



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10410.006569/2002-81  
Recurso nº. : 134.284  
Matéria: : IRPJ- Anos calendário : 1994, 1995, 1996, 1997, 1998  
Recorrente : INDÚSTRIA DE LATICÍNIO PALMEIRA DOS ÍNDIOS S.A. -ILPISA  
Recorrida : 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife-PE  
Sessão de : 16 de abril de 2004  
Acórdão nº. : 101- 94.552

IRPJ - ROYALTIES – DEDUTIBILIDADE- O art. 71 da Lei nº 4.560/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*, operando-se a revogação tácita da legislação anterior. (LICC, art. 2º, § 1º). Jurisprudência uniformizada pela CSRF conforme Ac. CSRF/01-04.046/2002.

GLOSA DE EXCLUSÕES- Em prestígio ao princípio da verdade material, não cabe computar na base de cálculo da exação despesas cuja efetividade e dedutibilidade não foi analisada pela fiscalização, ao simples fundamento de ter sido indevidamente utilizado o LALUR para suprir deficiências da escrituração comercial (registrar despesas não constantes da escrituração comercial).

FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE LUCROS CONSTANTES DO LALUR - Provado o equívoco na declaração do IRPJ, procedente o lançamento da diferença de imposto com base no LALUR cujos valores foram considerados corretos.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INDÚSTRIA DE LATICÍNIO PALMEIRA DOS ÍNDIOS S.A. - ILPISA

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a tributação dos itens “glosa de despesas com royalties” e “exclusões indevidas”, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº. : 10410.006569/2002-81  
Acórdão nº. : 101- 94.552

2



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

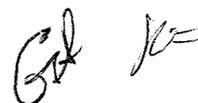
Recurso nº. : 134.284  
Recorrente : INDÚSTRIA DE LATICÍNIO PALMEIRA DOS ÍNDIOS S.A. -ILPISA

## RELATÓRIO

Contra Indústria de Laticínio Palmeira dos Índios S.A. -ILPISA. foi lavrado auto de infração, por meio do qual está sendo exigido crédito tributário referente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) dos anos calendário de 1994, 1995, 1996, 1997 e 1998. ( ciência em 25/08/99).

A autuada é acusada de ter cometido as seguintes infrações:

- I. Não foi observado o limite legal para dedução de despesas com *royalties* pelo uso de marcas e patentes . A parcela excedente ao limite de 1% sobre a receita líquida, a partir do ano-calendário de 1994, foi utilizada pela fiscalização para recompor a base de cálculo. Os prejuízos acumulados até o ano de 1994 foram suficientes para absorver a infração, gerando apenas recomposição do saldo de prejuízos a compensar. A partir do ano-calendário de 1995 foi gerado lucro real.
- II. Mesmo antes de considerar as infrações apuradas no presente auto de infração, a empresa não observara o limite legal de 30%, tendo compensado a maior R\$ 58.540,96. Após a consideração da inobservância do limite de *royalties*, a recomposição resultou em compensação indevida, no ano calendário de 1995, de R\$ 7.320,00, afetando o saldo a compensar. No ano calendário de 1997 gerou insuficiência de prejuízos compensados, objeto de lançamento, no valor de R\$ 16.409,06.
- III. No ano-calendário de 1998 a empresa apresentou lucro líquido positivo, mas o lucro real foi negativo em razão de exclusões efetuadas, decorrentes de despesa não apropriadas em 1998, referentes a tributos não contabilizados e variações cambiais passivas, relativas a outubro, novembro e dezembro de 1998, incidentes sobre financiamentos de máquinas, leasing e empréstimos. Em relação aos tributos, registra o autuante que não foram eles, também, declarados em DCTF, tendo sido objeto de autuação fiscal. Menciona o autor do procedimento que a Lei 2.354/54 estabelece a obrigatoriedade de a escrituração abranger todas as operações do contribuinte, e que o art. 18 da



Lei 7.450/85 estabelece que a apuração do lucro líquido deve ser efetuada de conformidade com os procedimentos usuais da contabilidade. E acrescenta que , quando uma despesa, embora de competência do exercício, nele não foi contabilizada, o procedimento correto seria reabrir o balanço e escriturar, em seu Livro Diário, em folha à parte, os lançamentos correspondentes à despesa em questão. E que esse procedimento não foi observado. . Faz referência aos artigos do regulamento que tratam das exclusões e diz não haver previsão legal para situação de esquecimento ou não contabilidade de custos ou despesas, concluindo que o procedimento da empresa não tem respaldo legal, além de ser incompatível com os princípios da contabilidade. Conclui ter sido reduzido indevidamente o lucro líquido “em virtude da inobservância de princípios contábeis e da exclusão de despesas não contabilizadas sem registro na escrituração”. No Termo de Encerramento fica esclarecido que as exclusões indevidas corresponderam a juros incorridos sobre processos de parcelamento, que não foram contabilizados nos anos-calendário de 1996 e 1997, mas apenas em 1999, e despesas com tributos não contabilizados e variações cambiais passivas referentes a outubro, novembro e dezembro de 1998, incidentes sobre financiamento de máquinas, leasing e empréstimos. A matéria tributável levantada a esse título correspondeu a R\$ 1.563.337,77, fato gerador em 31/12/98.

- IV. Foi constatada , no ano-calendário de 1997, divergência de valores entre o LALUR e a Demonstração do Lucro Real na DIPJ, tendo a empresa declarado que o correto é o LALUR, e que seria retificada a DIPJ. A diferença tributada foi de R\$ 26.133,59.
- V. Informa o autor do procedimento que, no ano-calendário de 1998 , embora não tenha pago a IRPJ por estimativa correspondente ao mês de janeiro, uma vez que apresentou prejuízo em seu balanço de suspensão, foi optante do regime de apuração LUCRO REAL ANUAL e do pagamento mensal por estimativa, e que deixou de recolher a estimativa com base em balanços de suspensão nos quais registrou base negativa. Todavia, significativa parte desses prejuízos decorreu das exclusões indevidas, por conta de despesas não contabilizadas. Como a exclusão foi objeto de glosa, e, ainda, houve glosa das parcelas excedentes da dedutibilidade de despesas com royalties, os balanços de



suspensão foram revistos, gerando recolhimento a menor de estimativas, sendo lançada a multa isolada nos valores de R\$ 4.586,70 em 31/05/98 e R\$ 133.696,68 em 31/19/80.

A empresa apresentou impugnação tempestiva, argüindo preliminares de nulidade do auto de infração, alegando que a multa isolada está em desacordo com o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que prevê que a exigência da multa isolada seja feita em auto de infração distinto.

No mérito, alega, em síntese, que:

- Quanto às despesas com *royalties*, os citados dispositivos legais em que se fundamenta o auto de infração foram revogados pelo Artigo 71, da Lei n.º 4.506/64, dispositivo este que respalda seu procedimento.
- Quanto aos “prejuízos compensados indevidamente”, sendo a diferença de R\$ 16.409,06 resultante da glosa dos “royalties” relativos ao item anterior, requer que considere este item impugnado através das mesmas alegações infirmadas no item anterior face a íntima relação de causa e efeito entre eles. Aduz que a exigência deste item está contida no item do auto de infração referente à falta de recolhimento do Imposto de Renda, vez que a fiscalização, ao recompor o lucro real do ano-base de 1997, somente admitiu, para efeito de compensação de prejuízo, o saldo de R\$ 18.792,10. Desta maneira, esta exigência foi cobrada em duplicidade.
- Sobre a inobservância do limite de 30% na compensação de prejuízos, violação ao princípio constitucional que protege o direito adquirido, além de ferir os princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis. Menciona doutrina e jurisprudência, e diz não se tratar de inconstitucionalidade do Artigo 42, da Lei n.º 8.981/95, mas de sua inaplicabilidade em concreto face ao direito adquirido.
- Sobre as exclusões indevidas, diz que a falta de registro contábil de uma despesa incorrida, desde que essa despesa atenda os requisitos previstos no art. 242 do RIR/94, não autoriza desconsiderá-la como redução da base de cálculo da CSLL. Acrescenta que efetuou o registro contábil em 1999 (crédito de Passivo Circulante e débito de Lucro/Prejuízo Acumulado, conforme art. 186, § 1º, I, da Lei 6.404/76), ocorrendo assim inobservância do regime de competência, cuja regra prevista no art. 219 do RIR/94 autoriza o lançamento, desde que dele resulte prejuízo para o fisco, através de redução ou postergação do imposto. Aduz que o procedimento



