



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MASP
.....

Sessão de 14 de setembro de 1982

ACORDÃO Nº 101.73.567

Recurso nº 85.238 - IRPJ - Exs. de 1979 e 1980.

Recorrente CENTRO DE MEDICINA FÍSICA E REABILITAÇÃO DA CIDADE DE PETRÓPOLIS LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVA IGUAÇU (RJ)

CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - Somente após decorrido 1 ano de seu vencimento e obedecidos os limites anuais estabelecidos por lei, poderão os prejuízos realizados no recebimento de créditos, serem levados diretamente a débito de lucros e perdas, independentemente de terem-se esgotado os recursos para sua cobrança.

MULTAS - Não são dedutíveis as resultantes de pagamento de tributos e contribuições fora do prazo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRO DE MEDICINA FÍSICA E REABILITAÇÃO DA CIDADE DE PETRÓPOLIS LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as parcelas relativas aos juros do PIS (repique), nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, DF, em 14 de setembro de 1982

AMADOR OUTIERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 22 OUT 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros:
SYLVIO RODRIGUES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NU
NES, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente).

MINISTÉRIO DA FAZENDA

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979

1979



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0735/006.179/81-71

RECURSO N.º: 85.238

ACÓRDÃO N.º: 101.73.567

RECORRENTE: CENTRO DE MEDICINA FÍSICA E REABILITAÇÃO DA CIDADE DE PETRÓPOLIS LTDA.

R E L A T Ó R I O

CENTRO DE MEDICINA FÍSICA E REABILITAÇÃO DA CIDADE DE PETRÓPOLIS LTDA., foi alvo da ação fiscal a que alude o Auto de Infração de fls. 16, onde é exigido o recolhimento do crédito tributário de Cr\$ 43.655,00, em virtude de haver praticado as seguintes irregularidades: considerado como despesas, multas e juros incidentes sobre contribuições para-fiscais; considerado incobráveis, contas com menos de um ano de vencidas e recolher a menor, multa de mora por atraso na entrega da declaração de rendimentos. Os valores tributados encontram-se discriminados às fls. 04/07.

A exigência foi impugnada tempestivamente, com as seguintes alegações da interessada:

- a) que as contas consideradas incobráveis com menos de 1 ano de vencidas, decorrem de glosas efetivadas pelo INPS sobre faturas emitidas pelos serviços contratuados prestados;
- b) que se obriga a suportar tais prejuízos (glosas), sob pena de perder os convênios com o INPS, que representam a quase totalidade de suas receitas;
- c) que tais glosas são de valores irrisórios e nem justificariam um procedimento judicial para cobrança;
- d) quanto a dedutibilidade das multas de INPS, FGTS e PIS, decorrentes de atraso no recolhimento, não vê restrição a sua caracterização como despesas operacionais, pois as mesmas são de natureza compensatória.

Pela decisão de fls. 25/28, a autoridade monocrática de 1º grau julgou procedente a ação fiscal, por isso que:

- os prejuízos realizados nos recebimentos de créditos, para serem apropriados como custos ou despesas operacionais, carecem do emprego de todos os recursos legais para a sua cobrança;
- as contribuições para o INPS, FGTS e PIS, são de natureza para-fiscais e não tributárias;
- as multas dedutíveis de natureza compensatória são aquelas incidentes sobre tributos.

Segue-se o tempestivo recurso de fls. 31/32, lido na íntegra em Plenário

É o relatório.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.567

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Verifica-se que a recorrente levou diretamente a débito da conta de Lucros & Perdas, independentemente de haver esgotado os meios de cobrança, valores de contas que considerou incobráveis, antes de decorrido 1 ano de seu vencimento.

Esses valores estão assim discriminados à
fls. 4:

Ano-base de 1978, exerc. de 1979

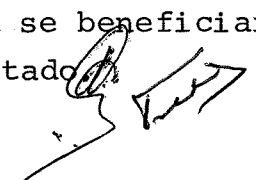
I N P S	Cr\$ 12.616,20
Unimed	392,50
CBEM	281,60
SASSE	227,50
Bcº do BRASIL	5,80
Bcº de CRÉDITO REAL	12,25

Ano-base de 1979, exerc. de 1980

I N P S	4.049,20
CBEM	981,20
BANESPA	1.331,00
Bcº CRÉDITO REAL	130,00

O débito dos prejuízos realizados no recebimento de créditos, quando em valores inferiores a Cr\$ 2.600,00 no exerc. de 1979 e Cr\$ 3.700,00 no exercício de 1980, por devedor, poderá ser efetuado, após decorrido 1 ano de seu vencimento, independentemente de terem-se esgotado os recursos para a sua cobrança (art. 167, § 6º do RIR/75).

