



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10768.023491/99-80  
**Recurso n°** 120.902 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-00.558 – 1ª Turma  
**Sessão de** 12 de março de 2010  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO RURAL S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercícios: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO.

Não se conhece de recurso especial na parte em que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência.

GLOSA DE DESPESA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA. TRIBUTOS PROVISIONADOS E NÃO RECOLHIDOS. ART. 44 DA LEI 7.799/89. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.069/95, ART. 52. APLICAÇÃO RETROATIVA EM FACE DO ART. 106, II, DO CTN.

A lei 9.069/95, por ter revogado norma de caráter nitidamente punitivo (art. 44 da Lei nº 7.799/89), por força do art. 106, II, do CTN, aplica-se a ato ou fato pretérito. Descabe, portanto, a manutenção de glosa da correção monetária da provisão de contribuição social não paga.

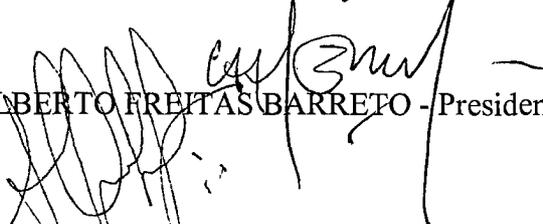
GLOSA DE DESPESA. MULTA DE MORA. TRIBUTOS PROVISIONADOS E NÃO RECOLHIDOS. ART. 16, § 4º DO DECRETO-LEI N. 1.598/77.

Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo. A multa de mora, tipicamente compensatória, é dedutível.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso especial da Fazenda Nacional, unicamente no que tange à dedutibilidade das parcelas de atualização monetária e multa de

mora incidentes sobre tributos não pagos até o vencimento, para, no mérito, negar-lhe provimento. Ausente, justificadamente a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

  
CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 03 FEV 2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner, Antonio Carlos Guidoni Filho, Leonardo de Andrade Couto, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

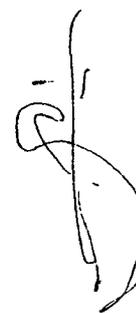
## Relatório

Com base no permissivo do art. 5º, II do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n. 55/98, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes assim ementado, *verbis*:

*“IRPJ - GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS GRADUADOS. AUSÊNCIA DE CONTRATO COLETIVO. INCIDÊNCIA PERCENTUAL EM FUNÇÃO DE RESULTADOS. EXCESSO. TIPIFICAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE NÃO ACOLHIDA. HABITUALIDADE EVENTOS ALEATÓRIOS. TIPIFICAÇÃO SALARIAL. PERTINÊNCIA - As retribuições, ainda que variáveis, mas habituais, integram o salário do servidor. Por habitualidade entende-se não aquelas retribuições inexoravelmente contínuas, mas que se repetem, ainda que em intervalos assimétricos - intermitentes.*

*Desde que ajustadas expressa ou tacitamente e pagas com habitualidade, as gratificações integram o salário, em face da sua reiteração, independente de estarem atreladas a uma condição aleatória (precedente do TST).*

*IRPJ - PROVISÃO PARA CRÉDITO EM LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA. CRÉDITOS COM GARANTIA REAL. GLOSA. CAUÇÃO REAL. TIPICIDADE CONFIGURADA. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA IMPOSTA NA PEÇA ACUSATÓRIA. OFENSA A ATO NORMATIVO. IMPROCEDÊNCIA - Os direitos com garantia real estão excluídos dos créditos passíveis de enquadramento em liquidação duvidosa. A provisão não pode aproveitar a cessão de direitos creditórios caucionados com governos, mormente quando o acordo contratual prevê, como garantia, as receitas*



*tributárias do Estado, e, como interveniente, uma instituição financeira na qualidade de terceiro responsável. A caução pode ser real ou fidejussória (art. 826 do Código de Processo Civil). A primeira se revela quando a garantia se efetiva sobre coisas móveis ou imóveis, ou se diz fidejussória quando se trata da garantia pessoal. O cálculo da postergação tributária deve se subsumir às prescrições do PN-CST n.º 02/96.*

*IRPJ - CHEQUES ENDOSSADOS FALSAMENTE POR TERCEIROS. LIQUIDAÇÃO INDEVIDA. INDENIZAÇÃO A CLIENTE. LIBERALIDADE, DESPESA INDEDUTÍVEL. IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA - A lei do cheque sob o n.º 7.357 de 02.09.1985 em seu art. 39 determina que O sacado que paga cheque "à ordem" é obrigado a verificar a regularidade da série de endossos, mas não a autenticidade das assinaturas dos endossantes. Dessa forma, tangida a Instituição Financeira por responsabilidades objetivas, a indenização ao cliente pela prática espúria de ex-funcionário da recorrente não exime o banco sacado de responder pelo dano, se não-provada a culpa do correntista. É improcedente qualquer caráter de mera liberalidade atribuído à despesa a esse teor.*

*IRPJ - PRÊMIOS SOBRE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. BENEFICIÁRIO DIVERSO DO RECOLHEDOR. GLOSA. SUBSISTÊNCIA ACUSATÓRIA - Restando demonstrado que o prêmio sobre recolhimento de tributos e contribuições fora direcionado a destinatário diverso do contribuinte-recolhedor, fundada se torna a glosa de despesa imposta. A intermediação exige, além de contrato específico, correlação entre as atividades desse jaez e prova da efetiva prestação dos serviços comissionados. Ademais, os contratos, ainda que tácitos, não podem se opor aos superiores direitos da Fazenda Nacional.*

*IRPJ - DESPESAS OU CUSTOS LASTREADOS EM DOCUMENTOS DE PRODUÇÃO INTERNA. AVISO DE LANÇAMENTO E CHEQUES NOMINAIS. INDEDUTIBILIDADE. PROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA - EXTRATOS BANCÁRIOS RATIFICADORES DA OPERAÇÃO. ARGÜIÇÃO RECURSAL QUE SE TORNA SUBSISTENTE - Se a documentação apresentada provinda de fonte meramente interna não confere segurança e liquidez à operação, mormente quanto à sua proveniência, especificidade e destinação - dentre outras anomalias -, formam, tais incongruências, um acervo robusto que a singela assertiva recursal, desidratada de provas, não tem o condão de desnaturar, e agasalhar, em seu proveito, a trilogia operacional da necessidade, usualidade e normalidade que consagra e confere dedutibilidade a uma despesa na ótica do Imposto Sobre a Renda. Há de se aceitar como comprovada a despesa quando a coincidência de data, número do documento veiculando a ordem de pagamento e o valor correspectivo ratificarem, na outra ponta, a aquisição de receita pelo beneficiário, materializada por lançamento, de igual jaez, a crédito em sua conta corrente bancária. As dedutibilidades não podem se servir de sua própria incerteza.*

*VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória n.º 298, de 29.07.1991 (DOU de 30.07.1991), convertida na Lei n.º 8.218, de 29.08.1991. A TRD é uma taxa de juros fixada por lei (art. 161, § 1º do CTN), conforme assentou o Egrégio Supremo Tribunal Federal. Incorre, por conseguinte, qualquer lesão ao artigo 192, § 3º da Constituição Federal, tendo em vista que este dispositivo, além de não ser auto-aplicável, refere-se, tão-somente, aos empréstimos intermediados por instituições financeiras.*

*TAXA DE JUROS DE MORA. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL À PERCENTAGEM EXIGIDA. IMPROCEDÊNCIA - Os juros de mora que cumprem a função de restituir ao credor o seu poder anterior de compra não se acham adstritos ao princípio da anterioridade, conforme reiterada manifestação do Egrégio Supremo Tribunal Federal. A taxa de juros é regida pela legislação em vigor na época de incidência própria - a vigente na data do adimplemento da obrigação em atraso."*

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

*"I. IDENTIFICAÇÃO.*

*BANCO RURAL S/A., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ., que manteve, parcialmente, o lançamento fiscal.*

*II.ACUSAÇÃO FISCAL.*

*As exigências fiscais, consubstanciadas nas folhas 01 e seguintes do Processo Administrativo Fiscal sob o n.º 10768.039106193-21 (Recurso de Ofício), podem ser da forma abaixo explicitadas:*

*(...)*

*Cientificada, em 18.08.1992, interpôs impugnação de fls. 2.136/2.198 e reforço de razões (fls. 2.560 a 2.567 (volume 10), instruindo a sua defesa com os documentos que relaciona às fls. 2.200 a 2.208, consoante volume 09 – todos integrantes do Processo Administrativo Fiscal n.º 10768.039106/93-21, e de cujo texto extraído da peça decisória de primeiro grau.*

*III. IMPUGNAÇÃO.*

*1 - DESPESA COM PRÊMIO SOBRE A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS (TVI N°01 - FLS. 16/23)*

*Foram glosadas as despesas com prêmios sobre a arrecadação de tributos, por serem consideradas indedutíveis na determinação do lucro real, em virtude de:*

*a) terem sido pagas a beneficiários diferentes dos próprios recolhedores dos tributos (exercícios: 1990 e 1991 - valores*

tributáveis: Cr\$ 4.115.518,39 e Cr\$ 3.758.131,00, respectivamente); e

b) não terem sido apresentados os comprovantes do recolhimento do tributo e do pagamento do prêmio ao respectivo recolhedor (exerc. 1991 e 1992 - v. tributáveis: Cr\$ 45.895.060,00 e Cr\$ 13.058.537,00, respectivamente).

Entenderem os autuantes que o cômputo de tais despesas no lucro real afrontou as disposições contidas nos artigos 157 § 1º, 191 e 197 do RIR/80, e o Parecer Normativo CST/SRF nº 26/88.

Insurgindo-se contra essa glosa, a interessada alegou, em síntese:

a) que o pagamento de tais despesas não contraria o referido parecer normativo porque, em primeiro lugar, nele não há menção à indedutibilidade dos prêmios pelo fato de eles terem sido pagos aos próprios contribuintes dos tributos, e, em segundo, porque é o próprio parecer que reconhece ser essa espécie de despesa necessária ao agente arrecadador de tributos; e

b) que os termos empregados no auto pelos próprios autuantes denotam o reconhecimento da efetivação das despesas e a sua necessidade, normalidade e usualidade, cujos documentos comprobatórios acostou à impugnação (lis. 2.210/2.284).

## 2 - DESPESA COM A AQUISIÇÃO DE PONTOS PARA O FUNCIONAMENTO DE NOVAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS (NI Nº 04 - FLS. 28131)

Resolveram os autuantes eliminar do resultado da interessada a despesa de Cz\$ 1.454.647.019,92 realizada em 1988 com a aquisição de pontos para instalação do seu banco de investimento, os quais, de acordo com a Resolução do Banco Central nº 1.060/85, eram, para tanto, necessários. Embora constem diversos dispositivos legais na capitulação da infração, a glosa ocorreu especialmente em face de o art. 40 do D.L. nº 2.075/83 vedar a dedutibilidade de tal despesa na determinação do lucro real.

Rebelou-se a interessada contra essa glosa, alegando, em resumo:

a) que a Constituição Federal de 1988 tomou inegociável e intransferível a autorização para o funcionamento das instituições financeiras;

b) que a Resolução nº 1.527, de 03.11.1988, do Conselho Monetário Nacional (CMN), estabeleceu que os pontos mantidos junto ao Banco Central para fins de instalação de novas agências ou nova instituição financeira, deveriam ser usados exclusivamente por seus titulares e dentro do prazo de cento e oitenta dias, contados da data da sua publicação, após o qual seriam automaticamente cancelados;

*c) que a referida resolução, em obediência à Constituição, proibiu a negociação ou a transferência dos saldos de existentes;*

*d) que, assim, os tão valorizados pontos por ela adquiridos transformaram-se em um bem cancelado, intransferível, representando um vultuoso prejuízo;*

*e) que a aquisição dos pontos foi registrada em conta de investimento;*

*t) que reza o art. 183, inc. IV, da Lei nº 6.404/76 que, para efeito de balanço, a avaliação dos investimentos dos quais ele trata levará em conta a provisão constituída para atender às perdas prováveis na realização do seu valor; e*

*g) que o art. 222 do RIR/80 autoriza o registro, como custo ou despesa operacional, das importâncias necessárias à formação de provisão para ajuste do custo de ativos ao valor de mercado, quando este ajuste é determinado por lei.*

### **3 - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA (TVI nº 05- FLS. 32/33)**

*Em 1990, parte da provisão para créditos de liquidação duvidosa foi constituída, segundo os autuantes, sobre créditos com garantia real. Por isso, eles glosaram a despesa correspondente (Cr\$ 2.163.251.522,00), embasados no art. 221 do RIR/80, nos Pareceres Normativos SRF/CST nº 176/87 e nº 105,90 e na Resolução nº 1.675/89, do Banco Central. Todavia, por ter sido revertida parte da provisão no ano seguinte (Cr\$ 1.667.000.00400), consideraram os autuantes que houve apenas postergação do pagamento do imposto incidente sobre o valor revertido.*

*Contrapôs-se a essa glosa a interessada, ponderando, em suma:*

*a) que deve ficar esclarecido, em primeiro lugar, que o restante dos créditos em questão provisionados (Cr\$ 496.251.522,00) foi recebido em 1992, conforme relatório anexo denominado "movimento acumulado dos créditos baixados como prejuízo" e assim, em princípio, o imposto daí resultante deve também ser considerado apenas postergado;*

*b) que os créditos em questão foram concedidos ao estado de Goiás, que lhe ofereceu, como garantia, a caução de direitos creditórios de ICMS e de repasses do Fundo de Participação dos Estados;*

*c) que ela chegou a fazer uso da procuração que lhe permitia o levantamento da garantia oferecida, recebendo diversos valores no início de 1991;*

*d) que, no entanto, o devedor, argumentando uma evasão descontrolada de recursos do erário, os quais eram sacados pelo credor antes mesmo de ingressarem no Tesouro estadual, obteve liminar em 25.03.1991, que proibiu tal prática;*

*e) que, desse modo, percebendo a inexistência das garantias que lhe foram oferecidas, houve por bem transferir os valores a*



receber para créditos em liquidação, consoante o art. 2º da Resolução BACEN n°1.748/90; e que, ainda que se considere postergado o imposto de renda, em função da antecipação da despesa, deve-se levar em conta que essa antecipação traz a lume uma reserva oculta, cujo efeito sobre o seu patrimônio líquido tem repercussão na coraçoão monetária do balanço, a qual deve ser recomposta de ofício.

#### **4 - ENCARGOS SOBRE TRIBUTOS NÃO PAGOS ATÉ O SEU VENCIMENTO (TVI n° 06 - FLS. 34/35)**

Os autuantes eliminaram da apuração dos lucros reais de 1989, 1990 e 1991 as despesas efetuadas com a provisão dos encargos de variação monetária, juros e multa de mora (NCz\$ 743.466,24, Cr\$ 6.884.500,42 e C4 1.774.578.582,65) incidentes sobre as contribuições sociais sobre o lucro (CSSL) dos períodos-base de 1988 e 1990 não pagas até o seu vencimento, uma vez que elas somente são dedutíveis, de acordo com o art. 44 da Lei n°7.799/89, quando o pagamento dos tributos ocorre dentro do prazo fixado.

A infração foi enquadrada nos artigos 154, 157, 164, 168, 173, 191, 220, 225 e 387, Mc I, do RIR/80 c/c o dispositivo legal citado no parágrafo anterior.