adotado, embora não prime pela melhor técnica, não constitui motivo para o lançamento, uma vez que foi extinta a sistemática de independência dos exercícios financeiros com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77. Menciona o Acórdão 101-89.857/96. Acrescenta que outro equívoco cometido pela autoridade fiscal foi não ter admitido a compensação cabível nos períodos de 1996 e 1997 nem recomposto a base de cálculo, conforme determina o PN 02/96. E que, de acordo com a IN 94/97, deve ser declarado nulo o lançamento (alega inobservância do inciso IV do art. 5º da IN).

- Sobre a falta de recolhimento do imposto de renda, alega a impugnante que a fiscalização, ao recompor os cálculos do IRPJ, deixou de computar o valor do benefício fiscal de isenção do imposto de renda de que gozava a empresa naquele período-base, conforme demonstrativo às fls. 441. Afirma ainda que faz jus à dedução do vale transporte (R\$ 6.587,50) e à compensação do IRRF (R\$ 4.909,79) sobre os rendimentos oferecidos à tributação no próprio ano calendário, consoante admitido pela própria fiscalização. E que, diante disso, nada a título de IRPJ no período fiscalizado.
- Sobre a multa isolada, tendo em vista que a exigência decorre da glosa de despesas não contabilizadas e da glosa da parcela superior ao limite máximo de 1% para dedutibilidade de despesas com cessão e uso de marcas, reporta-se as razões já apresentadas. Aduz ainda que o autuante, ao aplicar a multa de ofício 75% relativa ao exercício de 1998, e em seguida, sobre a mesma base tributável, aplicar o percentual de 75% a título de multa isolada, está exigindo da fiscalizada uma multa de ofício de 150%, contrariando desta forma a legislação em vigor. A previsão do percentual de 150% está restrita para os casos de evidente intuito de fraude, o que não ocorre no fato em lide.

O julgador de primeira instância julgou procedente em parte o lançamento e: (a) cancelou a exigência da multa isolada por irregularidade formal; (b) no item referente a prejuízos compensados indevidamente, excluiu de tributação o valor de R\$16.406,06 (reconhecendo ter havido duplicidade) relativo ao ano calendário de 1997; (c) reduziu o imposto lançado em razão do item "exclusões indevidas", reconhecendo o equívoco cometido pelo atuante, e apontado pela empresa, tributado neste item. É a seguinte a ementa da decisão :

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ



Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE. MULTA ISOLADA.

A exigência do crédito tributário relativo à multa isolada, por falta de recolhimento do IRPJ pela base de cálculo estimada, deve ser formalizada através de auto de infração distinto, em conformidade com a forma prevista na legislação tributária.

ROYALTIES – LIMITE DE DEDUTIBILIDADE

Dedutibilidade de despesas com o pagamento de "royalties" e assistência técnica ou semelhante: sujeitam-se aos percentuais fixados pela Portaria MF n.º 436/58, independentemente da situação do domicílio do beneficiário dos rendimentos.

PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE.

Sendo apuradas infrações ao IRPJ, correta a reversão do prejuízo compensado indevidamente.

GLOSA DE PREJUÍZOS. INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30%.

Para fins de determinação do saldo de imposto de renda a pagar, a compensação de prejuízos fiscais existentes em nome da pessoa jurídica está limitada a trinta por cento do lucro real apurado.

EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Não cabe cogitar a título de exclusão do lucro líquido para a determinação do lucro real os custos e/ou despesas, os quais somente poderão ser cotejados com a receita dentro de um regime regular de apuração do resultado, através da escrituração feita com a observância das normas legais.

FALTA DE RECOLHIMENTO SOBRE LUCROS CONSTANTES DO LALUR.

Provado o equívoco na declaração do IRPJ, deverão ser lançados os valores do IRPJ com base no LALUR cujos valores foram considerados corretos.

RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO REAL.

Para determinação do imposto devido deverão ser computadas as infrações detectadas recompondo o lucro real.

Lançamento Procedente em Parte

Intimada da decisão em 23/08/02, a empresa ingressou com recurso em 24/09/2002, conforme carimbo apostado às fls. 475, apresentando arrolamento de bens. No recurso, são reeditadas as razões da impugnação.

É o relatório.

NF

GS

## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e foi encaminhado por estar instruído com o arrolamento de bens. Dele conheço.

As matérias integrantes desse litígio relacionam-se com a dedutibilidade de despesas com *royalties*, pagas a empresa domiciliada no Brasil, inobservância do limite de 30% na compensação de prejuízos, exclusões indevidas e insuficiência de recolhimento do imposto de renda em razão de divergência entre a DIPJ e o LALUR.

Passo a apreciá-las.

### **Royalties**

Sobre as despesas com *royalties*, a decisão de primeira instância manteve a glosa ao argumento de que foram excedidos os limites estabelecidos no art. 74 da Lei nº 3.470, de 28.11.1958 e Portaria MF 60/94 (1%). Diz que a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 104.368-7, (julgado em 17 de junho de 1988, publicado no DJU de 28.02.1992), manifestou entendimento de que os limites de dedutibilidade fixados em lei aplicam-se tanto aos beneficiários residentes no País como no exterior, uma vez que o art. 71 da Lei nº 4.506/1964 não revogou o art. 74 da Lei nº 3.470/1958.

A dedutibilidade de despesas com *royalties* e assistência técnica foi inicialmente disciplinada pela Lei 3.470/58 que, no caput do art. 74, estabeleceu o limite de 5% da receita bruta dos produtos fabricados ou vendidos, e no § 1º autorizou o Ministro da Fazenda a rever periodicamente os percentuais, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. . A dedutibilidade foi, ainda, condicionada ao registro dos contratos de acordo com o do Código da Propriedade Industrial aprovado com Decreto-lei nº 7.903, de 27 de agosto de 1945 (§ 3º). As condições de dedutibilidade eram idênticas para *royalties* pagos a beneficiário no Brasil ou no exterior.

A Lei 4.131/62 disciplinou inteiramente a matéria e, portanto, derogou o art. 74 e seu § 1º da Lei 3.470/58. A nova lei tratou de forma diferente os *royalties* pagos a beneficiário no Brasil dos pagos a beneficiário no exterior. As



disposições do art. 74 e § 1º da Lei 3.470/58 estão repetidas no art. 12, caput e § 1º da Lei 4.131/62 (dedutibilidade limitada a 5%). E o § 2º do art. 12 condiciona a dedutibilidade dos *royalties* ao registro do contrato no INPI (portanto, norma análoga à do § 3º da lei anterior). De acordo com o art. 13 da Lei 4.131/62, os *royalties* pelo uso de marcas e patentes seriam tributados como lucros distribuídos: (a) pelos valores que excedessem aos limites fixados, quando pagos no Brasil, e (b) inteiramente, quando pagos a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior. Seu art. 14 vedou as remessas para pagamentos de "*royalties*" pelo uso de patentes de invenção e de marcas de indústria ou de comércio entre filial ou subsidiária de empresa estabelecida no Brasil e sua matriz com sede no exterior, ou quando a maioria do capital da empresa no Brasil pertença aos titulares do recebimento dos "*royalties*" no estrangeiro, vedando também sua dedutibilidade. Portanto, de acordo com a nova lei, os *royalties* pagos a beneficiário no exterior são totalmente indedutíveis e os pagos a beneficiário no Brasil têm sua dedutibilidade condicionada a limite e registro.

A partir do ano de 1965, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza passou a ser regido pela Lei nº 4.506, de 30/11/64, cujos artigos 47 e seguintes tratam das despesas dedutíveis. O art. 71 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*. Em relação aos *royalties* pagos a beneficiário no Brasil, a única limitação específica estabelecida na nova lei é que são indedutíveis os "*royalties*" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (art. 71, parágrafo único, alínea d). Todas as demais restrições se dirigem a *royalties* pagos, direta ou indiretamente, a beneficiário no exterior. Para esses, em relação à lei anterior, as condições foram abrandadas. Enquanto pela Lei 4.131/62 eram sempre indedutíveis, pela nova lei, se pagos a pessoas ligadas (pagos por filial no Brasil em benefício da matriz no exterior e pagos por sociedade no Brasil a controlador direto ou indireto domiciliado no exterior) são totalmente indedutíveis, conforme previsto na alínea e do parágrafo único do art. 71. Porém se pagos a pessoa não ligada, não são integralmente indedutíveis, mas sujeitam-se aos limites periodicamente estabelecidos pelo Ministro da Fazenda e ao registro no INPI e na antiga SUMOC- hoje, Banco Central (art. 71, parágrafo único, alíneas f e g).



Como se vê, a Lei nº 4.506/64, no seu art. 71, regulou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade das despesas com *royalties*. E o Decreto-lei nº 4.657, de 04/09/42 (Lei de Introdução ao Código Civil), no seu artigo 2º, § 1º, dispõe que “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível **ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.**”

Portanto, embora não tenha promovido revogação expressa, o art. 71 da Lei nº 4.506/64 derogou todas as antigas disposições sobre dedutibilidade de *royalties*, eis que regulou inteiramente a matéria.

A propósito, Noé Winkler<sup>1</sup> comenta que, em 1958, quando no exercício do cargo de Diretor do Imposto de Renda, preocupou-se com os poucos resultados apresentados por empresas controladas pelo exterior. Na ocasião não havia elementos para estabelecer limites ou parâmetros, e, autorizado por seu relacionamento com o jurista Rubens Gomes de Souza, solicitou-lhe, sem ônus, estudo quanto ao comportamento do assunto em outros países. Acrescenta que “o estudo daquele eminente tributarista, não obstante o tempo decorrido, continua atual, pelos desdobramentos do problema e suas implicações”, e reproduz alguns dos seus tópicos. Nos tópicos reproduzidos fica evidenciada a sugestão de Rubens Gomes de Souza de que a dedução de *royalties* seja graduada em função do grau de essencialidade do produto do ponto de vista de seu maior ou menor interesse para a economia nacional. Acentua o estudioso que a sugestão feita se refere indistintamente a *royalties* pagos ao estrangeiro e aos pagos no País, pois se o sistema fosse diverso, poderia ocorrer que os *royalties* pagos a entidade estrangeira se apresentasse como nacional, através de uma empresa constituída no Brasil para efeito de recebê-lo.

Continuando seu comentário sobre a dedutibilidade dos *royalties*, registra Noé Winkler que a sugestão de Rubens Gomes de Souza não trouxe nenhuma indicação do quantitativo da “razoabilidade” da dedução como despesa operacional. Mas que tinha presente o Projeto nº 3.950, de 1958, de autoria do Deputado Fernando Ferrari, que forneceu o embasamento para ultimação do que resultou nos artigos 74, 75 e 76 da Lei nº 3.470, de 1958, que moralizou a



dedutibilidade de tais encargos, e mais os de assistência técnica, bem assim permitiu a disciplina da atuação, no País, de empresas estrangeiras, por meio de agentes ou representantes. Esclarece Noé que, em seu projeto, propunha o Deputado um sistema complexo de limitação dos *royalties* e das despesas de assistência técnica, mas que se propendeu para um critério de limitação ajustada aos conceitos expendidos por Rubens Gomes de Souza, com vistas à essencialidade. Do exame do relatório do perito do Imposto de Renda, verificou-se a freqüência de 5%, percentual que foi fixado como o máximo razoável (coincidentemente, o temo previsto no projeto Fernando Ferrari).

Observa Noé Winkler que a evolução legislativa a partir do art. 74 da Lei nº 3.470/58 evidencia agravamento das restrições no que concerne à assistência técnica e abrandamento no trato fiscal do encargo no que concerne a *royalties* pela exploração de marcas de indústria e de comércio. E registra :

“ A Lei de Remessas de Lucros (nº 4.131/62) foi intolerante com tais pagamentos. Simplesmente considerou lucro o total das quantias devidas àquele título, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (parágrafo único do art. 13), fazendo-as incidir num imposto igual ao de dividendos de ações ao portador – na época, de 28%.

**Em 1964, a Lei nº 4.506, no seu art. 71, disciplinou de forma geral as regras de tributação dos *royalties*, aí fazendo menção a marcas de comércio e de indústria sem referir-se especificamente à alíquota, eis que, quando a residentes ou domiciliados no exterior, era fixada em dispositivo próprio relativo a *todos* os rendimentos devidos ao estrangeiro. Assim, sem que se revogasse a taxaçaõ *específica* da Lei nº 4.131/62, entendeu-se que as **novas normas da lei posterior, nº 4.506/64, teriam derogado a incidência anterior.**” (Negritos acrescentados)**

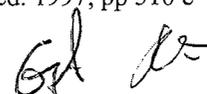
Entendo extreme de dúvida que o artigo 71 da Lei nº 4.506/64 disciplinou inteiramente a matéria relativa à dedutibilidade dos *royalties*, derogando a legislação anterior, e que a limitação aos percentuais periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda só se aplica aos *royalties* pagos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

Aliás, nesse mesmo sentido foi, a jurisprudência, uniformizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 19/08/2002, conforme Acórdão CSRF/01-04.046, cuja ementa é a seguinte:

“IRPJ - IMPOSTO DE RENDA - ROYALTIES - LEI Nº 3.470/58 - LEI Nº 4.506/64 - O art. 71 da Lei nº 4.560/64 deu nova redação ao art. 74 da Lei nº

---

<sup>1</sup> WINKLER, Noé- *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)*, Rio de Janeiro: Forense, 1ª ed. 1997, pp 510 e seguintes.



3.470/58, operando-se a revogação tácita (LICC, art. 2º, § 1º) (AC 95.04.49769-1TRF 4ª Região e REO 91.02.05879-0 TRF 2ª Região, Ac. 1º CC, 101-88.802 e 107-04.228). Recurso especial do contribuinte conhecido e provido."

### **Limitação da compensação de prejuízos.**

Alega a Recorrente a inaplicabilidade do art. 42 da Lei 8.981/95 ao caso concreto, por violar o princípio do direito adquirido.

A limitação na compensação de prejuízos consta de normas legais em vigor, (art. 42 da Lei 8.981/95 e art. 15 da Lei 9.065/95):

#### **Lei 8.981/95**

Art. 42- A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento.

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no *caput* deste artigo, poderá ser utilizada nos anos calendário subsequentes.

#### **Lei 9.065/95**

Art. 15- O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido.

A possibilidade de os órgãos administrativos negarem aplicação a leis em vigor em invocando questões relativas à inconstitucionalidade, entre elas a mencionada pela Recorrente, a violação do direito adquirido, tem sido uma das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim nos extremos, encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a Constituição. A jurisprudência predominante neste Conselho tem sido em posição intermediária, no sentido de que, desde que houvesse reconhecimento pacificado no STF da inconstitucionalidade, ainda que em recurso extraordinário, poderia o Conselho

deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no PGFN/CFR 439/96. Também a antiga Consultoria Geral da República reiteradamente manifestou-se na mesma linha.

As normas que limitam a compensação de prejuízos não tiveram inconstitucionalidade reconhecida pelo STF. E a possibilidade de limitação na compensação de prejuízos, inclusive quanto àqueles apurados antes da Lei que a introduziu, está pacificada no Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo de se negar provimento ao recurso quanto a este item.

### **Exclusões indevidas.**

Quanto a esse item, a solução da controvérsia cinge-se a definir se despesas, cuja existência e dedutibilidade não foram questionadas, não podem ser consideradas na apuração do lucro real pelo fato de não terem sido contabilizadas no período de competência. Registre-se que, embora não questionadas pela autoridade fiscal, referidas despesas também não foram homologadas, eis que no Termo de Encerramento a autoridade consignou que *“quanto à verificação da consistência e exatidão dos valores excluídos, esta deve ser efetuada quando da efetiva contabilização e registro dessas despesas na escrituração da empresa”*.

É inquestionável que o resultado do exercício é apurado com base na escrituração contábil. A esse resultado são procedidos os ajustes previstos na lei, hoje consolidados no art. 250 do RIR/99.

É também indubitoso, que o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) se destina a registrar valores que, por sua natureza eminentemente fiscal, não devam constar da escrituração comercial, não devendo ser utilizado para suprir deficiências da escrituração comercial (registrar despesas não constantes da escrituração comercial ou insuficientemente registradas).

A questão que permanece é saber se a utilização indevida do LALUR, para suprir omissão na escrituração contábil de despesas, tira do contribuinte o direito de computá-las para fins de tributação. Não me parece que assim o seja. O direito tributário se rege pelo princípio da verdade material. Assim, tendo o agente da fiscalização sido informado, no curso da auditoria, a que correspondiam as exclusões feitas no LALUR (despesas não contabilizadas no exercício de competência e contabilizadas em 1999), cabia-lhe verificar efetividade e consistência das despesas, não apenas glosar as exclusões.

Dessa forma, sem demonstrar que as despesas a que se referem as exclusões não ocorreram, ou não seriam dedutíveis, não cabe exigir tributo sobre elas.

Deve ser provido o recurso quanto a este item .

**Recolhimento do imposto de renda em razão de divergência entre a DIPJ e o LALUR**

A fiscalização , a partir da informação da empresa de que o valor consignado na DIPJ estava errado, sendo o correto o do LALUR, procedeu ao cálculo do imposto conforme a seguir:

Lucro Líquido do período. ....	R\$ 524.877,44
(constante do LALUR fls.178 e DIRPJ fls. 190)	
(+) Adições.....	R\$ 175.425,20
(discriminadas no LALUR, fls. 177)	
(-) Exclusões.....	R\$ 28.018,46
(discriminadas no LALUR, fls. 177)	
(=) Lucro Real antes da compensação de prejuízos.....	<b>R\$ 672.284,18</b>
(-) Compensação de Prejuízos.....	R\$ 18.792,10
(valor este já constando a glosa de prejuízos do item 3 de autuação)	
(=) Lucro Real.....	<b>R\$ 653.492,08</b>
Imposto sobre o lucro Real.	
- à alíquota de 15%.....	R\$ 98.023,81
- adicional.....	R\$ 41.349,21
Valor total do imposto .....	<b>R\$ 139.373,02</b>
(-) Deduções declaradas na DIRPJ.....	R\$ 113.239,43
Vale Transporte.....	R\$ 6.587,50
Redução e/ou Isenção do Imposto.....	R\$ 101.742,14
Imposto de renda mensal por estimativa.....	R\$ 4.909,79
	R\$ 113.239,43 (Fls. 191)
Total do imposto devido e não recolhido.....	<b>R\$ 26.133,59</b>

Em sua impugnação, a empresa alegou não ter sido considerado o benefício fiscal de isenção, de que gozava, e as deduções de vale transporte e de IRRF. E faz o seguinte demonstrativo:

a) Cálculo do Lucro da Exploração após a retificação:

Lucro líquido antes do IRPJ	524.877,44
Adições:	
-Lucro inflacionário realizado	137.342,36
Exclusões:	0
-Lucro da Exploração	662.219,90
Parcela de isenção (662.219,90 x 99,22%)	657.054,49
Parcela não incentivada (662.219,90 x 0,78%)	5.165,31

b) Cálculo da Isenção do IR e adicional

Lucro da Exploração com redução de 100%	657.054,49
Alíquota do IR	15%
Imposto de renda isento	98.558,17
Adicional isento (41.349,21 x 99,22%)	<u>41.026,69 **</u>
Sub-total	139.584,86
Percentual da redução	100%
Valor da isenção	139.584,86

\*\* adicional apurado pelo auditor item 5 do Termo de Encerramento.

As alegações da empresa foram julgadas improcedentes pela decisão de primeira instância, pelas seguintes razões:

a) quanto a afirmação de que a fiscalização ao computar o imposto devido não considerou o valor do benefício fiscal de isenção que gozava a empresa, pois como discriminado acima foi deduzido do imposto devido o montante de R\$ 113.239,43 no qual consta a isenção do Imposto de R\$ 101.742,14 calculada na DIRPJ às fls. 211, decorrente do lucro da exploração constante na mesma DIRPJ às fls. 210, lucro este que não foi objeto de alteração pelo presente procedimento fiscal, visto que as alterações realizadas pela fiscalização não resultaram em alteração do lucro da exploração.

b) também quanto a alegação de falta de dedução do vale transporte no valor de R\$ 6.587,50 e do IRRF de R\$ 4.909,79, pois o montante de R\$ 113.239,43, deduzido pela fiscalização, é composto pelas parcelas de R\$ 6.587,50 e R\$ 4.909,79, consoante demonstrado anteriormente.

Analisando-se o cálculo do lucro inflacionário trazido pela impugnante às fls. 441, verificamos que divergem dos valores declarados em dois valores:

1) quanto a adição do lucro inflacionário realizado no valor de R\$ 137.342,36, valor este que, de acordo com o LALUR parte "A" e "B" fls. 177 e 179 respectivamente, seria de R\$ 93.402,87.

No entanto vale salientar que o lucro inflacionário realizado passível de ser adicionado ao lucro líquido do período base para a determinação do lucro da exploração é aquele apurado na fase pré-operacional da empresa e realizado a partir do período base em que a empresa entrar em fase de operação, conforme dispõe a IN SRF n.º 91/84.

No presente caso a contribuinte não adicionou o lucro inflacionário realizado no período para a determinação do lucro da exploração em sua DIRPJ fls. 210, nem consta do LALUR a informação de que tais lucros inflacionários teriam sua origem na fase pré-operacional, para que fossem passíveis de adição na determinação do lucro da exploração, portanto não cabe considerar tal valor na determinação do lucro da exploração.

Vale salientar ainda que, nos anos calendários de 1995, fls. 305 e 331, e de 1996, fls. 243 e 278, a contribuinte não adicionou o lucro inflacionário realizado, em cada período, na determinação do lucro da exploração, o que reforça o entendimento que estes valores não são passíveis de adição ao lucro líquido para a determinação do lucro da exploração.

2) quanto à falta de exclusão do valor de R\$ 27.758,71 relativo aos "Tributos e Contribuições pagos", que consta do cálculo da DIRPJ às fls. 210, bem como do LALUR, parte "A" às fls. 177, portanto devendo ser considerado como exclusão na determinação do lucro da exploração consoante legislação de regência.

Diante da análise supra procedida voto no sentido de manter integralmente o IRPJ relativo ao ano calendário de 1997 lançado neste item.

No recurso, a Recorrente limita-se a reeditar as razões da impugnação, não atacando, especificamente, a minuciosa motivação da decisão.

Este item, de fato, resume-se a recalcular o tributo em razão de divergência entre a declaração e o LALUR. A empresa fora intimada a explicar as seguintes divergências da demonstração do lucro real:

	LALUR	DIPJ
Adições	175.425,20	141.450,37
Exclusões	28.018,46	82.168,90

Em atendimento, declarou que os corretos são os valores do LALUR. Entre as parcelas que compuseram as adições, constava, na DIPJ, Lucro Inflacionário Realizado no valor de 137.342,36. No LALUR, esse valor consta como 93.402,87.

Na planilha apresentada pela empresa na impugnação e no recurso, o valor por ela considerado foi o da DIPJ (137.342,36), o que é suficiente para rejeitá-la.

Pelas razões explanadas, dou provimento parcial ao recurso para julgar improcedente a ação fiscal quanto às matérias "glosa de despesas com royalties" e "exclusões indevidas". Conseqüentemente, deverão ser recalculadas as exigências a título de compensação de prejuízos a maior.

Brasília (DF), em 16 de abril de 2004

  
SANDRA MARIA FARONI

