



MINISTÉRIO DA FAZENDA

MAT

Sessão de 23 de junho de 1981

ACORDÃO Nº 101-72.371

Recurso nº 83.506 - IRPJ - EX: DE 1979

Recorrente SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CAMPINAS - SP

IRPJ - PROVISÃO PARA FÉRIAS - Tratando-se de direitos já adquiridos, nos termos da legislação trabalhista, e correspondendo, portanto, a autêntica despesa incorrida, a sua imputação ao resultado do exercício independia de previsão legal que nominasse a espécie.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Sylvio Rodrigues e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designado Relator para o Acórdão o Cons. Amador Outereiro Fernández.

Sala das Sessões (DF), em 23 de junho de 1981

AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE E RELATOR DE
SIGNADO PARA REDIGIR O
VOTO VENCEDOR

VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSÃO DE: 27 AGO 1981

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº NÃO HOUVE

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (suplente) e FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0830/053.171/80

RECURSO N.º: 83.506

ACÓRDÃO N.º: 101-72.371

RECORRENTE: SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA

R E L A T Ó R I O

SINGER DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITADA, empresa com sede na cidade de Campinas, Estado de São Paulo, avistou-se sob a ação fiscal da qual resultou o Auto de Infração de fls. 04, lavrado quanto ao exercício de 1979, sob o fundamento de "postergação do imposto, por constituição de Provisão para Férias, período aquisitivo até 31.12.1978, quando estas deveriam ser contabilizadas a custo ou despesas operacionais no período seguinte, ou seja, quando do pagamento, com infração ao art. 154 do RIR, baixado com o Decreto nº 76.186/75 e art. 6º §§ 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/77".

A empresa contraditou a cobrança da correção monetária e juros de mora sobre o imposto postergado, na conformidade da petição de reclamação de fls. 08/26, defendendo a idéia de haver seguido à risca a legislação fiscal e critérios técnicos correspondentes às férias vencidas e não pagas, salientando, ainda, que seria impróprio admitir-se que a provisão para férias só se tornara dedutível após o advento do Decreto-lei nº 1.730, de 17/12/1979 que os artigos 6º a 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977 passaram a reger de forma diversa da do art. 154 do RIR/75, a determinação do lucro sujeito à incidência do imposto de renda.

Vendo malograda a sua pretensão, mediante recusa de deferimento à reclamação pelo Delegado da Receita Federal em Campinas, a empresa provoca o encaminhamento da questão à instância administrativa colegiada para que este Conselho de Contribuintes julgue o caso nos termos do recurso de fls. 36/55, manifestado no prazo de lei.

A autoridade de primeira instância, ao julgar procedente a exigência fiscal, expôs, em síntese:

- que não havia, no exercício de 1979, previsão legal para se admitir dedutível a Provisão para Férias, uma vez que o Decreto-lei nº 1.730/79 só vigorou a partir do exercício de 1980, como se depreende de seu artigo 8º, assim como do Parecer Normativo CST nº 07 de 07.03.1980;
- que não é de arguir-se falta de base legal do Auto de Infração, uma vez que nem o artigo 154 do RIR/75, que só previa a dedução das provisões autorizadas por lei, nas quais não se encontrava a relativa a férias, nem tampouco o Decreto-lei nº 1.598/77 autoriza deduzir do resultado do exercício a "Provisão para Férias", como se infere do artigo 6º, § 2º, alínea "a";
- que a interessada levou a débito do resultado do exercício parte da Provisão para Férias, no valor de Cr\$ 10.604.823,00, acarretando uma antecipação de custos e, conseqüentemente, postergação do pagamento de imposto, o que, de acordo com o art. 6º, § 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77, determina a cobrança de correção monetária e juros de mora sobre o imposto de renda postergado.

Na petição recursória, lida integralmente, a defesa reedita os argumentos expostos na petição de reclamação, que, em resumo, consistem em dizer:



- que o próprio dispositivo legal invocado como fundamento da glosa, o artigo 154 do RIR/75, com redação de que "o lucro operacional será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por este Regulamento" convalida o procedimento de permitir-se, na formação do lucro operacional, que se levem em conta as provisões, intercalando, a seguir, no meio de parênteses, estas palavras "entre as quais se inclui a provisão para férias";
 - que o adjetivo "autorizadas" apenas alcança o caso de perdas, afirmando, literalmente: "nem se diga que o adjetivo "autorizadas" alcança todos os substantivos da frase — ou seja, que os custos, despesas operacionais, encargos e provisões têm que ser expressamente autorizados pelo Regulamento, como no caso de perdas";
 - que os artigos 6º a 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 passaram a reger de outra forma, diferente da do art. 154 do RIR/75, a determinação do lucro sujeito à incidência do imposto de renda;
 - que o caso de provisão para férias constitui em cargo incorrido de acordo com o regime de competência, porque entre as despesas incorridas, figura o valor das férias vencidas, uma vez que estas, nos termos da legislação trabalhista se torna exigibilidade contra a empresa;
 - que, ao contrário do que afirma a decisão da autoridade monocrática, o próprio Decreto-lei nº 1.730/79, em seus artigos 3º e 4º, favorece o procedimento da autuada, salientando que se não exist
- 

tisse a norma do artigo 3º desse diploma legal, todas as provisões seriam dedutíveis, na medida em que registradas de acordo com os princípios técnicos da ciência contábil, por isso o legislador não entendeu de justiça deixar indedutível a provisão para férias, razão pela qual não havia expressa previsão legal anterior.

É o relatório.

Acórdão nº 101-72.371

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, RELATOR DESIGNADO PARA RE
DIGIR O VOTO VENCEDOR

Segundo a nova sistemática do IR, a base de cálculo do tributo é o lucro real, assim conceituado no art. 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77:

"Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."

2. O lucro real, portanto, é determinado a partir do lucro líquido do exercício e este deverá ser determinado com a observância dos preceitos da lei comercial (art. 6º, § 1º, in-fine do D.L. nº 1.598/77). Quando se tratar de sociedade anônima, a legislação tributária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, inc. XI), determina que ele será apurado com a observância das disposições da legislação específica (Lei nº 6.404, de 15/12/76) e esta, em seu art. 199, consagra expressamente o regime de competência.

3. Todavia, o próprio caput do art. 6º e seu § 2º, determinam que ao lucro líquido do exercício sejam adicionados:

"a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real."

4. Portanto, o regime de competência, ou seja, o registro das despesas e encargos no período em que forem incorridos e os custos no período em que forem contabilizadas as correspondentes receitas, sofre as restrições que a própria legislação tributária impõe.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/053.171/80
Acórdão nº 101-72.371

5. A espécie de que cogitam os autos: férias já vencidas, isto é, cujo direito do empregado já fora adquirido, sendo impostergável nos termos da legislação trabalhista, sem dúvida constitui um encargo do exercício, que não sofre nem sofria qualquer restrição por parte da legislação de regência, desde que a empresa possuísse em sua contabilidade a individuação dos beneficiários e a quantificação do valor devido a cada um, permitindo uma análise do montante imputado aos resultados, como alega ter a recorrente.

6. Considero corretas as considerações apresentadas pelo Dr. William Gerab, in Resenha Tributária, Seção 1.3, Comentários, nº 26/79, quando declara:

"O fato de o pagamento da obrigação referir-se a um descanso remunerado não a desvincula, por ocorrer em exercício posterior, de sua data de origem, quando se completou o período de doze meses de trabalho, anterior ao surgimento da obrigação. Como, então, apropriar seu valor a custo ou despesa de exercício diverso daquele em que o direito foi gerado?

Portanto, é no período-base que se aperfeiçoa a situação jurídica obrigacional, caracterizando um encargo da empresa a favor do empregado, como uma obrigação exigível por este, respeitado o prazo de pagamento, ou seja, configurando uma despesa incorrida no exercício, a pagar no exercício social subsequente.

Portanto, qualquer que seja o conceito de rédito a dotado, não será possível considerar como riqueza não va um acréscimo patrimonial onerado com encargos referentes a direitos adquiridos por terceiros (direito a férias remuneradas). Esses direitos dos empregados forçosamente deverão ser deduzidos para que se chegue ao efetivo acréscimo patrimonial tributável.

Daí por que se deve entender o direito a um descanso remunerado como sendo um encargo social incorrido no período em que o direito do empregado se aperfeiçoa, tornando-se uma despesa exigível à empresa, razão pela qual deverá ser considerada parcela redutora do lucro no mesmo período.

Por outro lado, é inclusive tecnicamente correto considerarmos o direito às férias remuneradas como sendo um custo ou despesa adicional em relação às receitas produzidas no período em que esse direito se



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/053.171/80
Acórdão nº 101-72.371

aperfeiçoa, pois estaremos procedendo de acordo com o regime de competência na apropriação de receitas e despesas, institucionalizado, como dissemos, em nossa atual legislação.

Além do mais, constituindo o pagamento das férias (em descanso ou em dinheiro) um encargo que pesa sobre os bens produzidos no período aquisitivo do direito, apropriar esse encargo no mesmo período é a única forma correta de atender ao aspecto quantitativo do fato gerador do imposto de renda.

Somente com a neutralização dos encargos que pesam sobre as receitas é que poderemos chegar à disponibilidade adquirida de rédito; aquisição - de disponibilidade - econômica ou jurídica, não importa - requisito essencial a que ocorra fato gerador do imposto de renda (cf.CTN,art. 43)."

De acordo com o art. 43 da Lei nº 4.506/64, somente as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária eram dedutíveis. Com a superveniência das normas do Decreto-lei nº 1.598/77 uma parte da doutrina entendeu que seriam dedutíveis, desde que justificáveis à luz da legislação comercial, todas as provisões que as empresas viessem a contabilizar; salvo quanto àquelas já reguladas por lei, concluía uma parte, menor ainda, desta corrente.

8. Evidentemente que, além dos inúmeros litígios que daí adviriam, face à divergência entre o que o contribuinte e o Fisco passassem a entender como razoáveis, também poderia ensejar o surgimento de diversos abusos (uns propositadamente praticados, a fim de diferir o pagamento de tributos, e outros decorrentes de excessos de cautelas ou receios dos contribuintes ou seus assessores contábeis). Eis a origem da forma do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.730, de 17/10/79, onde, voltando ao passado, se estabeleceu que

"Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação tributária."

9. A razão de ser da norma foi assim justificada na Exposição de Motivos:



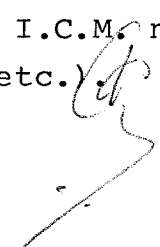
Acórdão nº 101-72.371

"O artigo 3º do projeto define que, para efeitos fiscais, somente serão dedutíveis as provisões expressamente admitidas pela legislação tributária. É que, com a adoção generalizada do regime de competência para apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, algumas provisões passaram a ser necessárias do ponto de vista contábil, não devendo, todavia, ser admitidas para efeitos fiscais, visto como, muitas vezes, são constituídas por valores apenas estimados.

Estando o contribuinte obrigado a adotar o regime de competência na apuração do lucro líquido, certamente contabilizará algumas provisões fundamentadas em simples estimativas. A ausência de uma disposição legal, no sentido de somente serem dedutíveis as provisões expressamente autorizadas, provoca inevitáveis controvérsias entre o Fisco e o contribuinte. Para os efeitos do artigo 3º, o livro de apuração do lucro real será usado para serem feitos os necessários ajustamentos no lucro líquido de cada período-base."

10. O caso dos autos, a nosso ver, nada tem a ver com a dedutibilidade ou não das provisões não expressamente elencadas no período de vigência do Decreto-lei nº 1.598/77. Isto porque, nem tudo que na contabilidade se escreva como "provisão", reflete meu risco provável e futuro. Certas "provisões" refletem encargos e perdas quantificáveis e irreversíveis, embora, ainda não exijam.

11. Entendo que só das primeiras, aquelas que traduzem autênticas reservas de contingência, isto é, que segregando lucros, a sua constituição não representa custo ou despesa, mas uma restrição à disponibilidade de lucros com vistas aos riscos potenciais das operações já realizadas, capazes de afetar a situação patrimonial ou financeira da companhia em exercícios futuros, se ocupou o Decreto-lei nº 1.730/79, pois as segundas, representando autênticas despesas incorridas, já na vigência da legislação anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77 eram dedutíveis (RIR/75, art. 162, § 1º), embora não mencionadas especificamente na legislação (ex.g.: Provisão para I.C.M. nos Estoques, Provisão para Direito a Férias já adquirido etc.)



12. Parece-me mesmo que somente se justificaria o nome "provisão" pelo fato de não estarem os valores individualmente con-
tabilizados (embora subsidiado em elementos quantificáveis indivi-
dualizadamente) visto que representando despesa incorrida, tem de
onerar o resultado do exercício, inexistindo, no caso, qualquer "even-
tualidade".

13. Se os encargos são conhecidos e os valores são cal-
culáveis (no todo ou em parte), até o limite que não admita discus-
são deverão ser imputados ao resultado do exercício, como autênti-
ca parcela dedutível, passando o seu valor a integrar o grupo do
passivo circulante, notadamente em face das normas da Lei nº 6.404/
/76, a qual reforçou o conceito contábil de: a) reserva (não dedu-
tível), cujo valor integra o patrimônio líquido e sujeita-se à cor-
reção monetária; b) provisão (dedutível por registrar obrigações
existentes mas não formalizadas), cujo valor integra o passivo exi-
gível.

14. Aliás, quanto ao direito a férias constituir anterior
despesa incorrida e não provisão para atender a encargos potenciais
futuros, a própria Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 1.730/79,
se encarregou de expressamente dizê-lo, textualmente:

"Por constituírem despesas efetivamente incorridas
e quantificáveis, os artigos 4º e 5º do projeto in-
cluem entre as provisões dedutíveis, para efeitos
fiscais, as provisões para férias e para gratifica-
ções a empregados. A dedutibilidade dessa última pro-
visão fica condicionada ao efetivo pagamento da gra-
tificação até a data prevista para a entrega da de-
claração de rendimentos que tiver por base o balan-
ço em que a provisão foi formada."

Em face do exposto, dou provimento ao recurso por
entender que a provisão para férias, quando concernente a direito
adquirido, constitui uma obrigação líquida e certa da empresa, cuja
origem é uma despesa incorrida, ao contrário do que se observa

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0830/0053.171/80
Acórdão nº 101-72.371

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO SYLVIO RODRIGUES

A legislação fiscal do imposto de renda permite a constituição de certas provisões dedutíveis do lucro real sujeito à tributação. Para se validar a dedução é, pois, necessário que haja na lei, referência expressa à provisão cuja formação se pretende. Na espécie dos autos, constitui objeto de debates a importância de Cr\$ 10.604.823,00, parte do total registrado sob "Provisão para Férias".

As leis tributárias criam obrigações que visam, fundamentalmente, à satisfação das finalidades sociais, porque, através delas, busca o Estado recursos indispensáveis ao custeio dos serviços públicos. Há, assim, no bojo dessas leis uma filosofia que dá preponderância ao interesse geral coletivo. Em consequência dessas finalidades comunitárias do meio social, não deixou o legislador ao talante das conveniências particulares a criação arbitrária de encargos dedutíveis, entre os quais se incluem as provisões, evitando que se reduza a uma ninharia, ou, quiçá, até a valor nenhum o imposto de renda que deveria ser pago.

Tanto o artigo 154 do RIR/75 como o artigo 6º, § 2º, alínea "a", do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, não deixam dúvida de que provisões, cuja formação não esteja expressamente permitida como dedutível na determinação do lucro real, serão adicionadas ao lucro líquido do exercício, para efeito de tributação pelo imposto de renda.

Em suma, provisão constituída sem as cautelas da lei é, em princípio, despesa futura, que ainda está por se realizar, e, sob este aspecto, se transitada em conta de resultado do exercício deve submeter-se à carga tributária do imposto de renda sem vacilação.

É princípio assente na jurisprudência administrativa que permite à pessoa jurídica constituir as provisões que bem entender, como medida de ordem contábil do interesse da empresa, cabendo, porém, à autoridade fazendária a faculdade de julgar quais a



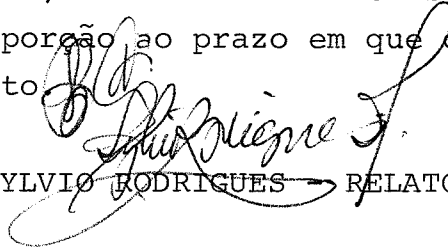
Acórdão nº 101-72.371

que podem ser deduzidas do lucro real, segundo as normas prescritas no estatuto legal do tributo, que conceituam expressamente as provisões admitidas como dedutíveis. O socorrimento à doutrina, no sentido de modificar o entendimento administrativo firmando em inúmeros julgados, não possui o dom de convencer o aceite da provisão para férias antes de haver ela constado expressamente de disposição legal. Só com o advento do Decreto-lei nº 1.730 de 17.12.1979, através do artigo 4º e parágrafo 1º e 2º, é que a provisão para férias passou a ser objeto da cogitação legislativa, com aplicação a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1980, como dispõe, literalmente, o artigo 8º.

Aceitar-se a provisão para férias como dedutível em exercício anterior ao de 1980, seria dar efeito retroativo ao Decreto-lei nº 1.730/79, com inegável afronta ao artigo 8º e mesmo que não existisse a declaração verbal de aplicar-se o disposto no artigo 4º a partir do exercício de 1980, perante o princípio de que "a lei só dispõe sobre fatos futuros", nenhuma ressalva fez o citado decreto-lei para que se lhe pudesse atribuir efeito em relação ao exercício de 1979, de que trata a hipótese dos autos.

Todavia, não se pode deixar de considerar o fato de haver a recorrente tributado, no exercício seguinte, a provisão de que se cogita. Observa-se, assim, que houve postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (art. 6º, § 5º, alínea "a", do Dec. lei nº 1.598/77) o que sujeita a recorrente a complementar o encargo tributário com correção monetária e juros moratórios, na conformidade do artigo 6º, § 7º, do citado Decreto-lei nº 1.598/77.

Nestas condições, voto no sentido de negar-se provimento ao recurso, a fim de cobrarem-se correção monetária e juros de mora em proporção ao prazo em que ocorreu a postergação do pagamento do imposto.



SYLVIO RODRIGUES RELATOR