Rebatendo esse item, disse basicamente a interessada:

a) que questionou judicialmente a CSSL;

b) que, por isso, o seu procedimento não merece ser tratado como uma simples falta de recolhimento de tributo, sendo dedutível, pois, e correção monetárias da contribuição social que, de acordo com o art. 151, inc. IV, da Lei 5.172, de 25.10.1966, e encontrava-se com a exigibilidade suspensa;

c) que, em virtude de o Supremo Tribunal Federal ter julgado constitucional a CSSL cobrada e partir de 1989, postulou e obteve o parcelamento do tributo relativo e 1990 e 1991, pagando tempestivamente as suas parcelas;

d) que o vencimento da CSSL estava suspenso até o trânsito em Julgado da decisão judicial, ou seja, até lá, postergado, o que justifica e dedutibilidade da correção monetária e dos demais encargos; e

e) que a contribuição não paga consubstancia um débito financeiro cuja satisfação implica o pagamento de juros de mora, e estes têm a sua dedutibilidade assegurada pelo art. 253 do RIR/80.

#### **5 - DESPESAS DE PROMOÇÕES E RELAÇÕES PÚBLICAS; BRINDES E PRESENTES; FESTA DE CONFRATERNIZAÇÃO (TVI n° 14, 15 E 16- FLS. 61/66)**

Os autuantes glosaram diversas despesas realizadas com promoções (Cr\$ 47.607.826,37 em 1991), brindes (Cr\$

12.983.751,08 e Cr\$ 39.252.790,00 em 1990 e 1991, respectivamente) e festa de confraternização (Cr\$ 5.600.000,00 em 1991), sob a acusação de elas, por não preencherem as condições de dedutibilidade previstas no art. 191 do RIR/80, configurarem mera liberalidade da interessada. Sob e rubrica promoções, houve pagamento pelo uso de camarote no "sambódromo" no Rio de Janeiro e por patrocínios de competições esportivas, sendo que as despesas com estes deveriam, segundo os autuantes, cumprir a legislação específica. A título de brindes, os pagamentos ocorrerem pela aquisição de condicionadores de ar, motor de popa, móveis e utensílios domésticos, jóias, cadeiras, bolsas de viagem, jogos de baralho embalados em estojos de couro, etc, objetos que, no entender deles, não são de diminuto ou nenhum valor comercial, como exigem as normas legais de regência da matéria. E a festa de confraternização, observaram eles, não teve a escrituração da respectiva despesa embasada em documento hábil: a nota fiscal do serviço.

Opondo-se a essa glosa, a interessada alegou, em síntese:

- a) que os autuantes atribuíram a patrocínio despesas realizadas com promoções e relações públicas;
- b) que acertou o patrocínio (sic) de um automóvel de competição na copa Daccar - Torneio Rio-Minas, aceitando o convite de um grande cliente;
- c) que tanto a III Corrida 10 Milhas Garoto quanto a 1º Copa de Squash Internacional de Belo Horizonte adaptaram-se ao arrojado projeto de "marketing" do Sistema Financeiro Rural;
- d) que esses patrocínios (sic) são, em verdade, investimento em publicidade;as
- e) que, quanto aos brindes, mesmo admitindo a inexistência de conotação publicitária daqueles cujas despesas foram efetuadas em 19891 os demais se constituíam de cadeiras, bolsas de viagem, cadeiras e estojos de couro para baralho, todos com a logomarca do banco;
- t) que, assim, e despeito de os gastos terem sido levados a débito da conta Despesas de Promoções e Relações Públicas, referiam-se, na verdade, a propaganda e publicidade;
- g) que o Parecer Normativo nº 15/76 admite e dedutibilidade das despesas com a distribuição de brindes, desde que correspondam a objetos de pequeno valor e sejam em índice moderado em relação à receita operacional.
- h) que o valor total dos brindes, ainda que somado ao dos outros de mesma espécie que Não foram questionados, não alcança 0,1% (um décimo por cento) da sua renda; e
- i) que, quanto à festa de confraternização, apesar de a respectiva despesa não ter sido escriturada com base em nota fiscal (o Duarte lida, contratado para realizar a festa, estava naturalmente dispensado da emissão de notas fiscais, afirmou, por ser uma empresa de pequeno porte), o foi com base em



*recibo que indica o motivo e o beneficiário do pagamento, o número do C.G.0 e o endereço dele, não sendo alcançada, portanto, pela vedação do art. 197 do RIR/80, o qual, salientou, não subordina a dedutibilidade da despesa a existência de nota fiscal*

**6 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS; DE CONSULTORIA JURÍDICA; E DE COMISSÕES (TVI nº 17, 18 E 19- FLS. 67/71)**

*Glosaram também os autuantes despesas de viagens ao exterior (NC4 1.393,90 em 1989), de serviços de terceiros (NCz\$ 30.562,50 em 1989) e outras despesas operacionais (C4 2.725.000,00 em 1990), por falta de comprovação; despesas de consultoria jurídica 348.328,29 em 1990), pagas por mera liberalidade da interessada de comissões, pela intermediação de negócios (Cr\$ 234.984.942,00 em 1991), por não ter sido comprovada a efetividade dos serviços.*

*Segundo eles, ao computar essas despesas na determinação do lucro real de cada exercício examinado, a interessada infringiu diversos dispositivos legais, especialmente os artigos 191 e 387, inc. I, do RIR/80.*

*Rechazando essas glosas, disse a interessada, em resumo:*

*a) que os comprovantes das despesas operacionais no valor de Cr\$ 2.725.004,04 não localizados na época da fiscalização em função de erros quanto às datas da sua realização, encontram-se acostados à impugnação;*

*b) que igualmente anexos estão os comprovantes do pagamento dos honorários (NCz\$ 30.562,20) de Eduardo Grabler e dos serviços advocatícios por ele prestados;*

*c) que as despesas com os serviços prestados pela advogada Cenira Neto (Cr\$ 348.328,29), para a transformação das empresas Spar e Montebrás na Rural Seguradora com o aproveitamento dos incentivos fiscais oferecidos, visaram à expansão operacional do Sistema Financeiro Rural, estando a sua dedutibilidade assegurada inclusive pelo art. 9º do D.1 nº2.296, de 21.11.1986;*

*d) que, com a intermediação do escritório Melo Medeiros Auditores, contratou operações financeiras com OS estados de Sergipe, São Paulo, Mato Grosso e Minas Gerais, bem como com a VARIG e a VASP, cujas despesas (Cr\$ 224.100.000,00), a despeito de não estarem respaldadas em nenhum relatório, pesquisa econômica ou outros papéis consagrados pelo "economês", têm como comprovantes os cheques administrativos que foram entregues a ele contra a apresentação de notas de honorários discriminadoras dos serviços prestados, o extrato da conta corrente nº 261594 mantida por ele junto ao Banco Nacional, que acusa o depósito dos referidos cheques, e as*

*cópias do livro Diário e das declarações de rendimentos dele, onde estão registradas tais remunerações; e*

*e) que o valor pago a Quichi Representação Comercial (Cr\$10.734.942,00) corresponde também a despesas de intermediação de negócios - os quais não especificou, entretanto - cujos comprovantes são a nota fiscal nº 095 e a ordem de pagamento nº 548.096 em favor do Banco Sudameris, para crédito da referida empresa.*

#### *7 - FRETAMENTO DE AERONAVE (TVI nº21 - FLS. 73/75)*

*As despesas de fretamento de aeronave (Cr\$ 100.000.000,00 em 1990 e Cr\$ 253.573.047,76 em 1991), pagas em função de um contrato que imputava à locatária inclusive os gastos de manutenção, de seguros e de operação diária, forem eliminadas pelos autuantes, por estes considerarem que eles não eram necessárias, normais ou usuais na atividade explorada pela interessada. O entendimento dos autuantes foi embasado nos seguintes fatos:*

*a) a locadora, a Tratex Táxi Aéreo, é uma empresa ligada à interessada; e*

*b) na data da celebração do contrato, o valor da aeronave era de Cr\$ 195.758.899,01, equivalentes a 2.937.272,01 BTN, enquanto a soma de primeira parcela paga pelo aluguel com as seis semestrais seguintes - estas indexadas a BTN - alcançava Cr\$ 340.000.000,00, valor muito superior, portanto, ao da aeronave, sobretudo porque, àquela altura, ela já se encontrava depreciada em 70% (setenta por cento), valendo residualmente apenas Cr\$ 60.000.000,00.*

*Relatam ainda os autuantes que outras despesas, em idêntica situação, desembolsadas em favor da Tratex, da Tamig e de Gonair (Cr\$ 7.162254,15 em 1990 e Cr\$ 124.105.362,97 em 1991) e relacionadas com a aeronave fretada e com uma outra, foram também glosadas, em face da falta de esclarecimentos que permitiriam avaliar a sua necessidade, normalidade e usulidade.*

*Contrapondo-se também a esse parte do auto. de infração, ponderou a interessada, em resumo:*

*a) que, com quarenta e uma agências espalhadas no território nacional, precisa de meios de transporte rápidos, confortáveis e seguros para os seus executivos;*

*b) que, de acordo com os registros contábeis da Tratex, o valor da aeronave, nele incluídos os custos da importação, das peças e acessórios indispensáveis a sua perfeita utilização, que foram desprezados pelos autuantes, correspondia a 4.725.219,98 BTN, em 31.12.90, quase o dobro do apontado no auto de infração;*

*c) que, com a correção monetária especial (IPC x BTNF) autorizada, enfim, pelo Governo, aquele valor alcançou o correspondente a 9.472.797,17 BTN; e*

d) que, desse modo, ficando evidenciado que o valor da aeronave era bem superior àquele encontrado pelos autuantes, frustrou-se a sublimação dele e simultaneamente a base da autuação.

#### 8 - INDENIZAÇÃO DE PREJUÍZOS (MI Nº 27 - FLS. 97)

A despesa de Cr\$ 689.432,00, efetuada no ano-base de 1990, foi glosada por não preencher os requisitos de dedutibilidade previstos no art. 191 do RIR/130, pois, segundo os autuantes, ela corresponde à indenização de lesão sofrida por cliente mediante falsos endossos de cheques praticados por ex-funcionários seus, para os quais não concorreu a interessada, conforme reconheceu a própria cliente. Ressaltaram os autuantes que a cliente, evidenciando a desnecessidade da despesa, declarou inclusive, no recibo, ser e indenização ato de mera liberalidade da interessada.

Rechazando a glosa, disse a interessada ser clara a sua responsabilidade no caso e que a declaração de cliente teve o exclusivo objetivo de propiciar uma cobertura jurídica de melhor qualidade.

#### 9 - GRATIFICAÇÃO DE EMPREGADOS (TVI Nº 28 FLS. 98/99)

Parte das gratificações denominadas bonificações, calculadas em função dos multados operacionais da interessada e pagas de 1988 a 1991 aos ocupantes de cargos de chefia (Cz\$ 39.433.370,16, NCz\$ 247.133,68, Cr\$ 80.496.222,79 e Cr\$ 686.288.738,99, respectivamente), foi glosada, por exceder ao limite estabelecido no art. 238 do RIR/80.

Inconformada, a interessada atacou o procedimento fiscal, dizendo, em suma, depois de tergiversar angustiantemente, que a gratificação em questão, por se apoiar em princípios e critérios bem definidos e estabelecidos de forma geral, distancia-se daquela sujeita a limites de que trata o art. 238 do RIR/80.

#### IV. DECISÃO 1º GRAU.

A autoridade de primeiro grau manteve, parcialmente, a exigência, consubstanciando-se a sua decisão nas ementas constantes de fls. 2.573 a 2.576:

LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS.  
DEDUTIBILIDADE.

São operacionais, por serem necessárias, normais ou usuais, e portanto, dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações operacionais exigidas pelas atividades das empresas.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. INDEDUTIBILIDADE.

As despesas cuja dedutibilidade se admite, para efeito de determinação do lucro real, são somente aquelas documentalmente comprovadas que sejam necessárias e normais

*ou usuais na atividade da empresa e se destinem à manutenção da respectiva fonte de receitas.*

**LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. DESPESAS COM A AQUISIÇÃO DE PONTOS PARA O FUNCIONAMENTO DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. INDEDUTIBILIDADE.**

*Por força da vedação expressa no art. 40, inc. II, do D.L. nº 2.075, de 23.12.1983, os valores pagos pela aquisição dos direitos ao exercício de atividades financeiras, certificados por cartas patentes ou quaisquer outros títulos de autorização expedidos pelo Banco Central, não são computáveis no lucro mal.*

**LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA CRÉDITOS COM GARANTIA REAL. INDEDUTIBILIDADE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS NÃO ADICIONADAS. IMPOSTO POSTERGADO. RESERVA OCULTA.**

*São inadmissíveis, na determinação do lucro mal, as despesas com a constituição de provisão sobre créditos que provenham de operações com garantia real. Todavia, a recuperação desses créditos representa a anulação daquelas despesas e faz aflorar uma reserva oculta que impede a indexação do valor delas, para efeito de cobrança do correspondente tributo postergado, à medida que o cômputo da referidas despesas no resultado do exercício, repercute nos lucros acumulados e, por conseguinte, na correção monetária do balanço.*

**LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. ENCARGOS INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS NÃO PAGOS ATÉ O SEU VENCIMENTO. INDEDUTIBILIDADE.**

*Somente os encargos incidentes sobre os tributos pagos tempestivamente são dedutíveis na determinação do lucro real.*

**LUCRO REAL. ARRENDAMENTO MERCANTIL.**

*Incabível a descaracterização de uma operação de arrendamento mercantil contratada, para lhe dispensar o mesmo tratamento tributário dispensado às operações de compra e venda de bens, porque, havendo entre as partes a liberdade de contratar, não se pode invadir a seara do Direito privado, para descaracterizar-se um contrato formalmente perfeito.*

**DESPESAS OPERACIONAIS. PROPAGANDA.**

*São dedutíveis na determinação do lucro real, como despesas de propaganda, as importâncias pagas por publicidade a quaisquer empresas, inclusive de propaganda, desde que diretamente relacionadas com a atividade explorada pela pagadora.*

**DESPESAS OPERACIONAIS. BRINDES.**

*Admitem-se, como operacionais, somente as despesas que correspondam a objetos ou direitos de pequeno valor e apresentem índice moderado em relação à receita bruta da empresa, sendo, portanto, dedutíveis na apuração do lucro real.*

**DESPESAS OPERACIONAIS. ALUGUEL DE AERONAVE.**

*Não são dedutivas, na determinação do lucro real, as importâncias pagas a título de despesas de aluguel que superem o valor do próprio bem locado, por não satisfazerem os requisitos de dedutibilidade.*

**DESPESAS OPERACIONAIS. GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS.**

*Não são dedutíveis, na determinação do lucro real, as importâncias pagas e empregados a título de gratificação que excedam o limite estabelecido na legislação tributária.*

**MULTA DE OFICIO. REDUÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*A lei nova aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado, quando lhes comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática ou ocorrência. Incidência do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional e no Ato Declaratório (Normativo) SRF/COSIT nº 01, de 07.01.97.*

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE.****V. RECURSO VOLUNTÁRIO**

*Cientificada da decisão, em 03.09.1999, por via postal (AR de fls. 2.622), interpôs recurso voluntário em 04.10.1999, conforme dão conta as fls. 2.627/2.670, instruindo-o com a liminar em Mandado de segurança sob o n.º 99.0022446-9 (fls. 2.671/2.675), exonerando-a do depósito prévio recursal de 30%.*

**I - PRELIMINAR:**

*Inicialmente assinala que o auto de infração abarca os anos-base de 1988 a 1991. Entretanto, o Documento de Arrecadação aponta presença de juros de mora em patamares em muito superiores aos juros de 1% permitidos pela lei vigente, contrariamente ao que dispõe o art. 144 do CTN. Colaciona, às fls. 2.628/2.629, acórdão deste Conselho acerca da tese que sustenta. Requer a aplicação da taxa de juros de 1%, expurgando-se os cálculos que incluem a aplicação da taxa SELIC. Evoca a IN/SRF n.º 31, de 08.04.97, a qual determinou a subtração da TRD, no período de fevereiro a julho de 1991 das exigências tributárias.*

**II— QUANTO AO MÉRITO.**

*As matérias neste âmbito por guardarem correlação textual com o que já fora expressado na peça impugnatória, não serão aqui reproduzidas. Entretanto serão estratificadas no voto, com os novos contornos ou com os contornos aditivos em benefício da cronologia processual e do melhor entendimento da acusação, do litígio proposto e dos fundamentos do voto condutor.*

*É o relatório.”*

Nos limites do despacho de admissibilidade infra-citado, a Câmara *a quo* deu provimento ao recurso voluntário do Contribuinte para cancelar as exigências relativas à glosa de despesa com correção monetária, juros e multa de mora incidentes sobre a CSLL não paga no período de 1988 a 1990, na data de seu regular vencimento.

Entendeu o acórdão recorrido que não se tratava, no caso, de provisões, mas sim de tributo vencido e calculado com precisão dentro dos limites estabelecidos pela legislação federal, uma vez que, à época, inexistia decisão do STF ou Resolução do Senado retirando a vigência das normas que exigiam o recolhimento da CSLL, não havendo porque deixar de considerar as atualizações monetárias na redução do lucro real. Segundo o acórdão, *“quando a recorrente, fundada à época na legislação de regência – ainda inatacada por ADin (ou controle difuso) –, reconheceu vazada no regime de competência, em 1988, as despesas tributárias incorridas de que aqui se cuida, segundo o regime de competência e com fundamento em lei até então eficaz e juridicamente válida, o fez com a eficácia dos efeitos sobre situações jurídicas consolidadas (lei vigente e eficaz – reitera-se), ainda que, concomitantemente sobre ela tenha sido suscitada decisão judicial acerca de sua constitucionalidade. Em sendo a lei constitucional até que o Supremo Tribunal Federal decida contrariamente, os lançamentos fiscais – à sembra desse axioma –, não de ser repudiados, sob pena de negar vigência a texto legal, afrontar as prescrições do artigo 112 do Código Tributário Nacional e comprometer a segurança da relação jurídica”*. E conclui:

*“Do que fora exposto, em face da decisão ulterior do egrégio Supremo Tribunal Federal (S.T.F.), a exigência fiscal ou deveria eleger o ano-base em que a ação judicial da defendente, na espécie, transitara em julgado, ou após a publicação da Resolução senatorial de 12 de abril de 1995, se aquela ocorreu antes desta, momento em que a lei em debate – com eficácia entre as partes –, no que se refere ao artigo 8º fora declarada inconstitucional por malferir o princípio da anterioridade nonagesimal. Se a contribuinte, como alega, reconheceu a sua indedutibilidade, por reversão ao resultado das parcelas aqui em debate, somente quando do trânsito em julgado da sentença que interpôs, a hipótese remeteria o autor do lançamento para a hipótese de postergação tributária.”*

Intimada em 26/01/2001, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em 29/01/2001, sustentando divergência entre o acórdão recorrido e acórdão da antiga 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão n. 107-05.673, juntado na íntegra às fls. 200/208), o qual aplicou em caso semelhante o disposto no art. 44 da Lei n. 7.799/89, que veda a dedução das parcelas de correção monetária, bem como o § 4º do art. 225 do RIR/80, que veda a dedução da multa de mora enquanto não paga.

O Sr. Presidente do Colegiado *a quo* houve por bem admitir o recurso especial da Fazenda Nacional (Despacho n. 103-0.027/2002, fls. 211/212), ante a demonstração da divergência jurisprudencial.

Intimada pessoalmente em 10/04/2002, a Interessada apresentou contra-razões (fls. 218/224) e recursos especiais (fls. 249/290 e 291/296). À fl. 339, a Interessada pediu desistência de seus recursos, pedido este homologado pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* às fls. 360.

É o relatório.



**Voto**

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Peço vênia para discordar de parte do despacho de admissibilidade do Sr. Presidente do Colegiado *a quo*.

Acórdão recorrido e acórdão paradigma, ainda que por fundamentos distintos, reconheceram a dedutibilidade dos juros de mora incidentes sobre os tributos provisionados e não pagos após o vencimento. Sobre esse tópico, veja-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma, *verbis*:

*“Quanto aos juros de mora, o entendimento é o de que os valores referentes a este acréscimo moratório acompanham o valor do tributo devido e não pago. Um acessório que necessariamente segue o principal, caracterizando-se como despesa dedutível.”*

Conheço do recurso especial da Fazenda Nacional, pois, apenas no que tange aos pedidos de restabelecimento da exigência sobre a parcela de atualização monetária e a parcela relativa à multa de mora, porquanto a divergência jurisprudencial se verifica apenas em relação a estes dois itens.

**Correção Monetária**

Quanto à CSLL relativa ao ano-base de 1988, sustenta o aresto paradigma que o procedimento fiscal (de glosa da correção monetária) estaria correto, pois *“apesar de a empresa provisionar o pagamento do imposto corrigido monetariamente, com juros e multa de mora, esta Contribuição não foi e tampouco será paga, porque o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro no período-base de 1988. Desta feita é incoerente a empresa lançar uma despesa que não foi incorrida, cujo valor não será efetivamente pago”*. O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que o caso não se trataria de provisão, mas sim de apuração da contribuição devida, ao menos até que decisão judicial transitada em julgado reconhecesse a inexigibilidade do tributo. Nesses termos, entendeu que a despesa de correção monetária era plenamente dedutível no período em que feita a dedução pelo contribuinte, sendo necessária eventual reversão ao resultado das parcelas em referência quando do trânsito em julgado da sentença que reconhecesse a inconstitucionalidade do tributo. No limite, alega ainda o acórdão recorrido, estar-se-ia diante de hipótese de postergação tributária, caso o contribuinte tenha reconhecido a indedutibilidade das parcelas a posteriori mediante reversão ao resultado dos valores respectivos.

Parece-me correto o acórdão recorrido.

Em que pese impressione à primeira vista o citado argumento do aresto paradigma, não era possível ao contribuinte - no momento em que realizou a dedução das parcelas de correção monetária - intuir o resultado final da demanda e ter a certeza de que a despesa efetivamente jamais seria incorrida. Se era admitida a dedutibilidade das despesas em referência mesmo se existente demanda judicial,- premissa incontroversa inclusive pelo aresto

paradigma - entendo, tal como o acórdão recorrido, que eventual lançamento deveria eleger o ano-base em que transitada em julgado a sentença proferida no processo movido pelo contribuinte para questionar a exigência ou em que publicada a Resolução Senatorial de 12.04.1995, o que ocorresse primeiro. Apenas a partir dessas datas é que se tornaria certa a inoportunidade da despesa (principal) e, por conseguinte, de seus acessórios; é a partir daí que incumbiria ao contribuinte a reversão ao resultado das parcelas anteriormente deduzidas.

Quanto à CSLL dos anos de 1989 e 1990, o acórdão paradigma entendeu serem indedutíveis as parcelas relativas à correção monetária da contribuição devida e não paga na data do vencimento em razão do que dispõe o art. 44 da Lei n. 7.799/89, *verbis*:

*“Art. 44. A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.”*

Referido dispositivo foi tacitamente revogado pelo art. 52 da Lei n. 9.069/95, cuja redação é a seguinte, *verbis*:

*“Art. 52. São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.”*

Antes mesmo de referida alteração legislativa, a Secretaria da Receita Federal já vinha admitindo a dedutibilidade de despesas relacionadas com a atualização monetária de tributos não pagos na data do vencimento. Nesse sentido, veja-se o ADN COSIT 52/94, *verbis*:

*“ADN COSIT 52/94 - ADN - Ato Declaratório Normativo COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - COSIT n° 52 de 28.09.1994*

*D.O.U.: 30.09.1994*

*Dispõe sobre a dedutibilidade da variação monetária relativa a obrigações tributárias.*

*O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições, que lhe confere o art. 147. , inciso III, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MEF n° 606, de 3 de setembro de 1992, e tendo em vista o disposto no art. 52. da Medida Provisória n° 635, de 27 de setembro de 1994,*

*declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados, que são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variações monetárias ocorridas a partir de 29 de agosto de 1994, correspondentes às obrigações tributárias.*

*ARISTÓFANES FONTOURA DE HOLANDA”*

Em julgados mais recentes sobre o tema, as extintas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes firmaram entendimento de que as disposições da Lei n. 9.069/95 aplicam-se de forma retroativa, em razão do caráter punitivo da vedação contida no art. 44 da Lei n. 7.799/89. Nesse sentido, peço vênha para transcrever voto do I. Conselheiro Natanael



Martins, proferido por ocasião do julgamento do recurso interposto no Processo n. 10783.004740/96-70 (recurso n. 139.697, acórdão 107-08.086), *verbis*:

*“Por outro lado, no que se refere ao artigo 44 da Lei 7799/89, usado como fundamento legal para a glosa de correção monetária, este, na espécie, a toda evidência, é inaplicável, porquanto o não recolhimento do tributo se deu em razão da liminar concedida pelo Poder Judiciário e não em face de mora do contribuinte, hipótese esta sim versada pelo referido texto legal. Ainda que assim não fosse, esta Câmara, no Acórdão nº 107-02.858, da qual fui relator, em face do advento da Lei 9069/95, entendeu que referida glosa não mais poderia subsistir.*

*De fato, decidi a Câmara naquela oportunidade:*

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

*“A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento”,*

*Sempre entendi, era de duvidosa legalidade/inconstitucionalidade, já que não se compadecia com a estrutura do imposto de renda, delineada no CTN e na Constituição.*

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

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

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

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

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

*Pelo exposto, o presente item deve ser provido.”*

No mesmo sentido, veja-se voto do I. Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, proferido por ocasião do julgamento de recurso interposto nos autos do Processo n. 10768.008454/98-05 (recurso nº 140.700, acórdão n; 101-94.980), *verbis*:

*“A exigência fiscal teve como fundamento legal o Artigo 44 da Lei nº 7.799, de 1989, que previa a dedutibilidade das obrigações referentes a tributos ou contribuições, para fins de apuração do Lucro Real, somente quando pagas.*

*A solução do presente litígio passa, necessariamente, pelo enfoque da correção monetária de balanço, sua natureza e finalidades. Nesse sentido a jurisprudência não só deste Primeiro Conselho de Contribuintes, como da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais se estriba nos conceitos exarados nos artigos 3º e 4º, ambos da Lei nº 7.799, de 1989.*

*Referido diploma legal restaurou a correção monetária das demonstrações financeiras, afastada que foi pela Lei nº 7.730, de 1989, art. 3º, conversão em lei da Medida Provisória nº 32, de 15.01.1989, então instauradora do cruzado novo, como expressão monetária da moeda nacional.*

*Eis a dicção do artigo 3º da Lei nº 7.799/89:*

*“Art .3º. A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base.”*

*Para tanto, em conformidade com o artigo 4º do mesmo diploma legal, os contribuintes, pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, na determinação de seus resultados, deveriam computar:*

*“Os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio líquido e os resultados do período-base.”*

*Portanto, o diploma legal em questão evidencia que:*

*a correção monetária não cria base tributária;*

*apenas expressa valores reais tanto do patrimônio líquido como da base de cálculo do imposto;*

*é, portanto, neutra em termos tributários.*

*A mesma Lei nº 7.799, de 1989, ao instituir o BTN Fiscal, especificamente determinou, na forma de seus artigos 33 e 42, que o imposto de renda de pessoa jurídica e a contribuição instituída pela Lei nº 7.689, de 1989, apurados em balanços corrigidos, fossem expressos em BTNF, convertidos para cruzado novo quando de seu pagamento.*

*Por oportuno, saliente-se que a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, foi promulgada face à exacerbação das pressões inflacionárias, não coibidas pela instituição do cruzado novo em 15 de janeiro de 1989.*

*Exatamente por essa exacerbação inflacionária é que a mesma Lei nº 7.799, de 1989, embora reconheça como dedutíveis os efeitos da variação do BTNF sobre exigibilidades tributárias, expressou em seu artigo 44, que a dedutibilidade dessa atualização monetária somente seria admissível desde que o pagamento respectivo se processasse até vencimento.*

*“Art. 44 – A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do imposto de renda, das prestações da contribuição social e do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.”*

*Quanto aos demais tributos federais, a mesma Lei nº 7.799, de 1989, ainda que determinasse sua conversão também em BTN Fiscal, estipulou prazos à sua conversão, a exemplo do 9º dia da quinzena subsequente àquela do fato gerador do IPI (Lei nº 7.799/89, art. 67, I), expressando que:*

*“Art. 68.- Os impostos e contribuições recolhidos nos prazos do artigo anterior não estão sujeitos à atualização monetária.”*

*Entretanto, exceto quanto ao IRPJ, a CSSL e ao imposto na fonte, instituído pelo artigo 35 da mesma Lei nº 7.799, de 1989, no tocante aos demais tributos não houve qualquer restrição quanto aos efeitos de suas atualizações monetárias. Isto é, apenas para o IRPJ, a CSSL e o IRFONTE houve restrição específica quanto a dedutibilidade da atualização monetária de suas provisões: desde que NÃO pagas até o vencimento.*

*Em síntese, visando restaurar a correção monetária de balanço, a Lei nº 7.799, de 1989, ao mesmo tempo procurou resguardar os efeitos da modificação do poder de compra da moeda também para o Tesouro Nacional, quanto ao recolhimento tributário. Entretanto, em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao Imposto de Renda na Fonte instituído por seu artigo 35, embora exigisse seu pagamento monetariamente corrigido, restringiu a dedutibilidade dessa atualização monetária, à condição do pagamento do tributo à data do respectivo vencimento da quota, valor ou prestação. Situação que, em si mesma, representava um contra-senso, por sem dúvidas.*

*A norma restritiva legal, entretanto, foi alterada com o advento da Lei nº 8.541, de 1992. Em seu artigo 1º novo diploma legal, con servando o reconhecimento tributário da correção monetária das demonstrações financeiras, alterou a expressão de tributos devidos, antes convertidos em BTNF; agora, em UFIR, instituída pela Lei nº 8.383, de 1991, art. 1º.*

*Mais, ainda: inovou na sistemática de apropriação de tributos devidos, apurados em demonstrações de resultados comerciais e fiscais, até então sujeitos à provisões dedutíveis quando de sua apuração. Sob a ótica da Lei nº 8.541, de 1992, determinou seu artigo 7º:*

*“Art. 7º.- As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis para fins de apuração do lucro real quando pagas.”*

*§ 1º.- Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o “caput” deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga. ”*

*Isto é, se:*

*- na vigência da Lei nº 7.799, de 1989, o valor das provisões tributárias dedutíveis era assim computado na apuração do lucro real, e a atualização monetária respectiva, exigível quando de seu pagamento, seria dedutível, porém, restritivamente se este se processasse à data de vencimento do tributo/contribuição;*

*- no enfoque da Lei nº 8.541, de 1992, artigo 7º, a própria provisão, antes dedutível, assumiu o caráter tributário de indedutibilidade, reassumindo sua dedutibilidade quando efetivamente paga, atualizada, até a data de seu pagamento pela variação da UFIR diária, conforme determinado pelo artigo 1º da Lei nº 8.383, de 1991.*

*Ora, é pacífico que a atualização monetária de valores, por sua natureza e objetivos – resguardo dos efeitos da variação do poder de compra da moeda em que os mesmos valores se expressam e neutralidade tributária -, direta e precipuamente se vincula à natureza dos mesmos valores que atualiza. Em outras palavras, conforme pacífica jurisprudência administrativa e judicial, o acessório segue o principal.*

*Assim, se uma provisão tributária passou a ser dedutível apenas quando da quitação do tributo/contribuição a que se referencia, corrigida monetariamente à data de seu efetivo pagamento, é inquestionável que o valor integral da provisão em sua expressão monetária na data de seu pagamento, dada sua reconversão de UFIR para moeda corrente, tornou-se dedutível por força de Lei, no caso o artigo 7º da Lei nº 8.541, de 1992, antes reproduzido.*

*Nesse sentido, o artigo 7º da Lei nº 8.541, de 1992, pela inovação tributária que introduziu, qual seja, acoplar ao regime de competência das pessoas jurídicas o regime de “caixa” específico para a dedutibilidade dos tributos e contribuições, indubitavelmente, derogou a disposição insita no artigo 44 da Lei nº 7.799, de 1989.*

*Por oportuno, a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu a inovação, inclusive quanto à apropriação da atualização monetária de provisões tributárias. Mencione-se o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 14, de 30.03.94, ao se referenciar aos artigos 283 e 322 do RIR/94. O primeiro reproduzia, na íntegra, o comando do artigo 7º da Lei nº 8.541, de 1992. O segundo - artigo 322 -, tratava da contrapartida das variações monetárias de obrigações e perdas cambiais e monetárias.*



Nesse sentido, assim se expressou a Secretaria da Receita Federal:

*“O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto nos artigos 283 e 322, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94, de 11 de janeiro de 1994:*

*Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e aos demais interessados que a atualização monetária da Provisão para Imposto de Renda das pessoas Jurídicas será dedutível, para efeitos de apuração do Lucro Real, no período-base em que ocorre o pagamento do referido imposto.”.*

*Ora, se a atualização monetária da provisão para o próprio imposto de renda de pessoa jurídica é dedutível até a data do efetivo pagamento do tributo, que dizer da atualização monetária de provisões tributárias dedutíveis, a exemplo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tornadas legalmente indedutíveis pela Lei nº 8.541, de 1992 até a data de seu efetivo pagamento, quando sua dedutibilidade original é readmitida, para efeitos tributários?*

*No particular, o artigo 52 da Medida Provisória nº 596, de 29.08.1994, convertida na Lei nº 9.069, de 1995, referendou o entendimento da dedutibilidade integral da atualização monetária das provisões tributárias. A saber:*

*“Art. 52 – São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, se gundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetárias de obrigações, inclusive tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.”*

*Ou seja, a Medida Provisória, com vistas a restaurar o equilíbrio e a neutralidade dos efeitos da correção monetária do Balanço e das Demonstrações Financeiras, reintroduziu o regime de competência para a dedutibilidade das contrapartidas variações monetárias das obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, a partir de 29 de agosto de 1994.*

*Em verdade, na prática, a dedutibilidade de tais variações monetárias, não pode ser negada, mesmo considerando a norma restritiva invocada na fundamentação da exigência (artigo 44 da Lei nº 7.799/89), na medida em que não se pode negar que:*

*a) as provisões para o pagamento de tributos e contribuições sejam obrigações da pessoa jurídica e, assim, deveriam ser atualizadas por força do regime de competência e da lei que restringiu sua dedutibilidade;*

*b) tenham como contrapartida parcela do patrimônio líquido de igual valor, que pelo mesmo regime deveria ser atualizado monetariamente.*

*Em resumo: a atualização da provisão dos tributos e contribuições gera variação monetária passiva que, em termos de resultado do exercício, é anulada pela contrapartida da correção monetária a menor do patrimônio líquido em igual valor, não gerando, assim, qualquer reflexo fiscal.*

*Com efeito, o tema relativo a não interferência das variações monetárias na determinação do lucro real, já foi alvo de diversas decisões deste Colegiado, destacadamente quando da lavratura de inúmeros Autos de Infração pretendendo a correção monetária ativa de depósitos judiciais. Na oportunidade, a jurisprudência consolidou-se, mansa e pacificamente, no sentido de que as pretensões fiscais eram improcedentes, por não levarem em conta a contrapartida das variações monetárias das provisões, que se constituíam em um passivo da pessoa jurídica, que neutralizaria a variação monetária credora da conta de ativo, representada pelo depósito judicial. Dentre muitos, considero oportuno transcrever a ementa do Acórdão nº 103-20.225, de 23/02/2000, que assim tratou a questão:*

*“DEPÓSITO JUDICIAL – OMISSÃO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA – EXIGÊNCIA – VARIAÇÃO MONETÁRIA*

*DAS PROVISÕES – O depósito em juízo é meramente um fato permutativo entre contas do Ativo, permanecendo, dessarte, no patrimônio do contribuinte até sua conversão em renda, quando for o caso. As variações monetárias, por sua vez, cumprem um papel de não interferência absoluta na determinação do lucro do exercício. Se, por um lado, os depósitos judiciais geram variações monetárias credoras, de outro a correção das provisões tributárias produzem, por igual magnitude, variações monetárias devedoras. Resulta, pois, desse confronto, nenhum ato factível de tributação, por não ocorrência dos fatos geradores do imposto de renda e da CSSL. (...)”*

*As conclusões do julgado acima se aplicam, por inteiro, ao caso vertente, posto que, conforme ressaltado acima, a provisão reduz o Patrimônio Líquido em valor equivalente, o mesmo acontecendo com a sua correção monetária. Portanto, tem razão a Recorrente quando alega que não abater do lucro líquido a atualização monetária da Contribuição Social, em litígio, implica em inflar artificialmente o Lucro Real.*

*Resta atentar, finalmente, ao caráter punitivo do artigo 44 da Lei nº 7.799, de 1989. A natureza punitiva da restrição legal, contraditória em si mesma, ante o reconhecimento dos efeitos da correção monetária, inclusive, para efeitos de pagamentos de tributos, não se a reconhecendo, para efeitos de sua dedutibilidade, se o pagamento não se processa no vencimento, e ante a expressa determinação legal de que os balanços e demonstrações de resultados refletissem valores reais (Lei nº 7.799/89, art. 3º), já foi reconhecida por este Conselho de Contribuintes em mais de uma oportunidade.*

Processo n° 10768.023491/99-80  
Acórdão n.º 9101-00.558

CSRF-T1

Fl. 12

4258

Dentre outras manifestações, citem-se a respeito os acórdãos n.ºs. 107- 06.012, de 12.07.2000 e 108-06.134, de 07.06.2000, invocados pela Recorrente nas petições de defesa apresentadas, que ostentam as seguintes ementas:

Acórdão o 107-06.012/2000:

“GLOSA DE DESPESA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO- ART. 44 DA LEI N° 7.799/89, – REVOGAÇÃO PELA LEI N° 9.069/95, ART. 52. ...

A Lei n° 9.069/95, por ter revogado norma de cunho punitivo (art. 44 da Lei n° 7.799/89)...”

Acórdão n° 108-06.134/2000:

“VARIACÃO MONETÁRIA PASSIVA. A regra contida no artigo 44 da Lei n° 7.799/89 , restringindo a dedução da correção monetária do imposto de renda, contribuição social e imposto de renda sobre o lucro líquido aos casos de pagamento nos prazos de vencimento, tinha natureza de penalidade e não mais persiste após o advento da Lei n° 9.069/95 (MP n° 596/94).”

O acórdão n° 107-02.858, por sua vez explicita de forma inequívoca a questão:

“O malsinado art. 44, na verdade representava uma norma de caráter flagrantemente punitivo, em boa hora revogado pelo artigo 52 da Lei n° 9.069/95.

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

Em síntese, na forma do artigo 44 da Lei n° 7.799, de 1989, o pagamento de tributo em mora constituía dupla infração: o contribuinte suportava, ao mesmo tempo, não só os encargos moratórios conseqüentes, como, legalmente, lhe era obstaculada a apropriação, como dedutível, da atualização monetária da provisão dedutível. Com um agravante, a mesma atualização monetária era exigível para efeitos de quitação do tributo, cuja provisão fora, também legalmente, apropriada como dedutível quando da apuração das demonstrações financeiras contábeis /fiscais a que se referia. Exatamente o contexto da CSSL, objeto destes autos.

Ora, como é sabido, o artigo 106, II, do código Tributário Nacional, prevê, dentre três hipóteses de retroatividade benigna de Lei não interpretativa:

“Art. 106: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I ..... omissis .....

II. tratando-se de ato não definitivamente julgado :

a) quando deixe de defini-lo como infração.”

*Por sem dúvidas, quer o novo tratamento das provisões tributárias dedutíveis, proposto pelo artigo 7º da Lei nº 8.541, de 1992, q uer o enfoque de sua integral dedutibilidade no retorno ao regime de competência, inclusive de sua atualização monetária exigível na quitação do tributo respectivo, objeto do artigo 52 da Lei nº 9.069, de 1995, antes reportados, em ambas as situações legais novas, a apropriação da atualização monetária de provisão de dutível, também como dedutível, independentemente de sua quitação em mora, ou não, desconstituiu-se, legalmente, como infração, como estipulada no artigo 44 da Lei nº 7.799, de 1989”*

Colaciono, ainda, as ementas dos julgados acima citados:

“IRPJE OUTROS - Ex: 1993 (...)

*GLOSA DE DESPESA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA - TRIBUTOS PROVISIONADOS E NÃO RECOLHIDOS - ART. 44 DA LEI 7.799/89 - REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.069/95, ART. 52 - APLICAÇÃO RETROATIVA EM FACE DO ART. 106, II, DO CTN - A lei 9.069/95, por ter revogado norma de caráter nitidamente punitivo (art. 44 da Lei nº 7.799/89), por força do art. 106, II, do CTN, aplica-se a ato ou fato pretérito. Descabe, portanto, a manutenção de glosa da correção monetária da provisão de contribuição social não paga, sem embargo, ainda, de que os tributos deixaram de ser recolhidos em face de liminar concedida pelo Poder Judiciário. (...)*

*(1º Conselho de Contribuintes, 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-08.086 em 19.05.2005 Publicado no DOU em: 23.12.2005, Relator: Conselheiro NATANAEL MARTINS)*

“IRPJE OUTRO - Ex(s): 1994, 1995

*IRPJ - PROVISÃO. - CORREÇÃO MONETÁRIA. - NEUTRALIDADE DOS EFEITOS. - DESPESA. - GLOSA. - ARTIGO 44 DA LEI Nº 7.799, DE 1989. - REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 9.069, DE 1995. - Tendo presente o objetivo de restaurar o equilíbrio e promover a neutralidade dos efeitos da correção monetária do balanço e das demonstrações financeiras, impõe-se observar, para o efeito de deduzir as contrapartidas das variações monetárias das obrigações, ai incluídos os tributos e contribuições, o regime de competência. Por outro lado, a regra contida no artigo 44 da Lei nº 7.799, de 1989, restringindo a dedução da correção monetária do imposto de renda, contribuição social e imposto de renda sobre o lucro líquido aos casos de pagamentos efetuados nos prazos de vencimento, tinha natureza de penalidade não mais persistindo com o advento da Lei nº 9.069, de 1995 (MP nº 596/94). (...)*

*(“1º Conselho de Contribuintes, 1ª. Câmara, ACÓRDÃO 101-94.980 em 19.05.2005, Publicado no DOU em: 10.02.2006, Relator: Sebastião Rodrigues Cabral )*

Ainda, no mesmo sentido:

*“IRPJ e OUTRO - EXS.: 1994 e 1995*

*IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - ART. 44, LEI 7.799/89. CARÁTER PENALIZANTE - REVOGAÇÃO - ART. 52, LEI 9.069/95 - RETROAÇÃO - ART. 106, II, CTN - A revogação do art. 44 da Lei 7.799/89 pela Lei 9.069/95, considerando o caráter punitivo daquele, produz efeitos retro-operantes, nos termos do art. 106, II, do CTN.”*

*(1º Conselho de Contribuintes, 5ª. Câmara, ACÓRDÃO 105-15.536 em 22.02.2006, Publicado no DOU em: 09.04.2008, Relator: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT - REDATOR DESIGNADO)*

Entendo, pois, com fulcro em referidos julgados das antigas Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes acima citados, ser inaplicável o art. 44 da Lei n. 7.799/89, motivo pelo qual considero dedutíveis as parcelas de correção monetária da CSLL não pagas pela Interessada no vencimento.

#### **Multas de Mora**

Quanto às multas, estas devem obedecer ao comando do § 4º do art. 16 do Decreto-Lei n. 1.598/77, regulamentado pelo § 4º do art. 225 do RIR/80, *verbis*:

*“Art 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:*

*I - em que ocorrer a fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou*

*II - em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa.*

*§ 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir como custo ou despesa o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte.*

*§ 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assumo o ônus do imposto.*

*§ 3º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens de ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição.*

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

*“Art. 225 - Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 16).*

*§ 1º - Na determinação do lucro real, a pessoa jurídica não pode deduzir, como custo ou despesa, o imposto de renda de que for sujeito passivo como contribuinte ou como responsável em substituição ao contribuinte (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 16, § 1º).*

*§ 2º - A dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que o contribuinte assuma o ônus do imposto (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 16, § 2º).*

*§ 3º - Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesa operacional, salvo os pagos na importação de bens, que se acrescerão ao custo de aquisição (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 16, § 3º).*

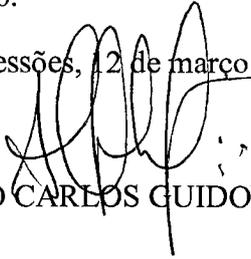
*§ 4º - Não são dedutíveis, como custo ou despesas operacionais, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 16, § 4º).” (grifei)*

Em outras palavras, caso tratem de multas impostas em razão do não recolhimento ou insuficiência de recolhimento de tributo, então a multa não será dedutível. De outra forma, tratando-se de multa compensatória (e.g. a multa de mora) ou de multa aplicada em razão de infração que não implique em falta de recolhimento do tributo, então a multa será dedutível.

No caso dos autos, a dedução da multa glosada diz respeito à multa de mora, cuja natureza é compensatória e, portanto, dedutível.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer em parte o recurso especial da Fazenda Nacional, unicamente no que tange à dedutibilidade das parcelas de atualização monetária e multa de mora incidentes sobre tributos não pagos até o vencimento, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, 12 de março de 2010.

  
ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator