



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

Processo nº 16327.000891/2008-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.118 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente SANTANDER SEGUROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

Ementa:

DESPESAS OPERACIONAIS. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

A remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver. Contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência. Nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira SEÇÃO DE JULGAMENTO, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Valmir Sandri. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães..

(assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 18/02/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 18/0

2/2013 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 07/03/2013 por EDWAL CASONI DE PAULA

FERNANDES JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/03/2013 por PLINIO RODRIGUES LIMA

Impresso em 04/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16327.000891/2008-17
Acórdão n.º **1301-001.118**

S1-C3T1
Fl. 383

Plínio Rodrigues Lima

Presidente

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Relator

(assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada contra decisão proferida pela 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SP.

Verifica-se pela análise do presente processo administrativo, mais precisamente do Termo de Verificação Fiscal encartado às folhas 262 a 267, que mediante fiscalização empreendida perante a Recorrente, verificou-se as ocorrências a seguir resumidas:

1 – A Recorrente deduziu R\$ 50.727.602,26 a título de despesas de juros sobre o capital próprio, no ano-calendário de 2005, conforme balancetes mensais de verificação;

2 – Da análise de demonstrativo apresentado pela contribuinte (fls. 269 - 270), constatou-se que no ano-calendário de 2005 houve a dedução de (i) "despesas de juros sobre o capital próprio acumulados de 1999 a 2004" e (ii) "despesas de juros sobre o capital próprio do próprio ano-calendário de 2005", até o limite previsto no § 1º do art. 347, do RIR/99;

3 – Contudo, tal procedimento acarretou, no ano-calendário de 2005, o pagamento de juros sobre o capital próprio num valor acima do limite previsto pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, conforme demonstrado pela Fiscalização na planilha de fls. 272;

4 – Conforme o disposto na legislação específica que rege a matéria, não há como se reconhecer a apropriação de despesas de juros sobre o capital próprio de forma retroativa, pois não houve a opção pelo pagamento de juros sobre o capital próprio no decorrer dos respectivos anos-calendário;

5. Sendo assim, foi refeita de ofício a apuração dos juros sobre o capital próprio, a partir da qual constatou-se a existência de uma parcela indedutível do IRPJ e da CSLL no montante de R\$ 31.495.598,64, que extrapolou a previsão do art. 9º e §§ da Lei nº 9.249/95.

Atestou-se que em decorrência das constatações acima pontuadas, foram lavrados Autos de infração de IRPJ (fls. 250 – 254) e CSLL (fls. 255 – 259). Tendo a Recorrente sido devidamente cientificada, apresentou Impugnação (fls. 274 – 288), alegando em síntese que:

1 – Analisando-se os balancetes mensais da impugnante, tem-se que os juros sobre o capital próprio foram escriturados em conta de passivo somente quando efetivamente pagos, nos meses de janeiro, março, junho e dezembro do ano-calendário de 2005 (fls. 336 - 339).

1.1 - O período de competência é considerado aquele em que há a deliberação dos órgãos da administração no sentido do pagamento, aos sócios da empresa, da remuneração sobre o capital próprio, uma vez que é neste momento que se transfere o valor a ser pago da conta do Patrimônio Líquido para a conta do passivo exigível.

1.2 - Com efeito, a deliberação para a distribuição dos juros sobre o capital próprio referente aos anos de 1999 a 2004 ocorreu na ata da assembléia geral do dia 30/03/2005, tendo sido este o período de competência para a dedução dos referidos valores (fls. 340 - 341).

1.3 - Para todo o ano-base de 2005 houve deliberações registradas em ata de assembléia geral relativas à distribuição de juros sobre o capital próprio nos períodos competentes, quais sejam, 29/03/2005, 31/05/2005, 30/06/2005 e 30/12/2005 (fls. 342 – 349).

1.4 - O patrimônio de exercícios anteriores constitui referência para a aplicação da TJLP de cada um desses exercícios, de acordo com o período em que tais recursos remunerados permaneceram aplicados na sociedade, independentemente do exercício de competência para a dedução da remuneração sobre o capital próprio, o que ocorreu no ano de 2005 no presente caso, por deliberação da impugnante.

2 – O art. 347 do RIR/99 não estipula um limite temporal. Desde que haja deliberação dos acionistas acerca do pagamento dos juros e desde que haja o recolhimento do IRRF, estes podem ser deduzidos.

3 – O art. 29 da IN SRF 11/96 traz uma faculdade de que os juros poderão ser deduzidos – sendo certo que não há um dever de deduzir os juros no período de competência.

