



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10120.000059/93-12
Recurso nº : RD/101-1.406
Matéria : IRPJ
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S/A.
Recorrida : 1ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 16 DE MARÇO DE 1999
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

IRPJ - DESPESAS INCORRIDAS - PROVISÕES - As obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso dele constituem, face ao regime econômico ou de competência, despesas dedutíveis do lucro líquido do período. A reserva de recursos para o pagamento, com a designação imprópria de "provisão" não impede a dedução da despesa, assegurada no art. 191 do RIR/80.
Recurso provido."

REGIME DE COMPETÊNCIA- POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO – Na apuração de imposto postergado é necessário fazer os ajustes necessários à determinação segura da base imponible do tributo, e, dentre eles a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido e que deve afetar o resultado do período seguinte. Desta forma, se se antecipam receitas consideradas postergadas, é imperioso compensar no período-base imediato os efeitos da correção monetária do aumento do patrimônio líquido majorado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S/A.,

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE.


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

FORMALIZADO EM: 27 ABR1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTÔNIO DE FREITAS DUTRA, FRANCISCO DE PAULA CORRÊA CARNEIRO GIFFONI, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, FRANCISCO DE SALES R. DE QUEIROZ, MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

Recurso nº : RD/101-1.406
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S/A.

RELATÓRIO

BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S/A., com fundamento no artigo 30, inciso II, e 31, § 1º, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 537/92, recorre a este Colegiado (fls. 459/470) contra o Acórdão nº 101-90.904, de 15/04/97 (fls.444/453), prolatado no julgamento do Recurso nº 107.727, postulando a sua reforma.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado é o seguinte:

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dentre outras questões não mais objeto de litígio, inclusive por negativa de seguimento a parte do recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, manteve a decisão de primeira instância que confirmara o auto de infração no que se refere: 1) à glosa de despesa com provisão com IOF-BD Goiás, considerada indedutível por falta de autorização legal; e 2) à postergação no pagamento do imposto decorrente de reversão de provisão somente efetivada no exercício de 1990, quando a instituição obteve ganho de causa no processo administrativo em que o BACEN reconheceu a improcedência de sua pretensão na exigência de IOF-Caixa.

O aresto recorrido está assim ementado, no que se refere à controvérsia submetida ao deslinde do Colegiado:

PROVISÃO: Somente serão dedutíveis na determinação do lucro real as provisões expressamente autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda - art. 220 do RIR/80. Não admitidas, portanto, as formadas com base em débito tributário apurado em lançamento de ofício.



Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO: Caracterizada postergação quando valores que competiam a um exercício foram tributados no exercício seguinte, com prejuízo na arrecadação do imposto.

No voto condutor do acórdão recorrido, o ilustre relator esclarece que a empresa provisionou despesas com o IOF exigida pela notificação do BACEN e não a adicionou ao lucro real do período. Como expressamente previsto no artigo 220 do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real as provisões expressamente autorizadas no regulamento, não havendo previsão para débitos tributários exigidos em lançamento de ofício e contestado pelo sujeito passivo.

No que respeita à postergação de pagamento de imposto, provocada pela “Despesa Indedutível com Provisão de despesa desnecessária sobre IOF-Caixa”, não adicionada no Lucro Real do Exercício, conforme Notificação BACEN nº PT 0076805/84, julgada improcedente, também andou certo a autoridade julgadora de primeiro grau ao fundamentar sua decisão no fato de que o oferecimento à tributação no período-base de 1989 de valores que competiam aos períodos-base de 1987 e 1988 acarretara prejuízo na arrecadação, uma vez que a inexatidão quanto ao regime de competência provocou postergação do pagamento do imposto para o exercício de 1990.

No recurso especial (fls. 459/470), a postulante persevera em seu inconformismo com a exigência fiscal asseverando que a autoridade de primeira instância não se dera conta de que a despesa provisionada era uma obrigação concreta, líquida certa e exigível, sendo objeto de cobrança pelo Banco Central. Aponta como paradigmas os Ac. 101—77.961, 107-03.973 e 107-03.871, para o qual as obrigações vencidas, identificadas e quantificadas constituem despesas dedutíveis do lucro líquido de modo que a designação imprópria de “provisão” para reservar recursos para o seu pagamento não impede a sua dedutibilidade. A matéria seria disciplinada pelo art. 225 do RIR/80 e

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

não pelo art. 220, do mesmo Regulamento. Reporta-se também a ensinamentos da Doutrina favorável ao procedimento por ela adotado.

Sustenta, outrossim, a matéria “postergação no pagamento do imposto” não recebeu o tratamento recomendado pelas normas complementares contidas no Parecer Normativo CST nº 02/96 que consagra a jurisprudência do Conselho de Contribuintes sobre as repercussões das exigências sobre o patrimônio líquido das empresas face à devida aplicação do regime de competência. Não foi feita na espécie a necessária e indispensável dedução, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive no de término da postergação do valor correspondente à correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo da postergação, bem assim dos valores das diferenças de imposto, para o fim de considerar seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação. Essa falha é suficiente para o cancelamento da exigência segundo a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes. Indica como paradigmas os Ac. nº 108-03.718, 108-04.176, 103-18.653 e 103-18.661.

A empresa argüiu nulidade do julgado por cerceamento do seu direito de defesa, por obscuridade, justificando o dissídio nos Ac.nº 103-10.289, 103-9.849 e 103-04.455.

Em seu despacho de fls. 666/670, o insigne Presidente da Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes negou seguimento ao recurso especial relativamente à arguição de nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, por obscuridade do julgado e deu-lhe seguimento nas matérias concernentes à provisão indedutível e postergação no pagamento do imposto, reconhecendo ao dissídio entre o acórdão recorrido e os de nº 107-03.973, 103-18.661.

Os paradigmas acolhidos têm as seguintes redações:

“Acórdão nº: 107-03.973:

 5

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

DESPESAS INCORRIDAS - PROVISÕES - As obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso dele constituem, face ao regime econômico ou de competência, despesas dedutíveis do lucro líquido do período. A reserva de recursos para o pagamento, com a designação imprópria de "provisão" não impede a dedução da despesa, assegurada no art. 191 do RIR/80."

"Acórdão nº: 103-018.661:

IRPJ – CUSTOS NÃO COMPROVADOS - Os custos lançados a maior e estornados no exercício seguinte não ensejam a exigência de imposto de renda mas somente os efeitos da postergação em seu pagamento, admitindo-se também a correção do patrimônio líquido oculto.

Não houve recurso contra o despacho denegatório, relativamente à nulidade argüida.

É o relatório.



Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei. Preenchidos os pressupostos estabelecidos no inciso II do art. 3º do Decreto 83.304, de 28/03/79, e no art. 30, inciso II, e 31 e seu § 1º, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, baixado pela Portaria MEFP nº 537, de 17/07/92, e inciso II do art. 4º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MEFP nº 540, de 17/07/92, vigentes à data de sua interposição, dele tomo conhecimento.

Não há preliminares ou nulidades a enfrentar.

No que concerne à dedutibilidade ou não da provisão, a matéria é muito semelhante à tratada ao ensejo do Acórdão nº 107-03.973, que serviu de paradigma para caracterizar o dissídio jurisprudencial. Grande parte do voto que, na qualidade de relator, ali proferi serve como uma luva para o deslinde da questão e, por isso, praticamente aqui o repito, por estar convencido do acerto da solução então adotada.

Inicialmente, cabe consignar que não se questionou a dedutibilidade do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) que é plenamente reconhecida, desde que tenha ocorrido o seu fato gerador, tenha sido paga no vencimento ou não, ou mesmo fora do ano-base, já que, em princípio, a postergação no registro de custos e despesas somente favorece o fisco. É bom também lembrar que ao longo do período vigorava o disposto no art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Deve-se também lembrar que tanto o IOF, como correção monetária, e juros de mora correspondentes são dedutíveis por expressa disposição legal (Decreto-lei nº 1.598/77, artigos 16, "caput" e seu § 4º, 191). Disso não resulta a Administração Tributária, nem a Jurisprudência Administrativa.

