



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

Processo nº 13710.000051/95-66
Recurso nº 135.234 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.559 – 1ª Turma
Sessão de 12 de março de 2010
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente CIGNA SEGURADORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercícios: 1990, 1991, 1992, 1993

Ementa: RECURSO ESPECIAL. DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO.

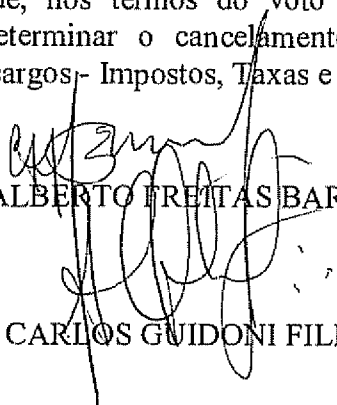
Não se conhece de recurso especial na parte que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência.

DEDUTIBILIDADE DE DESPESA COM TRIBUTOS. DEPÓSITO JUDICIAL.

Até o advento da Lei número 8.541/92, por força do disposto no artigo 225, do Regulamento aprovado pelo Decreto número 85.450/80 (Decreto lei número 1598/77, art. 16), a dedutibilidade de despesas com tributos estava condicionada à ocorrência do respectivo fato gerador da obrigação tributária, seguindo-se o regime de competência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso em parte por descumprimento dos requisitos de admissibilidade, nos termos do voto do Relator. Na parte conhecida, dar provimento parcial para determinar o cancelamento da exigência denominada "Custos, Despesas Operacionais e Encargos- Impostos, Taxas e Contribuições (Não-Dedutíveis).


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM:

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, Susy Gomes Hoffmann, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 32, II, e 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e art. 5º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF n. 55/98, o Contribuinte interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela antiga 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, assim ementado, *verbis*:

IRPJ - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - VARIAÇÃO MONETÁRIA - DEPÓSITOS JUDICIAIS - PROVISÕES PARA CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - DEDUTIBILIDADE - O instituto da correção monetária tem por objeto a neutralidade das demonstrações financeiras da pessoa jurídica, buscando manter o equilíbrio das contas credoras e devedoras. Como, via de regra, os recursos utilizados para o depósito de garantia recursal, se originam de contas submetidas à atualização monetária, há que ser exigida a correção da conta que abriga os valores depositados judicialmente, devendo ser reconhecida a variação monetária ativa correspondente, segundo o regime de competência. A dedutibilidade de tributos e contribuições com exigibilidade suspensa somente será admitida no período de apuração em que ocorrer a decisão definitiva, caso seja reconhecida a existência da relação jurídica questionada em Juízo.

DECORRÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz, é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula."

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

Tratam-se de autos de infração de IRPJ e reflexos de IRF, CSL e PIS, lavrados em razão de a fiscalização ter apurado a suposta prática das seguintes infrações:

- i) despesas operacionais contabilizadas sem documentação comprobatória das respectivas operações (exercícios de 1990 e 1991),*
- ii) contabilização, como despesa operacional, de tributos com exigibilidade suspensa em razão de depósito judicial (exercícios de 1990, 1991 e 1992);*
- iii) falta de reconhecimento do ganho apurado em função das variações monetárias ativas decorrentes da atualização monetária ativa dos depósitos judiciais (exercícios de 1990, 1991 e 1992).*



Em impugnação, sustentou a contribuinte a improcedência da autuação com relação às infrações apontadas nos itens "ii" e "iii", acima. Silenciou-se, porém, quanto à primeira delas.

O lançamento foi julgado parcialmente procedente pelo acórdão de folhas 265 a 277, que recebeu a seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

Exercício: 1990, 1991, 1992 e 1993

Ementa: VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. DEPÓSITOS JUDICIAIS.

A apropriação das variações monetárias ativas na determinação do Lucro Operacional, auferidos em depósito judicial para garantia de instância, encontra guarida nas disposições constantes do art. 254 do RIR/80.

Inexiste afronta ao disposto no art. 43 do CTN posto que os valores depositados judicialmente permanecem no patrimônio da contribuinte até o encerramento do processo, constituindo, assim, seus rendimentos, fato gerador do imposto de renda.

DEDUTIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÕES COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

A dedutibilidade de contribuição, prevista em lei, cuja exigibilidade esteja suspensa por depósito do montante integral, somente ocorrerá no período base em que houver a decisão final da justiça, na hipótese de ser desfavorável à empresa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO AUTOMATICAMENTE DISTRIBUÍDO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas, ressalvadas as alterações exoneratórias procedidas de ofício, decorrentes de novos critérios de interpretação ou de legislação superveniente.

CSLL - BASE DE CÁLCULO.

O valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda, deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeitos de apuração da base de cálculo da CSLL.

IRRF: IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

A tributação reflexa relativamente aos lucros considerados automaticamente distribuídos aos sócios, por força do Ato Declaratório Normativo n. 6/96, no período entre 01.01.89 e 31.12.92, rege-se pelo disposto nos artigos 35 e 36 da Lei n. 7.713/88, não se lhes aplicando a regra do artigo 8º do Decreto-lei n. 2.065/83.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL.

Face à determinação contida na Instrução Normativa n. 063, de 24 de julho de 1997, ficam cancelados os créditos da Fazenda Nacional relativamente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, constituídos com base no art. 35 da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL.

Com a suspensão das disposições contidas nos Decretos-leis n. 2.445 e 2.449, ambos de 1988, pela Resolução n. 49, de 09/10/1995, do Presidente do Senado federal, não subsiste o lançamento da contribuição para o Programa de Integração Social calculada com base naqueles diplomas legais

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96, equivalente a 75% do imposto, sendo menos severa que a vigente ao tempo do fato gerador, aplica-se retroativamente, tendo em vista o disposto no artigo 106, II, ?c? do Código Tributário Nacional.

JUROS DE MORA. ENCARGOS DA TAXA REFERENCIAL DIÁRIA.

Cabível a incidência da TRD, a título de juros de mora, nas hipóteses de débitos tributários vencidos, a partir da vigência da Lei n. 8.218/1991, sendo indevida sua cobrança no período compreendido entre 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Lançamento Procedente em Parte."

Contra referido acórdão interpôs a contribuinte o recurso voluntário de folhas 296 a 326, onde, em síntese, alega o seguinte:

i) nos períodos base de 1989 a 1992, a contabilização dos tributos cuja exigibilidade estava suspensa dava-se pelo regime de competência, de tal sorte que, ocorrido o fato gerador, o tributo deveria ser contabilizado como despesa dedutível para fins de determinação do valor do imposto;

ii) as variações monetárias ativas, nos períodos base de 1990 a 1992, deviam ser computadas pelo regime de competência, pelo que a apropriação das atualizações monetárias de depósitos judiciais suspensivos da exigibilidade do crédito tributário somente seria cabível quando terminada a demanda judicial,

quando a partir de então passaria a ter disponibilidade sobre os respectivos valores, já que, antes disso, os depósitos permanecem à disposição do juízo.

É o relatório."

Nos limites do despacho de admissibilidade infra-citado, a Câmara *a quo* negou provimento ao recurso voluntário do Contribuinte para determinar a manutenção dos lançamentos efetuados sobre a variação monetária ativa de depósitos judiciais, tendo em vista que o depósito judicial configura-se *"em um ativo financeiro controlado em nome da pessoa jurídica, resultante da aplicação de recursos oriundos de seu patrimônio líquido ou de capital tomado de terceiros"* de modo que *"não há como prosperar a tese da Recorrente, de que os depósitos judiciais não constituem direito de crédito, os quais, por se sujeitarem à correção monetária, devem ser atualizados contabilmente; a contrapartida do lançamento correspondente configura a variação monetária ativa exigida no procedimento, e o seu registro em conta de resultado do período visa contrabalançar os efeitos da dedução da correção monetária devedora ou da variação monetária passiva incidente sobre a fonte dos recursos depositados"*

Consignou ainda o Relator designado para redação do voto vencedor que, *verbis*:

"Apenas na hipótese de a pessoa jurídica provisionar o tributo cuja exigibilidade esteja sendo questionada na Justiça - e não atualizar monetariamente a obrigação - o valor correspondente não mais comporia o patrimônio líquido, a gerar correção monetária devedora.

Entretanto, observa-se que essa não constitui a espécie dos autos, pois, embora tenha sido realizada a aludida provisão, a correspondente obrigação foi corrigida monetariamente (como se verá a seguir), gerando variação monetária passiva, redutora do lucro líquido do período, o que somente pode ser neutralizado pelo reconhecimento da variação monetária ativa incidente sobre os valores depositados.

Tal assertiva deriva do fato de que, ao glosar as despesas com tributos que se achavam com a sua exigibilidade suspensa, o autor do feito afirmou, na peça acusatória, que estava arrolando os valores relativos aos tributos e suas respectivas correções monetárias, o que pressupõe aquela atualização e desacredita o argumento da defesa, conforme se pode ver da descrição dos fatos anexa ao AI (fls. 04)".

A Câmara *a quo* também determinou a manutenção dos tributos constituídos em razão de glosa das despesas com tributos cuja exigibilidade estava suspensa em razão de depósito judicial, por entender que *"a dedutibilidade do valor provisionado como despesa operacional somente poderá ocorrer no período-base em que houver a decisão final da lide, na hipótese de ser desfavorável à empresa"*.

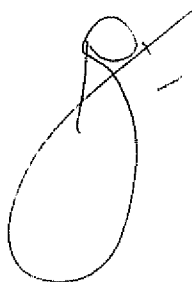
Intimado pessoalmente do acórdão da antiga 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em 29/08/2006 (fl. 464 do autos), o Contribuinte interpôs, em 13/09/2006, recurso especial fundamentado em suposta divergência jurisprudencial entre o

acórdão recorrido e arestos da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão CSRF/01-03.448, juntado em sua íntegra às fls. 739/747) e da antiga 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão n. 103-22.196, juntado em sua íntegra às fls. 732/737), no que tange à variação monetária ativa dos depósitos judiciais, e aresto da antiga 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão n. 101-94.353, juntado na íntegra às fls. 749/763), no que tange à dedutibilidade das provisões para tributos com exigibilidade suspensa.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 105-432/2006, fls. 780/781), ante a configuração do dissídio jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 785/788, pelas quais pediu a manutenção do acórdão recorrido, na íntegra.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop with a small circle at the top and a horizontal line extending to the right.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Preliminarmente, ousou discordar em parte do r. despacho do Presidente do Colegiado *a quo*, quanto à admissibilidade do recurso especial do Contribuinte.

Consoante relatado, entende o Contribuinte que o acórdão recorrido, no que tange a variação monetária ativa dos depósitos judiciais, seria contrário ao entendimento proferido por essa 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e pela antiga 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, mais especificamente acórdão CSRF/01-03.448 e acórdão n. 103-22.196, respectivamente.

Referidos acórdãos paradigmas foram assim ementados, *verbis*:

"DEPÓSITOS JUDICIAIS - VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - FALTA DE RECONHECIMENTO - O não reconhecimento da variação monetária ativa emergente de depósitos oferecidos ao Poder Judiciário para a discussão de certas perlengas relacionadas a exação tributária não gera efeitos tributários ora pela decorrência de a oferta dos valores não gerar disponibilidade do numerário para o sujeito passivo, ora pelo fato de a Fiscalização não haver demonstrado que, em paralelo, foram no passivo corrigidas as pertinentes exações a seu benefício." (Acórdão CSRF/01-03.448)

"OMISSÃO DE RECEITA — VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA — DEPÓSITOS JUDICIAIS — Não caracteriza omissão de receita a falta de contabilização e lançamento de variação monetária ativa sobre depósitos judiciais quando em paralelo, demonstradamente, o sujeito passivo não procedeu à correção da obrigação tributária sob discussão, neutralizando, assim, os efeitos de uma e outra." (Acórdão n. 103-22.196)



De acordo com referidos acórdãos paradigmas, a variação monetária ativa do depósito judicial não mereceria ser tributada porquanto, naqueles casos, a Fiscalização teria deixado de demonstrar que o sujeito passivo teria igualmente corrigido monetariamente as pertinentes contas de seu passivo.

Nesse passo, diga-se que, em que pese ambos acórdãos façam referência à inexistência de disponibilidade do sujeito passivo sobre o depósito judicial enquanto não sobrevir decisão definitiva, o fundamento de decidir, em ambos, foi a inexistência/ausência de comprovação de que o sujeito passivo teria levado à despesa a variação passiva de sua obrigação correspondente ao depósito.

Pois bem, como consignado no relatório, entendeu o Colegiado *a quo* pela manutenção dos lançamentos sobre a variação ativa dos depósitos judiciais, tendo em vista que o Contribuinte Recorrente teria levado à despesa os resultados da variação monetária passiva da obrigação correspondente ao depósito.

A situação fática abordada no acórdão recorrido difere, pois, da situação fática abordada nos acórdãos paradigmas, o que impede o conhecimento do recurso especial, no que tange à variação monetária ativa dos depósitos judiciais.

Com relação à dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, entendo que a divergência jurisprudencial restou configurada e, ante o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso somente nesta parte.

À época dos fatos geradores do presente lançamento (*i.e.*, 1989, 1990, 1991 e 1992) a dedutibilidade dos tributos estava regulamentada pelo art. 16 do Decreto-Lei n. 1.598/77, que dispunha, *verbis*:

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

I - em que ocorrer o 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."



Referido art. estava regulamentado pelo art. 225 do RIR/80, *verbis*:

"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 nº 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 nº 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 nº 1.598/77, art. 16, § 4º)."

Pois bem, percebe-se que, salvo a hipótese de o contribuinte apurar seus resultados pelo regime de caixa, os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária.

Somente com a Lei n. 8.541/92 é que referida sistemática foi alterada. Nos termos do art. 7º de referida Lei, Art. 7º "*as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas*". Referido dispositivo, contudo, somente entrou em vigor em 01/01/1993 (art. 57).

Em períodos anteriores à vigência da Lei n. 8.541/92, pois, o fato de o tributo ter sido pago, ou estar com a exigibilidade suspensa não é relevante para definir o momento em que a despesa/custo tributário é dedutível. Importa verificar, de outra forma, a data do fato gerador do tributo – a despesa/custo tributário será dedutível assim que ocorrido o fato gerado da obrigação tributária.

Para os períodos base analisados no caso dos autos, todos anteriores a 01/01/1993, aplica-se o regime antigo que previa a dedutibilidade segundo o regime de competência, observando-se a data do fato gerador.

Nesse sentido, além do paradigma trazido à colação pelo Contribuinte Recorrente, veja-se precedente da antiga 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

"TRIBUTOS (INCLUSIVE CONTRIBUIÇÕES) - DEPÓSITO JUDICIAL - PERÍODO ANTERIOR À LEI N º 8.541/92 - DEDUTIBILIDADE AUTORIZADA. Somente após o advento da Lei nº 8.541/92, tornou-se proibida a dedução de tributos depositados judicialmente. (...)

(1º Conselho de Contribuintes, 7a. Câmara, ACÓRDÃO 107-07.997 em 16.03.2005, Publicado no DOU em 20.12.2005, Relator: Octávio Campos Fischer)

No mesmo sentido:

CORREÇÃO MONETÁRIA DE DEPÓSITOS JUDICIAIS - Até o advento da Lei 8.541/92, a dedutibilidade de despesa com tributo estava subordinada à ocorrência do fato gerador, independentemente do pagamento ou depósito judicial. Por sua vez, o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário, ficando à disposição do Juízo, razão pela qual não cabe a atualização, quer do valor depositado, quer da correspondente obrigação tributária, enquanto não definitivamente solucionada a pendenga judicial ou, se for o caso, houver desistência da ação.

(1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, ACÓRDÃO 101-92.887 em 10.11.1999, Publicado no DOU em: 04.01.2000, Jezer de Oliveira Cândido – Relator)

No mesmo sentido:

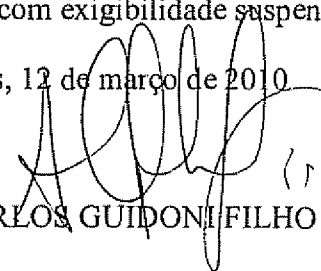
"DEDUTIBILIDADE DE DESPESA COM TRIBUTO - DEPÓSITO JUDICIAL - Até o advento da Lei número 8.541/92, por força do disposto no artigo 225, do Regulamento aprovado pelo Decreto número 85.450/80 (Decreto lei número 1598/77, art 16), a dedutibilidade de despesas com tributos estava condicionada à ocorrência do respectivo fato gerador da obrigação tributária, seguindo-se o regime de competência (...)"

(1º Conselho de Contribuintes, 1ª. Câmara, ACÓRDÃO 101-91.805 em 17.02.1998, Publicado no DOU em: 07.04.1998,)

Merece, portanto, ser cancelado o lançamento efetivado com base nas glosas das despesas com tributos com exigibilidade suspensa, porquanto anteriores à vigência do art. 7º da Lei n. 8.541/92.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, para, no mérito, dar-lhe provimento, determinando o cancelamento do lançamento, no que diz respeito às despesas com tributos com exigibilidade suspensa.

Sala das Sessões, 12 de março de 2010


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator