



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

Processo nº 19647.015287/2007-80
Recurso nº 514.321 Voluntário
Acórdão nº **1302-00.465 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ - JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO
Recorrente NORDESCLOR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

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.

INOBSERVÂNCIA DE REGIME CONTÁBIL. INOCORRÊNCIA - Não tratando os autos de registro em período diverso ao que competia a despesa, ou de postergação do pagamento do imposto, descabe apreciar os efeitos preconizados pelas normas regulamentares que disciplinam tais matérias (artigos 247 e 273 do RIR/99).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido Conselheiro Daniel Salgueiro da Silva.

“assinado digitalmente”

Marcos Rodrigues de Mello

Presidente

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Rodrigues de Mello, Wilson Fernandes Guimarães, Daniel Salgueiro da Silva, Irineu Bianchi, Eduardo de Andrade e André Ricardo Lemes da Silva.

Relatório

NORDESCLORE S/A, já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, Pernambuco, que manteve, na íntegra, os lançamentos tributários efetivados, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativas ao ano-calendário de 2002, formalizadas a partir da imputação de falta de adição ao Lucro Líquido do Exercício, na determinação do lucro real, dos juros pagos ou creditado a título de remuneração do capital próprio, haja vista que o valor apropriado no resultado foi calculado em desacordo com a legislação vigente e superou o limite ali estabelecido.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal (fls. 121/145), por meio da qual ofereceu, em síntese, os seguintes argumentos:

- que só poderia ter sido autuada com fundamento na inobservância do regime de competência se tivesse gerado prejuízo ao Fisco (*postergação do pagamento do imposto ou redução do lucro num período*), nos exatos termos do artigo 273 do RIR/99 (citou o Parecer Normativo CST nº 57/1979 e o Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28/08/1996);

- que o art. 9º da Lei nº 9.249/95 não vedaria a dedução de juros sobre o capital próprio (JSCP) relativos a períodos anteriores, estabelecendo apenas limites quantitativos para tal dedução;

- que a metodologia de cálculo adotada por ela teria seguido rigorosamente os ditames do art. 90 da Lei nº 9.249/95, pois, para cada ano que poderia ter pago os JSCP, limitou-os a 50% do lucro líquido do respectivo período, antes da dedução dos JSCP, após a CSLL e antes do IRPJ, ou ao valor dos JSCP determinado mediante a aplicação da TJLP sobre as constas do PL, o que for menor, além de não ter gerado qualquer prejuízo ao Fisco;

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, por meio do Acórdão nº. 11-25.433, de 20 de fevereiro de 2009, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.

O limite para fins de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio é de 50% do lucro líquido correspondente ao período-base do seu pagamento ou crédito, antes da dedução da provisão para o IR e da dedução dos próprios juros, ou dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores, o que for maior.

Irresignada, ARCH QUÍMICA BRASIL LTDA., sucessora por incorporação de NORDESCLORE S/A, apresentou o recurso de folhas 647/672, por meio do qual sustenta:

- que diante da expressa menção à inobservância ao regime de competência feita pela Fiscalização ao longo do Termo de Encerramento da Ação Fiscal e considerando que o referido Termo integrou os Autos de Infração de IRPJ e CSLL como se ali tivesse sido transcrito, entendeu por bem apresentar no item 11.1 de sua Impugnação de 16/01/2008, as devidas comprovações e alegações em sua defesa, para demonstrar que a contabilização das despesas de JSCP relativas aos períodos de 1997 a 2001, de forma cumulada no ano-calendário de 2002, não causou "postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ou ao em que seria devido" ou "a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração", nos termos do artigo 273 do RIR/99, motivo pela qual a inobservância ao regime de competência não poderia ter sido suscitada pela d. autoridade fiscal como fundamento para o lançamento;

- que, conforme já alegado em sua impugnação, apesar de o regime de competência constituir regra básica para os registros contábeis de grande parte das pessoas jurídicas, sua inobservância nem sempre constitui fundamento para lançamento de imposto ou de diferença de imposto;

- que, ao contrário, conforme já mencionado no item anterior, lançamento desta natureza somente poderá existir quando da sua inobservância resultar "a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior" ou a "redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração";

- que demonstrou cabalmente em sua Impugnação que, no presente caso, houve, na verdade, antecipação de tributos ao Fisco;

- que da simples análise das suas Declarações de Rendimentos relativas aos anos-calendários de 1997 a 2001 constata-se que nesses períodos apurou lucro tributável;

- que se observa que o lucro líquido contábil, o lucro real e a base de cálculo da CSLL, relativos aos anos-calendários de 1997 a 2001, teriam diminuído se ela tivesse deduzido as despesas de JSCP nos respectivos anos-calendário;

- que, ao registrar as despesas de JSCP de R\$ 13.781.753,64 de forma acumulada no ano-calendário de 2002, ao contrário do que sustenta a d. Fiscalização, ela não reduziu o lucro contábil entre 1997 e 2001 e tampouco as bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL;

- que, conseqüentemente, não postergou o pagamento destes tributos;

- que os registros feitos sem a observância do regime de competência inclusive beneficiaram o Fisco, eis que, como se vê, aumentaram o lucro contábil - e, evidentemente, as bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL - dos respectivos períodos de apuração (1997 a 2001), antecipando dessa forma o pagamento do IRPJ e da CSLL;

- que o Parecer Normativo CST nº 57/1979, ao interpretar as disposições do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 (matriz legal do artigo 273 do RIR/99), esclareceu que "a inobservância do regime de competência na escrituração ou reconhecimento de lucro, só tem relevância para fins do imposto de renda, quando dela resulte prejuízo para o Fisco, traduzido em redução ou postergação de pagamento do imposto";

- que tal entendimento foi confirmado pelo Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28 de agosto de 1996;

- que não há dúvidas de que o Fisco só poderia efetuar o lançamento de IRPJ ou de CSLL com fundamento na inobservância do regime de competência se tal inobservância gerasse prejuízo ao Fisco, ou seja, somente se a inexatidão quanto ao período de reconhecimento da despesa ocasionasse a postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL ou a redução indevida do lucro real ou da base de cálculo da CSLL;

- que, como já dito, o registro feito no ano-calendário de 2002 sem supostamente observar o regime de competência inclusive beneficiou o Fisco, eis que, como se vê acima, aumentou o lucro contábil - e, evidentemente, as bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL - dos respectivos períodos de apuração (1997 a 2001), antecipando dessa forma o pagamento do IRPJ e da CSLL;

- que, caso (apenas para fim de argumentação) as despesas glosadas pela d. Fiscalização venham a ser mantidas, ela se verá na absurda situação de precisar recolher os mesmos tributos duas vezes: uma vez pela glosa das despesas propriamente ditas e outra pelos recolhimentos por ela feitos entre 1997 e 2001, quando as bases tributárias não estavam diminuídas pelas despesas com JSCP;

- que a dedutibilidade dos JSCP está condicionada ao seu creditamento ou pagamento em favor dos sócios, o que foi devidamente feito no ano-calendário de 2002;

- que em momento algum a legislação condicionou a dedutibilidade dos JSCP à sua contabilização ano a ano em favor dos sócios, inexistindo qualquer impedimento legal para a contabilização de JSCP relativos a períodos anteriores no exercício de seu pagamento;

- que ao prever que a dedução de JSCP deve observar o regime de competência, o artigo 29 da IN SRF nº 11/96 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 de disponibilizar os JSCP aos sócios;

- que interpretação diferente da IN SRF nº 11/96 acarretaria na conclusão de que ela teria extrapolado sua função meramente regulamentar, em clara violação ao princípio da legalidade, uma vez que inexistente lei que condicione a dedutibilidade de JSCP ao seu pagamento/creditamento no mesmo período em que foi calculado;

- que da simples análise do artigo 9º da Lei nº 9.249/1995 (matriz legal do artigo 347 do RIR/99), verifica-se que a lei não condiciona a dedutibilidade dos JSCP à contabilização ano a ano, bem como não veda a contabilização de JSCP relativos a períodos anteriores ao ano em que a deliberação para o pagamento dos JSCP ocorreu;

- que o artigo 9º em referência, em momento algum veda a dedução de JSCP relativos a períodos anteriores, estabelecendo apenas limites quantitativos para tal dedução;

- que a ausência da limitação que pretende impor a autoridade julgadora de primeira instância já foi reconhecida em diversas decisões administrativas;

- que, se a legislação não veda a dedução de JSCP relativos a períodos anteriores de forma cumulada em período subsequente, e não impõe ao contribuinte a

obrigação de contabilizar a despesa de JSCP no ano de realização do lucro, é plenamente cabível que ela calculado os JSCP relativos aos anos de 1997 a 2001 com base nas contas do patrimônio líquido daqueles anos;

- que, no que tange à metodologia de cálculo adotada, conforme já detalhadamente demonstrado e comprovado no item 11.3 de sua Impugnação, calculou corretamente os JSCP passíveis de dedução para cada período, subtraindo dos respectivos lucros acumulados, o montante de JSCP que poderiam ter sido pagos no ano anterior;

- que, se assim não tivesse procedido, por certo teria aumentado indevidamente tanto a base de cálculo quanto o limite de dedução dos JSCP, o que geraria prejuízo ao Fisco;

- que, para o cálculo dos JSCP do ano-calendário de 1998, por exemplo, corretamente excluiu das contas de PL o valor de R\$ 2.220.808,16 correspondente ao montante de JSCP que poderiam ter sido pagos no ano-calendário de 1997 de acordo com as regras do artigo 347 do RIR/99;

- que, para o cálculo dos JSCP relativos ao ano-calendário de 1999, da mesma forma, excluiu do lucro acumulado o montante de R\$ 4.554.141,11 correspondente ao somatório dos JSCP que poderiam ter sido pagos em 1997 e em 1998 ($R\$ 2.220.808,16 + R\$ 2.333.332,95 = R\$ 4.554.141,11$) de acordo com as regras do artigo 347 do RIR/99;

- que procedeu da mesma forma para o cálculo dos JSCP relativos aos anos-calendário de 2000 a 2002, sempre excluindo da base de cálculo dos JSCP a somatória de JSCP que poderiam ter sido pagos nos anos anteriores, respeitando-se, inclusive, os limites de dedutibilidade previstos no artigo 347 do RIR/99;

- que o montante de JSCP excluído do lucro acumulado em cada ano (R\$ 2.220.808,16 relativo a 1997, R\$ 2.333.332,95 relativo a 1998 etc.) foi calculado de acordo com os limites de dedutibilidade previstos no artigo 347 do RIR/99, que estabelece que o montante de JSCP não pode exceder 50% do lucro líquido do período antes da dedução dos JSCP pagos, após a CSLL e antes do IRPJ, ou a 50% do saldo de lucros acumulados e de reservas de lucros, o que for maior;

- que, portanto, para cada ano-calendário, calculou o montante de JSCP que poderiam ter sido pagos, limitando-os a 50% do lucro líquido do respectivo ano-calendário, antes da dedução dos respectivos JSCP, após a CSLL e antes do IRPJ e logicamente, ao valor de JSCP determinado mediante a aplicação da TJLP sobre as contas de patrimônio líquido do respectivo ano-calendário, o que for menor.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata a lide de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativas ao ano-calendário de 2002, formalizadas a partir da imputação de falta de adição ao Lucro Líquido do Exercício, na determinação do lucro real, dos juros pagos ou creditado a título de remuneração do capital próprio, haja vista que o valor apropriado no resultado foi calculado em desacordo com a legislação vigente e superou o limite ali estabelecido.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte dirige suas razões de defesa no sentido de:

1. demonstrar, tendo em vista a menção feita pela autoridade fiscal à suposta inobservância ao regime de competência, que a contabilização dos juros sobre o capital próprio (JSCP) não causou postergação do pagamento do imposto;

2. comprovar que, ao registrar as despesas de JSCP de R\$ 13.781.753,64 de forma acumulada no ano-calendário de 2002, ela não reduziu o lucro contábil entre 1997 e 2001 e tampouco as bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL;

3. esclarecer que, caso as despesas glosadas pela Fiscalização venham a ser mantidas, ela se verá na absurda situação de precisar recolher os mesmos tributos duas vezes: uma vez pela glosa das despesas propriamente ditas e outra pelos recolhimentos por ela feitos entre 1997 e 2001, quando as bases tributárias não estavam diminuídas pelas despesas com JSCP;

4. sustentar que a dedutibilidade dos JSCP está condicionada ao seu creditamento ou pagamento em favor dos sócios, o que foi devidamente feito no ano-calendário de 2002.

Diante da natureza dos argumentos apresentados pela Recorrente, em que a discussão é dirigida no sentido de ter havido ou não desrespeito ao princípio de competência contábil na apropriação da despesa com juros sobre o capital próprio, importa detalhar, em primeiro lugar, os termos da autuação promovida pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, releva destacar os seguintes elementos do Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 12/15:

a) a contribuinte calculou, no período compreendido entre 1997 e 2002, os juros sobre o capital próprio e os possíveis limites que deveriam ser respeitados anualmente, porém, em vez de ter promovido o crédito ou pagamento em favor dos sócios, acumulou os referidos montantes e os apropriou contabilmente, como despesa, no ano-calendário de 2002;

b) a contribuinte efetuou o cálculo dos JSCP, ano a ano, desde 1997 até 2002 inclusive, mas não realizou o devido registro contábil da despesa referente a cada ano;

c) a contribuinte apropriou como despesa, em 2002, o montante de R\$ 13.781.753,64, que correspondeu ao total pago a título de juros sobre o capital próprio no referido ano;

d) considerando os parâmetros aplicáveis ao ano em que a contribuinte incorreu na despesa (2002), a autoridade fiscal constatou a seguinte matéria tributável:

Patrimônio Líquido: R\$ 33.745.248,92

TJLP acumulada no ano: 9,875%

Limite dos juros (TJLP): R\$ 3.332.343,33

50% do Lucro Líquido antes do IR: R\$ 7.963.495,64

50% das Reservas de Lucros e Lucros Acumulados: informa a autoridade autuante que, de acordo com a DIPJ 2003, não existem saldos de lucros acumulados e de reservas de lucros de períodos anteriores.

Excesso de juros (MATÉRIA TRIBUTÁVEL): R\$ 10.449.410,31 (R\$ 13.781.753,64 – R\$ 3.332.343,33)

Esclareço que a Recorrente, limitando-se a tecer considerações acerca do direito aplicável à despesa decorrente de juros sobre capital próprio, não contradita tais valores.

A questão posta em discussão no presente processo diz respeito, como se vê, a dedutibilidade da despesa com juros sobre o capital próprio.

A controvérsia está representada pela seguinte questão: apurados 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.

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.

...

Os argumentos apresentados pela Recorrente acerca do Regime de Competência, a meu ver, merecem reparo.

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

Afirma a Recorrente que o fundamento da autuação foi o fato de ela não ter observado o regime de competência. A autoridade julgadora de primeira instância, por sua vez, esclarece que, não obstante a referência feita no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, não foi esse o fundamento do lançamento tributário utilizado pela Fiscalização.

Alinho-me ao entendimento esposado pela autoridade julgadora de primeiro grau, eis que, ainda que se desconsidere o fato de o enquadramento legal explicitado no auto de infração de fls. 04/07 indicar como dispositivos infringidos o art. 9º da Lei nº. 9.249/95 e os arts. 249 e 347 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), resta fora de dúvida de que, no caso, não estamos diante de despesa apropriada sem que tenha sido observado o regime de competência, mas, sim, de desconsideração das condições de dedutibilidade estabelecidas na legislação de regência.

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.**

A alusão feita ao regime de competência pela autoridade fiscal objetivou, apenas, esclarecer que o cômputo da despesa deve ser feito levando-se em consideração o referido regime.

A autoridade fiscal, contudo, ao promover a glosa da despesa, levou em consideração, única e exclusivamente, a inobservância dos limites previstos na legislação tributária.

Ressalte-se que se revela absolutamente impróprio falar-se em inobservância de regime de competência no registro de despesa na situação em que a própria despesa não existe, pois não se identifica, nos autos, qualquer elemento indicativo de que ela tenha sido incorrida.

Na situação sob análise, é importante destacar, o regime de competência se revela no momento do pagamento ou crédito ao beneficiário, isto é, no momento em que a despesa efetivamente é incorrida.

O entendimento esposado pela Recorrente, que leva à conclusão de que não há um limite temporal para que se possa declarar, creditar e pagar a despesa aqui discutida (juros sobre o capital próprio), a meu ver, 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, a meu ver, 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 nºs. 9.249/95 e 9.430/96, embora tenham trazido diversas modificações na legislação até então vigente, não regularam 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 nºs. 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 consequências 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 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, que acolho por inteiro, ressalto 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 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".

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. descabe, no contexto em que as disposições relativas à observância do regime de competência devam ser interpretadas, falar-se em postergação do pagamento do imposto;

9. 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.

A afirmação da Recorrente de que “*ao registrar as despesas de JSCP de R\$ 13.781.753,64 de forma acumulada no ano-calendário de 2002, ao contrário do que sustenta a d. Fiscalização, a Recorrente não reduziu o lucro contábil entre 1997 e 2001 e tampouco as bases tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL; consequentemente, não postergou o pagamento destes tributos*”, não encontra respaldo nos autos, eis que o procedimento de fiscalização não cuidou de redução do lucro contábil no período de 1997 a 2001, mas, sim, de inobservância de requisitos de dedutibilidade de despesa no ano-calendário de 2002.

O argumento de que “*em momento algum a legislação condicionou a dedutibilidade dos JSCP à sua contabilização ano a ano em favor dos sócios, inexistindo qualquer impedimento legal para a contabilização de JSCP relativos a períodos anteriores no exercício de seu pagamento*”, com a devida permissão, carece de lógica, vez que não se pode admitir que a verificação quanto as condições de dedutibilidade postas pela lei possa, no caso presente, levar em consideração um período (ou períodos) em que a própria despesa sequer existia.

Não havendo dúvida que o registro da despesa em comento deve ser feito obedecendo-se o regime de competência, e que, no caso, tal regime de competência 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).

A Recorrente, procurando robustecer sua defesa, reproduziu excertos do voto exarado no Recurso Voluntário nº. 134.151.

No referido julgado, a tese sustentada para admitir a dedução dos juros apurados em períodos anteriores foi a de que, no caso, estaríamos diante de mera postergação de despesas³, o que, com o devido respeito, não posso concordar, vez que, como já foi dito, a despesa em discussão nasce (é incorrida) no momento do seu pagamento ou crédito, logo, não há que se falar em postergação do que não existe. Inaplicável à situação, como já disse, as disposições do art. 273 do RIR/99.

As disposições dos artigos 247 e 273 do RIR/99, não custa repisar, não guardam relação com a matéria submetida a exame, eis que não estamos diante nem de valores que competem a outro período de apuração nem de postergação de pagamento de imposto.

Despicienda, assim, a análise dos efeitos decorrentes da aplicação dos dispositivos acima mencionados.

No que diz respeito ao pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça, cabe, apenas, destacar a ausência de efeito vinculante.

Assim, tenho por absolutamente correta a glosa empreendida pela autoridade fiscal, vez que resta evidente a inobervância 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.

Face ao exposto, conduzo meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2011

“assinado digitalmente”

³ No voto condutor da decisão em referência foi dado provimento parcial ao recurso para admitir a dedução das despesas incorridas em períodos anteriores, promovendo-se, com base no elementos reunidos no autos, a verificação dos limites de dedutibilidade em cada um desses períodos.

Processo nº 19647.015287/2007-80
Acórdão n.º **1302-00.465**

S1-C3T2
Fl. 706

Wilson Fernandes Guimarães