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

E a dedutibilidade dos impostos e contribuições dá-se no período em que ocorrer o respectivo fato gerador, se o contribuinte adota o regime de competência na apuração de resultados (art. 16, I, 6º, 67, XI, do Decreto-lei nº 1.598/77 c/c art. 47, § 1º, da Lei nº 4.506/67, reproduzido no art. 191 e seu § 1º, do RIR/80).

Ora, ocorrido o fato gerador do tributo o seu valor é quantificado, sabido, tornando-se, desde então, uma obrigação a pagar do contribuinte e que compõe o seu exigível, em contrapartida um crédito do fisco contra a empresa.

Deste modo, essa obrigação não depende de nenhuma providência por parte do titular do crédito, cumprindo ao devedor satisfazê-la por sua iniciativa, conta e risco, independentemente de cobrança.

A correção monetária e os juros de mora são previstos em regulamento e também prescindem de qualquer providência externa para incidirem sobre a obrigação principal. Incidem automaticamente pelo atraso no seu pagamento e em função do tempo decorrido. O próprio contribuinte tem o dever de calculá-los até o final do período, como encargos incorridos que são, como obrigações suscetíveis de exigência.

Da mesma forma que seriam calculados se pagos dentro do ano-base.

Essas despesas ou encargos, pagos fora do prazo mas dentro do ano-base, são dedutíveis não porque nele tenham sido pagos, mas porque incorreram no transcurso dele. Tornaram-se obrigações exigíveis no período-base.

E como tal são dedutíveis

É verdade que o contribuinte poderá obter anistia do débito referente ao imposto ou da correção monetária e/ou dos juros, o que pode ocorrer.

No entanto, o que há de concreto é que são exigíveis da empresa, inclusive sob a ótica do fisco já que o BACEN lhe movia processo administrativo para a

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

cobrança do tributo, enquanto a dispensa não se pode colocar sequer no campo da probabilidades, mas, quando muito, no da possibilidade. Essa hipótese não pode prevalecer porque ela também poderia ocorrer com relação às obrigações com fornecedores que já tenham cumprido a sua prestação e que são credores da empresa.

Aqui, abra-se parêntese, para dizer que, no caso concreto, em que houve procedimento de ofício para cobrar da recorrente um tributo que, segundo o fisco é devido, como acolher a tese que por ser um procedimento de ofício o contribuinte não poderia considerá-la incorrida, se é o próprio fisco que está sustentando a ocorrência do fato gerador, com a conseqüente e inevitável conclusão de que se trata de despesa incorrida? O Estado tem que ser essencialmente ético. Por isso, afasto de pronto esse argumento.

Fechando parêntese e voltando ao pensamento interrompido, não se pode raciocinar no campo das hipóteses, mas da realidade. Porém, ainda que isso ocorresse, o contribuinte deveria apropriar o valor como recuperação de custos ou encargos, e oferecê-los à tributação.

No voto que proferi, como relator, no julgamento do Recurso nº 92.470, e que serviu de base ao Acórdão nº 101-77.961, unânime, assim me manifestei sobre questão semelhante, e aos argumentos expendidos naquela oportunidade aqui me reporto como razão de decidir, para todos os efeitos legais:

"O art. 220 do RIR/80, consolidando norma contida no artigo 3º do Dec-lei nº 1.730/79, estabelece que somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas no Regulamento.

Por outro lado, de acordo com o art. 191 e seu § 1º, do RIR/80 são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora, e necessárias são as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Não é portanto essencial para a dedutibilidade da despesa no lucro real do período-base o seu pagamento, mas que ela tenha incorrido naquele período.



Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

Como se sabe as "despesas incorridas consubstanciam-se pouco a pouco, na medida em que o tempo avança, enquanto perduram os seus efeitos, apropriando-se proporcionalmente ao lapso temporal de que participam em cada um dos períodos sociais, no decurso dos quais se projetam os objetivos delas decorrentes"(Ac. nº 101-71.697, Ac. CSRF/01-0.099 e Ac. CSRF/01-0.101).

Assim, nada impede que se aproprie ao exercício de correspondência as despesas já consubstanciadas no período-base mesmo que ainda não tenham sido pagas, mas apenas provisionadas, embora não se trate propriamente de "provisão".

Este valor é dedutível não porque provisionado, mas porque a despesa já incorrera.

E, neste passo, é bom esclarecer o sentido do termo provisionado para que não se confunda "despesa incorrida provisionada" com as provisões a que se refere o art. 220 do RIR/80 e que somente são dedutíveis quando são autorizadas por lei.

Sylvio Rodrigues, ex-Conselheiro desta Câmara, autor do voto que embasou o Ac. 101-71.697, reproduzido em parte nos votos dos relatores dos recursos que conduziram os acórdãos da Câmara Superior, emitiu também o voto que, acolhido pela unanimidade de seus pares, originou o Ac. 101-76.185.

Na oportunidade, o eminente Conselheiro teceu considerações sobre essa questão e que tem lugar na espécie, merecendo transcrição os seguintes excertos:

"Desde que se aboliu a condição do efetivo pagamento, as obrigações tributárias e as relativas a encargos sociais, quando não pagas no vencimento, hão de ser consideradas despesas incorridas.

É verdade que, nos termos do artigo 220 do RIR/80, se veda a dedução de provisões que não estejam expressamente autorizadas. Nem poderia ser diferente a limitação que ali se consagra quando técnica, contábil e fiscalmente se tratar de simples provisões. Não se pode, porém, dar maior amplitude à vedação sob pena de erroneamente exceder os limites que visa atingir, com evidente ofensa à norma jurídica que permite deduzirem-se os tributos no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, como dispõe o art. 225 do RIR/80 em consonância com o § 1º do art. 191 do mesmo regulamento.

Certa a quantificação do tributo dedutível, certo o período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária e certo também o prazo de pagamento em que o sujeito passivo deve cumpri-la, mas se torna inadimplente não a satisfazendo com o pagamento, não há como negar-se que se trata de uma obrigação exigível, configurativa de

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

despesa incorrida no período-base de determinação daquela incidência, cujo valor integra o grupo do passivo circulante, à disposição dos respectivos credores do tributo.

Ora, se o direito ao tributo se gerou em determinado exercício social e ao cumprimento da obrigação tributária o sujeito passivo não poderá furtar-se, uma vez corretamente quantificado o valor do tributo devido a sua apropriação como custo ou despesa, respeitado o regime de competência, constitui encargo tributário incorrido no período em que o direito do sujeito ativo se aperfeiçoou, embora o pagamento da obrigação só venha ser satisfeito em exercício diverso daquele em que surgiu o dever de o sujeito passivo pagá-la.

Embora não se trate propriamente de "provisão" o dever de pagar o tributo vencido, quando se calcula com precisão o valor do direito adquirido pelo credor (sujeito ativo), a responsabilidade tributária do devedor (sujeito passivo), em realidade não reapresenta mera provisão, refletidora de um simples fato incerto e futuro, mas autêntica despesa incorrida de encargo quantificado e irreversível de uma obrigação já existente, cuja exigibilidade não se pode obscurecer, uma vez que a quantificação e individualização do tributo afastam, de plano, a hipótese de pura estimativa, característica peculiar da provisão que simboliza apenas um risco.

Conhecidos os encargos e calculados os valores dentro dos limites estabelecidos na legislação fiscal do tributo, não se cogita de simples provisão, que apenas traduza a incerteza de um risco, pois, em face do regime de competência que a Lei nº 6.404, de 15.12.76 (art. 177) consagra e que, expressamente, na questão da dedutibilidade de tributos, a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, ao explicar os preceitos do artigo 16, também o adota a quantia determinada naqueles valores e limites, que for assim escriturada, constitui encargos incorridos por obrigações existentes, que na data do levantamento do balanço integram o passivo exigível da empresa.

Não se permite, isto sim, que o valor provisionado seja estimado, mas perdas autorizadas por lei, como se depreende a "contrario sensu" do artigo 387, inciso I, do RIR/80, entendendo-se, na hipótese dos autos, como perdas autorizadas os tributos dedutíveis. Nem se pode afirmar que o adjetivo "autorizadas", constante do art. 3º do Decreto-lei nº 1.730, de 17.12.1979 (art. 330 do RIR/80), não alcança todos os encargos dedutíveis, já definitivamente fixados como incorridos, a fim de que fosse necessário que, hipótese por hipótese, os custos as despesas operacionais, os encargos e as provisões tivessem de ser expressamente autorizadas pela legislação tributária como caso de perdas irreversíveis. De tal entendimento participa a Exposição de Motivos do projeto que se transformou no Decreto-lei nº 1.730, de 17.12.1979, ao expor:

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

" 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."

Daí se infere que nem tudo que se registra na contabilidade como "provisão" traduz mero risco provável e futuro, porquanto "provisões" há que refletem encargos e perdas quantificáveis e irreversíveis.

As provisões admissíveis, para os efeitos fiscais de dedução, são aquelas que refletem a certeza irrefragável de um acontecimento passado e não a eventualidade de uma contingência que, por sua incerteza, pode vir, ou não, acontecer.

Destarte, as provisões que apenas traduzam a eventualidade das autênticas reservas de contingência, de modo a revelar-se, na sua constituição simplesmente o destino de separar lucros, não representam de maneira alguma, custo ou despesa de encargo incorrido. Semelhantes provisões objetivam tão-somente restringir a disponibilidade de lucros, com intuito exclusivo de preservarem-se riscos virtuais das operações realizadas, os quais possam vir comprometer a situação patrimonial ou financeira da empresa em exercícios futuros. Dessas provisões se ocupou o Decreto-lei nº 1.730/79, pois, das outras, que representem autênticas despesas incorridas, já na vigência da lei anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77 eram dedutíveis, como dispunha o § 1º, art. 162, do RIR/75 combinado com o artigo 154 do mesmo regulamento (art. 47 § 1º, c/c o artigo 43 da Lei nº 4.506/64), atualmente correspondidos no RIR/80 pelo § 1º do artigo 191, combinado com o artigo 175 e seu parágrafo único.

Por conseguinte, em se tratando de tributos e de contribuições sociais dedutíveis, quando os valores das obrigações a pagar, correspondentes, estejam devidamente quantificados e se relacionem com encargos incorridos, não há por que deixá-los quanto a

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

reduzir-se o lucro real do exercício, pois, nesta hipótese, o designativo "provisão" é mera afiguração imprópria.

Estreme de dúvida, portanto, que despesa originada de uma obrigação legal vencida, desde que seja perfeitamente identificada e quantificada, gera um passivo exigível enquanto não for paga e logicamente constitui parcela dedutível do lucro tributável, se a lei não dispuser como indedutível a base em que ela repousa. Assim, com exceção das multas, a respeito das quais resultem falta ou insuficiência do pagamento dos encargos tributários, não também de ser considerados os acréscimos legais da atualização monetária e dos juros moratórios que se assentam em bases dos tributos e das contribuições sociais dedutíveis."

René Izoldi Ávila, em sua obra "Imposto de Renda Pessoa Jurídica - D.L. 1598, comentado e Aplicado, Ed. Síntese, diz às fls. 199:

"As provisões, normalmente, são constituídas para evitar que se distribuam resultados aos sócios ou acionistas em prejuízo do atendimento de obrigações já assumidas de modo incondicional, mas ainda não pagas, porque devidas no futuro. É o caso, por exemplo, da provisão para o pagamento do imposto de renda.

Há casos, também, em que a provisão se constitui não tendo em vista uma obrigação já assumida, mas em virtude da probabilidade de uma perda. É o caso, por exemplo, da provisão para créditos de liquidação duvidosa, vinculada diretamente ao risco, provável, de que uma parte dos devedores venha a deixar de pagar seus débitos para com a empresa".

Daí se conclui que enquanto a "provisão" em sua acepção técnica reflete fato incerto e futuro e de valor estimável a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando uma obrigação já existente."

Por derradeiro, merece registro, também, a distinção entre reservas e provisões feita por Gilberto de Ulhôa Canto, "in" Temas de Direito Tributário, vol. III, pág. 25, nos seguintes termos:

"As provisões não devem ser confundidas com obrigações a pagar. O que as distingue é a existência ou não da obrigação. Na provisão há registro contábil de obrigação que, embora ainda não existente, provavelmente ou possivelmente virá a existir. Na obrigação a pagar há o registro de exigibilidade já existente, embora seu vencimento venha a ocorrer no futuro: se a empresa determina o seu lucro de acordo com o regime econômico, deve registrar em

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

cada período tôdas as obrigações nascidas de modo incondicional e cujo montante é determinado, ou determinável, com aproximação razoável.

A distinção é importante na prática porque se a empresa mantém escrituração segundo as normas do regime econômico tem direito - e mesmo o dever - de registrar em cada período de determinação, como obrigações a pagar, tôdas as obrigações já nascidas ao fim do exercício embora ainda não pagas. Mas em relação às provisões, as condições legais de dedutibilidade são taxativamente previstas na lei, quer quanto à enumeração das espécies de provisões admitidas, quer quanto à importância dedutível em cada período de determinação.

A jurisprudência anterior já se orientava neste sentido, embora por vêzes se encontrem decisões que revelam imprecisão de conceitos, confundindo obrigação a pagar com provisão."

José Luiz Bulhões Pedreira, "in Imposto de Renda - Editora Apec, item 6.34 (16)-Despesas realizadas no exercício, afirma:

"Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com a provisão. Na despesa a pagar a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão há registro contábil de reserva de recursos para atender a obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável. Na determinação do lucro operacional a lei somente admite as provisões que especifica. Mas as despesas incorridas, embora ainda não pagas, podem e devem ser deduzidas, se necessárias, normais e correntes...."

Assim, com exceção das multas e respectiva correção monetária, porque delas resultaram falta ou insuficiência do pagamento dos encargos tributários, deverão também de ser considerados, além do imposto, os acréscimos legais da atualização monetária e dos juros moratórios.

Quanto à postergação do pagamento do imposto, segunda matéria componente do litígio sob exame do Colegiado, cumpre reconhecer que o lançamento foi feito em desacordo com a lei vigente, como a Coordenadoria do Sistema de Tributação reconheceu no Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, no mesmo sentido da jurisprudência administrativa. Embora o parecer normativo tenha sido posterior ao lançamento, serve ele para demonstrar a insubsistência da exigência nele contida.

Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

Esclarece o mencionado parecer que no lançamento do imposto postergado é necessário fazer os ajustes necessários à determinação segura da base imponible do tributo, e, dentre eles a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido e que deve afetar o resultado do período seguinte. Desta forma, se antecipam receitas consideradas postergadas, é imperioso compensar no período-base imediato os efeitos da correção monetária do aumento do patrimônio líquido majorado.

Diz o mencionado parecer, em seu subitem 5.3:

“5.3 – Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

.....”omissis”.....;

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças de imposto e da contribuição social, considerando os efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação.”

Entrementes, a Egrégia Câmara recorrida, ao manter a decisão de primeira instância que confirmara o lançamento viciado, entrou em conflito com o entendimento do dos Acórdãos nºs 108-03.718, 108-04.176, 103-18.653 e 103-18.661 sobre a mesma matéria.

Entendo que deve prevalecer o entendimento do acórdão paradigma e da Coordenadoria do Sistema de Tributação, afastando-se a exigência por adotar procedimento em desacordo com a lei de regência.



Processo nº : 10120.000059/93-12
Acórdão nº : CSRF/01-02.637

Conclusão:

Nesta ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso para afastar a glosa de que trata o item 1 (um) do auto de infração (fls. 284) sobre as parcelas referentes ao imposto, os juros de mora e correção monetária sobre eles incidentes, não assim a relativa à multa e respectiva correção monetária, e bem assim excluir a exigência de que trata o item 3 (três) do referido auto.

Sala das Sessões - DF, em 16 de março de 1999



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES