas R\$ 30.200.000,00.

Porém, a aplicação do texto legal, a par de permitir a disponibilização em valor de até 50% do lucro ajustado do período, autoriza o pagamento de valor superior a este limite, desde que a empresa possua lucros acumulados e reservas de lucros em volume superior, permitindo a disponibilização mesmo em períodos com prejuízo contábil ou fiscal, desde que remanesçam reservas de lucros e lucros acumulados em montante que o permitam.

Como se pode ver, o adiamento da disponibilização dos juros pela empresa não sofre a limitação alegada pela recorrente, uma vez que, se de um lado é comparada apenas ao lucro apurado naquele período, de outro está assegurado um limite que vai se acumulando com os resultados obtidos ano a ano, até o limite temporal barrado pela homologação dos resultados fiscais da empresa.

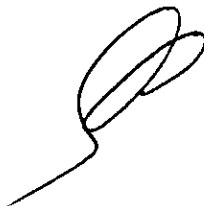
A fiscalização calculou os dois limites que entendeu aplicáveis, quais sejam aqueles que a lei elegeu, tendo obtido o valor de R\$ 17.781.609,91 no limite referenciado ao lucro líquido do período (50%) e R\$ 17.568.344,61 referenciado ao saldo do patrimônio líquido a ser considerado (50%).

Não tendo a recorrente oferecido qualquer resistência a esses cálculos, adoto-os como adequadamente elaborados face aos valores contábeis e fiscais da empresa.

Tendo o cálculo dos juros alcançado R\$ 17.978.268,25, a dedutibilidade correspondente não pode ultrapassar ao maior dos dois limites apurados anteriormente, ou seja R\$ 17.781.609,91.

Como o pagamento alcançou R\$ 30.200.000,00, houve um excesso de R\$ 12.418.390,09, que a fiscalização demonstrou em duas parcelas e mesmo total.

Com relação ao pleito de cancelamento dos juros moratórios e multa, diante da manutenção da exigência, devem eles também ser mantidos, já que integram o crédito tributário.



Assim, diante do que consta do processo, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2008.


JOSÉ CARLOS PASSUELLO

