



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

Processo nº 16327.001201/2009-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.179 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E CSLL
Recorrente SANTANDER S.A. - CORRETORA DE CAMBIO E TITULOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 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. Declarou-se impedido o conselheiro Carlos Pelá.

(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

SANTANDER S.A. - CORRETORA DE CAMBIO E TITULOS 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:

DA AUTUAÇÃO

Conforme o Termo de Verificação nº 03/2009.00109-7 de fls.55/68, em fiscalização empreendida junto à empresa acima identificada, o autuante verificou em síntese que:

1. A contribuinte declarou na linha 16, da ficha 06, da DIPJ/2008 (fls.49), referente ao ano-calendário de 2007, o valor de R\$23.610.000,00 a título de Juros sobre o Capital Próprio (JCP), que foi deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sem qualquer adição correspondente nas fichas 09 (fls.50) e 17 (fls.51) da referida DIPJ.
2. Entre os valores deduzidos pela empresa a título de JCP, encontram-se não apenas valores calculados com base na Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e no Patrimônio Líquido (PL) do ano-calendário de 2007, como também valores calculados retroativamente ao ano-calendário de 2000 (R\$21.600.000,00), com base na TJLP e PL desse período de apuração (fls.09/11).
3. De acordo com a legislação tributária, no caso em tela só poderiam ser consideradas para fins de dedução tributária, no ano-calendário de 2007, as distribuições de JCP cujo cálculo se reporte ao próprio ano de 2007, cuja somatória é de R\$2.010.000,00, valor que atende aos limites previstos no §1º, do art.9º, da Lei nº 9.249/95.
4. Segundo os lançamentos contábeis de fls.22/33, o valor de R\$21.600.000,00 de JCP, calculado retroativamente ao ano-calendário de 2000, não foi contabilizado no próprio ano-calendário de 2000.
5. A contribuinte é sociedade anônima e deve observar o regime de competência, previsto no art.177, da Lei nº 6.404/76. Cabe observar que o lucro real é o lucro líquido com os ajuste previstos em lei (art.247, do RIR/99), sendo que o art.248, do RIR/99, prevê que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial. Além disso, o art.251, do RIR/99, dispõe que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real mantenha escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

6. No caso em tela, os alegados JCP relativos ao ano-calendário de 2000 não foram devidamente contabilizados, surgindo e sendo distribuídos somente no ano-calendário de 2007. Sendo assim, resta claro que a contribuinte não obedeceu ao disposto na legislação supracitada, o que resultou numa redução indevida na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2007.

7. Ademais, já haviam decorrido mais de cinco anos quando da dedução efetuada em 2007, relativa a valores de JCP calculados retroativamente ao ano-calendário de 2000, razão pela qual o IRPJ e a CSLL do ano-calendário de 2000 já se encontravam homologados, nos termos do art.150, do CTN. Portanto, a empresa desconsiderou o decurso temporal, o que ofende a disposição do CTN.

Em decorrência das constatações feitas pela fiscalização, em 16/11/2009 foram lavrados Autos de Infração de IRPJ (fls.69/73) e CSLL (fls.74/78), com os valores a seguir discriminados:

Demonstrativo do IRPJ

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Imposto	Arts.247, 248, 249, I, 251 e 347, do RIR/99; art.9º, da Lei nº 9.249/95, com redação do art.78, da Lei nº 9.430/96; art.177, da Lei nº 6.404/76, art.150, do CTN.	5.400.000,00
Juros de Mora (até 30/11/2009)	Art.6, §2º, da Lei nº 9.430/96.	1.026.000,00
Multa de Ofício	Art.44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação do art.14, da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.	4.050.000,00
TOTAL		10.476.000,00

Demonstrativo da CSLL

Crédito Tributário	Enquadramento Legal	Valor em R\$
Contribuição	Art.2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art.1º, da Lei nº 9.316/96; art.28, da Lei nº 9.430/96; art.37, da Lei nº 10.637/02; arts.247, 248, 249, I, 251 e 347, do RIR/99; art.9º, da Lei nº 9.249/95, com redação do art.78, da Lei nº 9.430/96; art.177, da Lei nº 6.404/76, art.150, do CTN.	1.944.000,00
Juros de Mora (até 30/11/2009)	Art.28 c/c art.6º, §2º, da Lei nº 9.430/96.	369.360,00
Multa de Ofício	Art.44, I, da Lei nº 9.430/96, com a redação do art.14, da Lei nº 11.488, de 15.06.2007.	1.458.000,00
TOTAL		3.771.360,00

