



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Cle04

Processo nº : 10680.000469/94-90
Recurso nº. : 118.958
Matéria : IRPJ E OUTRO - Exs: 1989 a 1992
Recorrente : RURAL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES
MOBILIÁRIOS S/A
Recorrida : DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 12 de julho de 2000
Acórdão nº. : 107-06.012

IRPJ – PERDAS EM OPERAÇÕES COM OURO – PESSOAS LIGADAS – São indedutíveis as perdas verificadas nas operações com ouro realizadas com pessoas ligadas que, sem causa aparente, divergem das praticadas no mercado.

AÇÃO JUDICIAL - RECONHECIMENTO DE RECEITA – Improcede o lançamento de ofício no sentido de exigir da empresa o reconhecimento de atualização monetária sobre decisão judicial favorável em ação regressiva para ressarcimento de prejuízos causados por funcionário.

GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – ART. 44 DA LEI 7.799/89 – REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.069/95, ART. 52 – APLICAÇÃO RETROATIVA EM FACE DO ART. 106, II, DO CTN – A lei 9.069/95, por ter revogado norma de cunho punitivo (art. 44 da Lei nº 7.799/89), por força do art. 106, II, do CTN, aplica-se a ato ou fato pretérito. Descabe, portanto, a manutenção de glosa da correção monetária da provisão de contribuição social não paga.

PROVISÕES DEDUTÍVEIS - MULTAS COMPENSATÓRIAS – IMPOSSIBILIDADE – As multas compensatórias, quando dedutíveis, somente poderão ser apropriadas no resultado do exercício após o seu pagamento. Cabível a glosa em caso contrário por falta de previsão legal.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS – PERDAS NO PAGAMENTO DE OBRIGAÇÕES DE TERCEIROS – ASSUNÇÃO DE DÍVIDAS – Devem ser consideradas dedutíveis as despesas de terceiros assumidas em contrapartida de aplicações no mercado financeiro, consumadas pelos valores que no presente recebera para futura liquidação das obrigações assumidas, caracterizando-se as mesmas como custo de captação dos recursos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

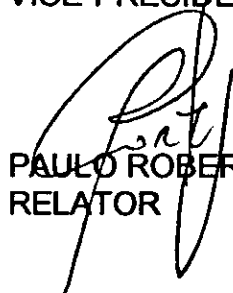
prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RURAL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto do Relator, à exceção da exclusão da atualização monetária da Contribuição Social sobre o Lucro que fora questionada em Juízo pelo sujeito passivo, em que foi vencido o Conselheiro Luiz Martins Valero.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e. FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO.

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

RECURSO Nº. : 118.958
RECORRENTE : RURAL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES
MOBILIÁRIOS S/A

RELATÓRIO

RURAL DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S/A, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 365/375, da decisão prolatada às fls. 340/356, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, Contribuição Social e Imposto de Renda na Fonte.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento é decorrente da glosa de despesas consideradas não dedutíveis, da omissão de receita de variação monetária e juros ativos.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 290/325, em 18.02.94, com o reforço das razões de defesa às fls. 327/334, seguiu-se a decisão proferida pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA E OUTROS

DESPESAS INDEDUTÍVEIS – PERDAS EM OPERAÇÕES COM OURO – São indedutíveis as perdas resultantes de operações com ouro realizadas com pessoas ligadas e em condições que, sem causa aparente, divergem das praticadas no mercado, de tal modo que os prejuízos sistematicamente recaiam sobre o contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL – VARIAÇÃO MONETÁRIA E JUROS ATIVOS – A falta, sem justificativa, de registro de direito de crédito que rende juros e

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

atualização monetária caracteriza omissão de receita operacional equivalente ao montante desses juros e dessa correção monetária.

DESpesas COM ATUALIZAÇÃO DE PROVISÃO E COM ENCARGOS MORATÓRIOS – TRIBUTO NÃO RECOLHIDO – A despesa resultante da atualização de provisão para pagamento de tributo somente é dedutível quando o pagamento se dá na data do vencimento. Já os encargos moratórios só o seriam se alguma norma legal o permitisse expressamente.

DESpesas INDEDUTÍVEIS – PERDAS NO PAGAMENTO DE OBRIGAÇÕES DE TERCEIROS – Para deduzir como despesa operacional as perdas com a assunção de obrigações de terceiros, o contribuinte precisa provar com documentação hábil que efetuou o pagamento de tais obrigações.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – EXERCÍCIO DE 1989 – Não é exigível contribuição social sobre o lucro relativa ao período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988. Nos demais exercícios, não havendo razão de ordem jurídica para tratamento distinto, aplica-se ao lançamento de contribuição social a mesma apreciação que recebeu o lançamento de imposto de renda da pessoa jurídica.

LANÇAMENTO DECORRENTE – IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – As pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedade por ações estão livres do pagamento do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE QUANTO À PARTE LITIGIOSA.”

Ciente da decisão de primeira instância em 07/12/98 (A.R. fls. 359), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário (fls. 365/395), protocolo de 07/01/99, onde apresenta os seguintes argumentos:

- a) que o auto de infração foi lavrado em 19/01/94, reportando-se aos fatos geradores ocorridos durante do período-base de 1988, estando, portanto, incorrida a decadência, por tratar de

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

lançamento lavrado referente a exercício financeiro superior a cinco anos;

- b) que, quanto aos prejuízos apurados no mercado à vista de ouro, a decisão de primeira instância afirma que os documentos não comprovam que os recebimentos foram realizados em data anterior aos pagamentos, entretanto basta observar as datas que constam nos documentos de fls. 11 a 58 do anexo 1, para se perceber que carece de credibilidade a afirmação. Que aplicava, juntamente com outros, os recursos obtidos nas operações em tela, o que gerava as receitas tributadas. Que é impossível identificar na contabilidade que uma determinada aplicação foi realizadas com recursos oriundos de uma determinada operação. Que faz parte do nosso Direito Positivo a determinação de que fato público e notório dispensa prova: empresa dedicada à distribuição de títulos e valores mobiliários aplica no mercado financeiro todos os seus recursos. Que o fato de as operações, entre outras várias realizadas pela recorrente, terem sido realizadas entre pessoas ligadas não tem o condão de maculá-las de ilícitas e não autoriza a ilação de que foram realizadas com o único objetivo de provocar prejuízos artificiais;
- c) que, relativamente ao item intitulado Ação Judicial, a decisão sustenta a jurisdição de lançamento baseado em documentos referentes a períodos já atingidos pela decadência, uma vez que a obrigação provisionada foi no ano de 1987 e o Fisco pretende que o crédito o fosse também neste ano, entretanto o § 2º do artigo 711 do Regulamento vigente à época proibia expressamente o exame de livros e documentos cuja exibição não era obrigatória, porque relativos a períodos já alcançados pela decadência. Quanto ao mérito, a decisão insiste em sustentar a solvência do Sr. Cléber Heckert, ex-funcionário da



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

recorrente, portador de personalidade doentia, que desviou recursos de clientes a ele entregues, para fundamentar lançamento tributário relativo a juros e correção monetária incidente sobre o crédito nos períodos abrangidos pela ação fiscal. Que não seria prudente o registro de um crédito a receber de um estelionatário inescrupuloso, que usou de má-fé em nome da Rural DTVM para, em benefício próprio, desviar recursos de investidores e credores. Pelo contrário, seria imprudente a Rural DTVM criar a expectativa de um recebimento que, sem sombra de dúvida, jamais se realizaria;

- d) que, com respeito ao item "atualização monetária, juros e multas de tributos provisionados e não pagos até o vencimento", a exigibilidade da exação se encontrava suspensa, conforme determinação contida no inciso IV, art. 151 do CTN, em razão de ação judicial aforada pela recorrente na época. Significa que o seu vencimento foi diferido para o momento do trânsito em julgado da ação respectiva e, no caso, antes até mesmo do trânsito em julgado, requereu à DRF de Belo Horizonte, e lhe foi concedido, o parcelamento do débito discutido em juízo. Que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes considera dedutível a variação monetária de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa (depositados judicialmente), da mesma forma da exigibilidade dos tributos ora em discussão. Que os juros e multa de mora, também não se constituem mera provisão, eis que cabalmente mensuráveis e exigíveis pela lei;
- e) que, quanto ao item relativo a glosa de despesas pela falta da comprovação hábil, trata-se de perdas em obrigações referentes a contratos firmados com diversos clientes, para assunção de obrigações e outras avenças, nos quais a Distribuidora assumiu o compromisso de efetivar o pagamento das obrigações constantes de relações anexadas aos contratos em suas



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

respectivas datas de vencimento, em troca de depósito da importância, com deflator previamente pactuado. Que a decisão recorrida, no intuito de manter a tributação, exige os documentos relativos às obrigações assumidas. Que essa documentação não pertence à recorrente. Uma vez paga a obrigação assumida, os documentos são entregues, de imediato, aos clientes respectivos, portanto, são documentos que, por não lhe pertencer, não ficam nos arquivos da recorrente, por esse motivo não os juntou.

Às fls. 361/364, a determinação do Poder Judiciário para que seja admitido o recurso voluntário sem o depósito de parte do tributo como condição de admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

1. Da Preliminar

A recorrente, em preliminar, aduz sobre a decadência do crédito tributário, ao argumento de que o crédito tributário decorreria de valores referentes, dentre outros, ao exercício de 1989, período-base de 01.01 a 31.12.88, já que o auto de infração principal e reflexos foram lançados somente em 19.01.94.

A preliminar suscita, à luz da jurisprudência que se consolidou na CSRF, da qual este relator sempre fez parte, defende que até o advento da lei 8383/91 o imposto de renda era um tributo sujeito a lançamento por declaração e, nesse contexto, o prazo decadencial somente teve início quando da entrega da primitiva declaração de rendas.

Por essa razão, rejeito a preliminar suscitada pela recorrente.

2. Do Mérito

2.1. Do Prejuízo no Mercado de Venda a Vista de Ouro

Consta no Termo de Verificação de Infração nº 01/05 (fls. 23):



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

"No exercício de 1992, ano-base de 1991, a apuração do resultado obtido em operações com ouro sofreu determinados prejuízos ou apresentaram lucratividade menor que a devida, no montante de Cr\$ 110.436.013,94, reduzindo o lucro líquido e, conseqüentemente, o imposto de renda da pessoa jurídica, tendo em vista que tratam-se de operações realizadas com diretores e empresas do próprio Grupo Rural, geralmente fechadas em mercado de balcão, ou seja, fora da Bolsa de Mercadorias, onde a fiscalizada aparece sempre vendendo abaixo do preço de mercado e comprando acima, inclusive em operações 'day trade', conforme demonstrativo e notas de negociações anexas.

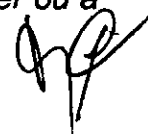
Diante do exposto, o referido montante fica caracterizado como prejuízo apurado artificialmente, portanto, sendo desnecessário à atividade da empresa e, conseqüentemente, indedutível na apuração do lucro real, conforme legislação pertinente.

Enquadramento legal: Artigos 154, 157, 164, inciso I, e 191 do RIR/80."

Por seu turno, a recorrente argumenta que o fato de as operações terem sido realizadas entre pessoas ligadas não tem o condão de maculá-las de ilícitas e não autoriza a ilação de que foram realizadas com o único objetivo de provocar prejuízos artificiais.

Neste particular, a administração tributária se pronunciou através do Parecer Normativo CST nº 28, de 29 de dezembro de 1983, conforme abaixo se transcreve:

"Entre as operações realizadas nas Bolsas de Valores, existem aquelas efetuadas nos mercados futuro e de opções. Constituem modalidades operacionais que envolvem negociação de ações ou de direitos sobre elas incidentes, em que não necessariamente as ações objeto dessas negociações terminam por ser transferidas entre as partes. Quando um investidor se compromete a vender ou a



comprar determinado lote de ações de uma companhia ou de direitos a elas referentes e, no pregão do mesmo dia, adquire ou venda idêntica quantidade da mesma espécie de ação, o negócio é denominado, no jargão comercial, 'day trade'.

2. Nada há que se questionar quanto à liceidade dessas operações desde que realizadas dentro dos objetivos que inspiravam a sua instituição e na conformidade da regulamentação disciplinadora das operações efetuadas em Bolsa de Valores.

2.1 – Todavia, negociações têm sido realizadas nesses mercados, geralmente envolvendo operações 'day trade' no mercado de opções, em que investidores e intermediários ajustam previamente os resultados com o objetivo de transferir recursos de uma das partes da operação para outra – na maioria das vezes, de sociedade comercial para sócios ou administradores desta, ensejando, simultaneamente, sonegação fiscal e pretensa legitimação de recursos, cuja origem não tenha sido comprovada perante o Fisco.

2.2 – A técnica ordinariamente utilizada consiste em realizar operações 'day trade' que, em geral, tenham por comitentes uma pessoa jurídica e uma pessoa física, trocando posições de comprador e vendedor de opções entre si, com geração sistemática de prejuízo para a primeira e lucro para a segunda, sem justificativa financeira aparente.

2.3 – Os esquemas empregados vão desde o envolvimento direto entre uma pessoa jurídica e uma pessoa física, clientes da mesma corretora, até a dissimulação de um ou dos dois comitentes das operações, mediante a interposição de duas ou mais corretoras; o traço comum é o objetivo final de produzir perna na pessoa jurídica, em contrapartida de lucros, em favor da pessoa física, na presunção de que ambas obterão proveito fiscal perante o imposto de renda. Ocorrem também negociações nas quais ambas as partes são pessoas jurídicas ou pessoas físicas, hipóteses em que a vantagem fiscal poderá favorecer somente uma delas, com a conivência da outra.

3. As operações simuladas, com as nuances descritas, contrariam frontalmente os princípios estatuidos na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que disciplina o mercado de valores mobiliários. Essas práticas são expressamente

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

repudiadas pelo referido diploma legal, quando confere autoridade ao Conselho Monetário Nacional e à Comissão de Valores Mobiliários no sentido de evitar ou coibir qualquer manipulação destinada a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço dos valores mobiliários negociados no mercado (Art. 4º, nº V).

4. Exatamente por isso, a Deliberação nº 14, de 23 de dezembro de 1983, da Comissão de Valores Mobiliários, já definiu que os negócios do tipo comentado, 'realizados com a finalidade de gerar lucro ou prejuízo previamente ajustados', não são operações legítimas e, por isso mesmo, não se enquadram entre aquelas que constituem o mercado a futuro e de opções, muito embora executados com obediência aos requisitos de ordem formal, previstos no regulamento das Bolsas de Valores.

5. No campo da legislação do imposto de renda, as operações de que se trata realizadas por pessoas jurídicas integram o lucro operacional, segundo se infere das disposições dos artigos 175 e 253 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80 (RIR/80), conforme a pessoa jurídica tenha ou não por objeto a negociação de valores mobiliários.

5.1 – No caso de operações realizadas com o intuito de gerar prejuízo na pessoa jurídica, o resultado não é aceito para reduzir a base de cálculo do imposto de renda (lucro real), seja porque operações contrárias à lei e à ordem pública não podem constituir objeto de pessoa jurídica legalmente constituída (Lei nº 6.404/76, art. 2º, combinado com o parágrafo único do art. 172 do RIR/80), seja porque as correspondentes despesas não satisfazem aos requisitos de dedutibilidade previstos no art. 191 do RIR/80.

5.2 – Com relação aos lucros auferidos por pessoas físicas nas operações ajustadas sob a forma de exame, esses rendimentos estão sujeitos à tributação do imposto de renda, segundo previsão do artigo 26 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (RIR/80, art. 767), sem prejuízo das sanções que couberem."

As operações consideradas não regulares pelo parecer acima descrito, possuem a mesma natureza daquelas praticadas pela contribuinte e que foram motivo da autuação ora em apreço. Deste modo, a fiscalização efetuou a glosa

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

dos valores registrados como perda, por considerá-los desnecessários e indedutíveis quando gerados a partir de operações com pessoas ligadas e em condições contrárias às vigentes no mercado.

Conforme demonstrado nos autos, a recorrente realizava a compra e a venda de certa quantidade de ouro a uma mesma pessoa, porém, o preço de compra era sempre superior ao de venda. Fato cabível de registro é que o preço de venda era inferior àqueles praticados no mercado.

Merece destaque a decisão de primeira instância quando o julgador cita que ***“o impugnante forceja por explicar a singularidade argumentando que o preço da compra era pago ao menos um dia depois do negócio, ao passo que recebia o preço da venda no mesmo dia. Enquanto isso, aplicava no mercado financeiro o valor recebido e assim se ressarcia do prejuízo. Todavia, os documentos juntados (vide folhas 11 a 58 do anexo 1 à impugnação) não comprovam que o recebimento se tenha dado efetivamente em prazo anterior. Mas, ainda que admitíssemos esse ponto, faltou provar que os recursos adiantados foram de fato aplicados e que, tendo sido aplicados, renderam juros superiores ou iguais à diferença entre o preço de compra e o preço de venda, mais as despesas de comissão e outros gastos inerentes à negociação de ouro. Assim sendo, a mera alegação de que houve ganho com a aplicação do dinheiro supostamente antecipado é incapaz de ilidir a acusação fiscal”***.

Como visto acima, apesar dos esforços da reclamante no sentido de justificar as perdas verificadas nas operações citadas, não merece reparos a decisão monocrática, pois as transações realizadas com pessoas ligadas, como muito bem exposto pelas autoridades autuantes, demonstram o artificialismo das operações que culminaram com a redução indevida da base de cálculo do imposto de renda, tendo em vista que, nos termos da legislação vigente, não são aceitos para a redução da base de cálculo do IRPJ.



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

O lançamento ora em discussão está em consonância com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, da qual destacamos os seguintes Acórdãos:

Acórdão nº 103-08.349, de 08/06/88:

"IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – OPERAÇÕES DE "DAY-TRADE" REALIZADAS COM ARTIFICIALISMO – São operacionais as despesas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, não podendo ser considerada como tais, portanto, as representadas por prejuízos criados em operações denominadas day trade feitas com artificialismo."

Acórdão nº 101-78.289, de 11/01/89:

"IRPJ – PREJUÍZOS REALIZADOS COM ARTIFICIALISMO – São indedutíveis na apuração do Lucro Real os prejuízos gerados na operação de compra definitiva de ORTN com cláusula de resgate pela variação cambial por PU superavaliado e subsequente venda, na mesma data, com compromisso de recompra por PU de mercado."

Acórdão nº 103-17.137, de 27/02/96:

"DAY-TRADE – É procedente a glosa das perdas geradas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas com títulos públicos de renda fixa em que o investidor conta com a certeza de liquidez e garantia de rendimentos."

Acórdão nº 103-18.334, de 25/02/97:

"IRPJ – PREJUÍZO REALIZADO COM ARTIFICIALISMO – São indedutíveis na apuração do lucro real os prejuízos criados em operações denominadas day-trade feitas com artificialismo."

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

Dessa forma, em que pese as explicações apresentadas pela recorrente, entendo que não ficou suficientemente demonstrado que as perdas sofridas nas operações *day-trade* com pessoas ligadas eram necessárias, normais e usuais nas atividades da empresa. Em conseqüência, julgo procedente a tributação de que trata este item.

2.2. Do Crédito Decorrente da Ação Judicial

O Termo de Verificação da Ação Fiscal (fls. 28/34), informa que:

- *a contribuinte, em 04.11.83, teve contra si, o ajuizamento de uma ação judicial por parte da empresa Clínica Nossa Senhora de Lourdes Ltda., propondo uma Notificação Judicial;*
- *que, no período de março a setembro de 1983, a clínica entregou à Rural DTVM, a importância de Cr\$ 656.866.162,00, para aplicações financeiras;*
- *a seguir, em 24.11.83, uma segunda ação, ordinária de cobrança, foi ajuizada para exigir da Rural DTVM, já constituída em mora desde o dia 08.11.83, o pagamento do valor integral das aplicações financeiras feitas, com os acréscimos de todos os proventos;*
- *que surgiu então o aspecto criminal do litígio, dele originando a figura da denúncia da lide, cujo denunciado foi o ex-diretor da Rural DTVM, sr. Cleber Heckert, responsável na época pela captação dos recursos;*
- *na sentença de primeira instância, proferida em 01.08.85, foi julgado procedente o pedido da autora e foi condenada a Rural DTVM a pagar o valor das aplicações, respeitadas as taxas contratadas, bem assim o pagamento das custas processuais e honorários advocatícios. Foi julgada também procedente a*

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

denúnciação da lide e condenado o denunciado (ex-diretor da contribuinte), a pagar o que ela fosse pagar à autora;

- *foi elaborada uma planilha de cálculo em 31.12.87, consolidando o valor do débito, o qual a contribuinte escriturou como "outras despesas operacionais", tendo como contrapartida a conta de provisão para pagamentos a efetuar;*
- *em 01.12.92, a contribuinte ajustou com a autora (clínica), um acordo judicial para por fim à questão, tendo efetuado o pagamento da importância líquida de Cr\$ 12.345.000.000,00, ocasião em que foi efetuada na contabilidade da fiscalizada a reversão da provisão excedente ao valor acordado, conforme abaixo:*
- *Saldo da provisão em 04.12.92: 22.762.778.996,18*
- *Pagamento à clínica: 12.345.000.000,00*
- *Pagamento honor. advocatícios: 1.522.000.000,00*
- *Reversão da Provisão: 8.895.778.996,18*

Entende a fiscalização que, tendo a sentença judicial condenado a recorrente a pagar um determinado valor à clínica, simultaneamente condenou o denunciado a lide a pagar idêntica importância à fiscalizada, assim, a esta não caberia registrar nenhuma perda, pois, o mesmo valor que teria que pagar, também teria a receber. Porém, a contribuinte constituiu uma provisão para fazer face ao pagamento, tendo levado a débito do resultado do exercício, sem, contudo, reconhecer o direito de ressarcir-se dos pagamentos.

Afirmam os autuantes que somente após exauridos todos os recursos de cobrança contra o denunciado da lide é que a empresa poderia ter o crédito baixado, para então determinar se o eventual prejuízo poderia ou não ser considerado dedutível para fins de imposto de renda.

No termo de verificação os fundamentos do lançamentos foram assim descritos:



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

“É flagrante a irregularidade do ponto de vista fiscal, uma vez que assim tendo procedido, a contribuinte onerou de maneira inadequada a receita operacional e o lucro líquido apurado naquele período-base. Conseqüentemente, não tendo havido qualquer ajuste por ocasião da apuração do lucro real, este também apresentou, no mesmo período-base, valor menor do que o devido.

Cabe ressaltar que respeitamos o fato de tratar-se de uma receita relativa a um período-base já coberto pelo instituto da decadência, para fins tributários, ou seja, 1987.

Quanto ao direito de ressarcimento, este não sofreu absolutamente nenhuma alteração, de forma que em sua contabilidade a contribuinte continuou a omitir um valor no ativo, que em 01.01.88 era da ordem de Cr\$ 184.273.409,00, cuja contrapartida estaria ‘oculta’ no patrimônio líquido.

Tal como ocorreu com a conta Provisão para Pagamentos a Efetuar, a conta do Ativo (oculta) deveria ser atualizada monetariamente e ser acrescida de juros mensais de 1% a partir de 01.01.88, fato que não ocorreu.

É verdade, e por isso admitidos que o reconhecimento das aludidas receitas, deduzidas das provisões, para a Contribuição Social, para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Adicional do Imposto de Renda e para o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, eleva, no final de cada um dos respectivos períodos-base, a Reserva Oculta do Patrimônio Líquido, que nos períodos-base subseqüente, permite apurar correções monetárias devedoras (encargos).”

Como visto, trata-se de fato gerador ocorrido no ano de 1987, conforme palavras dos próprios autuantes, já atingido pelo instituto da decadência. Porém, o procedimento carrega para os exercícios subseqüentes o valor do que seria a chamada reserva oculta em razão da falta de escrituração do crédito no período de competência.

Na verdade não se trata de uma receita auferida pela empresa, mas sim de uma decisão judicial favorável à contribuinte relativa ao direito à indenização

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

de prejuízos causados de forma dolosa por um funcionário encarregado, à época, da captação de recursos para aplicação no mercado financeiro.

Não obstante as bem ponderadas considerações da recorrente postas nos autos do processo e em seus memoriais, penso que justamente em face dos princípios contábeis que regem a contabilidade e, conseqüentemente, a apuração do lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lançamento não deve prevalecer.

Com efeito, se é certo de que o regime que impõe a determinação do lucro líquido é o regime de competência, não menos certo é de que este pode e deve ser apurado pela aplicação de todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dentre os quais o próprio princípio da competência (ou, mais especificamente, de realização da receita), balizado, temperado, pelo princípio da prudência ou do conservadorismo (convenção do conservadorismo, segundo alguns doutrinadores).

Ora, no caso concreto, em face da decisão judicial, é fora de dúvidas que a despesa contabilizada possa e deva ser reconhecida pela recorrente, como de fato o foi e nesse particular nenhum reparo mereceu da fiscalização.

Todavia, não obstante nos autos da ação judicial tenha sido assegurado à recorrente o direito de regresso contra seu ex-diretor - pessoa que efetivamente praticou o delito da qual se viu condenada e obrigada a reparar para o seu cliente os danos que lhe causaram -, tal circunstância, à luz dos princípios que regem a contabilidade, em absoluto, a obriga, como quer a fiscalização, ao imediato reconhecimento desse potencial e incerto crédito.

De fato, o reconhecimento de uma receita, à luz dos princípios fundamentais da contabilidade, não se faz apenas porque alguém recebe a outorga de outrem, ainda que do Poder Judiciário, de um direito creditório exercitável contra terceiros. Pelo contrário, o reconhecimento de receita pressupõe a sua efetiva

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

realização, no sentido de que não restem dúvidas acerca da real capacidade de auferimento do ganho.

Eliseu Martins, mestre dos mestres na arte da Contabilidade, em estudo absolutamente aplicável ao caso em questão, tratando do Regime de Competência das Instituições Financeiras, escreveu:

"Regime de competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldade de pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira "pro rata tempore", deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento".(Boletim Temática Contábil, 1990, nº 36, IOB Informações Objetivas.

Noutro, estudo, em artigo denominado "Ponderações sobre a provisão para créditos de liquidação duvidosa em instituições financeiras", por tudo e em tudo aplicável ao caso em questão, anotou Eliseu Martins:

"afinal, receita financeira apropriada por regime de competência só tem sentido econômico e contábil quando é muito alto o nível de segurança de seu recebimento" (Informativo Dinâmico IOB nº 474, 1996)

Outra não é a opinião de Bulhões Pedreira:

"As receitas financeiras consideram-se ganhas no momento em que se completa a ocorrência de todos os fatos necessários para que a pessoa jurídica adquira virtualmente (a) o direito de recebê-la e (b) o poder de dispor do seu valor em moeda.



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

...

Nas instituições financeiras, os juros e descontos são receitas de serviços que constituem o objeto da pessoa jurídica. Por isso, salvo quando há dúvidas fundadas sobre o recebimento do crédito, consideram-se ganhos "a medida em que decorre o tempo"(Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec - Editora, Rio, 1979, pg. 473).

Na verdade, as lições de Eliseu Martins e Bulhões Pedreira nada mais representam do que a aplicação do princípio da prudência, assim explicitado na Resolução nº 750, de 29.12.93, do Conselho Federal de Contabilidade, baixado com o objetivo de dispor sobre os princípios fundamentais de contabilidade:

"Art. 10 - O princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º - O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º - Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º - A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável".

Ora, se pelas características do crédito houver fundadas dúvidas quanto a sua efetiva realização, em face da aplicação do princípio da prudência, o regime de competência cede passo, devendo a receita ser reconhecida se e quando

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

efetivamente realizada, como se dá nos casos de créditos de liquidação duvidosa em que o contribuinte pode e deve cessar a sua atualização quando porque incerta a sua realização, ou mesmo sequer se reconhecer o crédito quando desde logo se apresente inserta a sua realização.

Note-se que não obstante o subjetivismo da regra (sua aplicação depende da análise de cada caso concreto), a sua aplicação se impõe não apenas em face da ciência contábil mas também em razão do próprio ordenamento jurídico, cabendo naturalmente ao contribuinte a prova de sua correta adoção, isto é, de que o crédito não teria sido reconhecido em face de fundadas incertezas quanto a sua realização.

Com efeito, se, de conformidade com o disposto do Decreto-lei 1598/77 o lucro líquido, ponto de partida para a definição do lucro real, base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, também da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial (Art. 6º , § 1º), se, a teor do disposto na lei das sociedades anônimas, o lucro líquido da companhia deve ser apurado com obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei 6404/76. art. 177), tem-se que todos esses princípios, sem exceção, foram juridicizados e não somente podem como devem ser observados, tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco obviamente.

Alias, não sem razão que o legislador, na lei 6404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do resultado do exercício, ter dito que serão computados:

"as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda",

em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

Pois bem, no caso concreto, o crédito que pretende a fiscalização deva, pela recorrente, ser reconhecido, decorre de sentença judicial em que o ex-diretor da empresa foi tido como responsável pelo dano causado a seu cliente, adquirindo esta, portanto, contra este, o direito de regresso. Trata-se portanto de crédito, pela sua própria natureza, de difícil ou improvável realização, mormente diante da circunstância, como noticiam os autos do processo judicial, de ser o devedor pessoa interditada judicialmente (sua esposa, diante dos graves distúrbios sofridos pelo marido, obteve a sua curatela), sem nenhum bem registrado em seu nome e por esta mantido, conforme alega a recorrente, referindo-se ao processo judicial em que se requereu a curatela do seu ex-diretor (cf. fls. 370/371).

Diante dessas circunstâncias, não há como se pretender, de pronto, o reconhecimento do crédito em questão.

2.3. Dedutibilidade da Atualização Monetária, Juros e Multa da Contribuição Social Não Paga

A regra de dedutibilidade de tributos e contribuições, ressalvado o período de vigência do art. 7º da Lei 8541/92, revogado a partir de janeiro de 1996 em face da Lei 8981/95, sempre foi o regime de competência, pouco importando, para efeitos de dedutibilidade, a mora do contribuinte.

Apenas os tributos com exigibilidade, sua correção monetária multa e juros, suspensa em face de liminar concedida em sede de mandado de segurança ou depósito judicial, que a partir de 1993, também em face da lei 8541/92 (art. 8º), passaram a ser considerados temporariamente indedutíveis. A lei 8981/95 manteve a regra no que se refere ao tributo, tendo contudo eliminado a restrição no que diz respeito à sua respectiva atualização monetária, multa e juros, que portanto voltaram a ser dedutíveis pelo regime de competência.

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

Nesse contexto, considerando que se tratam de provisões para tributos em discussão judicial anteriores ao ano calendário de 1993, segundo a jurisprudência mansa e pacífica vigente neste Colegiado, são dedutíveis segundo o regime de competência, sendo irrelevante, nesse particular, que estivessem com a sua exigibilidade suspensa.

Por outro lado, no que se refere ao artigo 44 da Lei 7799/89, usado como fundamento legal para a glosa de correção monetária, esta Câmara, no Acórdão nº 107-02.858, relator o ilustre Conselheiro Natanael Martins, em face do advento da Lei 9069/95, entendeu não mais subsistir, pelo que não é admissível a glosa levada a efeito.

De fato, decidiu a Câmara naquela oportunidade:

O artigo 44 da Lei 7799/89, que dispunha:

“A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento”, sempre entendi, era de duvidosa legalidade/inconstitucionalidade, já que não se compadece com a estrutura do imposto de renda, delineada no CTN e na Constituição.

O malsinado art. 44, na verdade, representava um norma de caráter flagrantemente punitivo, em boa hora revogado pelo art. 52 da Lei 9069/95 (confira-se AD(N) 52/94).

Com efeito, a caráter eminentemente punitivo da regra era evidente. Negava-se a dedutibilidade da correção monetária, em absoluta violência aos princípios estruturais da sistemática de correção monetária de balanço e à própria base de cálculo do imposto de renda em face, unicamente, da mora do contribuinte.



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

Pois bem, na sistemática do art. 144 do CTN, a regra é a de que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Vale dizer, ocorrendo o fato tipificado na hipótese abstratamente prevista em lei, o tributo é devido, ainda que, posteriormente, a lei seja modificada (p.ex., para concessão de isenção), ou mesmo revogada.

No entanto, apesar da regra geral de imutabilidade da obrigação tributária constituída, bem como da irretroatividade da lei, o CTN, em caráter excepcional, admite a retroatividade da lei quando esta seja benéfica ao contribuinte.

Ora, tratando-se, como de fato se tratava, de norma punitiva, com a sua revogação, a meu ver, aplica-se a regra prescrita no artigo 106, II, e alíneas, do CTN, impondo-se, assim, a conclusão de que a Lei 9069/95, que revogou o precitado artigo 44 de Lei 7799/89, tem efeitos retroativos, aplicando-se a ato ou fato pretérito, vale dizer, à situação em causa.

O entendimento acima exposto, todavia, não é compreensivo da multa de mora porque ela, ao encerramento do exercício, não foi ainda realizada. E poderá não se realizar, bastando, para tanto, qualquer ato de ofício do fisco, de um lado, ou o recolhimento espontâneo do montante da dívida, acrescido dos juros de mora e atualização monetária, se for o caso.

Este Colegiado tem decidido - na linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (R. Esp. 9.421-PR e 36.796-4 SP) e do Supremo Tribunal Federal (RE 106.068 – SP), e bem como de diversos pronunciamentos da Doutrina, dentre os quais o de Geraldo Ataliba, Espontaneidade no Procedimento Tributário, “in” Revista de Direito Mercantil – 13, e de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Teoria e Prática das Multas Tributárias, e Denúncia Espontânea – Efeitos (Interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional), “in” Cadernos de Direito Tributário RDP-32 - que a denúncia espontânea do contribuinte, com o recolhimento do montante devido, juros de mora e atualização monetária, se for o caso, exonera o contribuinte da multa moratória.

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

Esta multa não é dedutível porque a sua incorrência está a depender da existência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização - evento futuro - elidindo a espontaneidade da contribuinte.

Como visto a legislação prevê a possibilidade da dedução no resultado do exercício, das multas de carácter compensatório, isto é, as multas moratórias decorrentes do recolhimento espontâneo de tributos fora do prazo, como seria o caso ora discutido, caso a recorrente tivesse efetuado o pagamento dos tributos em atraso, mas dentro do próprio período-base em que registrou as multas como dedutíveis.

Assim, não há que se falar em dedutibilidade de multas moratórias não recolhidas, pois é o próprio recolhimento do tributo fora do prazo que estabelece o fato gerador da ocorrência da penalidade e, por conseguinte, a sua dedutibilidade.

Sobre o assunto, este Colegiado possui jurisprudência consagrada, cabendo citar os seguintes Acórdãos:

Ac. 1º CC – nº 105-2.253/87:

“MULTAS INCORRIDAS – Não são dedutíveis as despesas contabilizadas como multas incorridas, quando não comprovada sua existência e natureza. As multas compensatórias ou decorrentes de infrações que não resultarem falta ou insuficiência de recolhimento de tributos, a que se refere este parágrafo, só são dedutíveis quando efetivamente pagas.”

Ac. 1º CC – nº 101-76.379/86:

“DEDUÇÃO CONDICIONADA AO PAGAMENTO – Quando dedutíveis, os valores das multas somente poderão ser apropriados como custo ou despesa operacional após seu pagamento. Em caso contrário, implicaria em provisão não autorizada pela legislação fiscal.”



Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

Pelo exposto, o presente item deve ser mantido parcialmente, com a exclusão da atualização monetária e dos juros moratórios, mantendo-se a glosa relativa a multa de mora.

2.4. Despesas Indedutíveis

O Termo de Verificação de Infração nº 05/05 expõe:

“DESPESAS INDEDUTÍVEIS – FALTA DE COMPROVAÇÃO HÁBIL – Valores lançados na conta 2.8.1.8.30.99 – Outras Despesas de Provisões Operacionais – Perdas em outras obrigações, referentes a contratos firmados com diversos clientes, para assunção de obrigações e outras avenças, nos quais a Distribuidora assume o compromisso de efetivar o pagamento das obrigações constantes de relação anexadas aos contratos, em suas respectivas datas de vencimento, em troca do depósito da importância, com deflator previamente pactuado.”

Enquadramento Legal: artigos 154, 155, 157 parágrafo primeiro e 191 do RIR/80.”

Consta dos autos que, durante os trabalhos de fiscalização, foram encontradas várias despesas decorrentes de perdas com obrigações de terceiros assumidas pela autuada, em contrapartida de depósito antecipado do valor da obrigação feito pelo devedor. Assim, o devedor obrigava-se a depositar antecipadamente certa quantia, enquanto que a fiscalizada se obrigava a liquidar a dívida no vencimento. As perdas registradas pela contribuinte se realizavam quando efetuava o pagamento de dívida em valor superior àquele que havia sido depositado.

Não remanescem dúvidas de que as despesas glosadas foram relativas a deságios contabilizados pela empresa em operações de assunção de

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

dívidas em que a recorrente recebia do devedor originário determinada importância no presente para liquidar dívida deste no futuro. Daí a razão do deságio, que seria compensado com o giro que a empresa teria pelo uso dos recursos antecipadamente recebidas. São as clássicas operações de assunção de dívidas, largamente difundidas no mercado financeiro como modalidade de aplicação financeira.

A glosa das despesas contabilizadas se verificou, segundo a fiscalização, porque a recorrente não teria documentação hábil que as amparasse.

A recorrente, na impugnação, acostou aos autos do processo toda a documentação que faltara, pleiteando, portanto, a desconsideração da glosa que sofrera.

A autoridade julgadora, apreciando o feito, manteve a glosa ao argumento de que:

"As perdas escrituradas pelo contribuinte só se realizavam quando ele pagava a dívida em valor superior em valor superior àquele que havia sido depositado. A prova categórica que lhe incumbe, de modo que venha a fazer jus à dedução da despesa, é o pagamento. Pois bem, nenhum dos documentos anexados à impugnação demonstram o cumprimento da prestação que cabia ao contribuinte no contrato, mas comprovam apenas que o devedor fez a sua parte, isto é, depositou a quantia avençada..." (fls. 354 do processo).

Ora, considerando que é incontroverso nos autos do processo que as operações de assunção de dívidas efetivamente se realizaram, tanto que a autoridade julgadora claramente afirma que aos autos do processo foram carreadas as provas dos recursos "dados" pelos clientes à recorrente em face das obrigações que deles assumiu e que a fiscalização glosara as despesas contabilizadas (os deságios) apenas pela falta de apresentação, quando da auditoria, da documentação

Processo nº : 10680.000469/94-90
Acórdão nº : 107-06.012

que dera suporte às operações, com a devida vênia, não há como se manter o lançamento.

Isso porque, em primeiro lugar, o que justifica a contabilização das despesas é justamente as operações concretizadas pela recorrente com seus clientes, consumadas pelos valores que no presente recebera para futura liquidação das obrigações assumidas. Os deságios contabilizados, dado que na realidade do mercado financeiro tais operações nada mais foram do que modalidade de aplicações financeiras, nada mais representaram do que o custo de captação dos recursos, dedutíveis sem qualquer outra consideração, senão a de que deveriam ser apropriados segundo o prazo de liquidação da obrigação, fato que todavia não consta dos autos do processo e que, portanto, não influencia no julgamento do litígio. Em segundo lugar, o não pagamento de obrigações jamais foi alçado à condição de motivo determinante para a glosa de despesas

Diante do exposto, o presente item deve ser provido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXIVA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os seguintes itens: a) crédito relativo a ação judicial; b) correção monetária e juros moratórios sobre a provisão para a contribuição social sobre o lucro; c) glosa de despesas pela assunção de obrigações; d) ajustar o lançamento decorrente relativo a Contribuição Social com o decidido no IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 12 de julho de 2000.


PAULO ROBERTO CORTEZ