



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

Processo n° 16327.000585/2010-03
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.178 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E CSLL
Recorrente UNIBANCO HOLDINGS S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - JCP. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. LIMITE TEMPORAL. O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio, é aquele em que há deliberação para pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito. Nada obsta a distribuição acumulada de JCP, desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O conselheiro Leonardo de Andrade Couto acompanhou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

UNIBANCO HOLDINGS S A recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de impugnação (fls. 110 a 138) a Auto de Infração de IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ (fls. 87 a 99), por ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL, EXCESSO DE JUROS PAGOS OU CREDITADOS A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO DO CAPITAL PRÓPRIO, e de CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL REFLEXA, relativo a fatos geradores ocorridos em 31/12/2006 e 31/12/2007.

2. O crédito tributário constituído foi composto pelos valores a seguir discriminados:

<u>IRPJ</u>	R\$ 78.245.842,61
Juros de Mora (calculados até 31/05/2010)	R\$ 19.619.045,16
Multa Proporcional	R\$ 58.684.456,95
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 156.549.444,72
<u>CSLL</u>	R\$ 28.168.539,34
Juros de Mora (calculados até 31/05/2010)	R\$ 7.062.856,25
Multa Proporcional	R\$ 21.126.404,50
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 56.357.800,09

3. Como enquadramento legal do lançamento do IRPJ, o autuante assinala o artigo 9º da Lei nº 9.249/95, com a redação dada pelo artigo 78 da Lei nº 9.430/96, e os artigos 249, inciso I, e 347 do RIR/99 (fl. 92). Como fundamento legal do lançamento da CSLL, consigna o artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 7.689/88, o artigo 1º da Lei nº 9.316/96, o artigo 28 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 37 da Lei nº 10.637/02 (fl. 98). Para a exigência dos JUROS MORATÓRIOS, invoca o artigo 6º, parágrafo 2º, c/c o artigo 28, ambos da Lei nº 9.430/96, e, para a MULTA DE OFÍCIO, o artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96 (fls. 89 e 95).

4. No Termo de Constatação Fiscal (fls. 85 a 86), a autoridade noticia, em resumo, que:

o autuado teria apropriado como despesa do ano-calendário de 2007, a título de pagamento de Juros sobre o Capital Próprio – JsCP, o valor de R\$ 652.538.146,65, superior ao limite permitido, de R\$ 374.900.741,47;

a referida diferença, de R\$ 277.637.405,18, decorreria de valor excedente aproveitado de anos anteriores, de parcelas correspondentes a Juros sobre Capital Próprio não pagos nos anos calendário de 2002 a 2005, consoante informação

prestada pelo autuado em resposta à intimação fiscal, sendo que sua dedução, por não observar o regime de competência, não encontraria amparo legal, devendo, assim, o mencionado valor ser adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2007;

da mesma forma, no ano-calendário de 2006, o valor da despesa de Juros sobre Capital Próprio teria excedido em R\$ 35.346.365,39 o limite permitido, em decorrência de aproveitamento de Juros sobre Capital Próprio do ano-calendário de 2001;

em razão do apurado, foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2006 e 2007, incidentes sobre os referidos valores de R\$ 35.346.365,39 e R\$ 277.637.405,18, correspondentes a despesas indevidas que oneraram as bases de cálculo desses tributos.

5. Cientificado do lançamento, em 24/06/2010 (fls. 91 e 97), o autuado impugnou o Auto de Infração em 26/07/2010 (fl. 110), apresentando, em resumo, as seguintes razões:

o entendimento no qual o lançamento se baseia representaria ingerência na liberdade da pessoa jurídica de decidir sobre se, em que valor e quando efetuar o pagamento de JsCP e implicaria negar ao autuado direito à dedutibilidade da despesa, contra expressa previsão em lei; seria *faculdade* da pessoa jurídica poder exercer tal direito amparada nos princípios da livre iniciativa e autonomia da vontade, dependendo apenas de decisão formal nesse sentido, tomada em assembléia de acionistas ou quotistas, ou por força de cláusula de estatuto ou de contrato social, momento em que surgiria a despesa correspondente;

o pagamento de JsCP se justificaria pelo tempo em que o capital dos sócios permanecesse à disposição da pessoa jurídica;

a Lei nº 9.249/95, através do artigo 9º, com as alterações pelos artigos 51, 55, 78 e 88 da Lei nº 9.430/96, teria estabelecido apenas os limites (o valor do Patrimônio Líquido – PL e a variação “pro-rata” da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP) e as condições para apuração (existência de lucros no exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros em valor igual ou 2 vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados), estando a dedutibilidade condicionada ao efetivo pagamento ou crédito; esse tratamento fiscal estaria previsto, ainda, nos artigos 347, 668 e 691, parágrafo 9º, do RIR/99;

