



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.000407/2002-99
Recurso nº : 142.712 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs: 1997 a 1999
Recorrentes : 9ª TURMA DRJ – RIO DE JANEIRO – RJ I e FONTE CINDAM S/A.
Sessão de : 09 de novembro de 2005
Acórdão n.º : 101-95.258

RECURSO EX OFFICIO

IRPJ- REGIME DE COMPETÊNCIA – POSTERGAÇÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS – IMPUTAÇÃO DA INFRAÇÃO COMO OMISSÃO DE RECEITAS – IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – A inobservância no regime base de escrituração de receitas impõe a caracterização da infração segundo as regras aplicáveis à postergação sendo indevido, pois, a sua caracterização como receitas omitidas.

LUCRO REAL – DESPESAS – PERDA EFETIVA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS – A diferença entre o montante dos créditos escriturados e o dos bens móveis e imóveis recebidos em pagamento da dívida representa perda efetiva, e como tal, é dedutível, como despesa operacional, na apuração do lucro real.

LUCRO REAL – DESPESAS OPERACIONAIS – PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS – Incabível a glosa de despesas com a participação de empregados nos lucros devido a descumprimento de requisito não essencial à negociação entre a empresa e seus empregados.

LUCRO REAL – OMISSÃO DE RECEITA – AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO – ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE CRÉDITOS – Admite-se a ausência de escrituração dos encargos financeiros sobre créditos vencidos a mais de dois meses, em razão de o art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996, autorizar a pessoa jurídica a excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, aqueles encargos, depois de decorrido o mesmo prazo.

LUCRO REAL – OMISSÃO DE RECEITA – VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA – FATO GERADOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA – CONDIÇÃO SUSPENSIVA – Nos negócios em que a disponibilidade jurídica da renda depende de implementação de condição suspensiva, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto somente na data em que as transações estiverem definitivamente constituídas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PEDIDO DE COMPENSAÇÃO – RECONHECIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO REGULARMENTE INSTAURADO – A formalização do Pedido de Compensação para a extinção da obrigação tributária, constituída via auto de infração, importa em reconhecimento do crédito tributário exigido e configura a ausência de contraditório.

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS COM DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE – DEDUTIBILIDADE – Se o contribuinte traz aos autos provas documentais que comprovam as despesas realizadas a título de publicidade e propaganda, vinculadas à divulgação de seus produtos, devidamente escrituradas e com autenticidade dos documentos, que não foram infirmados pela fiscalização, deve ser restabelecida a sua dedutibilidade.

REGIME ANUAL DE TRIBUTAÇÃO – OPÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA DE QUE TRATA O ART. 44 DA LEI 9430/96 – PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO – Tendo o contribuinte optado pelo regime anual de tributação, em contrapartida impõe a legislação tributária, como dever, a obrigação deste de fazer, no decorrer do ano-calendário, recolhimentos por estimativa, dispensáveis entretanto se os balanços levantados, mês a mês e acumuladamente, demonstrarem situação de prejuízos. Contudo, tendo a fiscalização procedido ajustes na base de cálculo mensal dos citados recolhimentos, é cabível a aplicação da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei 9430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício e voluntário interpostos pela 9ª TURMA DRJ – RIO DE JANEIRO – RJ I e FONTE CINDAM S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário, para afastar a exigência relativa às despesas de propaganda e publicidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Orlando José Gonçalves Bueno,

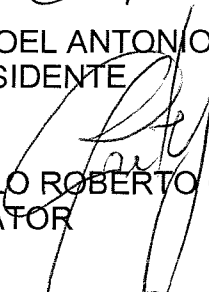
PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

Roberto William Gonçalves (Suplente Convocado) e Mário Junqueira Franco Júnior
que também afastaram a exigência da multa isolada.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e SANDRA MARIA FARONI. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO.

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

Recurso nº. : 142.712

Recorrentes : 9ª TURMA DRJ – RIO DE JANEIRO – RJ I e FONTE CINDAM S/A.

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de recurso voluntário (fls. 1319/1355) interposto por FONTE CINDAM S/A, já qualificada nestes autos, e de recurso *ex officio*, da 9ª Turma de Julgamento da DRJ/RIO DE JANEIRO-RJ I, nos termos do Acórdão nº 3.794, de 29/04/2003 (fls. 1220/1298), que julgou parcialmente procedente o lançamento relativo aos seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 976; CSLL, fls. 987; e PIS, fls. 999. Além dos tributos citados, foi lançada a multa de ofício, os dos juros de moratórios e também a multa isolada pela falta de recolhimento das antecipações do IRPJ e CSLL, sobre a base de cálculo estimada, em decorrência das parcelas exigidas nos autos de infração que resultaram no recálculo dos pagamentos mensais.

Em síntese, consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 884/967), as seguintes irregularidades fiscais:

1. omissão de receitas de variações monetárias que teriam sido produzidas por uma opção de compra negociada com a Prefeitura de Londrina, e por créditos concedidos ao grupo Pneuback;
2. glosa de despesas pela falta de comprovação de operação com opções flexíveis de dólar;
3. glosa de despesa de contrato de patrocínio, firmado com o esportista Guido Verme;
4. glosa de despesa com o pagamento de participação de empregados nos lucros, sem a observância das normas que regem a matéria; e d) das perdas relativas a créditos vencidos, por inobservância de requisitos legais de dedutibilidade.

O lançamento sob exame exige, além dos tributos e dos juros de mora, a multa de setenta e cinco por cento sobre as matérias tributáveis apuradas, exceto a correspondente à despesa com opções flexíveis de dólar não comprovada,

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

sobre a qual foi aplicada a multa qualificada (150%), além da multa sobre a insuficiência verificada nos recolhimentos mensais do imposto calculado com base em estimativas de lucro.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente a impugnação de fls. 1017/1088.

A turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1997

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITA. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. OPÇÃO FLEXÍVEL DE COMPRA DE AÇÕES.

Os negócios com opção flexível de ações têm suas condições livremente ajustadas entre as partes, e não pode o fisco, invadindo a seara do direito privado, descaracterizá-los, para conferir-lhes caráter de operação de renda fixa, sob o pretexto de que eles desrespeitam cláusulas dos contratos de opção negociados nos pregões das bolsas de valores e de mercadorias e futuros, os quais, por serem padronizados, prejudicam a comparação.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITA. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA. CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

Nos negócios em que a disponibilidade jurídica da renda depende de implementação de condição suspensiva, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto somente na data em que as transações estiverem definitivamente constituídas.

LUCRO REAL. OMISSÃO DE RECEITA. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE CRÉDITOS.

Admite-se a ausência de escrituração dos encargos financeiros sobre créditos vencidos a mais de dois meses, em razão de o art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996, autorizar a pessoa jurídica a excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, aqueles encargos, depois de decorrido o mesmo prazo.

DESPESA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Contrato firmado pelo contribuinte e entidade federativa esportiva prevendo que aquele pagaria a esta determinado valor para cobrir parte dos custos de participação de atleta em competição esportiva, tendo por contrapartida a realização de

propaganda do contribuinte, não pode servir de base ao lançamento contábil dessa despesa como de propaganda e publicidade, se não ficar efetivamente comprovado que esse valor foi utilizado para cobrir parte dos custos da competição, como estabelecido no contrato, devendo, pois, ser glosada essa despesa.

LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS.

Incabível a glosa de despesas com a participação de empregados nos lucros devido a descumprimento de requisito não essencial à negociação entre a empresa e seus empregados.

LUCRO REAL. DESPESAS. PERDA EFETIVA NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.

A diferença entre o montante dos créditos escriturados e o dos bens móveis e imóveis recebidos em pagamento da dívida representa perda efetiva, e como tal, é dedutível, como despesa operacional, na apuração do lucro real.

OPERAÇÕES CONTABILIZADAS EM CONTAS PARA REGISTRO DE OPERAÇÕES COM PROPÓSITO DE "HEDGE". DECLARAÇÃO POR ESTIMATIVA. DIFERENÇAS DE BASES DE CÁLCULOS. MULTAS ISOLADAS.

Se existirem operações contabilizadas em contas cujas funções são as de que se nelas registrem operações com propósito de "hedge", deve-se supor que elas de fato tenham esse objetivo e não de especulação como alega o contribuinte, mas não o comprova devidamente. Se, ainda, algumas delas geraram lucros e outras prejuízos, devem, no caso de declaração por estimativa, ser somadas diretamente às bases de cálculos os ganhos daquelas e desprezadas as perdas destas. Se o contribuinte tiver procedido de forma diversa, somando e diminuindo, à receita bruta, respectivamente, os ganhos e as perdas referidos, deve-se, mensalmente, aplicar multas isoladas sobre o imposto não recolhido em decorrência das diferenças mensais de bases de cálculo apuradas correta e incorretamente.

Outros Tributos ou Contribuições

Exercício: 1997, 1998, 1999

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO, CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. DECORRÊNCIA.

Ressalvados os casos especiais, os autos de infração decorrentes colhem a sorte daquele que lhes deu origem, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

Lançamento Procedente em Parte.

Em resumo, a decisão proferida pelo Colegiado de primeiro grau, por unanimidade de votos: a) entendeu não ser litigioso o item 2 do auto de infração

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

de IRPJ e CSLL, em razão de a contribuinte ter protocolizado pedido de compensação dos respectivos créditos tributários, e b) cancelou integralmente o auto de infração de PIS e os itens 1, 4 e 5, bem como a parte do item 6 relativa às receitas de variação monetária decorrente dos contratos celebrados com a Prefeitura de Londrina dos autos de IRPJ e CSLL. Por maioria de votos, manteve o item 3 e a parte do item 6 relativa ao tratamento dispensado às receitas e perdas contabilizadas nas contas "hedge de taxas de juros" e "hedge de taxa de câmbio" dos autos de IRPJ e CSLL.

Desta decisão, a turma de julgamento de primeiro grau interpôs recurso ex officio, tendo em vista que a parcela excluída da exigência ultrapassa o limite de alçada.

Cientificada da decisão de primeiro grau em 25/06/2003, conforme AR às fls. 1312, a contribuinte protocolou, no dia 24/07/2003, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a decisão recorrida foi omissa quanto aos argumentos relativos à impossibilidade da cobrança da CSLL a alíquotas superiores às aplicáveis às demais pessoas jurídicas e também em relação à dedutibilidade da CSLL do período-base de 1996, exigida no auto de infração.

Da improcedência da glosa das perdas incorridas em operações com opções flexíveis de dólar (item 2 do auto de infração):

- b) que o fundamento da glosa das referidas perdas foi a presunção de que elas teriam sido simuladas, tendo sido aplicada a multa de ofício qualificada de 150%. Tendo em vista que as infrações praticadas com o intuito de fraude podem caracterizar crimes contra a ordem tributária e que a punibilidade de tais crimes é extinta pelo pagamento do respectivo crédito tributário e acréscimos legais até o recebimento da denúncia (art. 34 da Lei n. 9.249/95), a recorrente solicitou, em 29.01.2002, a extinção, por compensação, do crédito tributário decorrente da glosa de perdas incorridas em operações flexíveis de dólar;
- c) que o pedido de compensação protocolado foi motivado, exclusivamente, pelo receio de ser oferecida denúncia, em razão da suposta prática de crime contra a ordem tributária, contra os dirigentes da recorrente, e não por ter ela reconhecido a procedência das referidas glosas. Tendo em vista que a compensação solicitada pela recorrente ainda não foi expressamente homologada pela SRF, o crédito tributário

decorrente da glosa em causa ainda não foi extinto, razão porque não se pode considerá-lo excluído do litígio instaurado com a apresentação da impugnação pela recorrente. Nesse passo, a recorrente requer a reforma da decisão recorrida, no que se refere ao item 2 do auto de IRPJ e CSLL, pelas razões expendidas na seção 8 da sua impugnação.

Da improcedência da glosa da dedução das despesas com publicidade relacionadas com o patrocínio do esportista Guido Verme (item 3 dos autos de IRPJ e CSLL)

- d) que no ano de 1998, celebrou com a Federação Brasileira de Vela e Motor contrato de patrocínio do esportista Guido Verme, no valor de R\$ 2.000.000,00, a fim de divulgar a marca da recorrente no exterior. A recorrente possuía clientes no exterior que justificavam a contratação de publicidade internacional através do patrocínio do citado esportista;
- e) que o objetivo da publicidade contratada, que foi a divulgação da marca da recorrente no exterior, foi alcançado na medida em que a lancha que levava sua marca foi campeã mundial no circuito de "Key West", conforme publicado na mídia nacional e internacional;
- f) que, para a comprovação da efetividade do serviço de publicidade não se exige que o preço pago a esse título corresponda aos custos a ela relativos, mas, sim, que a publicidade tenha sido efetuada nos termos em que contratada;
- g) que o voto vencedor da decisão recorrida, que manteve a exigência, dá a entender que seria possível presumir, a partir das informações obtidas no processo administrativo relativo ao auto de infração lavrado contra a Federação Brasileira de Vela e Motor, que a recorrente entregou valores àquela entidade para fins outros além do patrocínio do esportista. Em razão disso, para que as respectivas despesas fossem dedutíveis, seria necessário que a recorrente afastasse a referida presunção, pela comprovação que o pagamento efetuado se destinou a reembolsar 8,5% dos custos da competição;
- h) que, regra geral, é da autoridade administrativa o ônus de provar, e não apenas presumir, a ocorrência do fato gerador do tributo (que, no presente caso, decorreria da inexistência da despesa com patrocínio). Nesse passo, não é possível inferir, a partir da falta de comprovação da destinação dos valores remetidos ao exterior pela Federação, que parte do valor entregue pela recorrente àquela entidade tenha sido utilizado em seu benefício, já que a aplicação dos valores pela referida entidade em fins outros que não o patrocínio da competição não foi provada, mas sim presumida a partir da conclusão obtida em outro processo administrativo que nada tem a ver com o da recorrente, além disso, os referidos recursos, ainda que desviados, podem não ter beneficiado a recorrente;

- i) que o fato de o contrato de patrocínio estabelecer que a quantia paga pela recorrente destinar-se-ia ao reembolso de 8,5% dos custos de competição é irrelevante para fins de dedutibilidade da despesa a ela correspondente, pois, ainda que a totalidade do patrocínio fosse destinada à remuneração do esportista ou da Federação Brasileira de Vela e Motor, o serviço por ele prestado continuaria a ser de publicidade e a respectiva despesa continuaria a ser dedutível para fins de IRPJ;
- j) que não se exige, para fins de dedutibilidade das despesas de publicidade, que o preço do serviço corresponda a seus custos, podendo o prestador do serviço auferir lucro sem que isso prejudique a dedutibilidade da despesa. O que importa verificar é se a publicidade contratada foi efetivamente prestada, o que, no caso da recorrente é incontestável.

Da multa isolada

- k) no ano calendário de 1998, a recorrente apurou o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa mensal, adotando o procedimento de incluir e deduzir, para fins de determinação da receita bruta da sua atividade (instituição financeira), as receitas e perdas decorrentes de operações nos mercados futuros de taxas de juros e de taxas de câmbio, respectivamente. A fiscalização entendeu que as receitas das dessas operações não deveriam ser incluídas entre aquelas próprias das atividades da recorrente, mas, sim, acrescidas às receitas da atividade. Por outro lado, entendeu que as perdas relacionadas às referidas operações não poderiam ser deduzidas para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ devido por estimativa. Em decorrência, aplicou a multa isolada de 75%;
- l) que, na impugnação demonstrou que hedge não é um tipo de operação financeira, mas, sim, um propósito com o qual podem ser realizadas certas operações financeiras. As operações realizadas não tinham propósito de hedge (cobertura), mas, sim, de especulação, já que apresentavam ganho efetivo, o que não se verifica das operações com propósito de hedge, que são sempre neutras;
- m) que, contrariamente ao que alega o fisco, não há no COSIF conta específica para registrar os lucros e prejuízos de operações estritamente especulativas realizadas nos mercados futuros de taxas de juros e de taxas de câmbio, razão porque não se poderia atribuir natureza de hedge às referidas operações exclusivamente com base em registros contábeis;
- n) que a prática do mercado financeiro é a de registrar os lucros e prejuízos das operações especulativas nos mercados futuros de taxas de juros e de taxas de câmbio nas contas denominadas hedge de taxas de juros e hedge de taxas de

câmbio, respectivamente, tendo em vista a semelhança das nomenclaturas. Nesse passo, em razão de as contas de hedge serem usualmente utilizadas para registrar lucros e prejuízos decorrentes de operações de natureza especulativa nos mesmos mercados, não procede o entendimento do voto vencedor no sentido de que caberia à recorrente provar que tais operações não tinham a natureza de hedge. Enquanto o hedge objetiva eliminar ou reduzir o risco de uma perda, a especulação procura potencializar um ganho possível, ainda que também se potencialize a perda decorrente da não-realização desse ganho possível;

- o) que o IRPJ e a CSLL que foram considerados pelo fisco, devidos por estimativa no período de janeiro a dezembro de 1998, corresponderam a aproximadamente R\$ 30 milhões e R\$ 22 milhões, respectivamente, enquanto o IRPJ e a CSLL do período-base de 1998, efetivamente apurados pela recorrente, foram de apenas R\$ 1.562.622,65 e R\$ 1.080.021,79, respectivamente. Admitir como correto o cálculo do fisco, significa admitir que a recorrente deve antecipar R\$ 52 milhões de tributos, mesmo sendo devedora de apenas R\$ 2,5 milhões e, portanto, que o IRPJ e CSLL estimados possam incidir sobre uma base de cálculo que não se aproxima da renda e lucro efetivos;

Da dedutibilidade da CSLL apurada de ofício da base tributável do auto de IRPJ

- p) que o fiscal autuante não considerou na determinação da base de cálculo do IRPJ em 1996 o valor da CSLL relativa ao mesmo período que é exigido da recorrente no auto reflexo. Para fins de determinação do valor do IRPJ exigido de ofício, o fiscal deveria, antes, ter deduzido extracontabilmente do lucro líquido da recorrente de 1996, a CSLL que está a exigir em outro auto. Ante não tê-lo feito, maior foi o referido IRPJ. Somente a partir da vigência da Lei nº 9.316, de 22.11.1996, é que a CSLL deixou de ser dedutível para a apuração do IRPJ. Assim, respeitando os princípios da irretroatividade e da anterioridade somente alcançaria os fatos geradores a partir de 01.01.1997;
- q) que a cobrança da CSLL a uma alíquota maior do que a aplicável às demais empresas, ofenderia o princípio da isonomia que, por constituir garantia individual, se caracteriza como cláusula pétrea e não pode ser alterada nem mesmo por emenda constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, da CF/88.

Conclui com o pedido de integral provimento ao recurso voluntário.



PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

Às fls. 1614, o despacho da DERAT no Rio de Janeiro - RJ, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é voluntário. Dele tomo conhecimento.

RECURSO EX OFFICIO

O recurso ex officio tem amparo legal (Decreto nº 70.235/72, art. 34, c/c a Lei nº 8.748, de 09/12/93, arts. 1º e 3º, inciso I), dele tomo conhecimento.

OMISSÃO DE RECEITAS – VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

Receita de variação monetária ativa decorrente de opção de compra negociada com a Prefeitura de Londrina e por créditos concedidos ao grupo Pneuback.

I - CONTRATO CELEBRADO COM A PREFEITURA DE LONDRINA

Consta no subitem 3.5 do Termo de Verificação (fls. 918/937):

- 1) que a interessada e a prefeitura Municipal de Londrina firmaram, em 23.09.1996, um contrato de opção de compra de ações da Sercomtel S/A - Telecomunicações, sociedade de economia mista da qual o município de Londrina era o acionista majoritário;
- 2) que esse contrato assegurava à interessada a opção de compra de 5.179.968 ações preferenciais da Sercomtel, cujo exercício se daria na data do leilão público das ações daquela empresa, devendo a liquidação financeira da operação ocorrer até 30.12.1996;
- 3) que o preço mínimo de exercício foi fixado em R\$ 2,37, por ação, para liquidação em 30.12.1996, sendo reduzido para R\$ 2,26, no caso de liquidação em 25.11.1996;
- 4) que, por conta do contrato, a interessada fez um adiantamento de R\$ 10.850.000,00;
- 5) que, por força de medidas judiciais, o leilão foi adiado, implicando o adiamento da data do exercício da opção para 30.06.1997 e a alteração dos preços de liquidação do negócio, que passaram a ser de R\$ 2,66, por ação, caso a liquidação

viesses a ocorrer em 31.03.1997, ou de R\$ 2,98, por ação, caso ela ocorresse em 30.06.1997, sendo tais valores reduzidos pro rata die, se por ventura houvesse antecipação do pagamento;

6) que houve sucessivos adiamentos do exercício da opção, até que, finalmente, fixou-se o seu prazo em 30.06.1998, pactuando-se, então, também o direito de "recompra" da opção, cujo exercício subordinava-se a determinadas condições;

7) que a interessada vendeu ao Bankboston N. A., sucursal Uruguai, os direitos objeto do referido contrato, inclusive o de receber o preço da "recompra" da opção;

8) que, pela venda dos direitos, ela teria a receber do comprador a importância de R\$ 2.000.000,00, deduzida de todos os tributos incidentes sobre a operação, e mais a quantia, em reais, correspondente a US\$ 8.724.481,00, quando da aprovação do contrato pelo Banco Central, acrescida de juros de 6% ao ano, pelo período compreendido entre a referida aprovação e o pagamento;

9) que, por intermediar o repasse dos recursos da prefeitura para o Bankboston, receberia deste uma remuneração adicional de 10% dos ganhos por ele obtidos;

10) que o contrato não produziria efeitos, se não fosse aprovado pelo Banco Central;

11) que o desembolso de R\$ 10.850.000,00 foi corretamente contabilizado no ativo;

12) que, quando do recebimento da primeira parcela da "recompra" da opção, foi apurado um ganho de R\$ 1.014.302,83, conforme registro no razão (fls. 764);

13) que nem a cessão de direitos ao Bankboston nem o recebimento da primeira parcela dessa cessão implicaram registros em conta de resultado;

14) que, quando do recebimento da parcela final da cessão de direitos (R\$ 10.424.172,03), apurou um ganho de R\$ 2.559.869,20, o qual foi levado a crédito de resultados por intermédio de dois lançamentos contábeis (R\$ 2.138.314,64 e R\$ 421.554,56);

15) que também foi escriturada a comissão de intermediação recebida;

16) que os ganhos oferecidos à tributação montaram a R\$ 4.448.425,13, conforme os demonstrativos apresentados às fls. 923/926;

Porém, ao descrever os fatos que os levaram à acusação de omissão de receitas, os próprios autuantes informaram que a validade do contrato de cessão de direitos celebrado pela interessada com o Bankboston subordinava-se

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

a sua aprovação pelo Banco Central, a qual veio a ocorrer em 07.08.1998. Evidencia-se aí, a condição suspensiva do contrato e a data do seu implemento, a partir da qual se pode, consoante os dispositivos citados pela fiscalização, considerar ocorrido o fato gerador do imposto.

Frustrando-se, pois, a tentativa dos autuantes de descaracterizar a operação de compra de opção efetuada pela interessada e de antecipar a ocorrência do fato gerador do imposto, não vejo como se sustentar de pé a acusação de omissão de receitas.

Tem razão o Colegiado da 9ª Turma/DRJ-Rio de Janeiro, ao concluir que o lançamento, nos termos em que efetuado, não merecia subsistir.

Com efeito, as longas e fundamentadas razões constantes do voto condutor do acórdão no sentido de que, se fosse o caso de a razão pender para o lado do fisco, a verdadeira infração cometida pelo contribuinte fora a de apropriar indevidamente receitas financeiras em momento posterior ao das vendas que realizara, que se consumara no da realização da condição suspensiva do contrato firmado, sob a ótica contábil e fiscal são irretocáveis. Nesse contexto, entendeu aquele Colegiado que os valores recebidos pela contribuinte, diferentemente do que concluiu a fiscalização, eram corretos e que, se infração houvesse, seria a de inobservância no regime base de escrituração de despesas, não o de ter omitido receitas.

Mas, ainda que se pudesse dar razão à autoridade lançadora de que tais valores, quando recebidos, já se configurariam receitas efetivas e que a recorrente, nesse contexto, até o momento de embarque das mercadorias, teria figurado como sua mera depositária, ainda assim o lançamento não subsistiria, eis que a matéria não poderia, jamais, ter sido qualificada como omissão de receitas, mas sim como de inobservância no regime base de escrituração de receitas.

II – CONTRATO COM O GRUPO PNEUBACK

No subitem 3.2 do termo de verificação (fls. 889/902), os autuantes expuseram as razões pelas quais entenderam ter havido omissão de

receitas provenientes das operações de crédito realizadas com empresas do grupo Pneuback, em resumo:

1. que a interessada concedeu ao grupo, em 1997, empréstimos, conta garantida e suporte na intermediação de importação de mercadorias;
2. que a inadimplência do grupo levou-a a adotar alguns procedimentos judiciais;
3. que, entretanto, em 30.12.1998, um acordo havido entre eles resultou numa escritura pública de dação de bens móveis e imóveis em pagamento dos créditos vencidos (358/367);
4. que, segundo a escritura, os créditos até 31.08.1998 eram os seguintes: a) R\$ 2.852.913,62 de empréstimos; b) R\$ 154.623,99 de crédito rotativo; c) US\$ 768.021,56, correspondentes a R\$ 906.990,61, pela prestação de garantia fidejussória; e d) R\$ 317.950,51 de outros créditos, relativos basicamente a pagamentos de multas impostas pelo Banco Central, por infrações cambiais;
5. que a interessada desistiu, em maio de 1999, da ação judicial de execução de títulos extrajudiciais, fundamentando seu ato no art. 794, I, do Código de Processo Civil ("Art. 794. Extingue-se a execução quando: I – o devedor satisfaz a obrigação "), em virtude de o débito ter sido liquidado com a dação de bens móveis e imóveis;
6. que o Juízo de Direito incumbido de decidir a demanda julgou extinta a execução, embasado no fato de o devedor ter satisfeito a obrigação, não havendo, portanto, acordo homologado por sentença judicial;
7. que a inexistência de tal acordo obrigava a interessada a escriturar em conta de resultado os encargos financeiros incidentes sobre os créditos concedidos, calculados até 31.12.1998, conforme os índices dos contratos, de acordo com o art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996;
8. que, não obstante, foram escriturados somente os encargos financeiros incidentes até 31.08.1998, com a agravante de parte deles não ter afetado o resultado do exercício, posto que foi registrada na conta retificadora do ativo intitulada Rendas a Apropriar (cosif: 1.6.9.95.00.001-3), sendo, portanto, descumprido o referido artigo 11;
9. que, consoante esse dispositivo legal, a interessada deveria ter escriturado todos os encargos financeiros incidentes sobre os créditos, mesmo estando eles vencidos, sendo-lhe permitido excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, aqueles escriturados a partir do segundo mês subsequente ao vencimento dos créditos sem que tenha havido o seu recebimento

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

e desde que iniciadas e mantidas providências judiciais para a cobrança deles;

10. que, com base na escrituração, verificaram que foram registrados na conta Rendas a Apropriar, ao longo de 1998, valores relativos aos encargos financeiros cuja soma alcançou R\$ 1.343.257,80;

11. que essas rendas, entretanto, não foram computadas no resultado do exercício nem adicionadas ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, contrariando o referido artigo 11 e configurando omissão de receitas; e

12. que verificaram também que o empréstimo concedido, acrescido dos encargos financeiros até 31.08.1998, montava a R\$ 2.852.913,62 e a conta garantida apresentava, naquela data, saldo de R\$ 154.623,99, nele incluídos os respectivos encargos financeiros; planilhas fornecidas pela própria 12. que verificaram também que o empréstimo concedido, acrescido dos encargos financeiros até 31.08.1998, montava a R\$ 2.852.913,62 e a conta garantida apresentava, naquela data, saldo de R\$ 154.623,99, nele incluídos os respectivos encargos financeiros; planilhas fornecidas pela própria interessada, porém, dão conta de que aqueles créditos montavam a R\$ 4.065.758,84 e R\$ 220.358,54, respectivamente, em 31.12.1998, denotando o não reconhecimento de receitas no total de R\$ 1.278.579,77.

Diante disso, a fiscalização entendeu que a escrituração efetuada pela contribuinte de parte dos encargos financeiros calculados até 31.08.1998 na conta retificadora do ativo intitulada Rendas a Pagar e não em conta de resultado, e além disso, a falta de escrituração dos demais encargos financeiros relativos àqueles créditos, daquela data até 31 de dezembro de 1998, caracterizaria omissão de receitas.

Ao descrever as características do contrato de empréstimo de R\$ 1.500.000,00, os autuantes informaram que a liquidação da sua primeira parcela deveria ocorrer em 31.01.1998 e a da última, em 30.06.2000. Informaram também que uma cláusula do contrato autorizava o credor a considerar vencido todo o crédito, no caso da falta do pagamento de qualquer parcela do principal ou encargos, permitindo-lhe exigir o seu pagamento integral e imediato.

Na propositura da execução do crédito relativo ao empréstimo (fls. 351/357), a interessada informou ao Juízo competente que a Pneuback não

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

adimpliu suas obrigações nos prazos fixados no contrato celebrado em 25.11.1997, constituindo-se conseqüentemente em mora a partir de 30.11.1997.

Na descrição das características dos outros créditos concedidos, os autuantes não fizeram menção a prazos ou vencimentos. Por ocasião da execução dos créditos referentes à conta garantida e à garantia fidejussória, no entanto, a interessada informou ao Juízo que, na modalidade crédito rotativo, as dívidas foram contraídas até 31.08.1998; na modalidade fiança, até 11.09.1998.

Do voto condutor do acórdão recorrido, destaca-se o seguinte:

Inicialmente, noto uma incongruência entre a informação dos autuantes sobre os prazos de vencimento das parcelas do empréstimo de R\$ 1.500.000,00 e a constante da respectiva ação de execução. Enquanto os autuantes informaram que o vencimento da primeira parcela do empréstimo ocorreu em 31.01.1998, a interessada disse, na ação de execução, que a Pneuback constituiu-se em mora a partir de 30.11.1997. O demonstrativo apresentado por ela aos autuantes (fls. 308), contudo, indica que a primeira parcela do crédito considerada vencida data de 05.12.1997 e que o crédito foi considerado integralmente vencido em 30.01.1998.

A despeito dessas incongruências e levando em conta que os autuantes não disseram a partir de quando houve o inadimplemento das obrigações que incumbiam à mutuária, é razoável admitir que o empréstimo se encontrava vencido desde 30 de janeiro de 1998, muito antes, portanto, de 31 de agosto daquele ano, data em que a interessada parou de escriturar os respectivos encargos financeiros. Assim, pelo menos no que tange ao contrato de empréstimo, não se deveria acusá-la de omitir receitas, uma vez que ela já poderia, a partir de março de 1998, excluir do lucro líquido, na determinação do lucro real, de acordo com o art. 11 da Lei nº 9.430, de 1996, o valor dos encargos financeiros escriturados e não recebidos, procedimento que, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto, pode ser perfeitamente substituído pela simples não escrituração dos encargos financeiros, haja vista que, de uma forma ou de outra, aquela base não sofrerá qualquer alteração.

Quanto aos demais créditos concedidos, o fato de não haver menção a prazos ou vencimentos nem no termo de verificação nem nas ações de execução impede que se saiba, ao certo, quando poderia ser adotado o procedimento extracontábil autorizado pelo referido artigo 11. Abro parênteses aqui, para registrar que não consegui perceber a que se refere o quadro de fls. 329 e tampouco entendê-lo. Certo é, todavia, que não se pode presumir que o descumprimento de obrigações alegado nas ações de execução se deu em 31.08.1998, quando a interessada interrompeu a prática de escriturar os correspondentes encargos financeiros. Aliás, é muito provável, inclusive, que ele tenha ocorrido antes daquela data, uma vez que as petições iniciais dos processos judiciais estão datadas de 16.09.1998 e 22.09.1998, ou seja,

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

menos de trinta dias do dia 31 de agosto de 1998, prazo em que geralmente a cobrança de dívidas ainda se encontra na fase amigável.

Por outro lado, a transação ajustada com a devedora, que, como bem salientou a interessada, produz o efeito de coisa julgada, segundo o art. 1.030 do Código Civil, tornou a diferença entre o montante dos créditos escriturados e a soma dos valores atribuídos aos bens dados em pagamento perda efetiva. Assim, levando em conta que foi anual o período de apuração do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos em 1998 e que a referida transação foi oficializada naquele ano, seria vã a apropriação contábil dos encargos financeiros vencidos e não pagos, posto que ela só faria aumentar a perda efetiva no recebimento dos créditos, na mesma medida do incremento das receitas. Em outras palavras, ocorreria, num mesmo período-base, aumento das receitas em valor exatamente igual à perda amargada, deixando o lucro líquido exatamente do mesmo tamanho.

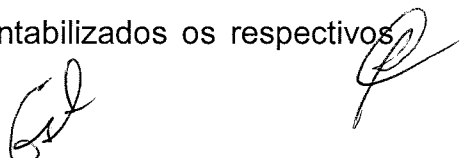
1. que no instrumento público de dação em pagamento ficou acertado que as obrigações da Pneuback, no montante de R\$ 4.232.478,73, seriam satisfeitas pela dação em pagamento de bens móveis e imóveis avaliados em R\$ 1.689.604,48;

2. que, em decorrência dessa transação, requereu a extinção das ações de execução, à vista do que dispõe o art. 794, I, do CPC, e registrou perda de R\$ 1.139.272,53 no recebimento de créditos, representada pela diferença entre o valor registrado na contabilidade (R\$ 2.828.877,01) e o atribuído aos bens recebidos em pagamento da dívida (R\$ 1.689.604,48);

Registre-se ainda, que a falta de contabilização dos encargos financeiros de créditos vencidos e não pagos dispensa a exclusão extracontábil desses encargos admitida pelo art. 11 da Lei nº 9.430/96. As regras estabelecidas por esta norma legal modificaram a forma de reconhecimento de perdas no recebimento de créditos até então vigente. A partir de 01/01/1997, não mais se utilizam médias históricas ou percentuais fixos sobre os créditos a receber, mas sim as efetivas perdas ocorridas.

Assim, a lei admite a perda decorrente de transação homologada por sentença, e, por conseguinte, admite também a perda resultante de transação firmada por instrumento público, em face da efetividade que lhes é conferida pelo efeito de coisa julgada.

Ora, considerando que a perda reconhecida correspondeu à diferença entre a soma dos créditos escriturados e o valor recebido na dação em pagamento, é irrelevante o fato de não terem sido contabilizados os respectivos



PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

encargos financeiros, pois, se tivesse havido a contabilização deles, logicamente aumentaria, na mesma proporção, o seu prejuízo.

Nego provimento ao recurso ex officio em relação ao presente item.

III – PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NO LUCRO

A fiscalização glosou do resultado apurado no ano de 1998, a importância de R\$ 3.990.178,19, paga aos empregados da empresa, registrada a título de participação nos lucros. A eliminação da despesa decorreu do fato de que os autuantes entenderem que não foram integralmente cumpridas as condições estabelecidas no art. 2º da Medida Provisória nº 1.619-40/1998, a qual estabelece que a participação nos lucros será objeto de negociação entre a empresa e os seus empregados, os quais elegerão uma comissão que será integrada, inclusive, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. A condição não satisfeita diz respeito à ausência da participação do representante do sindicato dos bancários.

Assim, considerando afrontado o § 1º do art. 3º da referida medida provisória, o qual preceitua que, na determinação do lucro real, admite-se a dedução, como despesa operacional, das participações dos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da própria medida provisória, os autuantes glosaram a despesa.

Entendeu aquela turma de julgamento que a simples ausência do representante do sindicato dos bancários no acordo em que foi celebrada a participação nos lucros dos empregados da interessada não é motivo suficiente para descaracterizar a dedutibilidade das despesas.

Consta do voto condutor do aresto recorrido que:

Não seria um exagero, um rigor desmesurado, considerar descumpridas as normas gerais aplicáveis, apenas porque uma comissão instituída para negociar a participação dos empregados nos lucros da interessada não contou com a



participação de um representante do sindicato dos bancários? Não seria pouco expressivo, pelo menos para fins tributários, o cumprimento desse requisito estabelecido pela M. P. nº 1.619-40/1998? Será que o seu descumprimento é capaz de dar cunho de liberalidade a uma despesa tão louvável? As duas primeiras perguntas devem ser respondidas afirmativamente; a última, porém, negativamente. E por assim entender, é evidente que comungo no entendimento dos tribunais administrativos, que rejeitam, como motivo de impugnação de transações ou operações, as simples imperfeições formais de laudos, contratos e outros instrumentos, como está a demonstrar o acórdão nº 108-1.399, de 30.04.1997, do 1º Conselho de Contribuintes, exemplarmente ementado da seguinte forma:

“Incabível a tributação devido a imperfeições formais do laudo de avaliação quando não restar configurado nenhum benefício para a pessoa jurídica, mormente quando ausentes evidências de realização financeira dos bens reavaliados.”

Por outro lado, como oportunamente lembrou a interessada, ainda que as participações dos empregados nos lucros não fossem dedutíveis, em virtude da invalidade do acordo, o seriam, por revestirem natureza de gratificação, consoante o Parecer Normativo CST nº 109, de 1975, combinado com o art. 280 do RIR/1994 e com o art. 88, XIX, da Lei nº 9.430, de 1996.

Entendo que no presente item também não merece reparos a decisão de primeiro grau, pois a participação de representante do sindicato dos bancários na negociação do acordo é requisito meramente formal que não prejudica a dedutibilidade da despesa. Por outro lado, mesmo que se considerasse inválido o acordo para caracterizar a normalidade da despesa em questão, referido valor poderia ser integralmente deduzido pela pessoa jurídica a título de gratificação.

Com efeito, o § 1º do art. 2º da referida medida provisória prescreve requisitos objetivos para as regras de participação dos empregados nos lucros das empresas (*“Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para a revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”*), o caput e o § 2º do mesmo artigo tratam dos requisitos formais do acordo.



Assim, o citado acordo feito pela contribuinte com seus empregados, possuindo regras e critérios claros e objetivos, dos quais a fiscalização em nenhum momento destacou qualquer irregularidade, tanto isso é verdade, que o motivo da glosa se referiu unicamente ao fato de não constar o representante sindical, entendo que deve se atendido o requisito material previsto na M. P. nº 1.619-40/1998 para a dedutibilidade das respectivas despesas.

Também concordo com a decisão recorrida quando menciona o fato que, ainda que o acordo não fosse válido, os pagamentos efetuados aos seus empregados teriam natureza de gratificação e seriam, portanto, dedutíveis. A própria Administração Tributária já se manifestou a respeito, nos termos do Parecer Normativo CST nº 109/75, ao analisar a dedutibilidade das despesas com a participação dos empregados nos lucros das empresas, tendo concluído que, não estando a referida participação prevista em lei ou contrato individual de trabalho, os pagamentos teriam natureza de gratificação, e, como tal, estariam sujeitos ao limite estabelecido no art. 183 do regulamento do imposto de renda.

Para concluir, a Instrução Normativa SRF nº 93/97, em seu artigo 34, esclarece que a despesa com a gratificação a empregado poderá ser deduzida, na apuração do lucro real, independentemente de limitação.

Assim, mantenho a decisão recorrida em relação à participação dos empregados no lucro.

Como visto, a decisão recorrida está devidamente motivada e aos seus fundamentos de fato e de direito não merecendo reparos.

Nessas condições, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto.

RECURSO VOLUNTÁRIO



PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

GLOSA DAS PERDAS INCORRIDAS EM OPERAÇÕES COM OPÇÕES FLEXÍVEIS
DE DÓLAR (ITEM 2 DO AUTO DE INFRAÇÃO):

Conforme afirmação da própria recorrente (fls. 1322), solicitou, em 29/01/2002, a extinção, por compensação, do crédito tributário correspondente ao presente item.

Em suas palavras, o pedido de compensação protocolizado foi motivado pelo receio de ser oferecida denúncia, em razão da suposta prática de crime contra a ordem tributária, contra seus dirigentes, e não por ter ela reconhecido a procedência das referidas glosas. Afirma que a compensação solicitada ainda não foi expressamente homologada pela SRF, o crédito tributário decorrente da glosa em causa ainda não foi extinto, razão porque não se pode considerá-lo excluído do litígio instaurado com a apresentação da defesa.

A matéria trazida à baila, trata tão somente de pedido de compensação de indébito com o presente item da exigência constituída através do Auto de Infração.

Então, pode-se afirmar, desde já, que não há litígio a ser apreciado, pois o recurso fundamenta-se tão somente no citado pedido de compensação de crédito, o qual deve ser apreciado pela DRF.

Conforme ensina Alexandre Freitas Câmara em sua obra *Lições de Direito Processual Civil*, as condições do recurso nada mais são do que projeções das condições de ação, aplicadas a este especial ato de exercício do poder de ação que é o recurso. Assim sendo, há que se considerar aqui estas aplicações especiais da legitimidade das partes, do interesse de agir e da possibilidade jurídica da demanda, que são a *legitimidade para recorrer*, o *interesse em recorrer* e a *possibilidade jurídica do recurso*.”

No caso em tela, o conhecimento do recurso depende do atendimento a uma das condições acima, que é o interesse na defesa (recurso voluntário), qual seja, a demonstração da vontade na presente fase do processo, do interesse de agir.

Assim, para que haja interesse em recorrer, é indispensável que a interposição do recurso seja necessária, porém, a evidência de que existe o interesse na defesa contra o lançamento somente se demonstra quando o recurso for o único meio colocado à disposição de quem o interpõe.

Vimos então que do valor total crédito lançado, parte foi exonerada pela decisão de primeira instância, da parte mantida, pode-se afirmar que uma parcela da mesma não foi aceita pela recorrente, tendo interposto o recurso voluntário, porém, de outra parcela, não existe mais o litígio, em decorrência do pedido de compensação com indébito tributário.

Nesse caso, não é possível à recorrente, via recurso voluntário, alcançar uma situação jurídica mais favorável do que aquela ofertada pela decisão de primeiro grau, eis que a parte do crédito que ele próprio extinguiu com o pedido de compensação não pode ser revista por este Colegiado.

Logo, não se considera instaurada a fase litigiosa do procedimento a falta de manifestação do sujeito passivo contra o procedimento fiscal levado a efeito, posto que o mesmo não constituiu objeto de discussão junto às instâncias julgadoras.

As razões trazidas a este Colegiado, como visto, por não provocarem a jurisdição administrativa, ainda mais porque não há como o órgão julgador se manifestar quanto a uma eventual ilegalidade do lançamento, não podem, pois, serem apreciadas.

Dessa forma, ausente o interesse em recorrer, porque a parcela do crédito mantido encontra-se extinta pelo pagamento, não conheço do recurso.

GLOSA DA DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM PUBLICIDADE RELACIONADAS
COM O PATROCÍNIO DO ESPORTISTA GUIDO VERME (ITEM 3 DOS AUTOS DE
IRPJ E CSLL)



PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

A fiscalização procedeu a glosa de despesa de publicidade, registrada no ano de 1998, no valor de R\$ 2.000.000,00, por considerá-la desnecessária à atividade da interessada.

No subitem 3.4 do termo de verificação (fls. 913/917), consta, em resumo:

1. que encontraram uma significativa despesa com contrato de patrocínio a um praticante de esporte náutico, cuja documentação apresentada indicava que o respectivo valor foi desembolsado de uma só vez em agosto de 1998;
2. que os contratantes eram a interessada e a Federação Brasileira de Vela e Motor, e o esportista, o sr. Guido Verme;
3. que os objetivos do contrato eram o custeio do esportista em competições nos EUA e a publicidade da interessada;
4. que, segundo o contrato: a) o valor pago se destinava exclusivamente ao reembolso de oito e meio por cento dos custos das competições; b) a interessada teria direito à inscrição do seu logotipo na embarcação competidora, na proporção de oito e meio por cento do espaço disponível no barco; e c) seriam pagos R\$ 14.000,00 à contratada, a título de taxa de administração;
5. que a interessada, mesmo reiteradamente intimada, não comprovou que o gasto de publicidade se destinou ao reembolso de oito e meio por cento dos custos das competições, conforme previsto no contrato;
6. que, por isso, eles inferiram que a quantia paga se prestou para custear também um outro objetivo não relacionado com a atividade objeto da interessada;
7. que o fato de a despesa de propaganda do segundo semestre de 1998 ser substancialmente superior às dos três semestres imediatamente anteriores a ele (R\$ 309.533,13, R\$ 378.486,87, 428.535,57 e R\$ 2.856.593,35) revela que ela não guarda relação com os negócios explorados pela interessada;

Por conseguinte a fiscalização entendeu que a despesa não era necessária à atividade da empresa e procedeu a glosa da mesma.

A turma de julgamento de primeiro grau manteve a glosa por maioria de votos, tendo sido vencido o julgador relator, cujo voto extraio os seguintes excertos:

Os autuantes, no entanto, argumentaram, causando-me perplexidade, que a interessada não comprovou que o gasto

de publicidade se destinou ao reembolso dos custos das competições, conforme previsto no contrato, e inferiram daí que a quantia paga se prestou para custear também um outro objetivo não relacionado com a atividade dela.

Ora, em primeiro lugar, a dedutibilidade da despesa de propaganda não se subordina à existência de contrato escrito, conforme já se viu acima. Contrato escrito, afinal, não é requisito legal de dedutibilidade dessas despesas. Assim, mesmo que a interessada não exibisse aos autuantes contrato algum, isso não constituiria motivo razoável para a glosa da despesa. Esse fato demonstra que o cumprimento ou não desse contrato não tem nenhuma relevância para fins de dedutibilidade do gasto, posto que ele estabelece apenas os direitos e obrigações dos contratantes.

À guisa de ilustração, imaginemos que a Embromel, uma empresa de telecomunicações, contrate a Rede Lobo de Televisão, para veicular propaganda dos seus serviços, e pactue com ela que o comercial será estrelado pela atriz Amapoula Ambrósio, a qual receberá a título de cachê metade do valor desembolsado pela contratante, e que as inserções ocorrerão no Jornal Federal. Realizado o filme publicitário, a Embromel verifica que quem protagoniza a sua propaganda é a apresentadora Adriana Galileu, que foi remunerada com apenas trinta por cento da despesa contratada, e que as inserções estão sendo feitas no Jornal Ontem. As perguntas a serem respondidas são: o que tem a ver o fisco com esse imbróglio? O descumprimento de cláusulas desse contrato implica a indedutibilidade da despesa da Embromel? E a receita da Lobo proveniente desse contrato, deve ou não ser tributada? A Embromel pagou a despesa, respeitou o regime de competência, mantém escrituração regular tal como a Lobo e escriturou destacadamente a despesa. Cumpriu, enfim, os requisitos legais exigidos para a sua dedução. Sendo certo que o serviço lhe foi prestado, não receio afirmar que a lei lhe assegura o direito à dedução da despesa e simultaneamente sujeita a receita da Lobo à tributação.

Qual a diferença desse caso hipotético para a questão examinada? Em rigor, apenas o fato de a beneficiária da despesa - a Federação Brasileira de Vela e Motor - não se sujeitar à tributação do imposto de renda. Com a devida vênia, a condição tributária da beneficiária do pagamento não constitui requisito de dedutibilidade das despesas de propaganda.

Destarte, concluo que não foi acertada a glosa procedida sob o pretexto do descumprimento do contrato.

No entender da fiscalização, a recorrente teria deduzido do lucro líquido, indevidamente, despesas consideradas desnecessárias à atividade explorada e à manutenção da fonte produtora, por não observarem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade.



PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

Em decorrência, a autoridade autuante configurou-as como mera liberalidade, tendo procedido a sua glosa.

Em sua defesa, a recorrente argüi que as despesas glosadas estão diretamente ligadas à atividade empresarial, fazendo parte do seu negócio, pois são essenciais à manutenção da fonte produtora, não se tratando de mera liberalidade.

A legislação de regência estabelece quais os gastos que podem ser abatidos das receitas da pessoa jurídica para fins de tributação com base no lucro real.

No caso, é necessário buscar a definição de despesas. Conforme as Normas Internacionais de Contabilidade, a definição de despesas compreende perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades normais da empresa. Tais despesas incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação.

Assim, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre os custos incorridos e a auferição de itens específicos de receita. Este processo, chamado de confrontação entre custos e receitas, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultam diretamente e em conjunto das mesmas transações da atividade empresarial. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas são reconhecidos na mesma ocasião que a receita derivada da venda das mercadorias.

No caso em questão, verifica-se a recorrente aplicou recursos em patrocínio de competições de barcos, onde se constata que, efetivamente, houve a divulgação dos seus produtos, ou seja, nos autos existe a prova de que foi realizada a publicidade e, também, que é indiscutível a prova do pagamento, inclusive com a regular remessa das divisas para o exterior. Isso está confirmado pela própria fiscalização.



PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

Além disso, consta do Termo de Verificação Fiscal que a contribuinte apresentou os contratos regulares de patrocínio, os quais não foram questionados pela autoridade autuante, sequer o valor constante nos mesmos.

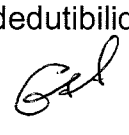
Examinando a despesa efetuada, observa-se que ela possui relação com a atividade da interessada. Afinal, o seu logotipo foi estampado na lancha competidora. Esse ponto, sequer foi questionado pelos autuantes, numa demonstração clara de que não há dúvidas sobre a prestação do serviço de publicidade. Da mesma forma, não houve questionamento também sobre a competência da despesa, sua regular escrituração ou sobre o registro da beneficiária no CNPJ. Diante disso, inexistente qualquer dúvida sobre o cumprimento dos requisitos de dedutibilidade da despesa previstos no art. 311 do RIR/1994.

Outro argumento que motivou a glosa foi que a despesa, por ser substancialmente superior às demais efetuadas com publicidade, não guarda relação com os negócios explorados pela interessada, também não merece acolhimento. Afinal, não há norma que subordine a dedução das despesas de propaganda a qualquer valor.

Ora, despesas de propaganda e de publicidade, sobretudo no segmento em que a recorrente atua, a toda evidência, mais do que normais ou usuais, são necessárias e, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real.

O argumento da fiscalização de que as despesas foram feitas em patrocínio de competições realizadas no exterior longe, portanto, do mercado consumidor explorado pela recorrente, isoladamente considerado não pode prevalecer, visto que derivado de visão subjetiva dos fatos que, evidentemente, não afasta a circunstância de que estas efetivamente se verificaram e estão comprovadas por farta documentação, inclusive das competições patrocinadas.

Nesse contexto, apesar das alegações da fiscalização de que o público alvo da recorrente seria composto de pessoas de baixa renda, não vejo como, a vista da farta documentação acostada aos autos do processo dando conta dos pagamentos e da publicidade veiculada, negar-se dedutibilidade aos dispêndios verificados.



Matéria idêntica foi apreciada pela Egrégia 7ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 11/11/2004, Acórdão nº 107-07.858, relator o ilustre Conselheiro Natanael Martins, cuja ementa tem a seguinte redação:

IRPJ – GLOSA DE DESPESAS COM DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE – DEDUTIBILIDADE – Se o contribuinte traz aos autos provas documentais que comprovam as despesas realizadas a título de publicidade e propaganda, vinculadas à divulgação de seus produtos, devidamente escrituradas e com autenticidade dos documentos, que não foram infirmados pela fiscalização, deve ser restabelecida a sua dedutibilidade.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao presente item.

MULTA ISOLADA

Com relação à multa isolada prevista no artigo 44, inc. IV, da Lei nº 9.430/96. A decisão de primeira instância manteve a parcela relativa às operações realizadas nos mercados futuros de taxas de juros e de taxas de câmbio.

Como visto no decorrer do presente voto, a recorrente desistiu da discussão da matéria objeto da exigência do tributo, tendo efetuado o recolhimento das parcelas correspondentes, porém, insurgiu-se contra a exigência da multa isolada aplicada em decorrência dos ajustes efetuados nos resultados mensais por ocasião dos trabalhos de fiscalização.

No Termo de Verificação (fls. 902/913), a fiscalização fez constar o seguinte:

1. que, de acordo com o art. 3º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 93, de 1997, a base de cálculo estimada para a incidência do imposto, nas atividades desenvolvidas por bancos de investimentos, será apurada mediante o emprego do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida, ajustada pela dedução inclusive (inciso I, alínea "f") das perdas nas operações de renda variável;

2. que, de acordo com o art. 4º seguinte, devem ser acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive (inciso III) os ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

Em razão da falta de recolhimento do imposto de renda devido por estimativa referente no ano-calendário de 1998, foi aplicada a multa isolada prevista nos artigos 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de recolhimento do IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal que é parte integrante e indissociável deste Auto de Infração.

A fiscalização interpretou que os valores registrados pela recorrente nas contas COSIF nº 7.1.5.80.10.000-2, Lucros das Operações de "Hedge" de Taxas de Juros, nº 7.1.5.80.20.000-5, Lucros das Operações de "Hedge" de Taxas de Câmbio, nº 8.1.5.50.10.000-8, Prejuízos das Operações de "Hedge" de Taxas de Juros e nº 8.1.5.50.20.000-1, Prejuízo das Operações de "Hedge" de Taxas de Câmbio, se tratavam de transações realizadas nos mercados organizados de liquidação futura de taxas de juros e de taxas de câmbio, travadas, respectivamente, com ativos ou operações de renda fixa e de câmbio, em que buscava minimizar o risco decorrente das variações de preço destes últimos, tendo em vista que no Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, no capítulo Elenco de Contas –2, na seção Função das Contas-2, constava, à época dos lançamentos contábeis, ano-calendário de 1998, para as operações com lucros em operações com ativos financeiros e mercadorias, nos mercados a termo, futuro e de opções, o seguinte: "Título: LUCROS EM OPERAÇÕES COM ATIVOS FINANCEIROS E MERCADORIAS

7.1.5.80.00-9: "Hedge" de Taxas de Juros 7.1.5.80.10-2; "Hedge" de Câmbio 7.1.5.80.20-5; "Hedge" de Ouro 7.1.5.80.30-8; "Swap" 7.1.5.80.40-1; Intermediação de "Swap" 7.1.5.80.50-4; Outros 7.1.5.80.90-6.

A recorrente, em sua defesa, alega que os valores registrados nessas subcontas de "Hedge" de Taxas de Juros e de "Hedge" de Taxas de Câmbio, corresponderiam a operações que não tinham propósito de "hedge", mas, sim, de especulação.

Com relação aos argumentos expostos na peça recursal contra a exigência da multa isolada, peço vênica para transcrever parte do voto proferido pela decisão recorrida, o qual acolho integralmente:

a) é evidente que uma operação feita com o propósito de "hedge" pode ter ganho, o qual tem por objetivo limitar a perda em uma outra operação sob proteção da operação de "hedge";

b) a simples afirmação de que o DOC. 03, de fls. 1.108 a 1.130, comprova que as operações realizadas nos mercados futuros têm natureza especulativa, não tem o condão de me convencer disso, valendo lembrar que os ganhos e as perdas em operações de "hedge" somados algebricamente às perdas e aos ganhos das operações sob proteção, fixam, a "priori", o resultado conjunto, o qual, só esporadicamente, é nulo, visto que dificilmente as operações têm simetria perfeita, seja nos montantes seja nas datas;

c) no COSIF, para registrar o valor dos lucros ou dos prejuízos apurados em operações de natureza especulativa com ativos financeiros e mercadorias, nos mercados a termo, futuro e de opções, que constituam receita ou despesa efetiva da instituição, no período, devem ser utilizadas, respectivamente, as subcontas 7.1.5.80.90-6 e 8.1.5.50.90-2, intituladas Outros, visto que são subcontas das contas 7.1.5.80.00-9 (LUCROS EM OPERAÇÕES COM ATIVOS FINANCEIROS E MERCADORIAS) e 8.1.5.50.00-5 (PREJUÍZOS EM OPERAÇÕES COM ATIVOS FINANCEIROS E MERCADORIAS) e que essas operações não têm natureza de "hedge" (subcontas 7.1.5.80.10-2, 7.1.5.80.20-5, 7.1.5.80.30-8, 8.1.5.50.10-8, 8.1.5.50.20-1 e 8.1.5.50.30-4) nem de "swap" (subcontas 7.1.5.80.40-1 e 8.1.5.50.40-7), lembrando que os contratos correspondentes às operações devem ser registrados nos adequados títulos contábeis e segregados em subtítulos de uso interno dos usuários e que o Banco Central do Brasil ao analisar o nível de exposição a risco das instituições financeiras, evidentemente, considera que os valores registrados nas subcontas de "hedge" de taxas de juros e de "hedge" de taxas de câmbio são referentes a operações com propósito de "hedge" e não especulativo;) não cabia à fiscalização provar que as operações em foco tinham a finalidade de eliminar ou reduzir riscos assumidos em outras de suas operações, ativas ou passivas, visto que registradas, pela própria interessada, em subcontas específicas para operações com propósito de "hedge", o que, por si só, permite ao fisco assim considerá-las, até, pelo

menos, que a interessada prove o contrário, o que, a meu ver, não ocorreu até o presente.

Quanto à alegação de que mesmo que a finalidade das operações no mercado futuro tivesse sido a de "hedge", seria impossível sua tributação em separado das demais receitas operacionais das instituições financeiras, porque o § 3º do artigo 77 da Lei nº 8.981/1995 diz que os rendimentos e ganhos líquidos das operações de "hedge" (cobertura) realizadas por instituições financeiras em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros devem compor a base de cálculo tratada no artigo 29 da mesma Lei, isto é, deveriam compor a receita bruta da atividade, em vez de serem tributados na forma do artigo 32 da referida Lei, que trataria dos acréscimos à receita bruta, devo rejeitá-la, consignando o seguinte:

a) o disposto no § 3º do artigo 77 da Lei nº 8.981/1995 determina que os rendimentos e ganhos líquidos das operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão deverão compor a base de cálculo prevista no artigo 29 da mesma Lei, isto é, devem ser adicionadas à base de cálculo e não à receita bruta como, incompreensivelmente, diz a interessada;

b) o disposto no artigo 32 da referida Lei estabelece que os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas na receita bruta, serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma do artigo 29 da Lei em foco, não tratando, pois, de acréscimos à receita bruta, como, provavelmente por engano, afirmou a interessada.

No que diz respeito à alegação de que a autuação se fundamenta no artigo 4º da IN da SRF de nº 93/1997, o qual não seria destinado às instituições financeiras, pois, se o fosse, estaria majorando o IRPJ por elas devido por estimativa, mediante a tributação em separado dos ganhos auferidos nas operações de "hedge", sem que houvesse previsão em lei para tal, com o que se estaria ofendendo o princípio da legalidade, devo afastá-la, pois o artigo 4º da IN/ SRF nº 93/1997, ao estabelecer que serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive, dentre outros, os ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão, nada mais fez do que repetir o disposto no § 3º do artigo 77 da Lei nº 8.981/1995 e no artigo 32 dessa mesma Lei, como já visto, sendo, portanto, legal, além do que, repita-se, esses dispositivos legais, ao determinarem, que, no caso de opção pelo lucro estimado, os ganhos auferidos nas operações de "hedge" sejam adicionados à base de cálculo do imposto de renda de quaisquer pessoas jurídicas, instituições financeiras ou não, obrigam, também, que esses ganhos não façam parte da receita bruta.

Com relação à alegação de que ainda que fosse cabível a autuação na forma procedida pela fiscalização, não se poderia

tributar, exclusivamente, as receitas das operações no mercado futuro de taxas de juros e de taxas de câmbio, mesmo como acréscimo à base de cálculo, pois, tanto o artigo 32 da Lei nº 8.981/1995 quanto o artigo 4º da IN/SRF nº 93/1997 referem-se a resultados positivos o que pressupõe a subtração das perdas (despesas) pelos ganhos (receitas) decorrentes dessas operações, devo rejeitá-la, justamente porque esses dispositivos legais determinam que sejam acrescidos à base de cálculo os resultados positivos, mas não que sejam subtraídos os resultados negativos, exatamente o que foi feito pela fiscalização, isto é, do conjunto total das operações de "hedge", de janeiro a outubro de 1998, algumas tiveram resultados positivos e outras negativos, sendo somado à base de cálculo estimada os ganhos daquelas e desconsiderados os prejuízos destas.

Assim sendo, mantenho as aplicações das multas isoladas em decorrência das diferenças apuradas nos valores das bases de cálculo, no período de janeiro a outubro de 1998, conforme detalhado no item 3.3 do Termo de Verificação.

Nesse sentido, cabe destacar o voto vista do eminente Conselheiro Luis Martins Valero, proferido em julgamento realizado na egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes:

"Nas pendências em que esta Câmara julgou a aplicação da multa isolada sobre o valor das parcelas de estimativa do IRPJ e da CSLL, não recolhidas pela pessoa jurídica optante pela apuração anual do lucro real, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ainda que vencido, tenho votado pela sua procedência.

No caso em julgamento, o ilustre relator desenvolve tese nova, bem fundamentada e ilustrada por demonstrações matemáticas, substancialmente consistentes, objetivando mostrar que a multa isolada deve ter como limite o imposto ou a contribuição social efetivamente devidos ao final do encerramento do ano-calendário, o que me levou a refletir mais sobre esse instrumento sancionatório.

Em que pese a admiração que tenho pelo culto conselheiro, não acompanharei seu voto pela razões que passo a expor.

Destaco, como principal empecilho ao acatamento da tese do relator, a previsão legal expressa para a aplicação da multa isolada, ainda que a pessoa jurídica apresente prejuízo fiscal ao final do ano-calendário.

Nesta hipótese, adotada a tese, não se aplicaria a multa, e isso equivaleria a negar vigência ao dispositivo legal, ou, na melhor das hipóteses, utilizar a norma legal como mero balizamento do livre caminho do intérprete, característica da não muito aceita "escola da livre interpretação do direito".

Por outro lado, acatar a eficácia legal da multa isolada não pode ser entendido como simples adoção da interpretação gramatical da norma jurídica, ao contrário, trata-se de interpretação que leva em conta os fins visados pelo legislador.

- no dizer de mestre Miguel Reale in Lições Preliminares de Direito - Saraiva, São Paulo, 2000, 25ª Edição: "...o primeiro cuidado do hermenêuta contemporâneo consiste em saber qual a finalidade social da lei, no seu todo, pois é o fim que possibilita penetrar na estrutura de suas significações particulares."

Não é diferente o magistério de Carlos Maximiliano em sua obra "Hermenêutica e Aplicação do Direito", Forense. 13ª edição, 1993, pág. 151:

"O hermenêuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências protetoras julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida."

Pois bem, o abandono da regra de apuração do imposto de renda trimestral, a partir de 1997, é uma opção exercida pelo contribuinte que não dispõe de estrutura administrativa capaz de apurar o montante do tributo e da contribuição social devidos de forma definitiva, na periodicidade determinada pela Lei, mas a contrapartida exigida é o recolhimento de um valor mensalmente estimado, com base na receita bruta e acréscimos.

A lei nº 9.430/96 vai mais longe ao permitir que o valor estimado seja reduzido ou até suspenso, a partir do momento em que o contribuinte demonstre, através de balanços ou balancetes, que o valor já recolhido no período abrangido pelos balanços ou balancetes de acompanhamento, supera ou é suficiente para cobrir o imposto ou a contribuição devidos no referido período.

O fim visado pelo legislador foi coibir a fuga da periodicidade trimestral da apuração, postergando o pagamento do tributo ou da contribuição para o ano-calendário seguinte.

E aquele contribuinte que ao final do ano-calendário de incidência do imposto ou da contribuição nada apurou como devido, por apresentar prejuízo fiscal?

Este, como visto, teve a oportunidade de demonstrar sua situação deficitária em todos os períodos do ano-calendário, bastava elaborar os balanços de monitoramento das estimativas obrigatórias, no tempo previsto na Lei. A demonstração fora do prazo não pode produzir os mesmo efeitos exigidos legalmente.

Não há quem não reconheça que a multa isolada é uma penalidade por demais gravosa e que apresenta um defeito original ao tomar como base de cálculo o imposto ou contribuição que, ao final do ano-calendário, se revela indevido ou em valor devido menor que o estimado.

Mas é uma regra jurídica e, como tal, tem que ter efetividade e esta só é alcançada pela coação estatal, garantida pela sanção, materializando-se o disposto no art. 75 do Código Civil vigente "todo direito corresponde a uma ação que o assegura"

Também brilhante a manifestação contida no voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão nº 101-94.860, de 24/02/2005, por se tratar de matéria inerente ao presente julgamento, peço vênica para transcrever:

Ângela Maria da Motta Pacheco¹ expressa que a norma jurídica é bimembre, sendo constituída por uma norma primária que prevê um fato que, acontecido no mundo real, desencadeia uma relação jurídica, e de uma norma secundária, que prevê a imposição de uma sanção se a primeira norma for descumprida. A sanção é a consequência do descumprimento da obrigação tributária. O objetivo da sanção é forçar o cumprimento da norma primária.

Analogamente ao que ocorre no Direito Penal, em que a punibilidade (possibilidade jurídica que tem o Estado de exercer seu direito de punir) nasce com a prática do ato delituoso, o direito à sanção tributária surge com a inadimplência.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho², as normas punitivas, tal como as normas de conduta, apresentam estrutura hipotética, são sempre condicionais. Ocorrida a hipótese de incidência (representada por fatos ilícitos), a consequência é a sanção.

De acordo com o inciso V do art. 149 do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada (sujeito passivo), no exercício da atividade de apurar por si mesmo o tributo e, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, fazer o respectivo pagamento, se for o caso. Por conseguinte, uma vez que o pagamento das estimativas mensais, para quem optou pelo regime, é obrigatório, se o sujeito passivo não pagar o tributo devido mensalmente segundo a estimativa, ou pagá-lo com insuficiência, seu valor é passível de ser exigido mediante lançamento de ofício. Além disso, o ilícito praticado (não cumprimento de dever de pagar integralmente o tributo mensal sobre a base estimada) é hipótese de incidência da norma sancionatória.

Pondera a Recorrente que, encerrado o ano-calendário, não há mais que se falar em estimativas, eis que pagamentos mensais sobre a base estimada constituem mera antecipação do imposto que será devido no encerramento do ano-calendário. Assim, não caberia a aplicação da multa sobre as diferenças de estimativas, se os valores recolhidos a cada mês, embora inferiores aos calculados de acordo com a legislação, tiverem superado o valor apurado sobre o lucro real anual.

¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, pp 233-234

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.9

Para apreciar esse argumento da Recorrente, necessário se faz analisar a evolução da legislação que alterou o período-base de incidência, a partir da Lei 8.383/91.

A Lei no 8.383/91, estabelece que: (a) o imposto será devido à medida em que os lucros forem auferidos, e as pessoas jurídicas devem apurar mensalmente a base de cálculo e o imposto devido com base em balanços ou balancetes mensais (art. 38); (b) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pelo pagamento, até o último dia do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa (art. 39); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apresentar declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais (art. 43), sendo que os resultados mensais serão apurados, ainda que a pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento por estimativa (art. 43, par. único)

Com a lei 8.541/91, o período-base de incidência não se alterou. Restou estabelecido que : (a) o imposto será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos, sendo a base de cálculo apurada mensalmente (arts. 1º e 2º); (b) A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º); (c) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa (art. 23); (d) a pessoa jurídica que houver optado por pagar mensalmente o imposto com base na estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro (art. 25) e com base nele apresentar declaração anual de rendimentos (art. 28), apurando o imposto sobre o lucro real anual e dele deduzindo os valores pagos mensalmente por estimativa.

A apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro. A lei (art. 23) fala claramente que, por opção, o imposto mensal pode ser pago por estimativa. Por conseguinte, os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorreram a cada mês, o imposto é devido a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um "ajuste" ao final do ano.

Com a Lei no 8.981/95 o imposto continuou a ser devido a cada mês, estabelecendo a lei que: (a) o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (art. 26); (b) para apuração do imposto relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mediante a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade (arts. 27 e 28); (c) as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão : (c.1) optar pelo pagamento do imposto mensalmente por estimativa, deduzindo o valor pago do apurado com base no lucro real em 31 de dezembro do ano calendário, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar ; ou

(c.2) determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, de acordo com a legislação comercial e fiscal (art. 37, § 6o).

A Lei no 9.430/96 não trouxe mudança em relação à sistemática da lei anterior, mas alterou o período-base de incidência do IRPJ, que passou a ser trimestral. Assim, (a) imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (art. 1o); (b) a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado segundo base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais fixados na lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente (art. 2o); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apurar o lucro real em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar (art. 2o, §§ 3o e 4o); para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, a adoção da forma de pagamento do imposto pelo lucro real trimestral, ou a opção pela forma de pagamento mensal sobre bases estimadas será irretratável para todo o ano-calendário (art. 3o).

Como se percebe, na vigência da Lei no 8.383/91 não havia qualquer dúvida quanto ao período-base de incidência e momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda: os períodos-base eram mensais e o fato gerador ocorria ao fim de cada mês do ano-calendário. O pagamento por estimativa era, indiscutivelmente, uma forma de pagamento, permitida pela lei em favor do contribuinte, de forma a não onerá-lo com o levantamento de balanço a cada mês. Porém, de acordo com a lei, ao final do ano calendário, ficava o contribuinte obrigado a apurar o lucro real de cada mês³ e consolidar os valores em declaração anual de ajuste, comparando o resultado consolidado com o que fora pago por estimativa e recolher a diferença, se fosse o caso.

As dúvidas quanto ao período-base de incidência e ocorrência do fato gerador surgiram com as alterações introduzidas pela Lei no 8.541/92. É que, a partir dessa lei, para efeito do ajuste anual, os valores pagos com base na estimativa passaram a ser comparados não com o imposto sobre os lucros reais mensais⁴ (trimestrais a partir da Lei no 9.430/96) consolidados, mas com o imposto sobre o lucro real anual.

Uma análise sistemática conduz ao entendimento de que as estimativas não representam simples antecipação de imposto que será devido, mas sim, pagamento de imposto já devido, apurado de forma simplificada.

Conforme dispõe o art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, só surge com a ocorrência do fato

³ Situação simplificada pela Portaria MF 341/92, que permitiu levantar apenas os lucros semestrais e consolidá-los para efeito do ajuste.

⁴ De acordo com a lei. De acordo com a Portaria, para o ano-calendário de 1992, semestrais, para simplificar.

gerador. Ou seja, o imposto só é devido se ocorrido o fato gerador, que faz surgir a obrigação principal.

Ressalvada a hipótese de fato gerador presumido, prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal (introduzido pela Ementa Constitucional 03/93), e a menos que a lei preveja expressamente que o recolhimento se dá a título de antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, se existe obrigação principal é porque já ocorreu o fato gerador.

A Lei no 8.541/92 não diz que o recolhimento mensal do imposto segundo a estimativa se dá a título de antecipação do imposto devido anualmente, falando, ao contrário, em pagamento. Conforme disposição expressa da lei, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deve apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º), podendo optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa (art. 23).

A Lei no 8.981/95, por seu turno, diz expressamente que o imposto pago mensalmente, apurado por estimativa, se refere aos fatos geradores ocorridos em cada mês (art. 27)

Dessa forma, a apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro.

Conforme dispõe expressamente a lei (art. 27), os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorrem a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um "acerto de contas" ao final do ano. O pagamento mensal por estimativa é apenas forma de pagamento opcional. Ou seja, os períodos-base são mensais, os fatos geradores ocorrem ao final de cada mês, porém a lei instituiu um regime especial de pagamento ao qual as empresas podem aderir.

A Lei nº 9.430/96, ao alterar o período de apuração para trimestral, deixou vulnerável o raciocínio supra desenvolvido. Foi dito acima que, para que o recolhimento seja considerado antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, deve haver previsão expressa na lei. Caso contrário, se existe obrigação de pagar o imposto é porque já ocorreu o fato gerador. Todavia, com a edição da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica está obrigada a pagar o imposto a cada mês com base na estimativa, mas o período-base de incidência, conforme disposição expressa da lei (art. 1º) só se encerra ao final de cada trimestre do ano-calendário (Exsurge a impropriedade: nos dois primeiros meses do trimestre há pagamento, mas o fato gerador só ocorre ao fim de cada trimestre).

De qualquer forma, em que pese essa impropriedade, o fato é que, a não ser quanto à periodicidade (mensal ou trimestral), não houve alteração significativa entre a sistemática da Lei no 8.981/95 e a da Lei no 9.430/96. E como a Lei no 8.981/95 dizia expressamente que o pagamento mensal por estimativa se refere ao fato gerador ocorrido a cada

mês, pode-se concluir que, a partir da vigência da Lei no 9.430/96, o fato gerador ocorre a cada trimestre, e o pagamento mensal por estimativa é apenas forma de pagamento, não significando que o fato gerador só ocorrerá ao final do ano.

Essa definição quanto ao período base de incidência, ocorrência do fato gerador e natureza dos pagamentos mensais tem importância fundamental para a discussão quanto à aplicação da multa isolada nos casos de falta ou insuficiência dos pagamentos das estimativas.

Há os que entendem, como a Recorrente, que os pagamentos mensais sobre as bases estimadas são meras antecipações do imposto que será devido no encerramento do ano-calendário. Costumam apresentar o argumento de que, no caso da opção de pagamento pela estimativa, o período-base de incidência não pode ser tido como mensal ou trimestral porque a apuração do imposto se dará com base no lucro real obtido no ano⁵. Não são poucos os que entendem que, embora não previsto expressamente em lei, o período-base pode, à opção do sujeito passivo, ser anual ou trimestral, e o fato gerador, da mesma forma, ocorrerá ao final do ano ou de cada trimestre. As pessoas jurídicas que optarem pelo período-base anual devem efetuar recolhimentos mensais, apurados segundo uma estimativa, como antecipação do imposto. A referência a "pagamento" constitui, no seu entender, apenas uma impropriedade da lei, e a falta de disposição expressa no sentido de que os recolhimentos estimados se dão a título de antecipação fica suprida pela disposição que determina a apuração anual do saldo do imposto a pagar ou a compensar. Consideram, os que assim entendem, que para que fato gerador ocorresse ao final de cada mês ou de cada trimestre, o "acerto de contas" ao final do ano deveria ser contra os lucros reais mensais ou trimestrais consolidados (tal como previa a Lei no 8.393/91), e não contra o lucro real anual.

Esse, todavia, não é um argumento irrefutável. Embora, como regra, haja coincidência entre os aspectos temporal e material da hipótese de incidência tributária, essa regra admite exceção, desde que a lei assim o preveja. Natanael Martins, no voto condutor do Acórdão 107-05.089/88, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 39, pág. 144/151, trouxe a lume parecer inédito de Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (a respeito do PIS), no qual os juristas asseveram:

"Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior. Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada."

Dentro desse mesmo raciocínio, o fato de o "acerto de contas" (aspecto material) se dar com uma quantificação que leva em conta os fatos ocorridos em todo o ano não descaracterizaria o

⁵ No semestre, para o ano-calendário de 1992.

aspecto temporal (ocorrência do fato gerador no último dia de cada trimestre o ano civil) previsto expressamente na lei.

Em fiscalizações levadas a efeito após o encerramento do ano calendário, o agente fiscalizador pode encontrar situação em que: (i) houve falta ou insuficiência de pagamento das estimativas e nenhuma diferença quanto ao imposto sobre o lucro real apurado em 31 de dezembro, ou (ii) falta ou insuficiência de pagamento das estimativas e falta ou insuficiência de pagamento do imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro.

A orientação da administração tributária (Instrução Normativa SRF no 93/97) é no sentido de que, em caso de falta ou insuficiência do pagamento das estimativas detectada após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Quanto à inexigibilidade, por lançamento de ofício, dos valores das estimativas não recolhidas (ou recolhidas a menor), a orientação da administração tributária está de acordo com a lei. É que, quer se entenda que as estimativas são antecipações, quer se entenda serem "regime especial de pagamento" de imposto já devido, por disposição expressa da lei, esses valores estarão absorvidos pelo ajuste com base no lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário (art. 37 da Lei nº 8.981/95 : art. 2º, § 3º e art. 6º, § 1º da Lei nº 9.430/96). Se a lei diz que do tributo incidente sobre o lucro real apurado em 31 de dezembro devem ser diminuídas as estimativas pagas, para ser recolhida apenas a diferença, a partir daí são devidas apenas as diferenças entre o imposto sobre o lucro real anual e as estimativas efetivamente pagas (ainda que a menor). As estimativas não pagas, que seriam exigíveis mediante auto de infração (com a respectiva multa de ofício), gerariam direito à restituição, devendo ser compensadas, de ofício, no próprio ato de lançamento, pela autoridade lançadora. Portanto, em relação às estimativas não pagas ou pagas a menor, só deve, realmente, ser exigida multa.

Se as estimativas forem entendidas como antecipação, após o término do ano-calendário não haveria que se falar em falta de pagamento ou pagamento a menor de estimativas, mas apenas, se for o caso, do saldo do tributo sobre o lucro real em 31 de dezembro. Sob essa ótica, em caso de estimativas pagas a menor, mas sem diferença de imposto a pagar sobre o lucro real anual, não estaria tipificada a infração prevista no art. 44, caput, exigível sobre a totalidade ou diferença de tributo nos casos de falta de pagamento ou de pagamento a menor. A infração tipificada, sem dúvida, não seria mais a "falta de pagamento", mas sim, a falta de pagamento tempestivo do valor previsto na lei. E para a falta de pagamento no prazo previsto na legislação existe multa específica, a de mora (art. 61 da Lei nº 9.430/96)

Nesse caso, e com fulcro no art. 43 da Lei nº 9.430/96, caberia exigir, isoladamente, a multa de mora e os

juros de mora relativos ao período em que o valor da estimativa deixou de integrar os recursos do Tesouro (da data em que a estimativa deveria ter sido paga até 31 de março do ano-calendário seguinte⁶), como era o regime instituído pelo Decreto-lei nº 1.967/78⁷.

Ocorre que o inciso IV do § 1º do art. 44 determina a exigência da multa sobre o valor da estimativa não paga mesmo no caso de a pessoa jurídica apurar prejuízo. Rigorosamente, o parágrafo não cria penalidade, mas disciplina a forma de aplicação da penalidade prevista no caput. Entretanto, se assim for, restará ele inaplicável, pois se a multa é sobre o valor não pago, após o término do ano-calendário não subsiste valor não pago relativo em função de estimativas, já que só é devido o tributo calculado sobre o lucro real anual deduzido das antecipações feitas. O imposto calculado sobre as bases estimadas é absorvido pelo imposto sobre o lucro real em 31 de dezembro.

O inciso IV do § 1º poderia ser interpretado como tendo criado uma outra sanção, que não a do caput (embora com a mesma grandeza), e destinada a punir o descumprimento de obrigação formal, e não substancial, uma vez que não há mais tributo devido. Mas qual seria a obrigação formal descumprida? O descumprimento do regime ao qual a pessoa jurídica aderiu? E em que consiste o "regime" descumprido? Em pagar por antecipação, nas datas previstas, parcelas do imposto, apuradas por estimativa? Mas isso não é "obrigação formal", e sim, substancial, cujo descumprimento constitui infração já tipificada em lei, e para a qual está prevista sanção específica, a multa de mora.

Portanto, a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 é incompatível com a interpretação segundo a qual o período-base, por opção do contribuinte, é anual, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro, e as estimativas mensais não representam pagamento, mas antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro.

Passa-se ao exame da questão sob o outro enfoque, qual seja, o de que o período-base é trimestral e o pagamento mensal sobre base estimada é, apenas, regime especial de pagamento ao qual as empresas podem aderir.

Nesse caso, deparando-se a autoridade fiscal com situações em que houve falta ou insuficiência de pagamento das estimativas, deverá comparar o que o sujeito passivo fez com o que deveria ter feito, e mediante lançamento de ofício, exigir o crédito decorrente da irregularidade cometida, a fim de restabelecer a situação normal, aplicando a penalidade prevista para o descumprimento da obrigação.

⁶ Data prevista para o pagamento do saldo do imposto, art. 40 da Lei nº 8.981/95.

⁷ As pessoas jurídicas pagavam o imposto em doze parcelas denominadas antecipações (meses compreendidos entre o encerramento do balanço e o mês de dezembro), duodécimos (de janeiro do exercício financeiro até o mês anterior ao da entrega da declaração) e quotas (a partir do mês da entrega da declaração). A falta ou insuficiência do recolhimento de qualquer parcela sujeitava o contribuinte à multa de mora, se já entregue a declaração, ou à multa de ofício, se antes da entrega da declaração (DL 1.967/82, art. 16)

A diferença das estimativas, paga a menor, seria exigível mediante lançamento de ofício (auto de infração), sujeitando-se à multa de 75%, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, resultando, a regularização (pagamento do imposto exigido no auto de infração), em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis, para não gerar duplicidade e direito à restituição, e por dever de moralidade e economia processual, cumpre efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa.

Por derradeiro, se além da insuficiência ou falta de pagamento das estimativas houver diferença de imposto sobre o lucro real anual (no caso de omissão de receitas, por exemplo), deve ser exigida, mediante lançamento de ofício, com a respectiva multa (art. 44 da Lei nº 9.430/96), a diferença do correspondente imposto sobre o lucro real. Por outro lado, a insuficiência de pagamento da correspondente estimativa também seria exigível mediante lançamento de ofício, sujeitando-se à multa de 75%, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Igualmente regularização assim procedida resultaria em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis, cumprindo, também aqui, efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa. Ou seja, o auto de infração deverá ser lavrado para exigir a diferença do imposto sobre o lucro real com a respectiva multa de ofício e a multa de ofício (isolada) sobre o valor da estimativa paga a menor.

Portanto, a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é compatível com a interpretação segundo a qual os períodos-base são trimestrais, os fatos geradores ocorrem no último dia de cada trimestre do ano-calendário, e as estimativas mensais constituem "regime especial de pagamento do imposto devido a cada trimestre", e não antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro. Tal disposição, inclusive, cumpre a função da norma sancionatória, que é reforçar a eficácia da norma primária (no caso, o pagamento mensal das estimativas).

Por conseguinte, em fiscalizações após o término do ano calendário, constatada a falta ou insuficiência de pagamento apenas das estimativas, sem influência no lucro real anual, o lançamento deve abranger apenas a multa do art. 44 (I ou II, conforme se trate ou não de fraude). Se a insuficiência de estimativa decorreu de fato que influenciou também o lucro real anual, o lançamento alcançará o valor do imposto pago a menor sobre o lucro real anual, acrescido da multa do artigo 42, e ainda, a multa sobre o valor da estimativa não paga.

Não merece acolhida a invocação de denúncia espontânea para afastar a imposição da penalidade, ao argumento de que os débitos estavam confessados em DCTF. A penalidade imposta não se relaciona com os débitos declarados mensalmente nas DCTFs, mas sim a débitos apurados de

ofício pela fiscalização e que não integraram os valores confessados.

2.2- Da base de cálculo da estimativa

Em sua impugnação, a empresa se insurgiu contra o fato de a fiscalização ter incluído, na base imponible das estimativas, valores contabilizados a título de recuperação de custos e de variações monetárias e juros decorrentes da venda de imóveis. Quanto à recuperação de custos, disse decorrer de distrato de unidades vendidas, não representando ingresso de nova receita, ocorrendo somente a recomposição do patrimônio. Quanto às variações monetárias e juros calculados sobre os saldos devedores, alegou que a IN 25/99 determina que as variações monetárias ativas serão reconhecidas segundo as normas constantes das INs 84/79, 23/83 e 67/88. E que, de acordo com a disciplina prevista nas IN 84/79 e 23/83, somente o que exceder a correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida, registrado na conta Resultado de Exercícios Futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço, será computado como variação monetária ativa. Conclui que esses valores integram a rubrica "Receitas de Incorporação de Imóveis" e que, a prevalecer o entendimento dos autuantes, estariam sendo duplamente tributados.

O julgador de primeira instância não acatou as razões de defesa da Recorrente, ao fundamento de tratar-se de alegações desacompanhadas de documentação hábil que as comprove. Esclareceu que os documentos juntados a pretexto de provar a recuperação de despesas (um contrato de promessa de compra e venda de unidade imobiliária, o distrato de promessa de compra e venda da mesma unidade e página do Diário e do Razão onde constam respectivos registros) e os valores neles registrados não guardam qualquer relação com os valores, a esse título, considerados como acréscimos à receita bruta para a base da estimativa. E sobre as variações monetárias e juros sobre unidades vendidas, que a Defendente alegou terem integrado a receita de venda de imóveis sob rubrica contábil "Receita de Incorporações de Imóveis", e que o procedimento da fiscalização representaria dupla tributação, esclareceu:

"Analisando as planilhas de apuração das bases de cálculo de 1998 a 2002, fls. 80/84, verifica-se que as variações monetárias ativas e juros encontram-se registrados em rubricas distintas da rubrica "receita de incorporações de imóveis" e "receitas de outros imóveis vendidos". Tais registros, distintos, indicam inobservância do disposto no art. 414 do RIR/99 e citado pela impugnante:

"somente o que exceder do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrada em conta de Resultado de Exercícios Futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço, será computada como variação monetária ativa. Não ocorrendo excesso, a correção integra o preço de venda do imóvel e como tal será tributado."

Assim, considerando que o art. 4º, inciso VI, da IN SRF 93/97 estabelece que "serão acrescidos à base de cálculo, no mês

em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade", e diante da falta de documentação comprobatória das alegações de defesa da empresa, concluiu pela correção do procedimento da fiscalização.

Em seu recurso, a interessada não refuta, especificamente, os argumentos da decisão recorrida, limitando-se a declarar que adota os procedimentos contábeis previstos nas INs SRF 84/79, 23/83 e 67/88, e juntando documentos relacionados a uma unidade imobiliária (comprador: Márcio Diniz).

De acordo com as regras especiais para a contabilização das atividades da Recorrente, por ocasião da atualização monetária do saldo credor do preço, o contribuinte deve: (a) primeiramente, debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de Resultado de Exercícios Futuros pelo valor da correção monetária do preço conforme estipulado no contrato; (2) em seguida, levar a débito da referida conta própria Resultado de Exercícios Futuros e a crédito de variações monetárias ativas, do resultado do exercício, o valor que exceder à correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrado em conta de resultado de exercícios futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço antes dessa correção.

Embora a Recorrente alegue estar juntando ao recurso cópia do Plano de Contas (doc. 5), na realidade, juntou parte dele, que contém a identificação das contas numeradas seqüencialmente de 3.2.3.301.0182 a 4.1.4.401.0002.4.

As folhas do razão juntadas demonstram o registro de correção monetária sobre venda de imóveis a crédito da conta 2.3.2.162.1306 (cliente), tendo como contrapartida débito na conta 1.1.2.162.1306. Nada há nos autos a demonstrar que a correção monetária do preço do imóvel integrou conta própria de Resultado de Exercícios Futuros (receitas diferidas) e que parte dessa correção foi debitada à conta de receitas diferidas e creditada a conta de resultado do exercício.

Assim tendo o órgão julgador de primeira instância demonstrado fundamentadamente que as alegações da impugnação não foram suficientes para afastar a acusação, e uma vez que a interessada nada aduziu, no recurso, que pudesse invalidar as conclusões fundamentadas do acórdão recorrido, deve ser confirmado o procedimento da fiscalização.

Pelo entendimento acima exposto, não é aceitável as alegações da recorrente, no sentido de que mesmo que a finalidade das operações no mercado futuro tivesse sido a de "hedge", seria impossível sua tributação em separado das demais receitas operacionais das instituições financeiras.

O § 3º do artigo 77 da Lei nº 8.981/95 estabelece que os rendimentos e ganhos líquidos das operações de "hedge" (cobertura) realizadas por

PROCESSO Nº. : 10768.000407/2002-99

ACÓRDÃO Nº. : 101-95.258

instituições financeiras em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros devem compor a base de cálculo tratada no artigo 29 da mesma Lei, isto é, ou seja, os rendimentos e ganhos líquidos das operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão deverão compor a base de cálculo prevista no artigo 29 da mesma Lei, isto é, devem ser adicionadas à base de cálculo e não à receita bruta como, incompreensivelmente, diz a interessada.

Nesse sentido, o artigo 32 da referida Lei estabelece que os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas na receita bruta, serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma do artigo 29 da Lei em foco, não tratando, pois, de acréscimos à receita bruta, como, provavelmente por engano, afirmou a interessada.

Assim sendo, mantenho a multa isolada em decorrência das diferenças apuradas nos valores das bases de cálculo, no período de janeiro a outubro de 1998, conforme detalhado no item 3.3 do Termo de Verificação.

Diante dos fatos descritos no presente voto, os demais itens do presente recurso voluntário deixam de ser apreciados pela perda de objeto. Assim, não há que se falar no presente julgamento em dedutibilidade da CSLL apurada de ofício da base tributável do IRPJ.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso ex officio e, quanto ao recurso voluntário, dar provimento parcial para excluir da exigência o item relativo a glosa de despesas com patrocínio.

Brasília (DF), em 09 de novembro de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