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls.106/128, protocolizada em 18/12/2009 e acompanhada dos documentos de fls.129/187, expondo, em síntese, que:

1. Conforme se depreende do art.347, do RIR/99, e da IN/RFB nº 11/96, o legislador não estabeleceu um limite temporal para o pagamento de Juros sobre Capital Próprio aos titulares, sócios ou acionistas das pessoas jurídicas. Logo, os administradores da sociedade podem deliberar o pagamento destes juros em períodos subsequentes aos que lhes seriam passíveis de pagamento.

1.1. Sendo assim, na ausência de norma impeditiva, é legal o pagamento retroativo de Juros sobre Capital Próprio a partir da deliberação de sua distribuição, sendo possível considerar os pagamentos nessa situação como despesas financeiras incorridas e, portanto, dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

2. A exigência de observância do regime de competência somente está prevista na IN/RFB nº 11/96, não havendo nenhuma referência na Lei nº 9.249/95 ou na Lei nº 9.430/96.

2.1. Ao estabelecer regra não prevista em lei, a IN/RFB nº 11/96 extrapolou os limites estabelecidos por esta, determinando a observância do regime de competência e ofendendo, desta forma, o princípio constitucional da legalidade, previsto nos artigos 5º, II e 150, I, da CF, e 97, do CTN, motivo pelo qual não pode ser aceita como fundamento ao presente processo administrativo.

3. O art.177, da Lei das S/A, ao determinar que as mutações patrimoniais devem ser registradas pelo regime de competência, não é aplicável ao presente caso, isto porque o referido dispositivo legal aplica-se à escrituração contábil das companhias, não sendo norma automaticamente aplicável às regras contábeis tributárias.

3.1. No presente caso, a despesa com o pagamento de Juros sobre Capital Próprio é uma despesa meramente tributária, não compondo o resultado contábil societário das pessoas jurídicas.

4. A contabilização dos Juros sobre Capital Próprio em ano-calendário posterior ao do ano-base para o referido cálculo não postergou o pagamento de imposto ou contribuição, tampouco reduziu indevidamente o lucro real em qualquer período de apuração, não gerando prejuízo à Fazenda Pública.

4.1. Neste sentido, nos termos do art.273, do RIR/99, a inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de custo ou dedução somente constituiria fundamento para lançamento de imposto, ou diferença de imposto, se dela resultasse (i) a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou (ii) a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração. Portanto, a antecipação de uma receita ou o reconhecimento tardio de uma despesa não representam hipóteses de postergação de imposto ou redução indevida do lucro real.

4.2. Conforme comprovam as DIPJ de fls.182/187, não houve prejuízo ao Fisco, uma vez que (i) a dedução dessas despesas pelo suposto regime de competência no ano-calendário de 2000 não acarretaria a geração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa e (ii) os valores deduzidos a título de Juros sobre Capital Próprio, referentes ao exercício anterior, foram inferiores a 30% do lucro real da impugnante no ano-calendário de 2007.

5. A Autoridade Fiscal afrontou o princípio constitucional da legalidade ao exigir os juros calculados à taxa SELIC sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo.

6. A impugnante protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

A decisão recorrida está assim ementada:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. A contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por se tratar de opção do contribuinte.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa apreciar questões relacionadas à inconstitucionalidade de leis ou à ilegalidade de normas infralegais, matérias estas reservadas ao Poder Judiciário.

JUNTADA DE PROVAS. PRECLUSÃO. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

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

Impugnação improcedente

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/05/2010, às fls 214 e seguintes, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória sobre os seguintes tópicos:

II.1 – Da Indevida Alteração do Critério Jurídico do Lançamento por Parte da DRJ;

II.2 — Da Inaplicabilidade, aos Juros Sobre o Capital Próprio, do Prazo Previsto no Artigo 132 da Lei no 6.404/95;

II.3 — Da Ausência de Limitação Temporal Prevista em Lei e da Necessidade de Respeito ao Princípio da Legalidade;

II.4 - efetiva Observância, Pela Recorrente, do Regime de Competência;

II.5 - Inexistência de Prejuízo ao Fisco Necessário para Fundamentar a Lavratura dos Presentes Autos de Infração;

II.6 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa.