atendidos esses limites e condições, nada mais poderia ser exigido para a validade da dedução, muito menos que o pagamento ou crédito fosse efetuado no mesmo ano-calendário em que os juros tivessem sido calculados, como teria entendido a autoridade;

a legislação fiscal previria apenas as conseqüências fiscais do pagamento ou crédito dos JsCP, a saber, tributação na fonte e dedutibilidade, não criando permissões ou vedações para o seu pagamento, nem da época em que poderiam ser pagos ou creditados; inexistiria previsão legal determinando que as deliberações sobre pagamentos ou créditos fossem feitas em cada ano-calendário, ou vedando o pagamento de JsCP com base em PL de exercícios encerrados;

inexistiria a infringência ao regime de competência, conforme o entendimento da autoridade que teria se baseado no artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 11/96, porque o regime de competência estaria ligado ao conceito de “despesa incorrida” e as despesas só se tornariam incorridas quando se

formasse a relação jurídica em que a Pessoa Jurídica se tornasse devedora de juros e o beneficiário pudesse vir a exigir o pagamento como direito, consoante entendimento de doutrina, sendo somente a partir desse momento é que se cogitaria da aplicação do regime de competência;

no caso de JsCP, a pessoa jurídica só se tornaria devedora após a deliberação da sociedade, e, assim, o período de competência, no qual os juros deveriam ser registrados como despesa financeira seria aquele em que houvesse a deliberação: no presente caso, 2006, com base nos Patrimônios Líquidos de 2001 e 2006, e 2007, com base nos Patrimônios Líquidos de 2002 a 2005, consoante entendimento de doutrinador, cujo excerto colaciona; tratar-se-ia de despesa que diria respeito aos próprios anos de 2006 e 2007, não a anos anteriores, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.249/95, da doutrina referida e de decisões do CARF e do STJ;

a previsão da IN SRF nº 11/96 de que os JsCP sejam dedutíveis segundo o regime de competência deve significar que a despesa deveria ser reconhecida no período em que fosse deliberado o pagamento ou crédito, pois seria quando surgiria a obrigação relativa, sendo que interpretação distinta levaria à conclusão de que a IN SRF nº 11/96 teria violado o princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II, 37, 150, inciso I, da CF/88 e artigo 97, inciso II e IV e parágrafo 1º, do CTN) e os artigos 84, inciso IV, da CF/88 e 99 do CTN, pelos quais atos de hierarquia inferior, no caso a IN SRF nº 11/96, não podem extrapolar o conteúdo das leis que visam regulamentar; não haveria lei condicionando a dedutibilidade dos juros ao pagamento em cada ano-calendário considerado no cálculo; a vedação da dedutibilidade, nesse caso, implicaria majorar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL sem previsão legal para tanto;

as despesas e receitas de JsCP deveriam ter tratamento legal, de despesa financeira, isonômico ao tratamento de Juros sobre Capital de Terceiros, pois que, conforme a Exposição de Motivos da Lei nº 9.249/95, o tratamento especial teria por objetivo estimular o investimento com capitais próprios em confronto com capitais de terceiros;

a contabilização de JsCP como despesa financeira da empresa pagadora, portanto, dedutível, e receita financeira da empresa beneficiária (tributável na fonte, exclusivamente ou como antecipação do devido na Declaração) não representaria prejuízo para o Fisco, porque a dedução na empresa devedora seria compensada pela tributação na pessoa que os recebesse; recolhido o IRRF sobre o valor dos juros pagos ou creditados, impor-se-ia a sua dedutibilidade como despesa, sob pena de duplicidade de tributação sobre o mesmo valor;

pela Lei nº 9.249/95, a dedutibilidade dos JsCP estaria condicionada ao efetivo pagamento ou crédito, e, assim, mesmo que se entendesse tratar-se de despesa de períodos passados, tendo sido efetivamente pagos ou creditados em 2006 e 2007, somente nesses anos-calendário é que poderiam ser deduzidos como despesas para efeito de IRPJ e CSLL;

a legislação, em específico o artigo 161 do CTN e os artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96, não autorizaria, como pretende o Fisco no lançamento, a incidência de juros sobre multa, mas apenas a incidência de juros sobre o valor atualizado do tributo, conforme julgados proferidos pelo CARF;

a Taxa SELIC seria imprestável para fins de cômputo de juros de mora porque, além de ser figura híbrida, composta por correção monetária, juros e

valores de remuneração de serviços de instituição financeira, seria fixada unilateralmente pelo Poder Executivo, e, ainda, acima do 1% previsto no artigo 161 do CTN.