4 – O procedimento adotado pela impugnante está em consonância com os itens 5 e 6 do Parecer Normativo COSIT nº 57/79 e não acarretaram nenhum prejuízo ao fisco.

4.1 - Os valores não contabilizados como despesa nos anos de 1999 a 2004 não foram deduzidos nestes períodos, razão pela qual não houve diminuição na apuração do IRPJ e da CSLL. Na verdade, houve a antecipação no recolhimento dos referidos tributos.

5 – A IN SRF nº 11/96, ato do Poder Executivo, não tem o condão de inovar sobre determinado assunto, pois sua função é tão somente regulamentar a legislação já existente. O argumento de que a dedução dos juros sobre o capital próprio somente é cabível no exercício de competência não tem respaldo em lei, infringindo o princípio constitucional da legalidade e o princípio da hierarquia das leis.

5.1 - A limitação constante do art. 29 da IN SRF nº 11/96 acerca da dedução dos juros sobre o capital próprio não foi estabelecido na Lei nº 9.249/95.

A 10ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, nos termos do acórdão e voto de folhas 352 a 363, julgou procedentes os lançamentos em decisão assim ementada:

(...) Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoas Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005

*DESPESA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.
APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. REGIME DE
COMPETÊNCIA.*

A fim de respeitar o regime de competência, a despesa de juros sobre o capital próprio deve ser escriturada tomando por base de cálculo o patrimônio líquido do respectivo ano-calendário.

*DESPESA DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.
EXERCÍCIOS PASSADOS. INDEDUTIBILIDADE.*

É incabível a dedução de juros sobre o capital próprio referentes a exercícios anteriores, tendo em vista a impossibilidade da imputação, sob os pontos de vista lógico e jurídico, a exercícios passados, dos efeitos produzidos por uma decisão societária atual, já que o Balanço, depois de aprovado pelos sócios ou acionistas, constitui ato jurídico perfeito.

*ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E
ILEGALIDADE.*

Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infra legais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A procedência do lançamento de IRPJ, relativo a receitas que deixaram de ser oferecidos à tributação implica a manutenção da exigência fiscal de CSLL decorrente dos mesmos fatos.

Lançamento Procedente. (...)

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 364 – 381), reiterando os argumentos já relatados e pugnando por provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Relator.

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos genéricos de recorribilidade. Admito-o para julgamento.

Consoante entabulado pela decisão recorrida, a ora Recorrente desrespeitou o regime de competência ao incluir os lucros atribuídos aos anos-calendário 1999 a 2004 na base de cálculo utilizada para apuração da despesa de juros sobre o capital próprio, já que o fez apenas no ano de 2005.

Tem-se, portanto, glosa segundo a qual a Recorrente teria deduzido, indevidamente despesas referentes aos Juros sobre o Capital Próprio no ano-calendário 2005, porquanto oriundos de períodos anteriores.

A Recorrente tem sustentado que a lei instituidora da remuneração sobre o capital próprio, estabelece que a pessoa jurídica poderá deduzir, para efeito da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados aos sócios, sendo certo que tal dedução ocorrerá quando do pagamento ou crédito dos juros, afirmando que a condição essencial para a dedutibilidade é o pagamento ou o crédito dos juros, com a consequente retenção do imposto de renda, devendo-se entender por crédito a aquisição da disponibilidade jurídica dos juros pelo acionista.

De início, imperioso registrar que nem a Fiscalização, nem a decisão recorrida, se ocuparam de insurgirem-se contra a formação material dos juros sobre capital próprio, de sorte que deve-se considerar acertada a apuração numérica levada a efeito pela Recorrente, perquirindo-se, apenas, se lhe era facultado pagá-los e, portanto, deduzi-los posteriormente aos anos aos quais que foram atribuídos, porquanto, como visto acima, os julgadores a *quo* entenderam que, como somente no ano-calendário de 2005 teria se materializado o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios dos juros sobre o capital próprio, não se podendo reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em períodos anteriores.

Marcados os limites objetivos do caso concreto, extrai-se que a questão gira em torno de aferir o procedimento de o contribuinte pagar em períodos futuros o valor dos juros sobre capital próprio apurado em períodos pretéritos segundo os limites e de acordo com a legislação de regência.

Assento desde já que a meu juízo a decisão recorrida merece integral reforma.

Para tanto, considerando que os juros sobre o capital constituem uma remuneração dos acionistas em razão dos investimentos realizados na sociedade pagadora dos juros, a revelar natureza de juros compensatórios em razão da indisponibilidade de recurso em favor da companhia, deve-se de pronto segregar as implicações (dos JSCP) no âmbito da legislação comercial e das normas que regulam a dedutibilidade fiscal.

Anote-se, por oportuno, que a remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios (sócios), de sorte que esta faculdade é garantida pelas normas jurídicas que constituem a esfera particular de ações das pessoas, nas quais, sabidamente, vigora a livre iniciativa autonomia da vontade, delimitados e orientados pelas imposições cogentes.

Sendo assim, no âmbito meramente societário, uma empresa pode, em data atual, 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, ou seja, inexistindo óbice de a empresa apurar os juros sobre o capital próprio e estabelecer o seu pagamento no todo ou em parte em períodos subsequentes, sendo certo que 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, transmutando-se para despesa dedutível, quando do efetivo pagamento ou crédito individualizado.

Consequentemente, pode o contribuinte 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 subsequentes, quando efetivamente pago ou creditado de maneira individualizada, passará a constituir uma despesa dedutível, porquanto não existe qualquer impedimento em relação a este procedimento.

Tomando-se o artigo 9º, da Lei nº 9.249/95, tem-se que sob o enfoque fiscal, que a provisão se tomará uma despesa dedutível quando os juros forem efetivamente pagos ou creditados, confira-se:

Artigo 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.

Extrai-se da norma supracitada, disciplina segundo a qual "para efeito do lucro real", tratando, pois, tão somente do aspecto fiscal, as condições estipuladas para a dedutibilidade da despesa, e estas se traduzem no aspecto temporal, (quando os juros forem pagos ou creditados individualizadamente) e no aspecto quantitativo (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 - não glosados no caso concreto).

Sem grande esforço interpretativo, tem-se que estas são as duas condições estabelecidas para efeito de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, não havendo falar na imposição versada na autuação, ou seja, respeitadas a condição temporal e quantitativa, os juros são totalmente dedutíveis.

Por fim, ainda que se considere, como fez a decisão recorrida o que dispõe o artigo 29 da IN 11/96, não se vai verificar fundamento que hospede a glosa. Confira-se o teor do mencionado artigo:

Artigo 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.

Observe-se que 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 juros sobre capital próprio, de sorte que a norma regulamentadora não encerra qualquer divergência com o que sustentado até aqui, contrário disso, reitera que para efeito de dedutibilidade o que importa é o pagamento ou o crédito, considerado este o momento adequado para efeito do regime de competência, não vedando procedimento adotado pela Recorrente, como quer fazer crer a decisão recorrida.

Com efeito, a IN SRF nº 11/96, ao prever que os juros 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” a obrigação a eles relativa, indispensável ao reconhecimento de despesas na forma daquele regime, 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.

Quanto ao lançamento decorrente - CSLL -, por possuir os mesmos fundamentos fáticos do lançamento principal - IRPJ -, a decisão aqui prolatada alcança também aqueles lançamentos.

Por tais razões, encaminho meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em de dezembro de 2012.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior

Voto Vencedor

Não obstante a densidade da argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado pronunciou-se em sentido diverso.

A questão posta em discussão no presente processo diz respeito à dedutibilidade da despesa com juros sobre o capital próprio.

A controvérsia está representada pela seguinte questão: apurados e não contabilizados os juros sobre o capital próprio em determinado ano-calendário, a dedução dessa despesa poderia ser feita em outro ano-calendário, isto é, em período de apuração diverso do correspondente ao de apuração (e da não contabilização).

A dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, encontra-se disciplinada no artigo 9º da Lei nº. 9.249, de 1995.

Ali está estabelecido, *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.

§ 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.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 4º - REVOGADO PELA LEI Nº. 9.430/96

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto

poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 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.

§ 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 9º - REVOGADO PELA LEI Nº. 9.430/96

§10 - REVOGADO PELA LEI Nº 9.430/96

Cabe destacar que a norma em referência cuida, única e exclusivamente, de dedutibilidade da despesa com remuneração do capital próprio (juros), estabelecendo, pois, as condições para tanto.

Nesse sentido, preconiza:

a) que os juros dedutíveis devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido e devem ser limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP; e

b) que 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.

Releva notar que antes da edição da Lei nº. 9.249/95 não eram admitidas, como custo ou despesa dedutível, as importâncias creditadas ao titular ou aos sócios da empresa, a título de juros sobre o capital (artigo 49 da Lei nº. 4.506/64).

Ao introduzir a possibilidade de dedução, a norma tributária impôs condições, como anteriormente explicitado.

A Instrução Normativa SRF nº. 11, de 1996, complementando as disposições trazidas pelo art. 9º da Lei nº. 9.249, de 1995, estabeleceu:

Juros Sobre o Capital Próprio

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.

...

Como é cediço, no Regime de Competência as receitas e despesas são apropriadas no período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

Em que pese as referências feitas pelo Ilustre Conselheiro Relator ao regime de competência, a questão versada nos autos não trata exatamente de inobservância do referido regime na apropriação de despesa, mas, sim, de descon sideração das condições de dedutibilidade estabelecidas na legislação de regência.

Ademais, revela-se absolutamente impróprio falar-se em inobservância de regime de competência no registro de despesa na situação em que ela própria (a despesa) não existe, pois, se apurada e não refletida contabilmente, descabe falar em despesa incorrida.

Cabe destacar, assim, que na situação sob análise, em que se fala em “apuração” mas não se prova a contabilização, o regime de competência se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, isto é, no momento em que a despesa é efetivamente incorrida.

Resta fora de dúvida, portanto, que, no presente caso, a solução da controvérsia está diretamente associada à aferição do cumprimento das condições estabelecidas pela legislação tributária para fins de dedutibilidade da despesa.

Não custa repisar que, **para fins de dedução, 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 e que 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.**

O entendimento esposado pela Recorrente no sentido de que não há um limite temporal para que se possa deduzir a despesa aqui discutida (juros sobre o capital próprio), efetivamente não pode ser acolhido.

No regime de competência, o cômputo das receitas e despesas é indissociável do período de tempo em que os correspondentes montantes são realizados, justificando, assim, o registro da mutação patrimonial respectivo.

No que diz respeito especificamente à despesa com juros sobre o capital próprio, releva transcrever excertos da manifestação do ilustre Professor Edmar Oliveira Andrade Filho¹, que aborda com propriedade a questão.

...

A partir dos dispositivos legais e regulamentares transcritos ou referidos, é possível inferir que a dedutibilidade de despesa relativa a juros sobre o capital próprio está subordinada a

critérios quantitativos objetivos. A existência desses critérios, em princípio, não impede que uma empresa remunere, da forma como melhor lhe aprouver, o capital de seus sócios ou acionistas.

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. Essa faculdade é garantida por um feixe de normas jurídicas que constituem a esfera particular de ação das pessoas. Nessa esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. Portanto, em princípio, uma sociedade pode – no presente – deliberar a respeito dos pagamento de juros sobre o capital para períodos passados, ou seja, pode adotar como marco inicial para a contagem dos juros o momento em que a empresa passou a utilizá-lo ou outro momento qualquer.

Há que 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, como visto, a dedutibilidade dos juros sobre o capital está sujeita à observância de limites quantitativos objetivos. Assim, há um primeiro limite que diz respeito à taxa de juros aceita como dedutível e um outro que diz respeito ao montante máximo do encargo que pode ser deduzido, e além desses critérios existem dúvidas se tais encargos têm a sua dedutibilidade subordinada ou não ao regime de competência.

O art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 determina que a dedutibilidade dos juros sobre o capital será aferida de acordo com o regime de competência, o que está correto; o problema é saber quando surge a despesa e quando o atendimento ao regime de competência é exigível. Em outras palavras, há dúvida do momento em que a despesa se torna incorrida, ou seja, quando houve a formação da relação jurídica incondicional pela qual a pessoa jurídica torna-se devedora dos juros.

Pois bem, o “regime de competência” é um princípio geral que sofre recortes de várias espécies segundo a vontade da lei. Assim, por exemplo, algumas receitas são tributadas em cash basis e algumas despesas não são dedutíveis a despeito de estarem incorridas, e, em outras situações, o critério de imputação é o pro rata tempore. Não há um regime especial de imputação temporal dos juros sobre o capital, de modo que é intuitivo que eles devem ser registrados segundo o regime de competência.

Tanto a Lei nº. 9.249/95, quanto a Lei nº. 9.430/96, não revogaram ou modificaram a regra geral do art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77. Embora posteriores ao Decreto-lei nº. 1.598/77, as referidas leis não revogaram expressamente ou tacitamente aquele diploma normativo. Não há que se cogitar, no caso, da

aplicação do disposto no parágrafo 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual a lei posterior revoga a anterior “quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. As Leis n.ºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regulamentaram inteiramente a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A rigor, no caso, incide a regra do parágrafo 2º do art. 2º da referida Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”. As leis, nesse caso, se entrelaçam, não se excluem.

Portanto, é falsa a conclusão de que o art. 29 da Instrução Normativa nº. 11/96 padece do vício da ilegalidade. Ela tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77 e, além disso, não é incompatível com as Leis n.ºs. 9.249/95 e 9.430/96.

Se a dedutibilidade dos juros estivesse subordinada unicamente ao regime de competência, isto é, se não existissem limites objetivos a serem observados, a eventual inobservância do regime de competência não traria maiores consequência porque a observância – e a eventual inobservância – desse regime não é fator preponderante para fins de aferição da dedutibilidade².

A observância do regime de competência surge, no caso dos juros sobre o capital, no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas. O que determina a exigibilidade do pagamento ou do crédito é a existência de uma deliberação nesse sentido e que não imponha condição suspensiva para o aperfeiçoamento do direito e da correspondente obrigação. Antes da formalização do ato jurídico que determine o pagamento dos juros, os titulares do capital não têm nem mesmo um direito expectativo, a exemplo do que ocorre com os lucros e dividendos. Ora, se os dividendos, que estão previstos em norma de ordem pública, não existem como crédito antes de deliberação societária, o que se dirá dos juros sobre o capital que não ostentam essa mesma natureza jurídica? O pagamento ou crédito de juros sobre o capital é uma faculdade e, como tal, pode ou não ser exercida pelos próprios sócios, razão pela qual os juros não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista.

Portanto, o período da competência do encargo relativo aos juros sobre o capital é aquele em que ocorre a deliberação de seu pagamento ou crédito de forma incondicional. Sem essa deliberação a sociedade não se obriga (não assume a obrigação) e o sócio ou acionista nada pode exigir por absoluta falta de título jurídico que legitime a sua pretensão. Do ponto de vista fiscal, é no momento (período) em que o valor dos juros é imputado ao resultado do exercício que o sujeito passivo deverá

² O autor ressalta que “consequências poderiam advir no caso de empresa que apura prejuízos fiscais em face da limitação do montante que pode ser compensado em cada período-base, segundo a legislação vigente”.

observar os critérios e limites existentes segundo o direito aplicável. Portanto, é fora de dúvida que enquanto não houver o ato jurídico que determine a obrigação de pagar os juros não existe a despesa ou encargo respectivo e não há que se cogitar de dedutibilidade de algo ainda inexistente.

...

Do referido texto, aqui acolhido por inteiro, resalto as seguintes conclusões:

1. a remuneração ou não do capital próprio constitui uma faculdade ínsita à esfera de decisão da pessoa jurídica, sendo-lhe lícito, ao decidir pela remuneração, apropriar a despesa no momento que melhor lhe aprouver, contudo, os efeitos fiscais decorrentes de tal decisão são ditados pela norma tributária de regência;

2. tratando-se de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em razão das disposições do art. 6º do Decreto-Lei nº. 1.598/77, a adoção do regime de competência é obrigatória para o registro das mutações patrimoniais, devendo as exceções constarem de forma expressa em disposição de lei;

3. a dedutibilidade dos juros sobre capital próprio não se subordina única e exclusivamente à observância do regime de competência, pois, além disso, a norma tributária impõe limites objetivos;

4. no caso dos juros sobre o capital próprio, o regime de competência surge no momento em que eles são pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, isto é, no instante em que a despesa é considerada incorrida;

5. do ponto de vista estritamente tributário, os juros sobre o capital próprio, diferentemente dos lucros e dividendos, não gera qualquer expectativa de direito antes da formalização do pagamento ou crédito, visto que eles não decorrem de um direito subjetivo inerente à condição de sócio ou acionista;

6. nos termos do art. 9º da Lei nº. 9.249/95, a observância dos critérios e limites para fins de dedutibilidade deve ser feita no momento em que a despesa com os juros é apropriada no resultado;

7. o contribuinte, ao promover o cálculo dos juros com base em elementos patrimoniais de período distinto em que efetuou o seu pagamento ou crédito, almeja, na verdade, recuperar uma despesa não suportada em períodos anteriores;

8. a Instrução Normativa nº. 11/96 tem fundamento de validade no art. 6º do Decreto-lei nº. 1.598/77, não padecendo, portanto, de vício de ilegalidade.

Assim, não havendo dúvida de que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, e que, no caso, tal regime se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, resta expresso na norma tributária que a dedutibilidade de tal pagamento ou crédito fica limitado à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP sobre as contas do Patrimônio Líquido e 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 (art. 9º, caput e parágrafo primeiro, acima transcritos).

Amparado por tais fundamentos, o Colegiado considerou absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, uma vez que restou evidente a inobservância por parte da Recorrente dos requisitos de dedutibilidade na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio.

Trata-se, em suma, de despesa incorrida por ocasião do pagamento e/ou crédito aos beneficiários, em que a contribuinte deixou de observar as condições de dedutibilidade impostas pela lei.

Por todo o exposto, decidiu o Colegiado **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2012

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado