



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA TURMA ESPECIAL**

Processo n° 16327.000416/2001-74
Recurso n° 154.924 Voluntário
Matéria IRPJ - Ex.: 1997
Acórdão n° 197-00001
Sessão de 15 de Setembro de 2008
Recorrente BANCO RIBEIRÃO PRETO S.A
Recorrida 10ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

ANO-CALENDÁRIO: 1996

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE.
LIMITES. CAPITALIZAÇÃO DOS JUROS.**

O limite para dedução, como despesa financeira, dos valores pagos ou creditados referentes a juros sobre capital próprio, ainda que capitalizados, deve tomar por base o valor dos lucros, antes do cômputo dos juros e do imposto de renda retido na fonte incidente sobre a remuneração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO RIBEIRÃO PRETO S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Turma Especial 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.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


SÉLENE FERREIRA DE MORAES

Relatora

31 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Leonardo Lobo de Almeida.

D

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, lavrado em decorrência de glosa de juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, por terem excedido o limite de dedutibilidade permitido pela legislação, no montante de R\$ 42.350,45.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, onde alegou, em síntese, que a autoridade fiscal não considerou o disposto no art. 29, § 8º da IN SRF nº 11/1996, tomando como lucro disponível para distribuição, aquele apurado após a dedução da despesa referente ao IRRF incidente sobre os juros sobre o capital próprio.

A 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I – SP, em sessão de 13/10/2005, não acolheu a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/SPO1 nº 8.084/2005 (fls. 31/35), assim ementado:

“Ementa: Juros sobre o Capital Próprio. Limite de Dedutibilidade. Comprovado que os juros sobre o capital próprio ultrapassaram o limite legal de cinquenta por cento do lucro líquido, antes de sua respectiva dedução, correta é a exigência de ofício.”

Não se conformando com os termos do v. acórdão, em recurso de fls. 40/46, a contribuinte contra ele se insurgiu, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) De acordo com a legislação vigente para o ano de 1996, caso os discutidos juros fossem incorporados ao capital social da empresa, o contribuinte pessoa jurídica deveria arcar com o ônus do pagamento de IRRF, valendo dizer que o valor da despesa com os juros sobre o capital próprio passava a incluir tanto sua expressão quanto o encargo tributário determinado pela Lei e regulamentação supra citadas.
- b) O encargo total dos juros em discussão compreende a expressão creditada ao Patrimônio Líquido e o tributo derivado, pois que deveria a sociedade pagadora dos juros efetuar o recolhimento do imposto de renda na fonte imediatamente após sua apuração.
- c) O imposto é consequência direta do valor dos juros apurado. E não haveria mesmo como apurar o imposto antes da apuração do valor dos juros sobre o capital próprio, para que, então e depois, fosse apurado o valor dos juros, cujo limite é exatamente o equivalente a 50% do lucro líquido, antes desta figura.
- d) O valor do imposto não é despesa ordinária do contribuinte, sendo despesa não dedutível, nos termos dos §§ 8º a 10º do art. 29 da IN SRF nº 11/1996.
- e) Fica caracterizado que o procedimento utilizado pela autoridade fiscal, quando da autuação da recorrente, deduzindo o IRRF apurado sobre os juros sobre o capital próprio do lucro apurado no exercício, deriva da aplicação da lei e regulamentação em forma diferente daquele em que estão vazadas, portanto, não é correta e se revela por demais arbitrária, motivo pelo qual deve ser cancelada a exigência.

Às fls.47/48 consta “Relação de Bens e Direitos para Arrolamento”, para efeito de seguimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira - SELENE FERREIRA DE MORAES, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

O cerne da questão consiste em avaliar se o imposto de renda retido na fonte incidente sobre a remuneração (juros) do capital próprio deve ser considerado para efeitos de cálculo do limite de dedução desses juros.

Em que pese não constar dos autos o demonstrativo dos cálculos da fiscalização, é possível identificarmos a diferença através dos documentos anexados ao processo e do comparativo efetuado pela própria contribuinte, conforme tabela abaixo:

Valores em R\$

	Fiscalização	Contribuinte
Lucro Líquido do Período Base antes do IR (Ficha 07 – Linha 1 – fls. 18)	740.212,22	740.212,22
(+) Despesa de Juros s/capital próprio	870.837,90	870.837,90
(+) IRRF sobre juros s/ capital		130.625,69
= Lucro Líquido antes do IR e da dedução dos juros s/ capital	1.611.050,12	1.741.675,81
Limite de dedutibilidade (art. 9º, § 1º)	805.525,06	870.837,91
Excesso	65.312,84	-0-

No ano calendário de 1996, a legislação acerca da remuneração do capital próprio assim dispunha:

“Lei nº 9.249/1995

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, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.(redação original)

§ 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 No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, os juros de que trata este artigo serão adicionados à base de cálculo de incidência do adicional previsto no § 1º do art. 3º. (Revogado pela Lei n° 9.430, de 1996)

§ 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 n° 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 n° 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 À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros a que se refere este artigo poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital, garantida sua dedutibilidade, desde que o imposto de que trata o § 2º, assumido pela pessoa jurídica, seja recolhido no prazo de 15 dias contados a partir da data do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos referidos juros, não sendo reajustável a base de cálculo nem dedutível o imposto pago para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei n° 9.430, de 1996)

§ 10. O valor da remuneração deduzida, inclusive na forma do parágrafo anterior, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Revogado pela Lei n° 9.430, de 1996)''

Na peça recursal a interessada argumenta que os juros foram incorporados ao capital social da empresa, e assim o valor da despesa com os juros sobre o capital próprio passa a incluir tanto sua expressão quanto o encargo tributário determinado pela lei. Afirma ainda

que não haveria como “apurar o imposto antes da apuração do valor dos juros sobre o capital próprio, para que, então e depois, fosse calculado o valor dos juros, cujo limite é o equivalente a 50% do lucro líquido, antes desta figura”.

A diferença básica entre a hipótese em que os juros sobre o capital próprio são pagos ou creditados, e a do caso em tela, em que houve a capitalização dos juros, é que, nesta última o IRRF constitui ônus da fonte pagadora.

A contabilização das despesas com os juros ficaria da seguinte forma, em cada uma das hipóteses:

A) Pagamento ou crédito dos juros s/ capital próprio

1) **Dos juros em 31/12/1996**

Juros sobre Capital Próprio (despesa financeira)

a Juros sobre o Capital Próprio a pagar (passivo circulante) 870.837,91

2) **Incidência do Imposto de Renda**

Juros sobre o Capital Próprio a pagar (passivo circulante)

a IRRF a recolher (passivo circulante) 130.625,69

B) Pagamento ou crédito dos juros s/ capital próprio

1) **Dos juros em 31/12/1996**

Juros sobre Capital Próprio (despesa financeira)

a Reserva para aumento de capital (patrimônio líquido) 870.837,91

2) **Incidência do Imposto de Renda**

IRRF sobre Juros sobre Capital Próprio (despesa financeira não dedutível)

a IRRF a recolher (passivo circulante) 130.625,69

Nota-se que quando os juros sobre capital próprio são pagos ou creditados aos sócios ou acionistas, o IRRF é uma parcela da própria despesa que lhe deu origem, ao passo que no presente caso, é uma nova despesa que acaba por reduzir o lucro do exercício.

Com o objetivo de equalizar as duas situações, o legislador houve por bem determinar a indedutibilidade do imposto pago para fins de apuração do lucro real. Com esta medida, impede que o lucro real seja diminuído ainda mais, igualando o montante a ser reduzido nas duas situações, conforme demonstrado na tabela abaixo:

Valores em R\$

	Pagamento ou crédito dos juros	Capitalização dos juros
= Lucro Líquido antes do IR e da dedução dos juros s/ capital	1.741.675,81	1.741.675,81
Limite de dedutibilidade (art. 9º, § 1º)	870.837,90	870.837,90
(-) Despesa de Juros s/capital próprio	870.837,90	870.837,90
(-) IRRF sobre juros s/ capital	-----	130.625,69
Lucro Líquido do Período Base antes do IR (Ficha 07 – Linha 1 – fls. 18)	870.837,91	740.212,22
(+) Adições	-----	130.625,69

(=) Lucro Real	870.837,91	870.837,91
----------------	------------	------------

Por conseguinte, merece acolhida a argumentação da contribuinte acerca da indedutibilidade do IRRF, uma vez que ao determinar a adição de tal despesa para apuração do lucro real, o legislador igualou o valor das despesas com juros sobre o capital próprio nas duas situações.

Contrariamente ao que afirma a contribuinte, seria perfeitamente possível calcular o montante máximo das despesas com juros sobre o capital próprio, levando-se em consideração o valor do IRRF devido, mediante a aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{LJCP} = \frac{\text{LE antes do IR} - 0,15 * \text{LJCP (IRRF)}}{2}$$

LJCP = limite das despesas com remuneração do capital próprio

LE antes do IR = Lucro líquido do exercício antes do IR, da remuneração sobre o capital próprio e do IRRF incidente sobre os juros s/ capital próprio.

Ao aplicarmos esta fórmula ao presente caso, obteríamos o seguinte resultado:

$$\text{LJCP} = \frac{1.741.675,81 - 0,15 * \text{LJCP (IRRF)}}{2}$$

$$\text{LJCP} = 810.081,77$$

Assim, o limite de dedutibilidade corresponderia a R\$ 810.081,77, e o IRRF a R\$ 121.512,27 (15% sobre 810.081,77).

Apesar de ser perfeitamente possível, do ponto de vista lógico, a dedução do IRRF do lucro líquido, para efeito do cálculo do limite dos juros, ao reanalisar o caso em sede de recurso voluntário, concluo que esta não é a melhor interpretação da legislação. E tal fato se deve, ao dispositivo legal que determina a indedutibilidade do imposto pago, uma vez que, se adotássemos tal entendimento, o limite de dedução dos juros sobre o capital próprio seria menor na hipótese de capitalização dos juros.

Em nenhum momento a legislação faz distinção entre as duas situações. Em outras palavras, a opção de capitalização dos juros prevista no § 8º da Lei nº 9.249/95, em sua redação original, não é mencionada como diferencial no § 1º da mesma lei, supra transcrito, o qual trata do limite de dedução.

Por outro lado, não consta nas instruções do “Manual para preenchimento da declaração de rendimentos- Lucro Real” – MAJUR/1997, orientação no sentido de que as despesas com o IRRF sejam deduzidas do lucro líquido para efeito de cálculo do limite.

A seguir reproduzimos as orientações do MAJUR/1997, relativas aos procedimentos a serem observados pelos beneficiários (linha 06/06) e pela fonte pagadora (linha 16/06), na hipótese de opção pela incorporação dos juros ao capital:

"Ficha 06

Linha 06/06

Caso a empresa remuneradora opte pela incorporação desses juros ao capital ou pela constituição de reserva para esse fim, assumindo o ônus do imposto de renda na fonte (lei n° 9.249/95, art. 9º, § 9º), a pessoa jurídica beneficiária deverá incluir nessa linha o total dos juros capitalizados ou mantidos em conta de reserva específica acrescido do imposto assumido pela empresa remuneradora. Esse imposto poderá ser informado na linha 07/25, como exclusão do lucro líquido na demonstração do lucro real.

Linha 16/06

A pessoa jurídica que optar pela incorporação dos referidos juros ao capital, ou pela constituição de reserva específica para esse fim (Lei n° 9.249/95, art. 9º, § 9º), deverá indicar nesta linha, além do montante dos juros, o valor do imposto de renda na fonte incidente sobre os mesmos, o qual fica a seu cargo. Esse imposto de renda, deduzido como despesa financeira, deve ser adicionado ao lucro líquido para a apuração do lucro real, sendo indicado na linha 07/13 (IN SRF n° 11/96, art. 29, § 9º)"

Ante todo o exposto, conheço do recurso para dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 15 de Setembro de 2008


SELENE FERREIRA DE MORAES