A decisão recorrida está assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. FACULDADE. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. NÃO EXERCÍCIO OU EXERCÍCIO PARCIAL. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. A faculdade para pagamento ou crédito de Juros sobre Capital Próprio - JsCP a acionista ou sócio deve ser exercida no ano-calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes restrita aos juros sobre o Patrimônio Líquido incidentes durante o ano da referida apuração, não incluindo juros incidentes sobre o Patrimônio Líquido de anos anteriores, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. O exercício parcial da mencionada faculdade configura renúncia à parcela não usufruída do benefício concedido pela lei.

DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO. FALTA DE ISONOMIA NO TRATAMENTO FISCAL ENTRE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO E JUROS SOBRE CAPITAL DE TERCEIROS. INOCORRÊNCIA. Existe duplicidade de tributação quando havendo previsão legal para a incidência de um único tributo sobre determinado valor, sobre este valor ocorre dupla incidência do mesmo tributo, ou há a incidência cumulativa de outro tributo, o que não é a hipótese dos autos.

A isonomia no tratamento fiscal das despesas de JsCP em relação às despesas de Juros sobre Capital de Terceiros foi conferida pela lei ao conceder ao contribuinte a faculdade para deduzir também as despesas de JsCP na apuração do lucro real do ano, sendo que o não exercício ou o exercício parcial dessa faculdade, como o caso dos autos, retira-lhe razão para alegar tratamento fiscal não isonômico.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO CONSTANTE DO LANÇAMENTO. Descabe a arguição de cobrança indevida de juros de mora sobre a multa de ofício, quando tal exigência não consta do lançamento fiscal litigado.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE. FALTA DE COMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO. Irresignação formulada contra a validade de norma legal que manda aplicar a TAXA SELIC no cômputo dos juros de mora, não pode ser apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas, às quais cabe apenas aplicar as normas legais aos casos concretos, sem poderes para afastá-las por inconstitucionalidade ou ilegalidade, o que é atribuição exclusiva do Poder Judiciário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. As normas fiscais que disciplinam a exigência com respeito ao IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.

Impugnação Improcedente.

Processo nº 16327.000585/2010-03
Acórdão n.º **1402-001.178**

S1-C4T2
Fl. 0

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado trata-se de glosa da dedução de pagamentos de juros sobre o capital próprio (JCP) de exercícios anteriores uma vez que ultrapassou o limite estabelecido para o período de apuração em curso.

De inicio registre-se que não há qualquer outra irregularidade apontada pela Fiscalização, especialmente no cálculo e pagamento dos aludidos JCP.

A meu ver, o procedimento adotado pelo Recorrente é legalmente amparado pelo artigo 9º da Lei 9.249/95, *verbis*:

*“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)

*§ 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.***

(...)”

Ao contrário do que afirma a fiscalização, o procedimento adotado pela Recorrente não ofendeu o regime de competência.

Com efeito, o regime de competência está umbilicalmente ligado ao conceito de “despesa incorrida” e a despesa só se torna incorrida no momento em que **“se forma a relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros” e “o beneficiário possa vir a exigir o pagamento como direito seu”**, como ensina Edmar Oliveira Andrade Filho (in Perfil Jurídico do Juro sobre o Capital Próprio, MP Editora, 2006, p. 55). E como bem ressalta o autor referido, somente a partir desse momento é que se cogita a aplicação do regime de competência.

No caso dos juros sobre capital próprio a pessoa jurídica se torna devedora e o sócio ou acionista pode exigir o pagamento do valor respectivo apenas após a deliberação da sociedade decidindo efetuar o pagamento, fixando os montantes respectivos e determinado o momento em que tal pagamento ocorrerá. Assim, o período de competência, no qual o montante dos juros deve ser registrado como despesa financeira da sociedade, é aquele em que **há a deliberação determinando o pagamento dos juros, no caso, 2006 e 2007.**

Com efeito, para efeitos de IRPJ e CSL, o pagamento de juros sobre capital próprio recebe tratamento fiscal de despesa financeira idêntico ao tratamento dos juros sobre capital de terceiros, tanto que a própria administração ao regulamentar a aplicação do artigo 9º da Lei 9.249/95 determinou a sua contabilização como despesa financeira da empresa pagadora (portanto, dedutível) e receita financeira da empresa beneficiária (portanto, tributável exclusivamente na fonte, ou como antecipação do devido na declaração, no caso de empresas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado) (IN 11/96, artigo 29).

Se o pagamento de juros sobre o capital próprio tem tratamento fiscal de despesa financeira para a empresa pagadora, tal despesa, em observância ao regime de competência, só deve ser imputada aos seus resultados no momento em que a sociedade se obrigar a pagar os juros.

Como se observa, antes da deliberação societária no sentido de que se efetue o pagamento de juros sobre o capital próprio não há de se falar em direito subjetivo dos sócios ou acionistas ao seu recebimento e nem em despesa incorrida, não se podendo cogitar antes disso em observância ao regime de competência posto que não há ato jurídico tornando a empresa devedora dos referidos juros.

No caso concreto, como já ressaltado, o Recorrente deliberou efetuar o pagamento de juros sobre capital próprio em 2006 tomando por base o patrimônio líquido de 2001 e 2006, e em 2007 tomando por base o patrimônio líquido de 2002 a 2005, atendidas as condições e limites previstos na Lei nº 9.249/95. A despesa correspondente ao pagamento desses juros, portanto, somente surgiu para o Recorrente em 2006 e 2007, respectivamente.

Em sendo assim, está equivocado o entendimento da r. decisão recorrida, posto que o Recorrente não pretende computar em um exercício “valores de JCP pertinentes a exercícios anteriores”. Embora os juros pagos e deduzidos em 2006 e 2007 tenham sido calculados também com base nas contas do patrimônio líquido de anos-calendário anteriores de 2001 a 2005, trata-se de despesas relativas aos anos-calendários de 2006 e 2007, respectivamente, e não de 2001 a 2005, tendo em vista que somente em 2006 e 2007 ocorreu a deliberação sobre o pagamento/crédito dos valores desses juros, portanto, somente nesses anos-calendários a despesa a eles relativa tornou-se incorrida, ou seja, o pagamento desses valores tornou-se obrigação da empresa e direito dos acionistas, afetando o resultado.

Dessa forma, é inconteste o direito do Recorrente de, na apuração do IRPJ e da CSL dos anos de 2006 e 2007, deduzir a despesa oriunda do pagamento de juros sobre o capital próprio realizado naqueles anos, ainda que tomando por base as contas de patrimônio líquido de períodos pretéritos, posto que se trata de despesa que diz respeito aos próprios anos de 2006 e 2007, e não a anos anteriores, nos termos do artigo 9º, “caput” da Lei nº 9.249/95, da doutrina supra citada e como no mesmo sentido já decidiu o Conselho de Contribuintes e o Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, pelas razões acima expostas, não tem amparo legal estabelecer como condição para a dedução dos juros sobre o capital próprio que o pagamento desses mesmos juros seja efetuado em cada ano-calendário, cujo valor das contas do patrimônio líquido foi tomado como base para seu cálculo, como entendeu a r. decisão recorrida.

Daí porque a previsão da IN 11/96, no sentido de que os juros sobre capital próprio são dedutíveis segundo o regime de competência, significa apenas que a despesa a eles

relativa deve ser reconhecida no período em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento é que nasce a obrigação a eles relativa.

A matéria não é nova neste Conselho, tendo sido objeto do acórdão 101-96.751 de 29/05/2008 do qual participei do julgamento. Vejamos a ementa e decisão do aludido acórdão:

Ementa: JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO – DEDUTIBILIDADE - LIMITE TEMPORAL – O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP – desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição-, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em que se deliberou sua distribuição.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula. Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. 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.

No voto condutor do aludido acórdão, da lavra do ilustre conselheiro Valmir Sandri, extrai-se os seguintes fundamentos:

“(…) Por ser este o procedimento que está em discussão nos presente autos, e para o desate da presente questão, cabe indagar se pode o contribuinte pagar em períodos futuros o valor do JCP apurado em períodos pretéritos segundo os limites e de acordo com a legislação de regência?

Quanto à indagação acima respondo afirmativamente, tendo em vista que os juros sobre o capital constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros. Teria a natureza de juros compensatórios em razão da indisponibilidade de recurso em favor da companhia.

Tais juros sobre o capital não são uma figura nova, introduzida no ordenamento jurídico pela Lei nº 9.249/95, eis que esta norma apenas cuidou de aspectos tributários referentes aos juros sobre o capital próprio, conforme acentua Fábio Ulluia Coelho, *verbis*:

"Deve se acentuar, desde logo, que não foi a Lei de 1995 que, a rigor, introduziu o pagamento de juros sobre o capital da pessoa jurídica, em benefício de seus membros. A antiga Lei do Anonimato, de 1940, fazia referência expressa ao seu pagamento, durante a instalação da sociedade (art.129, parágrafo único, d); eram os chamados 'juros de construção' (Valverde, 1959, 2:383). Também registro que a Lei das Cooperativas, em 1971, cuidou do assunto, estabelecendo o limite de 12% ao ano para os juros sobre o capital pagos em favor dos seus associados (Lei n.5.764/71, art.24, §

3"), a vigente lei do anonimato igualmente o menciona ao disciplinar sua forma de escrituração (LSA, art. 179. V). O pagamento desse tipo de remuneração, por outro lado, nunca foi proibido na lei, daí ser sustentável sua pertinência e validade. Como, porém, a legislação tributária, entre 1964 e 1995, não admitida a dedução dos juros pagos aos sócios, não se costumava realizar nenhum pagamento a esse título. A mudança do regime tributário e as vantagens decorrentes impulsionaram, a partir de 1996, a larga utilização desse gênero de pagamento, em favor do acionista. A referência da lei tributária tornou obsoleta a postura tecnológica, que tradicionalmente condenava o pagamento de juros sobre o próprio capital, por reputá-lo incompatível com o risco próprio dos investimentos em ações e com o princípio da intangibilidade do capital social (cf Mendonça, 1914, 3:49/50). (Curso de Direito Comercial, Saraiva, 2008, p. 342).

Ou seja, é preciso segregar as implicações no âmbito da legislação comercial e das normas que regulam a dedutibilidade fiscal. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho diz o seguinte:

"De fato, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios por intermédio de deliberação tomada em Assembléia de Acionistas ou Reunião de Quotistas, ou em virtude de cláusula estatutária ou contratual existente. Esta faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, em que as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade, delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode, no presente, deliberar sobre o pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para contagem de juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer".

E ressalta o seguinte:

"Há de se ter presente, todavia, que uma coisa é a possibilidade jurídica do pagamento dos juros e outra, completamente diferente, é o tratamento fiscal que deverá ser dispensado a tais juros. De fato, a dedução dos juros sobre capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos no momento em que eles vierem a diminuir o resultado do período que servirá de elemento para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL".

Quanto ao primeiro aspecto, o societário, não vejo qualquer óbice de a empresa apurar os juros sobre o capital próprio e estabelecer o seu pagamento no todo ou em parte em períodos subseqüentes. O registro na contabilidade do valor dos juros sobre o capital que deixaram de ser pagos quando de sua apuração, constituirá uma mera provisão indedutível para efeito de apuração do lucro real no período de sua apuração, podendo sê-lo quando do efetivo pagamento ou crédito individualizado (p.e. contas a pagar).

Pode o contribuinte, por conta disso, reconhecer contabilmente o valor da "despesa", na verdade uma provisão, dos juros sobre o capital próprio para pagamento de parte no próprio ano de sua apuração e parte em períodos subseqüentes. O que for e quando for efetivamente pago ou creditado individualizadamente constituirá uma despesa dedutível, eis que não existe qualquer impedimento em relação a este procedimento.

Do ponto de vista fiscal, a provisão se tomará uma despesa dedutível se e quando os juros forem efetivamente pagos ou creditados individualizadamente. Esta é a dicção do artigo 9º. da Lei nº 9.249/05, que prescreve:

"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."

De plano, observe-se que o caput do artigo 9º da Lei nº 9.249/05 fala em dedução "para efeito do lucro real", tratando, pois, tão somente do aspecto fiscal para efeito da apuração do lucro real. As condições estipuladas para a dedutibilidade da despesa são:

1-Temporal: quando os juros forem pagos ou creditados individualizadamente;

II - Quantitativo: os juros devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP.

Estas são as duas condições estabelecidas para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio; não há outra. Respeitadas a condição temporal e quantitativa, os juros são totalmente dedutíveis.

Existe, ainda, uma condição que diz respeito ao pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio, e não à dedutibilidade, prevista no §1º do art. 9º da Lei nº 9.249/05, que prescreve:

"§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)"

Este dispositivo registre-se, limita o pagamento e o crédito dos juros sobre o capital próprio para todos os fins. Então é uma condição estabelecida para fins societários que repercutem na órbita fiscal. O que quero dizer com isso é que se houver a deliberação a respeito de pagamento ou crédito de JCP acima do limite acima mencionado, os administradores incorrem numa afronta à legislação societária, com as implicações correspondentes, além da consequência de ser glosada a parcela paga em valor superior ao permitido legalmente.

Mas se de um lado o pagamento ou crédito fica condicionado ao limite quantitativo acima mencionado, de outro a norma legal não prevê qualquer limitação temporal para a realização do pagamento.

Assim, não vejo qualquer óbice na legislação de regência de a Recorrente adotar o procedimento acima descrito pelo fiscal, que vale repetir, "de calcular ano a ano o montante do valor de JCP passível de dedução, ou seja, crédito ou pagamento, lançar este montante ou um valor aproximado como despesa financeira e adicionar via Lalur no mesmo momento o valor que não pretende creditar ou pagar, assim levando ao resultado o que somente a ata da reunião deliberativa decide distribuir, armazenando a diferença no Lalur para ser utilizado oportunamente." Vejamos com mais detalhes.

O valor glosado em 2001 pela fiscalização da ordem de R\$ 589.147.634,71, corresponde às diferenças contabilizadas e controladas no Lalur do ano de 1996 a

1999, conforme constatou o Relatório Fiscal - não contestado pela r. decisão recorrida -, que também afirma que estes valores foram apurados nos limites que seriam passíveis de dedução em cada período de apuração. O que ocorreu em 2001 foi o mero pagamento daqueles saldos, que a legislação não restringe aos períodos de origem.

Cabe registrar, entretanto, que não tratou o fiscal, e também não cuidou a contribuinte em seu recurso, da demonstração de que o pagamento dos saldos acumulados dos anos de 1996 a 1999 poderiam ser efetivados em 2001, isto é, se o pagamento respeita a condição legal de "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". Repito que esta condição não diz respeito apenas à questão da dedutibilidade, mais sim à própria possibilidade de a empresa deliberar sobre o pagamento.

(...)

Por fim, cabe fazer aqui algumas considerações acerca do artigo 29 da IN 11/96, que serviu de fundamento para a glosa da referida despesa, vejamos o que diz o referido artigo:

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 die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

O dispositivo diz respeito ao regime de competência "para efeito de apuração do lucro real", isto é, quando se toma possível deduzir os valores dos JCP. Assim, o dispositivo não discrepa de todo o que foi afirmado acima, reiterando que para efeito de dedutibilidade do JCP o que importa é o pagamento ou o crédito, considerado este o momento adequado para efeito do regime de competência. Mas de modo algum este dispositivo veda o procedimento adotado pela Recorrente, como quer fazer crer a decisão recorrida.

De fato, a IN SRF nº 11/96, ao prever que os JCP são dedutíveis segundo o regime de competência, apenas esclarece que a despesa a eles relativa deve ser reconhecida no período-base em que for deliberado o seu crédito ou pagamento, pois apenas nesse momento teria nascido à obrigação a eles relativa, indispensável ao reconhecimento de despesas na forma daquele regime.

Nesse sentido, faço uso novamente dos ensinamentos de Edmar Oliveira Andrade Filho, que assevera que o período de competência dos juros sobre o capital é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, e sendo assim, enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou o encargo respectivo e não há o que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

Portanto, tendo a Recorrente respeitado, para efeito de dedutibilidade, os critérios e limites previstos em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, não há como negar a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio por ela lançada e glosada pela fiscalização.

(...)"

Além disso, Inicialmente, cabe salientar que a legalidade do procedimento adotado pela Recorrente foi atestada pela C. 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça que, em

2009, proferiu decisão favorável ao sujeito passivo na matéria objeto desses autos de infração, no acórdão assim ementado:

“MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/AACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência.

II - 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. AO CONTRÁRIO, PERMITE QUE ELA OCORRA EM ANO-CALENDÁRIO FUTURO, QUANDO EFETIVAMENTE OCORRER A REALIZAÇÃO DO PAGAMENTO.

III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração.

IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976".

V - Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial nº 1.086.752-PR, julgado pela 1ª Turma em 17.02.2009. Ementa publicada no DJ de 11.03.2009 – destaques nossos)

No mesmo sentido foi a conclusão de Ricardo Mariz de Oliveira em parecer elaborado especialmente para o caso concreto, “*verbis*”:

“Tendo-se em conta as considerações anteriores, percebemos claramente que a obrigação de pagar JCP, e, portanto, o correspondente direito dos acionistas da Unibanco Holdings, pode ser decomposta da seguinte maneira:

- sua **fonte remota é a norma legal do art. 9º da Lei n. 9249**, que autoriza e regula as possíveis relações jurídicas a serem estabelecidas com a função de remunerar seus acionistas pelo capital social, lucros acumulados e reservas mantidas na empresa (exceto a de reavaliação não realizada);

- sua **fonte mediata é a norma estatutária que permite aos órgãos diretivos efetuar o pagamento dos juros, sem prefixar tempo, valores, termos ou condições;**

- sua **fonte imediata é a deliberação do órgão interno competente, que autoriza a distribuição de JCP e estabelece valores e demais condições do respectivo pagamento.**

Antes dessa deliberação não há JCP devidos. **No momento em que a deliberação for tomada, e somente nele, isto é, somente a partir desse momento, há direito dos acionistas aos JCP e, portanto, há obrigação da sociedade de pagá-los.**

Antes, não há obrigação, porque não há relação jurídica que a tenha estabelecido, quando muito havendo uma possível expectativa de direito dos acionistas, mas não direito que já tenham adquirido e que possam exercer.

O Código Civil anterior continha um artigo que dizia:

“Art. 74 – Na aquisição dos direitos se observarão as seguintes regras:

.....

III – Dizem-se atuais os direitos completamente adquiridos, e futuros os cuja aquisição não se acabou de operar.

Parágrafo único – Chama-se deferido o direito futuro, quando sua aquisição pende somente do arbítrio do sujeito; não deferido, quando se subordina a fatos ou condições falíveis.”

Aplicando-se tais noções aos JCP, verifica-se que, antes da deliberação para seu pagamento, o direito não está completamente adquirido porque não é atual, dada sua aquisição depender do fato falível de haver (ou não) a deliberação societária de distribuí-los. Nestas circunstâncias, o máximo que se pode dizer é que se trata de direito futuro não deferido, somente vindo a ser direito adquirido com a decisão do órgão societário, de pagamento dos JCP. Porém, a rigor nem há direito futuro, pois seu possível sujeito poderá ser outra pessoa, caso um sócio ou acionista atual deixe de participar do capital social antes da deliberação do pagamento dos juros.

Essa disposição do Código Civil de 1916 não foi mantida na atual lei civil porque sua função era meramente explicitadora, dado que outras regras da mesma codificação dispunham concreta e normativamente sobre a matéria, assim como ocorre atualmente. Por esta razão, as noções explicitadoras que estavam contidas no art. 74 ainda podem ser adotadas para se interpretar qualquer situação de aquisição de direito e da correspondente obrigação, pois têm a ver com a definitiva constituição dos mesmos segundo a respectiva norma reguladora, seja esta legal ou contratual.

Ademais, a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil) continua a conter e a manter em vigor a regra do parágrafo 2º do seu art. 6º, segundo o qual “consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição inalterável, a arbítrio de outrem”.

Justamente dentre as normas mais específicas e concretas que tratam do assunto, em perfeita consonância com a Lei de Introdução, adquire particular relevância para o tema deste parecer aquela que prevê a aquisição do direito a termo, ou seja, o direito cuja aquisição já acabou de se operar em definitivo, porque não mais pendente de condição suspensiva ou de evento futuro e incerto, mas tem prazo para começo de exercício. 1 O que isto tem a ver com o momento em que os JCP passam a representar direito adquirido dos acionistas da Unibanco Holdings, direito possível de ser exercido?

Tem a ver, sim, por dois aspectos.

O primeiro deles é que não há direito adquirido antes de haver a deliberação autorizadora do pagamento, somente a partir de quando o direito estará adquirido definitivamente, ainda que a deliberação estabeleça uma data para a realização do pagamento, pois, já desde a tomada da decisão, passa a haver direito adquirido, embora a termo.

O segundo aspecto gira exatamente em torno do pagamento, pois dificilmente ele se efetiva na data em que tiver sido autorizado. Realmente, a deliberação pode:

- prescrever uma data futura a partir da qual os pagamentos devam começar a ser feitos, caso em que o direito está adquirido incondicionalmente, mas subordinado a termo, portanto, somente podendo ser exercido a partir dessa data; ou - pode ser silente sobre data de pagamento, caso em que o direito está adquirido e é exercível imediatamente, mas, mesmo neste caso, razões práticas normalmente fazem com que o pagamento ocorra posteriormente.

Em qualquer desses casos, a despesa já está incorrida pela pessoa jurídica desde a data da deliberação, pois a respectiva obrigação já foi definitiva e incondicionalmente constituída.

Não obstante a obrigação já tenha sido constituída desde a deliberação, entra em aplicação o parágrafo 1º do art. 9º da Lei n. 9249, que somente permite a dedução fiscal a partir do momento em que a obrigação for cumprida no âmbito do direito privado mediante a efetivação do pagamento ou do crédito em conta individualizada do sócio ou acionista.

(...)

Em conclusão, o período-base competente para a dedução da despesa de JCP é aquele em que, tendo havido a deliberação de pagamento, este ocorra efetivamente, ou seja feito crédito individual da obrigação de pagar.

(...)

Em suma:

- a despesa somente nasce se estiver juridicamente constituída, o que, “in casu”, por não haver previsão estatutária de obrigatória distribuição de JCP, somente ocorre quando houver deliberação do órgão competente, que no caso da Unibanco Holdings é a Assembléia Geral ou o Conselho de Administração (Estatuto Social, art. 16, inciso IV);

- ademais, a despesa somente é dedutível se houver o pagamento ou crédito individualizado dos JCP, e somente é dedutível no período-base em que ocorrer um destes eventos, o qual, portanto, é o período-base competente.

(...)

Tendo em vista todos os fatos, fundamentos e razões que apresentei nos cinco primeiros capítulos deste parecer, concluo que:

(...)

- no caso da Unibanco Holdings, em que o órgão competente para decidir pagar JCP é seu Conselho de Administração ou sua Assembléia Geral, a despesa somente foi incorrida quando houve deliberação, nos anos de 2006 e 2007, e a dedução da despesa foi correta porque houve pagamento ou crédito individualizado no mesmo período, além de que foram obedecidos os limites de cinquenta por cento do lucro líquido ou dos lucros acumulados e reservas de lucro existentes nos mesmos períodos em que ocorreram os pagamentos (ademais, o valor calculado sobre anos anteriores, com guarda da proporção de TJLP sobre os respectivos PL, também não excedeu os mesmos limites de lucros em cada um desses anos). (doc. j. – destaques nossos)

Com efeito, o tratamento fiscal contido no artigo 9º da Lei nº 9.249/95 foi incorporado ao RIR/99 em seus artigos 347, 668 e 691, par. 9º, sendo, em síntese, o seguinte:

- (a) o pagamento dos juros é opção da empresa;
- (b) em fazendo essa opção, a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, os juros pagos ou creditados, calculados sobre as contas do patrimônio líquido, limitados à variação “pro rata” dia da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP;
- (c) o efetivo pagamento ou crédito está condicionado à existência de lucros do exercício ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados;
- (d) o IRF de 15% é devido na data do pagamento ou crédito e considerado tributação exclusiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica isenta, e antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiários pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado;
- (e) o IRF poderá ser compensado com o retido na fonte por empresa tributada com base no lucro real que pagar ou creditar juros sobre capital próprio a seu titular, sócios ou acionistas;
- (f) os juros pagos ou creditados poderão ser imputados ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei 6.404/76, sem prejuízo da tributação de 15%; e (g) para cálculo dos juros não será considerado o valor da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica, salvo se for adicionada na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL.

Como se observa, a legislação **previu apenas as conseqüências fiscais do pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio** (tributação na fonte à alíquota de 15% na data do pagamento ou crédito, dedução da despesa respectiva para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, desde que observados os limites materiais e requisitos formais previstos na lei), **não cuidando de permissões ou vedações desse pagamento, nem da época em que deverão ou poderão ser deliberados, creditados e/ou pagos, o que fica a critério da empresa decidir.**

Assim, a remuneração do capital dos sócios ou acionistas mediante pagamento ou crédito de juros é uma faculdade, que a sociedade pode exercer amparada pelos princípios da livre iniciativa e autonomia da vontade, dependendo apenas de decisão formal nesse sentido (deliberação), tomada em assembléia de acionistas ou reunião de quotistas, ou em virtude de cláusula do estatuto ou do contrato social, **momento em que surge a despesa a eles relativa.**

E na **ausência** de previsão legal que **determine** sejam as deliberações, os pagamentos ou os créditos feitos em cada ano calendário, ou de **dispositivo que vede o pagamento de juros sobre o capital próprio, tendo como base o patrimônio líquido de exercícios já encerrados**, o Recorrente tem absoluta liberdade para deliberar, no futuro, efetuar pagamento de valores relativos a juros sobre capital que poderia ter deliberado efetuar em exercícios passados, deduzindo tais valores da base de cálculo do IRPJ e da CSL e recolhendo o IRF devido por ocasião do efetivo **pagamento** ou crédito, não cabendo falar em preclusão temporal nem em renúncia do direito.

Processo nº 16327.000585/2010-03
Acórdão n.º **1402-001.178**

S1-C4T2
Fl. 0

Por fim, cabe salientar que em se tratando de despesa de juros sobre capital próprio, a Lei 9.249/95 condicionou a dedutibilidade como despesa ao efetivo pagamento ou crédito, de modo que ainda que se entendesse tratar-se de despesa relativa a períodos passados, tendo sido efetivamente pagos/creditados em 2006 e 2007 só nesses anos-calendários poderiam ser deduzidas como despesa para efeito de IRPJ e CSL.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e cancelar as exigências.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza