



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 13 de dezembro de 19 85

ACORDÃO N.º CSRF/01-0.624

Recurso n.º : RD/103-0.289

Recorrente : OXIGÊNIO DO BRASIL S.A.

Recorrido : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - Patrimônio líquido - Reserva para Contingências - Provisão para Indenizações Trabalhistas - A parcela de lucros, segregada para atender a eventuais e futuras reclamações trabalhistas sobre indenizações devidas a empregados que vierem a ser demitidos, relativas ao período de trabalho anterior ao regime do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, por não se constituir em obrigação certa quanto à existência, classifica-se no patrimônio líquido e sujeita-se à correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por OXIGÊNIO DO BRASIL S.A.,

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar levantada pela Fazenda Nacional nas contra-razões e, no mérito, em DAR provimento ao recurso especial apresentado pelo sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 13 de dezembro de 1985

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ

-

PRESIDENTE

PEDRO MARTINS FERNANDES

-

RELATOR


LUIZ FERNANDO OLIVEIRA

es.

1. The first part of the document is a list of names and addresses, which appears to be a directory or a list of contacts. The names are written in a cursive script, and the addresses are listed below them. The list includes names such as "J. H. Smith", "W. J. Jones", and "A. B. Brown", among others. The addresses are also written in cursive and include street names and city names.

21010979 21010979 21010979

$$/dsf$$



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0810/009.275/82-01

RECURSO Nº: RD/103-0.289

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.624

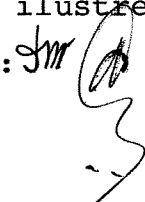
RECORRENTE Nº: OXIGÊNIO DO BRASIL S.A

R E L A T Ó R I O

OXIGÊNIO DO BRASIL S.A., contribuinte domiciliada na cidade de São Paulo, através de procurador constituído mediante instrumento particular de mandato (fls. 177), recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, de parte da decisão consubstanciada no Acórdão nº 103-06.317, de 26.06.84 (fls. 252/266), prolatado pela colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Na decisão supra, aludido Colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela contribuinte (fls. 156/176), autuado naquele Conselho sob nº 87.098 (fls. 252), mantendo, todavia, o lançamento "ex officio" contestado (fls. 51/51 verso), na parte objeto do recurso especial em que, no exercício de 1979, período-base de 1978, foi glosada a correção monetária da conta de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", no valor de Cr\$ 4.380.991.

Na parte em que esse "decisum" foi objeto do recurso especial, ou seja, no tocante à glosa da correção monetária do valor da conta de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", está ele embasado nas ementa e fundamentação a seguir transcritas, esta extraída do voto do relator, o ilustre Conselheiro Carlos Augusto Vilhena (fls. 252 e 264/266):



Acórdão nº CSRF/01-0.624

"CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - Conta criada para atender eventuais reclamações trabalhistas futuras de empregados estáveis melhor se classifica no passivo circulante ou no exigível a longo prazo. Indedutível, portanto, sua correção monetária.

.....
Correção Monetária da conta "Reserva ou Provisão para Indenizações Trabalhistas"

13. Entendo que a reserva ou a provisão para indenizações trabalhistas, de que se cogita nestes autos, melhor se classifica no passivo circulante ou no exigível a longo prazo. De conformidade com o que consta das razões da contribuinte, essa conta foi criada para atender eventuais reclamações trabalhistas futuras de empregados estáveis. Registra, pois, essa reserva ou provisão, obrigações, embora potenciais.

14. Assim orienta o item 10.4 do Parecer Normativo CST nº 108/78:

"As provisões constituídas para registrar obrigações, mesmo que potenciais, devem ser registradas no passivo circulante ou exigível a longo prazo, portanto, não sujeitas à correção, pelo que se infere do inciso I do artigo 184, da Lei nº 6.404/76 que, tratando dos critérios de avaliação dos elementos passivos, no balanço, assim dispõe:

"As obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço"; (o grifo é do original).

Algumas dessas obrigações, normalmente são representadas por parcelas de lucros retidos, destinadas a cobrir desembolsos futuros de despesas incorridas mas não pagas no exercício, como, por exemplo, provisão para o imposto de renda, para gratificações, para 13º salário e outras de natureza semelhante; portanto, não devem integrar o grupo do patrimônio líquido, para efeito de correção monetária."

15. Por outro lado, não concordo com a contribuinte quando quer tomar a "Provisão para Indenizações Trabalhistas" como RESERVA PARA CONTINGÊNCIAS. O artigo 195 da Lei nº 6.406/76 afirma, textualmente, que essa reserva tem por finalidade com

Acórdão nº CSRF/01-0.624

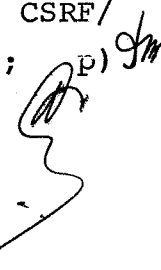
pensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente da perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado. Uma verba que se destina a assegurar prováveis encargos trabalhistas, decorrentes de situação empregatícia anterior a 1º de janeiro de 1967, segundo consta da Ata das Assembleias Gerais Extraordinária e Ordinária, realizadas em 30 de abril de 1979, não está cogitando de uma perda provável mais sim de uma obrigação potencial.

16. A obra MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES, de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcks, à pg. 341, condiciona a formação da Reserva para Contingências à previsão de significativas baixas (ou eventualmenteprejuízos) no lucro líquido oriundo de fatos extraordinários por ocorrer. Na sequência exemplificadas perdas cíclicas decorrentes de fenômenos naturais (geada, secas, cheias, inundações etc.). Os possíveis encargos trabalhistas, obviamente, não são esse tipo de perda."

Cientificada dessa decisão, através de cópia recebida conforme termo de 12.09.84 (fls. 268 verso), a contribuinte interpôs recurso a esta Câmara Superior, protocolizado em 20.09.84 (fls. 270), com fundamento no artigo 3º e seu inciso II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, e nos artigos 4º e seu inciso II, e 5º da Portaria MF nº 434, de 03.05.79, apenas na parte que se refere à glosa da correção monetária da conta de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", alegando em resumo: que: a) o decisório recorrido embasou-se no fato de que "a reserva em questão representa uma obrigação potencial, e não uma perda provável, razão pela qual não deveria integrar o patrimônio líquido para efeito de correção monetária"; b) "a controvérsia originou-se do fato de que, anteriormente à Lei nº 6.404, a reserva em questão era intitulada na contabilidade da recorrente como "previsão para contingências", a teor do item XIII-b da Circular nº 179/72, do Banco Central, que padronizava a escrituração das sociedades anônimas de capital aberto", que transcreve juntamente com o item XIV; c) "conforme se vê pelo auto de infração e termo de verificação de fls., a fiscalização confundiu a "previsão para contingência" com as provisões, tanto que a chama de "provisão para indenização trabalhista"; d) "tratando-se de reserva es

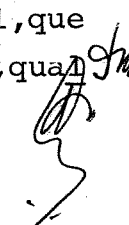


Acórdão CSRF/01-0.624

tatutária e apartada do lucro líquido após a provisão para imposto de renda, era e continua a ser, por sua própria natureza, uma reserva de lucros, para contingência, além de estatutária, não se confundindo com as provisões, a despeito da intitulação anterior de "previsão para contingências"; e) "referida verba destinou-se a atender eventuais reclamações trabalhistas futuras, de empregados anteriores ao regime do FGTS, correspondendo ao que o art. 195 da Lei nº 6.404", que transcreve, "define como reserva para contingência"; f) "nas demonstrações financeiras de 31.12.1978, a fls., período-base da autuação, com os novos termos e com conceitos da Lei nº 6.404, já figurou englobada nas "reservas de lucros - reserva para contingência"; g) "como tal, integra o patrimônio líquido por expressa determinação do art. 178, parágrafo 2º, alínea "d", da Lei nº 6.404"; h) "decidindo pela exclusão da reserva em questão do patrimônio líquido, para classificá-la como passivo circulante ou exigível, o v. Acórdão 103-6.317 divergiu do acórdão nº 102-17.141, de 07.11.78", cujo voto transcreve parcialmente, e comprova com xerocópia de seu inteiro teor (fls. 288/301); i) "o mesmo acórdão, tratando da provisão para imposto de renda, chamou atenção para outro aspecto relevante, qual seja, o da identificação do titular de um crédito contra a empresa, o que não ocorre na hipótese "sub judice", conforme trecho que também transcreve; j) decidindo recurso interposto pela Fazenda, contra esse acórdão, a decisão ministerial reportou-se à doutrina para definir reservas, provisões e fundos, na parte que transcreve; l) também nestes autos não se tem despesa certa, mas perdas futuras prováveis e meramente estimadas, ainda não objeto de qualquer reclamação de terceiro; m) tais despesas "só existirão se futuramente ocorrerem as demissões de todos os empregados e os pressupostos da legislação trabalhista que então dêem origem à obrigação de indenizar"; n) o acórdão paradigma, embora trate de matéria relativa ao excesso de reservas, presta-se a justificar o presente recurso, porque evidencia uma divergência sobre o mesmo conceito jurídico de reservas e provisões; o) esse o entendimento do acórdão nº CSRF/01-0081, cuja ementa e voto transcreve, este parcialmente; p) 

Acórdão nº CSRF/01-0.624

"as regras de direito aplicáveis são as mesmas no acórdão recorrido e no paradigma", isto é, "a espécies semelhantes" foram aplicadas "teses jurídicas divergentes e até opostas"; q) nesse sentido, o entendimento manifestado no acórdão nº CSRF/01-0.210, cuja ementa transcreve; r) ademais, o acórdão indicado como paradigma "louvou-se também no Parecer Normativo CST nº 133/75, que tratava do cálculo do capital de giro próprio ... matéria diretamente relacionada com a atual correção monetária do balanço, de que foi etapa legislativa imediatamente anterior"; s) "assim, não há apenas semelhança, mas conceitos aplicados diversamente à mesma conta nos acórdãos divergentes"; t) a decisão recorrida contrariou também o Acórdão nº 62.305, que comprova com xerocópia da publicação em que foi divulgado (fls. 309/310), em que se entendeu que "as reservas tributadas, qualquer que seja a sua denominação, integram o passivo não exigível"; u) "a própria Instrução Normativa SRF nº 71/78, que disciplina a correção monetária do balanço patrimonial, estatui que estão sujeitas à correção monetária as reservas de lucros, classificadas as contas segundo os art. 178 a 182 da Lei nº 6.404 (itens 5 e 5.1)"; v) dos balanços patrimoniais anexados aos autos verifica-se que o valor correspondente ao saldo da conta "Previsão para Congingências", anteriormente à lei nº 6.404, ou "Reserva para Contingências", posteriormente a essa Lei, sempre foi classificada no patrimônio líquido; x) na declaração de rendimentos do exercício de 1978, o saldo dessa conta foi classificado na linha correspondente a "reservas, provisões e lucros objeto de tributação"; z) o autuante não se baseou nos balanços patrimoniais registrados no livro "Diário", mas nas fichas do livro "Razão Auxiliar em ORTN", tanto que glosou apenas a parcela de correção monetária registrada neste livro e correspondente a conta de "Provisão para Indenização Trabalhista", conforme demonstrativo que faz; aa) a glosa não alcançou a correção monetária da conta de "Reservas para Indenização Trabalhista", constantes desse mesmo livro e demonstrativo; ab) tanto essa conta não se refere a obrigações da empresa, que o seu saldo foi mantido nos balanços dos vários exercícios que se sucederam; ac) o Parecer Normativo CST nº 110/71, que transcreve, "demonstra o conceito legal e fiscal de reserva, qual



Acórdão nº CSRF/01-0.624

quer que seja a sua designação, para atender despesas ainda não definitivamente apuradas, identificadas e quantificadas na data do balanço, exatamente como na espécie "sub judice".

O recurso especial foi admitido em despacho do Presidente da Câmara recorrida, o culto Conselheiro Urgel Pereira Lopes, cujo teor se transcreve (fls. 312/314):

"Inconformada com o decidido no Acórdão nº 103-06.317, de 26.06.84, a contribuinte apela para a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Teve ciência do acórdão em 12.09.85 (fls. 268, v.) e deu entrada de seu recurso em 20.09.84. Portanto, dentro do prazo legal de 15 (quinze) dias.

O recurso cinge-se à parte em que o acórdão questionado manteve a tributação da correção monetária calculada sobre a reserva para indenizações trabalhistas.

Invoca como divergente o Acórdão nº 102-17.141, de 07.11.78, do qual juntou cópia do inteiro teor (fls. 288/301).

Na parte objeto do recurso o acórdão impugna do tem a ementa seguinte:

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO

- Conta criada para atender eventuais reclamações trabalhistas futuras de empregados es táveis melhor se classifica no passivo circulante ou no exigível a longo prazo. Inde du tível, portanto, sua correção monetária."

No voto, o Relator, depois de citar o subitem 10.4 do Parecer Normativo CST nº 108/78, assi nalou:

"Por outro lado, não concordo com a contribuinte quando quer tomar a "Provisão para I n denizações Trabalhistas" como RESERVA PARA EXIGÊNCIAS. O artigo 195 da Lei nº 6.404/76 afirma, textualmente, que essa reserva tem por finalidade compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente da perda julgada provável, cujo valor possa ser es timado. Uma verba que se destina a assegurar



Acórdão nº CSRF/01-0.624

prováveis encargos trabalhistas, decorrentes de situação empregatícia anterior a 1º de janeiro de 1967, segundo consta da Ata das Assembleias Gerais Extraordinária e Ordinária, realizadas em 30 de abril de 1979, não está cogitando de uma perda provável mais sim de uma obrigação potencial.

A obra MANUAL DE CONTABILIDADE DAS SOCIEDADES POR AÇÕES, de Sérgio de Iudícibus, Elizeu Martins e Ernesto Rubens Gelbicks, à pg. 341, condiciona a formação da Reserva para Contingências à previsão de significativas baixas (ou eventualmente prejuízos) no lucro líquido oriundo de fatos extraordinários por ocorrer. Na sequência exemplifica as perdas cíclicas decorrentes de fenômenos naturais (geadas, secas, cheias, inundações etc.). Os possíveis encargos trabalhistas, obviamente, não são esse tipo de perda."

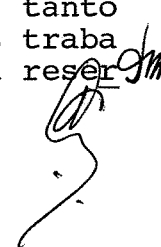
O acórdão paradigma tem a ementa que se transcreve:

"A provisão para pagamento do imposto de renda constituído com base no resultado do exercício não se conceitua como "reserva" para os fins de apuração de reserva excedentes ao capital social de que cuida o artigo 339 do RIR/75, porquanto, trata-se efetivamente de uma obrigação surgida no exato momento de apuração do lucro sujeito à incidência, oportunidade em que, de imediato é identificado o valor da exigibilidade e fixado o prazo para pagamento.

A provisão para pagamento de "Fundo de Indenizações Trabalhistas" constituída ao arrepio da Lei fiscal é tratada como "reserva" para os efeitos tratados no artigo 339, do RIR/75."

No seu voto, o Relator disserta sobre os conceitos de reservas e de provisões.

De um lado, a contribuinte afirma que vinha adotando a classificação contábil, na espécie dos autos, da Circular nº 179/72, contabilizando "previsão para contingências", preconizada no item XIII, "B", daquela Circular, o que teria induzido a fiscalização a equívoco, confundindo a "previsão para contingência" com as provisões, tanto que a denominou "provisão para indenizações trabalhistas". Contudo, era e continua sendo uma reser



Acórdão nº CSRF/01-0.624

va estatutária apartada do lucro líquido após a provisão para imposto de renda, de modo que, pela sua própria natureza, trata-se de uma reserva de lucros, para contingência que, além de estatutária, não se confunde com as provisões.

De outra parte, o acórdão modelo versa sobre situações referentes ao exercício de 1976, isto é, à margem de certas modificações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.598/77.

Consequentemente, o dissídio não está demonstrado com indubitosa clareza.

Não obstante, é fato que algumas considerações expendidas no acórdão paradigma e no acórdão recorrido estão em desarmonia, seja no plano conceitual, seja a nível de contabilização.

Por isso mesmo entendo que, "lato sensu", estão presentes elementos bastantes para se admitir o recurso, ensejando o reexame da matéria pela Colenda Câmara Superior."

A FAZENDA NACIONAL, através de seu procurador-representante junto ao Colegiado "a quo", o ilustre Procurador da Fazenda Nacional José Nicodemos Cavalcanti de Oliveira, apresentou suas contra-razões, a seguir transcritas (fls. 316/317):

"I

A QUESTÃO

Esgota-se o apelo em uma única questão:tributação da correção monetária calculada sobre reserva feita pela Recorrente para atender a indenizações trabalhistas, proclamando, a propósito, a ementa do Acórdão recorrido:

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO. Conta criada para atender eventuais reclamações trabalhistas futuras de empregados estáveis, melhor se classifica no passivo circulante ou no exigível a longo prazo. Indedutível, portanto, sua correção monetária."

2. De sua parte, o Acórdão dado como paradigma está assim ementado:

"A provisão para pagamento do imposto de renda constituído com base no resultado do exer

Acórdão nº CSRF/01-0.624

cício não se conceitua como "reserva" para os fins de apuração de reserva excedente ao capital social de que cuida o artigo 339 do RIR/75, porquanto, trata-se efetivamente de uma obrigação surgida no exato momento de apuração do lucro sujeito à incidência, oportunidade em que, de imediato é identificado o credor, quantificado o valor da exigibilidade e fixado o prazo para pagamento.

A provisão para pagamento de "Fundo de Indenizações Trabalhistas" constituída ao arrempio da lei fiscal é tratado como "reserva" para os efeitos tratados no artigo 339, do RIR/75."

II

DIVERGÊNCIA NENHUMA

3. Conforme se vê e como bem o disse o emérito Presidente da 3ª Câmara, em seu despacho de admissão do apêlo, "o dissídio não está demonstrado com indubitosa clareza", ressalvado, entretanto, o fato em que:

"... algumas considerações expendidas no acórdão paradigma e no acórdão recorrido estão em desarmonia, seja no plano conceitual, seja a nível de contabilização."

4. Ora, a motivação de um acórdão não faz coisa julgada, segundo o preceito normado no nosso CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, in verbis:

Art. 469 - Não fazem coisa julgada:

I - Os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença

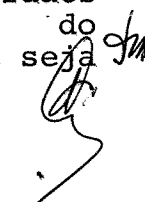
II - A verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença

III - A apreciação da questão prejudicial decidida incidentemente no processo.

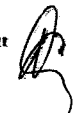
III

REQUERIMENTO

5. Certo, assim, que a desarmonia entre conceitos e motivos mencionados em ambos os acórdãos não são causa suficiente para o embasamento do apelo, pede e espera a FAZENDA NACIONAL lhe seja



Acórdão nº CSRF/01-0.624

negado provimento." 

É o relatório. 

Acórdão nº CSRF/01-0.624

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso especial interposto encontra guarida no artigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria MF nº 484, de 03.05.79 (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79, modificado pelo Decreto nº 89.892, de 02.07.84) e alterado pelas Portarias MF nº 505, de 25.05.79 e nº 99, de 15.04.81 — tendo sido cumprido o respectivo prazo, fixado no "caput" do artigo 5º do citado Regimento.

A recorrente indicou, para comprovar a divergência de julgados com o decisório "a quo", os Acórdãos nºs 102-17.141 e 101-62.305, prolatados respectivamente pelas egrégias Segunda e Primeira Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Embora o Acórdão recorrido e o paradigma de nº 102-17.141, tenham decidido, ao final, sobre matérias diferentes, pois aquele tratou da tributação do saldo credor da conta de correção monetária do balanço, e este versou sobre a tributação do excesso de reservas sobre o capital social, ambos, ao definirem as respectivas bases de cálculo dessas matérias, tiveram de enfrentar, como matéria de fundo, a questão da classificação contábil da conta de "Reserva ou Provisão para Indenizações Trabalhistas".

Na solução dada a esse problema, evidenciou-se o alegado dissídio jurisprudencial, na medida em que o primeiro decisório entendeu que aludida conta se classificava no passivo circulante ou no exigível a longo prazo, enquanto que o "decisum" paradigma a entendeu classificável no grupo do patrimônio líquido.

Sem embargo de o inciso II, do artigo 4º, do Reg



Acórdão nº CSRF/01-0.624

mento Interno deste Colegiado, se referir a divergência na interpretação da Lei tributária, e o dissídio tenha se verificado na aplicação da lei comercial, levou-se em conta, ao se admitir o dissídio jurisprudencial, que esta foi integrada àquela, não somente pela legislação anterior, na parte em que tratou da base de cálculo do imposto sobre a renda, mas também pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, editado, segundo seu preâmbulo

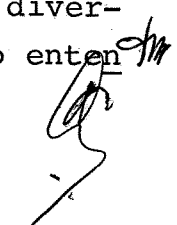
"tendo em vista a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15.12.76)".

De outra parte, considera-se irrelevante o fato de o decisório "a quo" ter versado sobre o exercício de 1979, quando em vigor esta Lei, enquanto que o Acórdão paradigma se refere ao exercício de 1976, época em que vigia o Decreto-lei nº 2.697, de 26.09.40, tendo em vista que aquela determina a classificação de reservas de lucros no grupo do patrimônio líquido, de acordo com o disposto no § 2º e sua alínea "d", do artigo 178, e este estabelecia a sua classificação no passivo não exigível, conforme o artigo 135 e sua alínea "b", não tendo havido alteração, pois é reconhecida a equivalência das expressões "patrimônio líquido" e "passivo não exigível", que representam o capital próprio da empresa.

Em relação ao Acórdão paradigma de nº 101-62.305, versou ele sobre a manutenção do capital de giro próprio, matéria também diferente da tratada pelo decisório "a quo".

Entretanto, ao decidir sobre a respectiva base de cálculo, ou seja a diferença entre o passivo não exigível e o ativo imobilizado do balanço anterior ou inicial, entendeu classificáveis, no passivo não exigível, as reservas tributadas qualquer que seja a sua denominação.

Nesse ponto, também se configura a alegada divergência de julgados, na medida em que o "decisum" recorrido enten



deu que aludida conta de "Reserva ou Provisão para Indenizações Trabalhistas" "foi criada para atender eventuais reclamações trabalhistas futuras de empregados estáveis", ou seja, não se tratava de despesas pagas ou incorridas, e, portanto, dedutíveis do lucro operacional, caracterizando-se como reserva tributável.

Comprovado o pretextado dissídio jurisprudencial, como se demonstrou, cabe admitir o recurso especial interposto pela contribuinte.

D O M É R I T O

No mérito, porque melhor interpretou e aplicou a legislação de regência, deve prevalecer o entendimento adotado pelos decisórios paradigmas, quanto à classificação contábil, no patrimônio líquido, da conta de "Reserva ou Provisão para Indenizações Trabalhistas".

De acordo com os fatos consubstanciados nestes autos e sumariados no relatório, o litígio versa sobre a glosa da correção monetária da conta de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", sob o fundamento de que a sua classificação contábil seria no passivo circulante ou no exigível a longo prazo e não no patrimônio líquido, como o fez a contribuinte.

Examinados os autos, verifica-se que a empresa constituiu reservas, nos balanços patrimoniais levantados em 31.12.75, 31.12.76 e 31.12.77, naqueles sob conta de "Previsão para Contingências" e neste sob a conta de "Reservas para Contingências", que, segundo as notas explicativas constantes do segundo e terceiro balanços citados, "refere-se a uma previsão para indenizações trabalhistas relativas aos serviços prestados anteriormente a 1º de janeiro de 1977, na base de 60% da contingência total", ou a "encargos trabalhistas" relativos aos mesmos serviços, período e base de cálculo.

Essas contas foram classificadas nos dois primeiros



Acórdão nº CSRF/01-0.624

ros balanços indicados no passivo não exigível e no último e no encerrado em 31.12.78, no patrimônio líquido, como reservas de lucros.

A constituição dessa reserva e a sua classificação contábil, até 31.12.77, estavam reguladas no § 3º, do artigo 130, e artigo 135 e sua alínea "b", do Decreto-lei nº 2.627, de 26.09.40, a seguir transcritos:

"Art. 130. (omissis)

§ 3º A assembleia-geral pode deliberar a criação de fundos de previsão, destinados a amparar situações indecisas ou pendentes, que passam de um exercício para outro.

Art. 135. O balanço deverá exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele se observarão as seguintes regras:

b) o passivo será dividido em passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, ..."

A classificação contábil, no balanço realizado em 31.12.78, em face do disposto no artigo 295, § 1º, alínea "a", da Lei nº 6.404, de 15.12.76, passou a ser regida pelas normas do artigo 178, § 2º, alínea "d" e § 4º do artigo 182 dessa Lei, a seguir reproduzidos:

"Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 2º no passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados."



Acórdão nº CSRF/01-0.624

Art. 182 (omissis)

§ 4º Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia."

Como a empresa, já a partir do balanço encerrado em 31.12.77, adaptou as suas demonstrações financeiras ao preceituado nos artigos 178 a 182, 186 e 187, da Lei nº 6.404, de 15.12.76, último ano em que constituiu aludida reserva, transcrevem-se os seus artigos 194 e 195, que tratam da constituição de reservas estatutárias e para contingências:

"Art. 194, o estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;

II- fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e

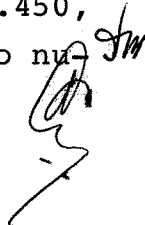
III- estabeleça o limite máximo da reserva.

Art. 195. A assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º. A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

§ 2º. A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda."

Expostos, assim, os fatos e transcritas as normas da legislação comercial que regeram a constituição e a classificação contábil da referida conta, tendo presente que essas normas foram encampadas pela legislação tributária através dos artigos 156, 157 e 172, do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450, de 04.12.80, e considerando que essa classificação é o ponto nu-



Acórdão nº CSRF/01-0.624

clear para a solução do litígio, passa-se à análise da natureza dessa conta, à luz da doutrina e da jurisprudência.

Prelecionando sobre reservas de lucros e previsões, ensina CIBILIS DA ROCHA VIANA ("in" Teoria Geral da Contabilidade, Editora Sulina, Porto Alegre, 1ª volume, 2ª edição, 1969, págs. 146/147 e 154/155):

"O lucro retido pode ficar sob este mesmo título, aguardando nova destinação a ser dada pelos sócios; ou, então, é transferido para um título especial para: 1) cobrir prejuízos eventuais, problemáticos, ou atender a determinadas situações futuras de ocorrência incerta; 2) reforçar simplesmente o capital social.

No primeiro caso, quando os lucros são retidos com a finalidade específica de servir a um objetivo predeterminado, de realização futura duvidosa, de caráter previsional, vão formar o que se denomina previsão.

No segundo caso, quando os lucros são conservados dentro da empresa com o objetivo de fortalecer o capital social, adquirem a forma de reservas.

Tanto o que se denomina previsão como os lucros retidos não deixam de ser reservas, mas o que tomamos sob este vocábulo é tão somente a parte do lucro que fica de forma permanente na empresa desvinculada de qualquer aplicação específica, simplesmente para aumentar seus fundos próprios, isto é, o capital social. Mas com este contabilmente não se confunde, porque diversas são suas origens.

A reserva representa, pois, um acréscimo do capital próprio, proveniente da retenção dos lucros."

.....

"Os lucros são, muitas vezes, retidos para com eles formar-se uma determinada espécie de reserva, distinta das demais e vinculada a uma finalidade única de natureza aleatória; esta retenção dos lucros dá origem a uma nova fonte de contrapartida patrimonial - as previsões.

As reservas, como tais designadas, não têm



Acórdão nº CSRF/01-0.624

uma destinação especial: visam a aumentar, tão somente, a potencialidade do capital social. As reservas somam-se ao capital social para formar o capital próprio; ambos - capital social e reservas - são intimamente solidários na assunção dos riscos decorrentes da própria exploração econômica a que se consagra a empresa. Mas como são distintas suas origens - aquele proveniente da dotação conferida pelos sócios ou proprietários à empresa e essas resultantes da retenção dos lucros - não obstante a identidade de funções que exercem dentro do patrimônio aziendal, adquiriram autonomia contábil, como fontes especiais.

As previsões e as reservas de lucros tem a mesma origem, provindo ambas da retenção dos resultados positivos, alcançados pela empresa; distinguem-se, no entanto, pela diversidade dos fins a que servem. As previsões são constituídas com a finalidade de dotar a empresa de recursos com que enfrentar algumas situações aleatórias, de ocorrência incerta mas possível, cujas consequências viriam promover uma diminuição dos resultados, tidos como devidamente apurados. Os lucros das empresas são, muitas vezes, de caráter previsional, já que estão na dependência da ultimação de operações em curso ou que irão iniciar-se. Daí a necessidade da retenção de parte dos lucros, para cobrir possíveis erros de previsão, quanto a maneira como se processarão as operações vincula das à realização desses mesmos lucros.

De acordo com os diversos fins a que se destinam, as previsões classificam-se em:

- a) - previsões para estabilização de dividendos;
- b) - previsões para oscilações de preços de mercadorias;
- c) - previsões para encargos da legislação social;
- d) - previsões para oscilações de títulos;
- e) - previsões para oscilações de câmbios.

Ocorrido o evento sem que seus efeitos se tenham repercutido de forma desfavorável sobre a composição quantitativa dos lucros já apurados, não havendo, portanto, necessidade de utilização das previsões, devem ser estas extintas, revertendo-as aos lucros ou transferindo-as para reservas.



Acórdão nº CSRF/01-0.624

Alguns autores consideram as reservas e as previsões como sinônimo; segundo eles, há reservas sem destinação e reservas com destinação especial. As previsões seriam as reservas com destinação especial. Dir-se-iam, então, reservas para oscilações de preços, reservas para estabilização de dividendos, etc.

O Prof. Júlio Paulo Wanner foi um dos primeiros autores nacionais a estabelecer a distinção entre reservas e previsões." (destaques da transcrição)

Por sua vez, doutrinando sobre reservas e provisões e sobre a reserva para contingência, ensinam Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke ("in Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, Editora Atlas, 1ª edição, 2ª tiragem, 1980, págs. 327 e 340/341):

"Provisões: São reduções de ativo ou acréscimos de exigibilidade que reduzem o Patrimônio Líquido, e cujos valores não são ainda totalmente definidos. Representam, assim, expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos; isto é, dizem respeito a perdas economicamente incorridas (como a depreciação, a perda de valor de investimentos, o provável não recebimento de créditos a estimativa de não recuperação de valores aplicados nos estoques etc.) ou a prováveis valores a desembolsar originados de fatos já acontecidos (como o risco por garantias oferecidas em produtos já vendidos, estimativas de valores a pagar a título de 13º salário, férias e indenizações relativas a tempo de serviço já transcorrido, probabilidade de ônus futuro em função de problemas fiscais já ocorridos, imposto de renda estimado a pagar no próximo exercício ou a longo prazo, em função de lucros já contabilizados etc.).

O regime de Competência e a necessidade de confrontação entre as receitas e as despesas necessárias à obtenção dessas mesmas receitas representam a maior origem da necessidade de se criarem Provisões. Portanto, a quase totalidade das Provisões se origina de uma despesa; excepcionalmente pode ocorrer de se originar de outra conta do Patrimônio Líquido que não o Resultado, como é o caso de Ajustes de Exercícios An



Acórdão nº CSRF/01-0.624

teriores, debitados a lucros ou Prejuízos Acumulados, ou ainda no caso dos dividendos. Estes também representam uma Provisão enquanto na forma de proposição à assembléia.

À medida que essas perdas de ativos ou obrigações se tornam totalmente definidas, devem deixar de ser consideradas Provisões. Assim, a Provisão para o Imposto de Renda se transforma em Imposto a Pagar, os Dividendos Propostos passam a ser Dividendos a Pagar etc.

É de se notar que obrigações líquidas e certas, que tenham seus valores já definidos, não são Provisões, como Salários a Pagar, ICM a Recolher e outras.

Reservas: São parcelas do Patrimônio Líquido correspondentes a valores recebidos dos sócios ou de terceiros que não representam aumento de capital e que não transitaram pelo Resultado como receita (Reservas de Capital); ou representam acréscimos de valor de elementos do ativo (Reservas de Capital), ou representam acréscimos de valor de elementos do ativo (Reservas de Reavaliação), ou se originam de lucros não distribuídos aos proprietários (Reservas de Lucros e Lucros Acumulados). São, em suma, a explicação da diferença entre o Capital Realizado e o Patrimônio Líquido. Não têm nenhuma característica de exigibilidade imediata ou remota. Se, em algum dado momento, houver essa característica de exigibilidade, deixam de ser Reservas para passarem ao Exigível, como no caso de decisão de distribuição de dividendo, utilização de saldo para resgate de partes beneficiárias etc.

.....

O objetivo da constituição dessa reserva (para contringências) é segregar uma parcela de lucros, inclusive com a finalidade de não distribuí-la como dividendo, correspondente a prováveis perdas extraordinárias futuras, que acarretarão diminuição dos lucros (ou até o surgimento de prejuízo) em exercícios futuros. Dessa forma, com a sua constituição, está-se fortalecendo a posição da Sociedade para fazer frente à situação prevista.

No exercício em que ocorrer tal perda efetivamente - quando o lucro será, portanto, menor - efetua-se a reversão da Reserva para Contingências anteriormente constituída para a conta

gm

Acórdão nº CSRF/01-0.624

de Lucros Acumulados. Como se verifica, essa prática visa evitar dividendos distribuídos, quando se prevêem significativas baixas (ou eventualmente prejuízos) no lucro líquido oriundo de fatos extraordinários por ocorrer.

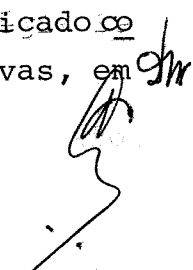
É, portanto, em função desse objetivo que sua adoção tem maior aplicação nos casos em que sejam previsíveis, com certa segurança, perdas cíclicas. Tais perdas cíclicas podem ser de natureza variada por exemplo, o caso de fenômenos naturais e que afetam diretamente as operações e rentabilidade de empresa, tais como:

- a) Geadas ou secas, que podem afetar empresas que tenham plantações, criações ou estoques nessas áreas, ou afetar ainda empresas que dependem desses produtos para suas operações, como no caso de empresas comerciais ou industriais que utilizem tais produtos como matérias-primas em seu processo produtivo.
- b) Cheias, mudanças e outros fenômenos naturais que podem ocorrer ciclicamente nas áreas onde se localizam estoques ou instalações da empresa, gerando prejuízos efetivos por perdas de bens, por paralisação temporária das operações etc.

É ainda o caso de empresas cujo produto ou operações sejam de consumo cíclico ou de duração limitada, nas quais certos períodos são muito lucrativos e os a seguir de menor rentabilidade ou de prejuízos, quando isso é previsível.

Essa reserva também é cabível quando se prevêem perdas nos exercícios seguintes, nos casos de paralisação temporária de produção por necessidades de substituições dos equipamentos ou de sua reforma e manutenção geral por períodos mais demorados. É o caso ainda de perspectivas de greves de funcionários ou perspectivas de falta de matérias-primas essenciais etc." (destaques da transcrição)

Ao analisar a classificação contábil da conta de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", e os respectivos reflexos tributários, a egrégia Segunda Câmara do citado Conselho, através do Acórdão nº 102-17.141, de 07.11.78, indicado como paradigma, decidiu pela sua classificação como reservas, em



Acórdão nº CSRF/01-0.624

voto da lavra do ilustre Conselheiro CÉSAR DA SILVA FERREIRA, a seguir parcialmente transcrito:

"A conceituação de RESERVAS e PROVISÕES pertence à Ciência Contábil, de onde o Direito Comercial e o Direito fiscal buscam esses institutos para reger relações jurídicas e tributárias afetadas pelos respectivos fenômenos econômicos.

As RESERVAS, em princípio formadas por lucros contábeis, são criadas para os mais diversos fins, inclusive para inúmeros riscos empresariais meramente possíveis.

As PROVISÕES se destinam a cobrir eventos presumidos certos no tempo mas em valores prováveis, sendo estes estimados tecnicamente com base nos fenômenos físicos e nos riscos econômicos. A mensuração monetária, portanto, deve ser feita em função da realidade dos fatos, retratada no desgaste de instrumentos de produção, no aproveitamento dos investimentos e no comportamento estatístico ou no cálculo atuarial dos prováveis riscos. São dessas espécies as provisões para cobrir depreciações de bens materiais, exaustão de reservas minerais, amortizações de bens intangíveis, créditos de cobrança duvidosa, indenizações trabalhistas, seguros de vida e outros encargos determinados por circunstâncias fáticas ou mandamentos legais. Por isso, essas provisões estariam melhor posicionadas no balanço patrimonial como valores subtrativos, dos ativos correspondentes ou no passivo pendente, na limitada classificação legal vigente. De qualquer forma, não fazem parte do capital próprio nem integram o passivo exigível.

Entretanto, para a determinação do lucro tributável, a legislação do imposto de renda autoriza a criação apenas das principais provisões, permitindo imputar aos custos ou às despesas operacionais os encargos prováveis mais comuns.

Por outro lado, do conceito de provisões emerge que se as correspondentes ocorrências são superestimadas, encerram, na realidade, verdadeiras reservas ocultas, contendo lucros implícitos. É o que se dá com a provisão para cobrança de créditos sem garantia real (arts. 166 e 167 do RIR/75). Segundo a grande maioria dos balanços empresariais, pouquíssimas são as empresas que tem absorvido tal provisão com a real perda na cobrança de seus créditos. Também gera reserva oculta de lucros a provisão autorizada para indenizações tra- 9m

balhistas através do fundo de garantia do tempo de serviço para os não optantes (art. 168 do RIR/75). Os depósitos feitos em nome dos optantes se configuram em despesas definitivas. Mas os relativos aos empregados, não optantes, somente serão devidos se forem despedidos sem justa causa. Ora, os depósitos feitos à razão de 8% sobre os respectivos salários para todos os empregados não optantes retratam o risco máximo da empresa, para a hipotética demissão de todos eles, situação que só ocorreria em caso de liquidação. Na vivência real, apenas alguns desses empregados serão despedidos e, portanto, o risco provável deveria ser calculado restritamente em função dessa expectativa.

Mas, seja bem ou mal avaliado o risco provável, o respectivo valor só é imputável ao custo ou às despesas operacionais, quando a lei positiva assim ordena ou autoriza, criando, por efeito, a contrapartida provisão.

Resulta daí que, se a lei fiscal não permite a constituição de alguma provisão para qualquer encargo, ainda que economicamente provável, os respectivos valores imputados aos custos ou despesas operacionais não de ser acrescidos ao lucro contábil para determinação do lucro tributável. E, coerentemente, a provisão correspondente passa, "ipso facto", a ser tratada como uma reserva de lucros.

.....
No lançamento de ofício objeto de recurso neste processo, incluiu a fiscalização, como reservas, uma provisão para indenizações trabalhistas, estranha ao FGTS e também à regência anterior, e a provisão para imposto de renda.

O risco para indenizações trabalhistas só veio a ser objeto de provisão, aliás obrigatória, pelo art. 2º, §§ 2º e 3º, da Lei nº 4.357/64 mediante a aplicação do percentual de 3% sobre o total da remuneração, percentual este reduzido para 2% pelo art. 6º, § único, alínea "a" da Lei nº 4.923/65. Com a criação do FGTS pela Lei nº 5.107/66, a primitiva provisão para indenização foi extinta por seu art. 22. Por consequência, a provisão criada ao arrepio da lei fiscal há de ser tratada como reserva de lucros. Nessa parte, correto está o procedimento fiscal e incensurável é o Parecer Normativo CST nº 133/75, ao equiparar às reservas quaisquer provisões criadas sem permissão legal."

Finalmente, rezem os artigos 180 e 184 e seu inciso



Acórdão nº CSRF/01-0.624

so I, da mencionada Lei nº 6.404, de 15.12.76, que:

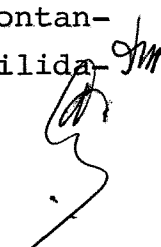
"Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se venceram no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, ...

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço."

De acordo com a legislação comercial, a doutrina contábil e jurisprudência retro transcritas, podem ser tiradas as seguintes conclusões: a) classificam-se, no passivo circulante ou exigível a longo prazo, as obrigações pecuniárias certas quanto à existência e determinadas quanto ao valor, bem como as provisões correspondentes a obrigações pecuniárias certas quanto à existência embora indeterminadas quanto ao valor, desde que calculáveis os montantes destas; b) classificam-se, no passivo, no grupo do patrimônio líquido, as reservas de lucro e as provisões ou reservas constituídas para atender a riscos futuros de ocorrência incerta, duvidosa ou aleatória, mas possível, ou seja, incertos quanto à existência, embora possam ser determinados quanto ao valor, desde que possam ser calculados ou estimados os montantes desses mesmos riscos.

No casos destes autos, as contas de "Previsão ou Reserva para Contingências" e de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", representam segregação de lucros com destinação específica para atender, não a obrigações certas quanto à existência e determinadas quanto ao valor ou indeterminadas quanto ao valor mas calculáveis ou estimáveis os respectivos montantes, e sim para atender a risco, assim entendida a possibilidade



Acórdão nº CSRF/01-0.624

de de perda e não a certeza da ocorrência desta, sem embargo de ser calculável o respectivo montante.

Com efeito, as contas de "Previsão ou Reserva para Contingências" ou de "Provisão para Indenizações Trabalhistas" representam acantonamento de lucros, para atender a futuras reclamações trabalhistas, que possam vir a ser feitas por empregados admitidos anteriormente ao regime do Fundo de Garantia Por Tempo de Serviço, relativamente à indenização que seria devida no caso de despedida sem justa causa.

Portanto, embora o montante dessa indenização seja calculável com base na legislação trabalhista, para que a mesma seja devida pela empresa é necessária a ocorrência de uma condição, qual seja a despedida de algum, vários ou de todos os empregados admitidos naquele período.

Enquanto não ocorrer a demissão de algum, varios ou todos esses empregados, inexistente a obrigação de indenizar o que torna essa obrigação incerta quanto à sua existência.

Em razão disso, correta a classificação no patrimônio líquido, das contas de "Previsão ou Reserva para Contingências" e de "Provisão para Indenizações Trabalhistas", e obrigatória a correção monetária do valor do seu saldo, no balanço realizado em 31.12.78, a teor do disposto no artigo 347, inciso I, alínea "b", do RIR/80.

Consideram-se irrelevantes a denominação da conta em que foi registrada a reserva e a sua tributação ou não nos exercícios em que foi constituída.

No primeiro caso, porque deve prevalecer não a denominação da conta, mas a natureza da reserva constituída, e esta ficou evidenciada como criada pela segregação de lucros obtidos nos exercícios correspondentes; e, no segundo, porque o fato de os respectivos valores terem sido ou não submetidos à tri- 

Acórdão nº CSRF/01-0.624

butação nos exercícios de sua constituição, não desnatura a natureza da reserva, e poderia, quando muito, indicar a existência de irregularidade própria, sujeita a procedimento próprio, qual seja a sua tributação na hipótese de não ter sido submetida ao imposto nas correlativas declarações de rendimentos.

Revela-se equivocada a conclusão do Parecer Normativo CST nº 108/78, em que se baseou o voto proferido no Acórdão recorrido, no sentido de que "as provisões constituídas para registrar obrigações, mesmo que potenciais, devem ser registradas no passivo circulante ou exigível a longo prazo".

De um lado, porque essa conclusão se embasou no artigo 184 e seu inciso I, da Lei nº 6.404, de 15.12.76, que estabeleceu critério de avaliação dos elementos do passivo, em relação às obrigações, encargos e riscos, determinando o seu computo pelo valor atualizado até a data do balanço, que não permite essa interpretação. Com efeito, o "caput" desse dispositivo se refere a "elementos do passivo" e não especificamente ao passivo circulante e exigível a longo prazo, premissa necessária para se chegar à aludida conclusão, pois, só poderiam ser classificados nesses grupos "as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis", se neles fosse determinada a classificação dessas obrigações, encargos e riscos. O que esse dispositivo legal estabeleceu foi o critério de avaliação desses elementos do passivo e não a classificação deles no passivo circulante ou exigível a longo prazo.

De outro, porque o artigo 180, da citada Lei, ao determinar a classificação das obrigações da companhia no passivo circulante ou exigível a longo prazo, leva em conta os respectivos vencimentos, o que implica dizer que para ter seu vencimento fixado é necessário primeiramente que a obrigação exista, e obrigação "potencial" quer dizer obrigação "possível", mas inexistente.

Finalmente, porque classificar no passivo circula



Acórdão nº CSRF/01-0.624

lante ou exigível a longo prazo obrigações possíveis mas inexistentes contraria o disposto no citado artigo 180.

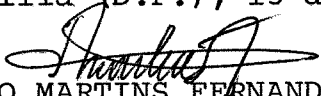
Revela-se igualmente equivocada a conclusão do de cisório "a quo", na parte em que entendeu que a "Provisão para Indenizações Trabalhistas" não poderia ser tomada como "Reserva para Contingências".

A um passo, porque o artigo 195, da Lei nº 6.404, de 15.12.76, já transcrito neste voto, ao definir a finalidade dessa reserva como sendo a "de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado", não estabelece a distinção entre essa perda e uma obrigação potencial, na medida em que "perda provável" quer dizer "perda possível" e "obrigação potencial" significa "obrigação possível", e aquela é apenas a outra face desta.

A outro, porque a doutrina citada, também transcrita neste voto, não restringe a interpretação dessa norma, na medida em que apenas refere que a constituição da reserva para contingências "tem maior aplicação nos casos em que sejam previsíveis, com certa segurança, perdas cíclicas ... de natureza variada por exemplo o caso de fenômenos naturais". Com efeito, se a constituição dessa reserva tem maior aplicação no caso de perdas decorrentes de prováveis fenômenos naturais, não quer dizer que tenha aplicação somente nesses casos, como interpretou o Acórdão recorrido, ferindo o princípio de hermenêutica segundo o qual onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Brasília (D.F.), 13 de dezembro de 1985


PEDRO MARTINS FERNANDES

- RELATOR