Ao final, requer o provimento nos seguintes termos (verbis):

III — DO PEDIDO

Ante o exposto, a Recorrente requer a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o conhecimento e o provimento do presente recurso voluntário, com a conseqüente reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral dos autos de infração de IRPJ e de CSLL, com o que se estará fazendo Justiça!

É o relatório.

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.

Passo a apreciar as razões recursais.

Alegada Alteração do critério jurídico do lançamento pela DRJ.

Aduz a recorrente que “(...) a Turma Julgadora não apenas indicou novos dispositivos para fundamentar as autuações, mas também reconheceu expressamente que, ao contrário do que afirmou o Sr. Agente Fiscal, a lei nº 9.249/95 não limita o pagamento e a dedutibilidade dos JCP ao período relativo ao qual foram calculados. (...) Contudo, em que pese ter sido reconhecido, acertadamente, pela Turma Julgadora, o equívoco de fundamentação cometido pela Fiscalização, com relação a conclusão não se pode atribuir o mesmo êxito aos Srs. Julgadores, que deixaram de cancelar integralmente os autos de infração, mesmo diante da nulidade apontada, indicando novo dispositivo legal que sequer havia sido suscitado no Termo de Verificação Fiscal, para tentar manter as autuações em questão. Com efeito, o entendimento manifestado pela Turma Julgadora não poderá ser aceito, eis que, mesmo que a suposta limitação temporal pudesse ser fundamentada no dispositivo indicado pelo referido órgão julgador (artigo 132 da Lei nº 6.404/76), o que se alega apenas *ad argumentandum*, é certo que houve a alteração do critério jurídico do lançamento. De fato, como foi demonstrado, a Turma Julgadora alterou o fundamento legal dos lançamentos e manteve a exigência. (...)”

Verifica-se, de plano, que tais alegações não podem prosperar, isso porque não há que se falar em alteração do critério jurídico por parte da DRJ. Em verdade, tratam-se de razões de decidir, pois, a autuação fiscal se deu exatamente pela glosa da dedutibilidade de Juros sobre o Capital e esta continua sendo a motivação do lançamento.

Rejeito a preliminar de nulidade.

Dedutibilidade dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP)

Vejamos os fundamentos da DRJ quanto a essa matéria.

(...)

Inicialmente é preciso segregar as implicações dos Juros sobre o Capital Próprio nos âmbitos da legislação societária e das normas que regulam a dedutibilidade fiscal. Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho leciona:¹

*A remuneração do capital dos sócios ou acionistas é uma faculdade que depende apenas da decisão formal deles próprios **por intermédio de***

¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *IRPJ e CSLL: Juros sobre o Capital Próprio calculado sobre a Movimentação do Patrimônio Líquido os fatos e a consulta*. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=&nx=&viewid=113124. Acesso em: 02 fev. 2010.

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. Nesta esfera as ações são governadas pelos princípios da livre iniciativa e da autonomia da vontade que são delimitados e orientados pelo ordenamento jurídico. (destacou-se)

E ressalta o seguinte:²

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. (destacou-se)

No plano societário, as companhias de capital aberto ou fechado consagram o princípio assemblear, de decisão colegiada, em sentido estrito, o que é plenamente justificável pelo fato de, historicamente, serem constituídas por elevado número de participantes no capital social.

Por essa forma, a administração pode seguir a orientação que tenha amparo da maioria do capital social, manifestada em assembléia geral, de acordo com a força votante de cada ação.

É por essa razão que a Lei nº. 6.404, de 1976, em seu art. 121, dispõe que a assembléia geral, convocada e instalada de acordo com a lei e com o estatuto, tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento.

Essa característica confere à assembléia geral soberania decisória em relação aos demais órgãos de administração. Trata-se, na verdade, do órgão superior da administração da companhia, cuja competência atinge todos os negócios sociais.

A Lei nº 6.404, de 1976, em seu art. 132, determina que a assembléia geral ordinária deve ser realizada a fim de tomar as contas dos administradores e examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras, bem como para deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e sobre a distribuição de dividendos.

Determina, também, que a assembléia geral ordinária deve ser realizada, obrigatoriamente, uma vez por ano, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social.

O estatuto social poderá marcar prazo menor para a realização da assembléia geral ordinária, posto que o prazo legal, de 4 (quatro) meses seguintes ao término do exercício social, é o máximo previsto pela legislação.

A condição temporal estabelecida na Lei nº 6.404, de 1976 está delimitada no seu art. 132, *in verbis*:

Assembléia-Geral Ordinária

Objeto

Art. 132. Anualmente, nos 4 (quatro) primeiros meses seguintes ao término do exercício social, deverá haver 1 (uma) assembléia-geral para:

I - tomar as contas dos administradores, examinar, discutir e votar as demonstrações financeiras;

II - deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e a distribuição de dividendos;

III - eleger os administradores e os membros do conselho fiscal, quando for o caso;

IV - aprovar a correção da expressão monetária do capital social (artigo 167). (destacou-se)

Ao tratar da escrituração das companhias, em seu art. 177, a Lei das S/A, dispõe:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos. (destacou-se)

A conjugação desses dois dispositivos limita, no tempo, o pagamento e o crédito dos juros sobre o capital próprio para todos os fins. Então tem-se uma condição estabelecida para fins societários que repercute na órbita fiscal, a qual acaba por refutar a tese da impugnante de que o legislador não teria estabelecido um limite temporal para o pagamento dos juros sobre o capital próprio.

O que se quer dizer com isso é que a deliberação a respeito de pagamento ou crédito de JCP deve ser tomada na 1ª assembléia após o encerramento do exercício financeiro, ou seja, a aprovação pela assembléia de acionistas deve constar da Ata da 1ª. assembléia realizada até 4 (quatro) meses após o encerramento do exercício, e o efetivo pagamento, este sim, poderá ocorrer em exercícios futuros.

Entretanto, seu registro contábil deverá obedecer o regime de competência.

Veja-se com mais detalhes.

Deliberada pela assembléia o pagamento ou creditamento do JCP, a empresa efetuará o seu controle contábil-fiscal, procedendo às suas provisões.

Logo, a empresa lançaria este montante como despesa financeira e adicionaria via LALUR no mesmo momento o valor que não pretendia creditar ou pagar, levando ao resultado o que somente a ata da reunião deliberativa decide distribuir, armazenando a diferença no LALUR para ser utilizado oportunamente.

Agindo assim, num determinado ano a empresa apura um valor que poderia pagar aos seus sócios a título de JCP nos limites permitidos pela legislação de regência, registrando todo esse valor como despesa financeira. Esta despesa financeira, inclusive, é registrada na DIPJ da contribuinte. No caso de a deliberação assemblear determinar o pagamento de um valor menor do que aquele apurado e deduzido contabilmente, e na medida em que a legislação fiscal, para efeito de apuração do lucro real, permite a dedutibilidade apenas do que efetivamente for pago ou

creditado, a empresa promoveria via LALUR o ajuste necessário, adicionando o diferencial ao lucro líquido para efeito da apuração do lucro real.

A empresa, ainda, armazena o saldo de JCP, controlando via LALUR, para ser pago em períodos futuros, quando poderia ser efetivamente deduzido.

Desse modo, 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, sendo dedutível quando do efetivo pagamento ou crédito individualizado.

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 subsequentes. 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 tornará uma despesa dedutível se e quando os juros forem efetivamente pagos ou creditados individualizadamente.

Pela adoção do procedimento contábil acima descrito é respeitado o regime da competência, o que demonstra ser insubsistente o argumento da impugnante, no sentido de que o art.177, da Lei nº 6.404, de 1976, aplicaria-se à escrituração contábil da companhia, mas não às regras contábeis tributárias.

No âmbito fiscal o dispositivo que regula a matéria é o art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, que prescreve:

Lei nº 9.249/95

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 (...).

§ 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. (destacou-se)

De plano, observe-se que o *caput* do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995 fala em dedução “para efeito do lucro real”, tratando, pois, tão somente do aspecto fiscal para efeito da apuração do lucro real.

No caso em tela, o procedimento da contribuinte põe em questão, em princípio, a possibilidade de apropriação em exercícios futuros de despesas anteriormente não apropriadas. Todavia, não é este o verdadeiro ponto de discussão, porque se, de fato, não ocorreu o fato gerador da despesa no ano-calendário de 2000, mediante o pagamento ou creditamento aos sócios dos juros sobre o capital próprio, não haveria que se falar em contabilização postergada de valores anteriormente dedutíveis. Na realidade, não houve despesa desta natureza naquele ano.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, ao consolidar a legislação relativa às “Disposições Gerais” aplicáveis aos “Custos, Despesas Operacionais e Encargos”, Seção III, subseção I, no art. 299, estabeleceu serem operacionais as despesas não computadas

nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E explicita o §1º do mesmo artigo que a despesa será considerada necessária quando paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

De fácil caracterização é a despesa paga, ou seja, aquela em relação a qual houve efetivamente o dispêndio dos recursos. Já a despesa incorrida é aquela cujo pagamento somente ocorrerá em período subsequente, embora já nascida a obrigação de pagá-la em período anterior.

Os preceitos legais específicos acerca dos juros sobre o capital próprio observaram rigorosamente a orientação contida nas Disposições Gerais acima elucidadas, à medida que a dedutibilidade de tais valores ficou condicionada ao pagamento ou creditamento em favor dos sócios. Por outras palavras: não haveria despesa a ser reconhecida enquanto não materializado o fato gerador correspondente, ou seja, o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios, conforme se extrai da Lei nº 9.249/95.

A par da condição de que as despesas da empresa sejam escrituradas pelo regime de competência, a IN SRF nº 41, de 22 de abril de 1998, dispõe que:

*Art. 1º Para efeito do disposto no art. 9º da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1996, **considera-se creditado**, individualizadamente, o valor dos juros sobre o capital próprio, quando a despesa for registrada, na escrituração contábil da pessoa jurídica, em contrapartida à conta ou subconta de seu passivo exigível, representativa do direito de crédito do sócio ou acionista da sociedade ou do titular da empresa individual.*

(...)

Art. 3º. (...)

Parágrafo único. O valor líquido dos juros, creditado a pessoa física, mas não pago até o dia 31 de dezembro do ano do crédito, deverá ser informado, na sua declaração de bens, como direito de crédito contra a pessoa jurídica.

*§ 4º Na hipótese de beneficiário pessoa jurídica, o valor dos juros creditados ou pagos deve ser escriturado como receita, **observado o regime de competência dos exercícios**. (destacou-se)*

Conforme se depreende da orientação acima transcrita, realmente não há determinação legal para que os JCP sejam pagos durante o mesmo ano social, nem se fixa em que período se deve efetuar o pagamento, a fim de que se possa deduzir tais juros como despesa.

Contudo, evidencia-se que a contabilização como despesa e a possibilidade de dedução estão condicionadas a que sejam realizadas no exercício da sua competência, em contrapartida ao pagamento, ou ao lançamento a crédito do sócio como um passivo da empresa e um direito de crédito do sócio, até que o pagamento seja efetivado – o pagamento pode ocorrer em qualquer data, a despesa deve ser lançada e deduzida no exercício dentro do qual foi incorrida; se são JCP do ano-calendário 2000, então são despesas e são dedutíveis no ano-calendário 2000, e não em períodos posteriores.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO

Sob pena de infringir o regime de competência previsto na legislação própria, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre capital próprio de períodos anteriores.

Dispositivos Legais: RIR/3.000, de 1999, art. 347 e IN SRF nº 11/1996, art. 29.

No caso em tela, portanto, como somente no ano-calendário de 2007 teria se materializado o pagamento ou o creditamento em favor dos sócios dos juros sobre o capital próprio, não se pode reconhecer como dedutíveis valores que não foram pagos ou creditados em períodos anteriores, mas apenas a despesa paga ou incorrida no próprio ano-calendário de 2007 e nos limites legalmente estabelecidos para esse período.

É nesse contexto que se insere a explicitação contida no art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, acerca da necessária observância do regime de competência no pagamento ou creditamento dos juros sobre o capital próprio, para fins de garantia de sua dedutibilidade. Não se trata de inovação legislativa sem amparo legal, mas de ato normativo, de cunho interpretativo, a evidenciar que somente podem ser reconhecidos como dedutíveis os valores efetivamente contabilizados como pagos ou creditados no período.

Instrução Normativa nº 11/96

*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 (...).* (destacou-se)

A indedutibilidade do pagamento dos juros sobre o capital próprio, em face da inobservância do regime de competência, decorre das próprias disposições do art. 9º e seu §1º da Lei nº 9.249, de 1995.

A doutrina é assente em reconhecer que os preceitos fiscais sob apreciação instituíram um regime fiscal especial e opcional, cujas regras de dedutibilidade devem ser rigorosamente observadas pelas pessoas jurídicas, sob pena de descaracterização da nova sistemática de tributação legalmente estabelecida.

Cabe citar o entendimento manifestado por Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, na obra “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática”, Editoria Atlas, 27ª ed., 2002, p. 90:

Alguns tributaristas entendem que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis na determinação do lucro real, ainda que não contabilizados no período-base correspondente, desde que escriturados como exclusão no LALUR e sejam contabilizados no período-base seguinte como ajuste de exercício anterior.

*Entendemos que a contabilização no período-base correspondente é condição para a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio por tratar-se de opção do contribuinte. **Sem o exercício da opção de contabilizar os juros não há***

despesa incorrida. É diferente de juros calculados sobre o empréstimo de terceiro porque neste, há despesa incorrida, ainda que os juros sejam contabilizados só no pagamento.

A Solução de Consulta nº 63 da 6ª RF (DOU de 17-10-01) definiu que, sob pena de infringir o regime de competência previsto na legislação própria, é vedado à pessoa jurídica computar em um exercício o montante dos juros sobre o capital próprio de períodos anteriores. (destacou-se)

Como se vê, a opção de se lançar a despesa deve ser exercida no período de apuração correto, em atenção ao princípio da competência dos lançamentos.

Sendo assim, não regularmente materializada a opção do interessado, no ano-calendário de 2000, por esse regime especial de tributação, mediante a contabilização do pagamento ou do crédito aos sócios dos juros em questão, não é possível validar a opção extemporânea pelo pagamento de juros sobre o capital próprio, sob pena de deturpação da sistemática de tributação em vigor.

Portanto, impende destacar que, no caso dos autos, a rigor, trata-se de despesa não incorrida no ano-calendário de 2000, pois que, para ser considerada realizada, teria que ter havido decisão assemblear no sentido de promover a remuneração do capital próprio, seguida do correspondente pagamento ou crédito, no referido ano. Diferentemente, tal fato somente veio a se dar no ano-calendário de 2007, quando não era mais possível tal pretensão ser legitimada pelas normas societárias e fiscais, configurando-se, então, redução indevida do lucro real do ano, por despesa indedutível.

No mesmo diapasão já se pronunciou o 1º Conselho de Contribuintes, conforme a ementa do acórdão a seguir reproduzida:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO - Os juros sobre o capital próprio devem ser apropriados com observância do regime de competência, com obediência os limites impostos pelo § 1º do art. 9º da Lei nº 9.249/95, considerados para este fim, os saldos de lucros acumulados ou do exercício, na data do crédito ou pagamento. (1º Conselho de Contribuintes, 5ª Turma Especial, Acórdão nº 195-00.023 em 20.10.2008)

Identificada, desta forma, a redução indevida do lucro real do ano-calendário de 2007, falece por consequência a alegação da impugnante de que não haveria prejuízo à Fazenda Pública no caso concreto.

(...)”

Com a devida vênia, tais fundamentos não merecerem prosperar. 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.

§ 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 § 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

§ 10 - revogado”

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 incontestado 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 Ullúa 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, § 3º), 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 admitia 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 subsequentes. 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 sé-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 subsequentes. 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:

I-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

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 a 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/ACIONISTAS. 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 para essa matéria citado no processo 16327.000585/2010-03, que reproduzi no acórdão 1402-001.178, (*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 consequências 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 assembleia 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.

(Os grifos não são do original)

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 2007, só nesses anos-calendários poderiam ser deduzidas como despesa para efeito de IRPJ e CSLL.

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