No caso em tela, a recorrente, antes de haver decorrido 1 ano de seu vencimento, levou a débito de Lucros & Perdas os valores acima quantificados, não podendo assim se beneficiar da opção contida no dispositivo regulamentar supra-citado.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.567

Por outro lado a interessada deixou de adicionar ao lucro real no exerc. de 1979, e exerc. de 1980, diversos valores relativos a pagamento de multas e juros incidentes sobre recolhimento de cotas de imposto de renda e de cotas do PIS e PIS (repique).

Por força do disposto no art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº. 1.598/77, as multas por infrações fiscais não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem a falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

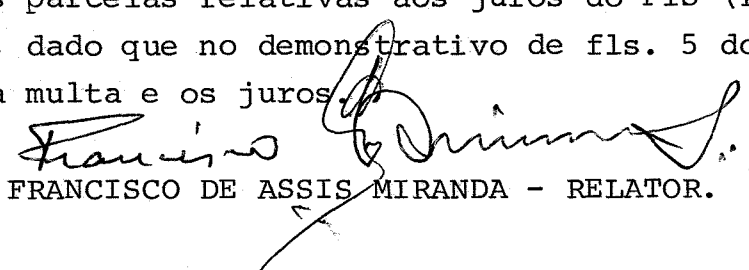
Na espécie as multas foram aplicadas em virtude de infrações fiscais caracterizadas na falta de pagamento do imposto de renda e de contribuições para o PIS.

Quanto a multa incidente sobre a falta de pagamento do imposto de renda, por resultar de infração fiscal, não é dedutível. Não sendo permitida a dedução das contribuições para o PIS (PN 464/71), as multas e juros incidentes sobre as mesmas, também não o são.

No referente ao PIS (repique), tratando-se de encargo suportado pela empresa, a sua dedutibilidade é admissível, o mesmo acontecendo com os juros de mora. As multas não serão dedutíveis em obediência ao princípio geral de que as multas fiscais não são dedutíveis.

A diferença da multa cobrada pela entrega da declaração de rendimentos fora do prazo legal não foi contestada.

Por todo o exposto e considerando mais o que dos autos consta, voto pelo provimento parcial do recurso para excluir da tributação as parcelas relativas aos juros do PIS (repique) a serem quantificadas, dado que no demonstrativo de fls. 5 dos autos foram englobados a multa e os juros.



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR.

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ (PRESIDENTE)

Em face dos princípios que orientam a imputação aos resultados do exercício dos gastos ou despesas do exercício e do consagrado princípio jurídico de que o acessório segue o principal, podemos assentar que, salvo disposição legal em contrário:

1º) Quando o principal não for dedutível, o acessório também não o será;

2º) O principal somente será dedutível quando for considerado necessário à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, como se lê no RIR/75, art. 162, e RIR/80, artigo 191, literalmente:

"Art. 162 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/62, art. 47)".

3º) Verifica-se em matéria de multas, face ao estabelecido no art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, verbis:

"§ 4º - Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo."

que o legislador autorizou, apenas, a dedutibilidade das multas por infrações fiscais:

a) de natureza compensatória;

b) de que não tenha resultado falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

Em razão do estabelecido no art. 162, do RIR/75, havíamos concluído, em diversos acórdãos que



"a impossibilidade de dedução das multas por infrações fiscais emerge claramente do disposto no art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, onde se estabeleceu:

"Art. 47 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa".

A análise mais completa e perfeita do supra transcrito art. 47 e seus §§, de que temos notícia, ou seja, do alcance do que sejam:

"despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora" (caput do art. 47)

assim consideradas

"as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa" (art. 47, § 1º)

como tal tidas

"as usuais ou normais do tipo de transações, operações ou atividade da empresa" (art. 47, § 2º)

foi levada a efeito pelo jurista, Dr. BRANDÃO MACHADO, ao realizar a exegese do aludido dispositivo e seus §§, em conjunto com declarado no art. 164, § 4º, do RIR/66 (que corresponde ao art. 225, § 4º do RIR/80). Este autor, no citado estudo publicado na RESENHA TRIBUTÁRIA, Imposto de Renda, Comentário (1.3), número 8/9, de 1973, página 89/109, apresenta notável fundamentação jurídica, inclusive com exemplos do direito comparado, tecendo também ligeiras considerações sobre a decisão do T.F.R., invocada pela ora apelante.

Assim, tendo em vista que além de a argumentação do precitado articulista se nos apresentar irresponsável, nada julgamos relevante acrescentar a suas judiciosas considerações; fazemos nos-

sos os esclarecimentos e entendimentos apresentados por aquele jurista, a seguir transcritos:

.....

"Considerando-se os vários conceitos contidos na Cláusula, conclui-se que serão dedutíveis, as despesas, pagas ou debitadas, usuais no tipo de atividade, as quais, não integrando os custos, sejam necessárias à realização das transações ou operações da empresa. O caráter geral dessa norma permite identificar como dedutíveis todas as despesas cuja natureza corresponde ao tipo contido na definição legal, independentemente da sua omissão ou indicação explícita na lei ou no regulamento. Se a multa fiscal não reúne os requisitos que autorizam a dedutibilidade, irrelevante o fato de o regulamento da Lei número 4.506 havê-la consignado expressamente como despesa indedutível, mesmo porque o regulamento pode especificar, sem ofensa a nenhum princípio, as hipóteses implícita ou genericamente formuladas no ato legislativo. A controvérsia dirimida pelo Tribunal Federal de Recursos deveria, portanto, limitar-se à verificação sobre se a multa fiscal constitui uma despesa necessária à realização das transações ou operações da empresa contribuinte.

4.2 Na linguagem do texto, a expressão necessária indica a qualidade daquilo que condiciona a possibilidade de uma coisa. Assim necessárias serão as despesas sem a realização das quais a empresa não poderia exercer a sua atividade, não poderia realizar as transações e operações que caracterizam o seu tipo de negócio. Sabido que toda despesa é um emprego de dinheiro, que, na definição da lei, não se destina a integrar custos operacionais, pode definir-se a despesa necessária como a aplicação de dinheiro na satisfação da necessidade de um serviço ou de uma utilidade. O só enunciado dessa definição já deixa anteciper a conclusão de que a multa não constitui uma despesa necessária, a respeito da compulsoriedade do seu pagamento, por isso que o caráter de necessário não está no pagamento da despesa realizada, mas na realização mesma da despesa como aplicação de dinheiro na satisfação de uma necessidade. Se é a prática do ilícito administrativo que origina a obrigação de pagar a multa, não pode ela ter por pressuposto a necessidade de infringir normas legais. A sua dedutibilidade

como despesa necessária, importaria, portanto, em reconhecer na ilicitude um cunho de legitimidade, transformando a prática do ilícito em condição de subsistência da empresa contribuinte, conclusão obviamente absurda.

5.1 A mesma controvérsia agora suscitada em nosso direito, a respeito da dedutibilidade da multa, recebeu solução negativa em outros países, como Alemanha e os Estados Unidos, cuja legislação de imposto de renda pode ser tomada como modelo. O Código de Rendas Internas (Internal Revenue Code) americano contém igualmente, em sua Seção 162, uma cláusula geral que permite a dedução de "todas as despesas normais e necessárias pagas ou debitadas" durante o período fiscal. Na aplicação da lei a jurisprudência estabeleceu, como regra deduzida do texto legal, que não seria de admitir a dedução de qualquer despesa, quando essa dedução pudesse frustrar uma bem definida public policy, não devendo o infrator ser estimulado pela concessão de um favor fiscal, como é a dedução do pagamento de uma multa, por exemplo. Assim, não são dedutíveis as multas pagas em razão da ofensa de qualquer lei, independentemente do caráter doloso ou culposos da infração. Essa orientação jurisprudencial, calcada no entendimento de que a multa não é despesa necessária, no sentido de Código, tem sido criticada pela doutrina, mas acabou cristalizando-se em norma legal contida no acréscimo de novo parágrafo à Seção 162, do Código: no deduction shall be allowed under subsection (a) for any fine similar penalty paid to a government for the violation of any law. O novo texto, introduzido no Código em 1969, por força do Tax Reform Act of 1969, tem o caráter de regra interpretativa, uma vez que, não sendo a multa uma despesa necessária, segundo a definição legal, a sua indedutibilidade era uma consequência lógica, deduzida a fortiori da interpretação da lei.

5.2 No direito tributário alemão, funciona também uma cláusula geral, que deixa ao intérprete a tarefa de identificar o que é e o que não é dedutível, em matéria de despesas destinadas "à aquisição, segurança e conservação dos rendimentos". O critério para essa identificação não está no caráter de normal ou necessário da despesa, mas na sua vinculação direta com a obtenção da renda. Daí porque a necessidade da despesa não constitui, em regra, objeto de investigação ou controle fiscal, sendo por outro lado irrelevante para o efeito de sua dedutibilidade o fato de constituir, ou não, uma despesa corrente ou usual. Até 1928, a jurisprudência do Tribunal financeiro

Acórdão nº 101-73.567

do Reich admitia a dedução de despesas que, não ligadas diretamente à obtenção da renda, resultavam do risco próprio da atividade que o contribuinte havia de exercer em busca do rendimento. A jurisprudência alemã sempre dispensou o mesmo tratamento não só às multas administrativas ou regulamentares, mas também às penas pecuniárias, cominadas pela legislação penal. A partir de 1928, o entendimento do Tribunal passou a orientar-se no sentido de restringir cada vez mais a penalidade da dedução, até o pronunciamento de 1947 do Superior Tribunal Financeiro, que repeliu a pretensão do contribuinte, provocando viva reação da doutrina.

A indedutibilidade das multas em geral se impõe, porque decorrem de fatos estranhos aos objetivos de uma empresa. A dedução implicaria verdadeira frustração do preceito legal que as comina, porque reduziria de modo indireto o seu montante através de uma redução do imposto de renda. A jurisprudência do Tribunal Financeiro da Federação (bundesfinanzhof) estabilizou-se no sentido da indedutibilidade, datando de 1968 a última decisão que conhecemos. A fundamentação não tem variado desde os primeiros pronunciamentos. Não deve constituir fator de redução do imposto a multa paga pelo contribuinte, porque - conclui o Tribunal - o legislador não desejou que o ônus dessa despesa fosse transferido para o próprio fisco. Não estando diretamente vinculada à produção da renda, não se enquadra como dispêndio específico da atividade da empresa, ainda que se possa admitir como contingência do exercício dessa atividade.

6.1 Este cotejo com o direito estrangeiro teve a virtude de mostrar que os problemas peculiares do direito tributário, mais do que os de outros ramos revelam um caráter de universidade e recebem, por isso, solução idêntica, sem embargo da diversidade dos sistemas jurídicos em que se manifestam. É o caso das multas administrativas e fiscais que os sistemas jurídicos mais desenvolvidos não aceitam como despesa dedutível, para o efeito de apurar o lucro ou a renda tributável."

Em face dessa fundamentação que, repita-se, nos parece incontestável, constata-se que os diplomas regulamentares nada têm inovado. Limitaram-se a explicitar uma espécie de despesas que, em face da interpretação do art. 47 e seus §§ da Lei nº 4.506/64, não serão dedutíveis. Isto porque, não estando as intituladas despesas operacionais

Acórdão nº 101-73.567

nais discriminadas casuisticamente, ou seja, sendo elas deduzidas de disposições legais que contêm cláusulas gerais, muitos contribuintes poderiam, em razão de interpretação incorreta do texto legal, arrolar, erroneamente, as multas fiscais entre as chamadas despesas operacionais.

Insista-se não extravasou o Poder Executivo o Poder Regulamentar. Não houve violação ao princípio de que "o conteúdo e alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei". (art. 99 do CTN). Pois, embora os Regulamentos do Imposto sobre a Renda tenham, acertadamente, explicitado a indedutibilidade da multa fiscal, caso nada dispusessem a respeito, o resultado seria o mesmo, ou seja, não seria dedutível, visto não poder ser considerada despesa "necessária à realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa", como tal tidas as "usuais ou normais ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa".

Saliente-se que também a Administração Fiscal, através de diversos atos normativos, reiteradamente tem esclarecido a indedutibilidade da multa fiscal, como se observa do declarado no Parecer Normativo nº 174, de 26/07/74, quando em seu item 9, foi explicitado:

"9. As multas de mora, assim chamadas porque decorrentes de atrasos no pagamento de débitos fiscais, têm características de penalidades, não sendo, igualmente, dedutíveis, a exemplo das multas por infrações fiscais." (grifei).

Outro também não era o entendimento do Senhor Secretário-Geral deste Ministério, como se verifica do decidido no Proc. nº 6.000.438/70, quando ao apreciar recurso interposto pelo Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara deste Conselho da decisão consubstanciada no Acórdão nº 1.3/0.705, em cuja ementa se lia



Acórdão nº 101-73.567

"MULTAS DE TRÁFEGO - Consideram-se operacionais quando decorrentes de infrações praticadas exclusivamente por seus propostos e que escapam ao controle da empresa".

aprovou o parecer de sua assessoria, que opinava pelo provimento do recurso nestes termos:

"Realmente, é preciso distinguir entre despesas operacionais, segundo os princípios de contabilidade geralmente aceitos, e despesas operacionais, em termos de legislação do imposto de renda.

Ninguém negaria às multas de trânsito a característica de despesas operacionais, para fins contábeis e societários."

Contudo, de acordo com o art. 162 do RIR/66, são operacionais apenas as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

O parágrafo segundo do mesmo dispositivo conceitua como despesas operacionais aquelas usuais e normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

As multas de trânsito, embora freqüentes na vida da empresa de ônibus, nem por isso decorrem do uso normal dos veículos.

Pelo contrário, são aplicadas no caso de infração às regras de trânsito ou às posturas que regulam a atividade.

Decorrem geralmente de imprudência, negligência ou imperícia, condutas essas que não podem ser havidas como normais ou usuais, tampouco necessárias para a obtenção do resultado.

Pensamos, portanto, não poderem ser aceitas, para fins de imposto de renda, como despesas operacionais."

Quando o Decreto-lei nº 1.598/77 se refere a infrações fiscais entendemos ter empregado o termo fiscal como sinônimo de tributário, abrangendo, assim, as infrações previstas em leis que regulem a cobrança de impostos, taxas ou contribuições em geral, in



clusive as chamadas parafiscais. Além dessas, infrações, poder-nos-emos deparar com infrações às leis administrativas, leis trabalhistas, leis penais etc. Os desembolsos correspondentes a estes gêneros de infrações não serão dedutíveis.

Também somos de parecer que não se deve confundir multa de mora com juros de mora. A multa de mora tem caráter sancionatório, embora, geralmente seja menos drástica do que a prevista para o lançamento ex officio, a fim de premiar o arrependimento daqueles que, embora fora do prazo legal, resolvem dar cumprimento à obrigação fiscal. Tal conclusão é ainda mais notória quando o débito sofre atualização monetária e está ainda sujeito aos acréscimos dos juros de mora.

Os juros de mora (espécie do gênero juros), sejam eles previstos em contrato, lei civil, (Código Civil, art. 1062) lei específica de tributo, lei genérica (Lei nº 5.421/68, D.L. nº 1.736/79 art. 2º ou Código Tributário Nacional, art. 161, § 1º), têm caráter retributivo, visam indenizar ou compensar o credor pela perda da disponibilidade dos recursos, que lhe eram devidos, e da qual se vinha locupletando o devedor. Têm natureza compensatória, logo, a exemplo das multas compensatórias são dedutíveis.

Quanto à conceituação das multas compensatórias, embora a expressão represente uma contraditio in terminis entendemos que devemos ser entendida como tais aquelas que são previstas para os débitos que, sujeitos a lançamento por declaração, a formalização se dá serodidamente por ter o sujeito passivo descumprido a obrigação acessória condicionante. Substituem os juros de mora, que somente são devidos a partir do 30º dia fixado na notificação de lançamento.

Finalmente as multas por infrações fiscais de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo são as multas por descumprimento de obrigações acessórias (CTN, art. 113, § 2º), também chamadas regulamentares ou formais, sendo estabelecidas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Acórdão nº 101-73.567

Nesta ordem de considerações, salvo disposição de lei em contrário:

I - São indedutíveis:

a) as multas por infrações, salvo:

1º) as fiscais de natureza compensatória e;

2º) as referentes ao descumprimento de obrigações a cessórias (D.L. 1.598/77, art. 16, § 4º).

b) as multas por infrações a leis não tributárias (RIR/75, art. 162, e RIR/80, art. 191).

II - São dedutíveis:

a) a multa compensatória fiscal (multa de mora exigida quando do cumprimento extemporâneo da obrigação acessória condicionante do lançamento do imposto, desde que o principal também o seja;

b) as multas por descumprimento de obrigações aces- sórias à legislação fiscal;

c) os juros de mora e correção monetária, desde que o principal o seja, ou não deva cogitar-se da dedutibilidade do principal, dado não se cuidar de obrigação tributária.

É o meu voto.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE