



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10580.006619/2001-97
Recurso nº. : 128.566
Matéria : IRPJ e OUTROS - Exs: 1996 a 2000
Recorrente : TELEVISÃO BAHIA LTDA.
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº. : 101-93.881

IRPJ – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – CORREÇÃO MONETÁRIA – LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.682/93). CONSTITUCIONALIDADE. A Lei 8.200/91, (1) em nenhum momento, modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990; (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária. O art. 3º, I (Lei 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório. (STF – Recurso Extraordinário nº 301.465-5 Minas Gerais).

DIFERIMENTO CONTÁBIL DE RECEITAS AUFERIDAS DE ENTIDADES GOVERNAMENTAIS – Inaplicável à espécie, a autorização do artigo 360 do RIR/94, que permite à contribuinte, prestadora de serviços a entidades governamentais, diferir a tributação do lucro até a sua realização. No caso, a pessoa jurídica diferiu integralmente a receita até a sua realização pelo regime de caixa, deduzindo indevidamente, os custos correspondentes pelo regime de competência.

IRPJ – DIFERIMENTO FISCAL DE LUCROS AUFERIDOS EM CONTRATOS FIRMADOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS – Nos termos do artigo 360 do RIR/94, é permitido à contribuinte, no caso, empresa prestadora de serviços fornecidos através de contratos com base em preço unitário, para pessoa jurídica de direito público; empresa sob seu controle; empresa pública; sociedade de economia mista ou sua subsidiária, diferir a tributação do lucro até a sua realização.

EXCLUSÃO DE VALORES RELATIVOS A PROPAGANDA ELEITORAL / HORÁRIO GRATUITO – BENEFÍCIO FISCAL –

e

PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

GLOSA – Para ser admitida a glosa pelo aproveitamento indevido do benefício fiscal em valor maior que o admitido pela legislação, é mister que a fiscalização demonstre, com base nas grades de programação da empresa, os valores indevidamente utilizados a título de exclusão. Caso contrário, o lançamento não deve ser mantido em razão da fragilidade e incerteza, não condizentes com o princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS/REPIQUE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se aos lançamentos decorrentes relativos ao PIS/Repique e a CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por TELEVISÃO BAHIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no item IPC/BTNF.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 SET 2002

PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente convocado) e CELSO ALVES FEITOSA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e RAUL PIMENTEL.



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

RECURSO Nº : 128.566
Recorrente : TELEVISÃO BAHIA LTDA.

RELATÓRIO

TELEVISÃO BAHIA LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 138/168, da decisão prolatada às fls. 111/132, pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 07; PIS, fls. 17; e Contribuição Social, fls. 21.

No Termo de Verificação Fiscal constam as seguintes irregularidades:

- a) glosa de compensação indevida de prejuízos, pela insuficiência de saldo. Enquadramento legal: arts. 196, III, e 197 do RIR/94;
- b) diferimento contábil indevido das receitas auferidas de entidades governamentais. Enquadramento legal: arts. 195, II, e 360 do RIR/94;
- c) diferimento fiscal indevido de lucros auferidos em operações com entidades governamentais. Enquadramento legal: arts. 195, II e 360 do RIR/94; arts. 249, II e 409 do RIR/99;
- d) exclusão indevida do saldo devedor da correção monetária da diferença IPC/BTNF. Enquadramento legal: arts. 193, 196, I, 197 e 424 do RIR/94;
- e) exclusão indevida, a título de propaganda eleitoral e horário gratuito. Enquadramento legal: arts. 195 e 196 do RIR/94; arts. 249 e 250 do RIR/99; art. 52, parágrafo único da Lei n. 9.096/95, regulamentado pelo Decreto 3.516/2000; art. 99 da Lei n. 9.504/97, regulamentado pelo Decreto n. 2.814/98, c/c Decreto n. 1.976/96;



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

- f) recuperação de despesa sem o trânsito pela apuração do resultado do exercício. Enquadramento legal: arts. 194, 195 e 196 do RIR/94.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 80/108.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente o lançamento, conforme decisão nº 944, de 28/05/01, cuja ementa tem a seguinte redação:

"IRPJ

Anos-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo.

*CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS.
LUCRO. DIFERIMENTO.*

No caso de fornecimento contratado, quer no curto ou no longo prazo, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte pode diferir a tributação do lucro até sua realização, proporcionalmente à receita contabilizada e não recebida.

*DIFERENÇA ENTRE O IPC E O BTNF. DEDUTIBILIDADE.
LIMITE.*

O saldo devedor da diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, só pode ser excluído, na determinação do lucro real, no ano-calendário de 1995, à razão de, no máximo, 15%.

*PROPAGANDA ELEITORAL GRATUITA. BENEFÍCIO
FISCAL. LIMITE.*

O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora de rádio ou televisão não poderá ser superior a vinte e cinco por cento dos tempos destinados à propaganda eleitoral



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

gratuita e aos comunicados ou instruções da Justiça Eleitoral.

PRECEITO LEGAL DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. EFICÁCIA.

A norma que prevê às emissoras de rádio e televisão o direito à compensação fiscal pela cedência do horário gratuito, previsto na lei eleitoral, situa-se entre as normas incompletas, condicionada que está à edição de um Decreto, para a sua eficácia plena, no que diz respeito aos fatos geradores de 1996 e 1999.

RECUPERAÇÃO DE TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO.

A disponibilidade jurídica de rendimento, decorrente de sentença judicial transitada em julgado, que reconheceu a inconstitucionalidade de tributo, deve ser adicionada na apuração do lucro real e na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas, quando foram anteriormente deduzidas.

LANÇAMENTOS CONEXOS.

*Contribuição para o Programa de Integração Social.
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

Sendo originários das mesmas infrações tributárias que motivaram o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, os demais lançamentos devem ter a mesma sina que este.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão monocrática em 03/08/01 (AR fls. 137), o contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 04/09/01 (protocolo às fls. 138), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que houve erro no enquadramento legal da glosa do diferimento contábil de receitas auferidas com entidades governamentais, no caso de contratos firmados com referidas entidades, independentemente do prazo de sua duração, há permissão para que o contribuinte difira a tributação do lucro até sua realização;



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

- b) que os pedidos de inserção não se tratam de contratos autônomos, mas simples autorizações de veiculações, cuja obrigação já estava definida no contrato principal, o qual foi tacitamente prorrogado, vigendo por período superior a um ano;
- c) que, além de ser considerado contrato de longo prazo, possui preços predeterminados;
- d) que, mesmo que o contrato entre a recorrente e o Governo Estadual fosse de prazo inferior a 12 meses e não por preço determinado, o diferimento ainda assim estaria permitido pelo art. 360 do RIR/94;
- e) que, mesmo que as razões expendidas não sejam acatadas, o lançamento deveria ser efetuado com base na postergação do imposto, pois toda a receita diferida indevidamente para exercício subsequente acarreta aumento indevido da base de cálculo, o que por sua vez, gera tributo a maior (pagamento indevido);
- f) que houve erro no lançamento, pois foi exigido imposto já pago nos exercícios seguintes, pois todo o imposto supostamente devido num determinado ano, foi pago espontaneamente no ano seguinte;
- g) que a recorrente registrou o direito de crédito correspondente à recuperação de despesa efetuada com a contribuição social sobre o lucro de 1998, exação considerada inconstitucional pelo STF, para o período-base em questão;
- h) que a contrapartida do lançamento foi efetuada contra a conta de patrimônio líquido, sem transitar pelo resultado do exercício;
- i) que a glosa não pode subsistir, pois há nítido equívoco por parte da Fazenda na qualificação jurídica da recuperação do pagamento indevido, pois a devolução não tem a natureza de receita, mas de restituição daquilo recebido sem título jurídico válido, não podendo, por via de consequência, ser tributado;
- j) que, em verdade, seu enquadramento fiscal como despesa visa simplesmente impedir que haja a inconstitucional tributação sobre tributo, ou seja, que algum tributo venha a compor a base de cálculo de outro tributo;
- k) que o diferimento fiscal indevido de lucros auferidos em operações com entidades governamentais, no qual o Fisco alega que houve a compensação indevida da perda de receita decorrente da cessão de horário para propaganda correspondente às eleições de 1998. Reconheceu-se o direito à compensação, mas afirmou que esta se deu em valor superior ao



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

efetivamente utilizado. que, independentemente da discussão sobre a interpretação que se queira dar ao percentual de 25%, tais alegações não são verdadeiras, pois as inserções efetivamente veiculadas sempre alcançaram ou mesmo ultrapassaram esse percentual e, nem por isso, foi utilizado percentual superior para fins de ressarcimento;

- l) que, mesmo que o critério utilizado pela fiscalização fosse o correto, ele partiu de uma presunção comum e, portanto, precisam tais alegações serem provadas. O que não ocorreu, pois a documentação acostada não é a competente para tal, mas sim, a ora juntada, produzida por empresa independente e especializada nesse assunto, que vem a corroborar o exposto;
- m) que o ônus da prova incumbe a quem alega e a sua simples negativa por parte do contribuinte não exige prova. Em outras palavras, a grade de programação colacionada no auto é um mero indício, uma mera presunção que, por si só, nada prova. Tanto assim é, que a grade colacionada pela recorrente a refuta cabalmente;
- n) que, quanto a propaganda partidária gratuita, o lançamento refere-se a compensação indevida da perda de receita decorrente da cessão de horário para propaganda partidária nos anos-calendário de 1996 e 1999, sob o fundamento de que não existe regulamentação para ressarcimento fiscal pela referida propaganda;
- o) que o Executivo descumpriu sua função administrativa ao se omitir ilicitamente na regulamentação da lei em questão, no período compreendido entre 1995 e 1999;
- p) que isso não implica na inexistência do direito do contribuinte de exercer o seu direito à compensação fiscal em tela, já que esse direito está claramente constituído na referida lei;
- q) que foi apurada em 31.12.91, a correção monetária complementar referente à diferença IPC/BTNF no balanço de 31.12.90, controlando o referido saldo na parte B do Lalur, e excluindo-o desde o ano-calendário de 1993, até o ano-calendário de 1995;
- r) que, segundo o Fisco, a exclusão de todo o saldo remanescente em 31.12.95, violou o art. 424 do RIR/94, baseado no art. 3º da Lei nº 8.200/91, e no art. 11 da Lei nº 8.682/93, pois o dispositivo determina que a exclusão nos anos-calendário de 1995 a 1998,



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

deveria ser efetuada à razão de 15% do saldo original atualizado até 31.12.95;

- s) que a jurisprudência do Poder Judiciário, bem como a do Primeiro Conselho de Contribuintes, aceitam a dedutibilidade integral da referida importância.

Às fls. 171, o despacho da DRF em Salvador - BA, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício decorrente da constatação, por parte da autoridade de fiscalização, de exclusões indevidas na apuração do lucro real, bem como da falta de registro em conta de receita, de valor correspondente a recuperação de tributo declarado inconstitucional pelo STF.

O voto segue a mesma ordem dos itens constantes no auto de infração.

1 – Diferimento contábil indevido de receitas auferidas com entidades governamentais (item 02 do auto de infração).

Consta no Termo de Verificação Fiscal, a seguinte descrição:

"O contribuinte diferiu receitas auferidas de entidades governamentais e não recebidas até o encerramento do ano-calendário de competência. O diferimento era efetuado através de créditos em contas de Passivo e a realização, quando do recebimento, através da transferência para contas de resultado.

As receitas diferidas referem-se à veiculação de propaganda contratadas por intermédio de agências de publicidade. Foram constatadas intermediações efetuadas por PROPEG – Brasil Propaganda Ltda e por PROPEG Comunicação



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
 ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

Social e Mercadológica Ltda. Não foi constatada a existência de contratos diretos entre as entidades governamentais contratantes e a TV Bahia Ltda.

Através de diligência junto à PROPEG – Brasil Propaganda Ltda., foram obtidas fotocópias de diversos contratos com órgãos públicos, que encontram-se em anexo.

O contribuinte apresentou fotocópia de contrato firmado com a PROPEG vigente entre 01/09/94 e 31/08/96, tendo como objeto a prestação de serviços de veiculação de material publicitário do cliente Estado da Bahia.

A formalização dos contratos entre os tomadores (entidades governamentais) e o prestados dos serviços (TV Bahia Ltda.) era efetuada com a entrega a este último, pelo intermediário (PROPEG), dos PI – Pedidos de Inserção em formulários padronizados, conforme exemplares em anexo.

(.....)

<i>Data do fato gerador</i>	<i>Diferimento do lucro</i>	<i>Realização correspondente</i>	<i>Efeito indevido no lucro líquido</i>
<i>31/12/1995</i>	<i>384.494,81</i>	<i>0,00</i>	<i>384.494,81</i>
<i>31/12/1986</i>	<i>658.608,15</i>	<i>384.494,81</i>	<i>274.114,34</i>
<i>31/12/1997</i>	<i>0,00</i>	<i>658.608,15</i>	<i>-658.608,15</i>

Esses valores estão comprovados por fotocópias anexas do Razão e de Balancetes, envolvendo as contas utilizadas para diferimento. Os valores foram apurados como segue:

Diferimento em 1995: Saldo final das contas de "Receitas Diferidas": 384.494,81.

Realização em 1996: Transferência para Receitas de Serviços: 384.494,81.

Diferimento em 1996: Saldo na conta de Receitas Diferidas – Clientes Governo antes do lançamento de constituição de provisão para devedores duvidosos (313.564,51), considerado indevido pela própria empresa (vide históricos) e estornado no ano seguinte: 658.608,15.

Realização em 1997: Transferência para Receitas de Serviços: 658.608,15."

PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

A recorrente alega que houve erro por parte da autoridade autuante pois, no caso de contratos firmados com entidades governamentais, independentemente do prazo de sua duração, há permissão para que o contribuinte difira a tributação do lucro apurado, até a sua realização. Argumenta ainda que, se fosse o caso, o lançamento deveria ter sido feito com base na postergação do imposto, pois a receita diferida indevidamente para o exercício subsequente acarreta a redução no recolhimento do imposto no exercício em questão e ocasiona um recolhimento a maior o exercício seguinte em razão do posterior aumento do lucro.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é complexo e compreende uma sucessão de fatos, operações, registro de receitas, custos, despesas etc., tendo finalmente a apuração contábil ao término do período-base e, por seu turno, a apuração do lucro real, através dos ajustes necessários dos valores consignados na escrituração comercial, que culmina na base de cálculo do imposto.

O artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598/77, determina que as receitas e despesas devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência, independentemente do seu recebimento ou pagamento, salvo determinação expressa em sentido contrário.

Por seu turno o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, em seu art. 358, prevê, *verbis*:

“Art. 358 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período-base (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período-base;



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período-base.

§ 1º - A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base poderá ser determinada (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 1º):

a) com base na relação entre os custos incorridos no período-base e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º - Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 360, que será procedido apenas no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR.

Art. 359 - O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 2º).

Art. 360 - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 358 ou 359, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decretos-lei ns. 1.598/77, art. 10, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base;



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período-base em que a receita for recebida.

§ 1º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 4º).

§ 2º - Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.”

Como visto acima, o dispositivo legal é muito claro ao estabelecer que pode ser excluído do lucro líquido do exercício, a parcela do lucro, isto é, a autorização consiste na possibilidade de diferir a tributação do lucro apurado até a sua realização, não autorizando o diferimento do montante da receita operacional até o recebimento.

A IN SRF nº 46/89, estabeleceu normas a respeito da apuração de resultado de contrato de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, dispondo, sobre a incidência do IRPJ e da CSLL que:

“1. No caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa, sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a incidência da contribuição social de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, poderá ser diferida até a realização do lucro, observando o seguinte:

- a) para efeito de apurar o lucro líquido do período-base a pessoa jurídica poderá transferir, para resultados de exercícios futuros, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas*



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base;

- b) a parcela transferida de acordo com a alínea "a" deverá ser computada no resultado do período-base em que a receita for recebida."*

Posteriormente, com o advento da Medida Provisória nº 1.506, de 20 de junho de 1996, o Poder Executivo ampliou a regra, concedendo a opção para a apropriação dos lucros quando da sua efetiva realização, a quaisquer contratos mantidos com entidades governamentais relativos a construção por empreitada, fornecimento de bens ou de prestação de serviços, *verbis*:

*"Art. 1º - A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, **poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma do disposto nos §§ 3º e 4º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, na determinação do lucro real do período-base do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.**"*
(grifei)

Diante do exposto, conclui-se, sem sombra de dúvidas, que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, devem ser reconhecidas dentro do próprio período-base de incidência, de acordo com o regime de competência, inclusive aquelas relativas aos contratos firmados com entidades governamentais. Porém, no presente caso, existe a autorização legal para o diferimento da parcela do lucro proporcional à receita não recebida até a data do balanço de encerramento do período de apuração.



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

É muito lógica determinação no sentido de possibilitar o diferimento do lucro apurado com entidades governamentais, e não da receita como quer a recorrente, pois, naquele caso, não haverá qualquer alteração no resultado das demais atividades da pessoa jurídica, o qual permanecerá intocável, pois o diferimento incidirá somente sobre o resultado apurado. Por outro lado, o diferimento das receitas provoca uma alteração no resultado das demais operações da empresa, com a redução indevida do mesmo, pois os custos e as despesas necessários ao auferimento das receitas que foram diferidas, passam a incidir sobre o resultado do período-base em que não houve o correspondente reconhecimento das receitas, isto é, os custos são antecipados, enquanto que as receitas são diferidas.

Outra questão levantada pela recorrente refere-se à forma de lançamento do imposto, a qual constata-se que a fiscalização procedeu corretamente, tendo ajustado o lucro de cada período-base em questão, com a adição das receitas indevidamente diferidas e, excluído do resultado do períodos subsequentes em que foram reconhecidas pela recorrente.

Ante o exposto, sou pela manutenção da exigência em relação ao item 02 do auto de infração.

2 – Diferimento fiscal indevido de lucros auferidos em operações com entidades governamentais (item 03 do auto de infração).

“O contribuinte diferiu lucros correspondentes a créditos com entidades governamentais não recebidos até o encerramento do ano-calendário de competência. O diferimento era efetuado através de exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real e a realização, quando do recebimento, através de adições também extra-contábeis.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
 ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

O fundamento é o mesmo relatado para o item 1, com a diferença de que a partir de 1997 ocorre o diferimento fiscal de lucro e não mais o diferimento contábil de receita.

A apuração dos valores dos diferimentos fiscais provenientes de contratos com entidades governamentais foi efetuada no seguinte modo no LALUR:

Ano-calendário	Receita	Custo	Diferimento
1997	1.429.203,34	537.151,93	892.051,41
1988	1.751.514,97	2.068.123,49	-316.608,52
1999	6.995.724,10	4.096.696,04	2.899.028,06

Pelas mesmas razões elencadas para o item 1.1, o diferimento é indevido e por conseguinte também a sua realização.

Dessa forma, o lançamento de ofício será efetuado pela adição dos valores dos lucros indevidamente diferidos e pela exclusão destes mesmos valores quando de sua realização, conforme discriminado a seguir:

Data do fato gerador	Diferimento do lucro	Realização correspondente	Efeito indevido no lucro real
31/12/1997	892.051,41	0,00	892.051,41
31/12/1988	-316.608,52	0,00	-316.608,52
31/12/1999	2.899.028,06	2.096.739,57	802.288,49

No presente item, aplica-se por inteiro o dispositivo da norma legal transcrita no item anterior, pois, aqui houve o diferimento do lucro (receitas auferidas deduzidas dos custos correspondentes) apurado em contratos firmados com entidades governamentais, sendo que a contribuinte ofereceu os valores correspondentes no período-base da sua efetiva realização.

Neste particular, entendo que tem razão a recorrente. O fato de uma determinada transação ser contabilizada num período-base, não tem implicação abrangente a ponto de interferir no conceito de fato gerador como quer a autoridade lançadora.

PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

Como já exposto anteriormente, o lucro real só pode ser apurado mediante observância das normas legais que regem a matéria e, no caso de obras, bens fornecidos ou prestação de serviços para entidades governamentais da administração, direta ou indireta, o lucro correspondente, à opção da contribuinte, pode ser tributado no período-base do efetivo recebimento, ou seja, no regime de caixa.

A matéria já foi apreciada e, consoante jurisprudência firmada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes e que entre outros julgados, pode ser citado o decidido no Acórdão nº 101-88.329, de 17/05/95, publicado no DOU de 16/02/96, com a seguinte ementa:

“IRPJ. OBRAS CONTRATADAS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. PREÇOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESULTADOS NÃO REALIZADOS. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. A apropriação dos resultados apurados na execução de obras contratadas com entidades governamentais, com prazo superior a um ano, deve observar o regime de caixa, ou seja, a tributação ocorre no período em que a receita restar realizada. A parcela correspondente à atualização monetária do preço contratado ou faturado, por significar mera reposição do valor de compra de moeda, não pode ser tributada segundo o denominado regime de competência, sob pena de desvirtuar e comprometer o instituto da postergação do pagamento do tributo, como também de ser frustrado o objetivo visado pela norma legal.”

Também com relação à matéria, o Acórdão nº 107-04.691, de 07 de janeiro de 1998, provido à unanimidade pela Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes.



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, manifestou-se no mesmo sentido ao julgar o recurso nº 110.932, em Sessão de 15 de outubro de 1997, através do Acórdão nº 108-04.665.

Para colocar uma pá de cal sobre qualquer dúvida ainda remanescente sobre o assunto, a Lei nº 8.003, de 14 de março de 1990, em seu artigo 3º, veio estender para a contribuição social sobre o lucro líquido e para o imposto sobre o lucro líquido, tributos decorrentes do IRPJ, o mesmo tratamento dado a este, ao dispor que:

“Art. 3º - No caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a incidência da contribuição social de que trata a Lei n 7.689/88, de 15 de dezembro de 1988, e do Imposto sobre o Lucro Líquido, de que trata o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, poderá ser diferida até a realização do lucro, observado o seguinte:

I – a pessoa jurídica poderá excluir do resultado do período-base, para efeito de apurar a base de cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base;

II – a parcela excluída de acordo com o item I deverá ser adicionada, corrigida monetariamente, ao resultado do período-base em que a receita for recebida.”

Assim, conclui-se que o procedimento relativo ao diferimento dos lucros apurados com entidades governamentais até a sua efetiva realização é cabível, em qualquer hipótese, para o IRPJ e seus decorrentes, firmando uma perfeita



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

consonância entre as citadas normas legais, bem como confirma o entendimento exposto sobre o artigo 360 do RIR/94.

Diante das considerações acima, o presente item deve ser provido.

3 – Exclusão indevida a título de saldo devedor da correção monetária complementar – diferença IPC/BTNF (item 04 do auto de infração)

“O contribuinte apurou, em 31/12/91, a correção monetária complementar correspondente à diferença IPC/BTNF ocorrida no balanço de 21/12/90. A partir de então, controlou o referido saldo na parte B do Lalur e passou a excluí-lo desde o ano-calendário de 1993, até o ano-calendário de 1995.

O contribuinte procedeu corretamente às exclusões nos anos-calendário de 1993 e 1994, todavia, excluiu todo o saldo remanescente em 31/12/95, infringindo o art. 424 do RIR/94, com base legal nas Leis nºs. 8.200/91, art. 3º e 8.682/93, art. 11.”

Informa o auto de infração, que a contribuinte apurou saldo credor de correção monetária complementar em 31.12.91, relativa à diferença entre os índices IPC/BTNF do balanço de 31.12.90, tendo realizado o controle do referido saldo na parte B do LALUR, com a exclusão, a partir do ano-calendário de 1993, até o ano-calendário de 1995.

Porém, ao encerrar o período-base de 1995, violou o art. 424 do RIR/94 – fundamento legal no art. 3º da Lei nº 8.200/91, e no art. 11 da Lei nº 8.682/93 – o qual determina que a exclusão máxima permitida nos ano-calendário de 1995 a 1998, não poderia ultrapassar 15% do saldo original atualizado até 31.12.95.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Até o presente julgamento, a jurisprudência desta Câmara sempre foi pacífica no sentido de que, ao ser modificado o critério de determinação da apropriação da correção monetária, houve um aumento fictício do resultado das empresas cujo patrimônio líquido superava o valor do ativo permanente. E isto porque o saldo devedor de correção monetária do balanço constitui despesa dedutível do imposto de renda.

Porém, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 201.465-6 Minas Gerais, decidiu em sentido contrário ao entendimento acima exposto, razão pela qual curvo-me a essa decisão. O Acórdão proferido pela Corte Maior possui a seguinte ementa:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA – LEI 8.200/91 (ART. 3º, I, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 8.682/93). CONSTITUCIONALIDADE. A Lei 8.200/91, (1) em nenhum momento, modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990; (2) nem determinou a aplicação, ao período-base de 1990, da variação do IPC; (3) tão somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da metodologia de cálculo da correção monetária. O art. 3º, I (Lei 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, constituiu-se como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Inocorrência, no caso, de empréstimo compulsório.”

O Ministro Relator fundamentou o voto sob os seguintes fundamentos (em síntese):

“(.....)

O ‘BALANÇO FISCAL’ e o ‘BALANÇO CONTÁBIL’ são diferentes porque o chamado LUCRO REAL, base de cálculo do IR, não é a mesma coisa que LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO.]



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa.

Algumas parcelas que, na contabilidade empresarial, são consideradas despesas, não são assim consideradas no BALANÇO FISCAL.

É o caso já exemplificado dos brindes e das despesas de alimentação dos sócios.

Insisto.

Isso tudo demonstra que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é um conceito decorrente da lei.

não é um conceito ontológico, como se existisse nos fatos, uma entidade concreta denominada de 'LUCRO REAL'.

Não tem nada de material ou essencialista.

É um conceito legal.

Não há um LUCRO REAL que seja ínsito ao conceito de RENDA, como quer o MINISTRO RELATOR ao afirmar que

'..., desconsiderar-se, ..., a inflação do período agride, ..., o conceito de renda. ...' (VOTO, fls. 08).

O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal.

Lei em ALIOMAR BALEEIRO:

'..... o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação.'

Está no CTN como sendo

'... o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos1 (L. 5.172/66, art. 43, I).

Para efeitos tributários, não há que se falar em um LUCRO REAL que não seja o decorrente da definição legal.

O equívoco da sentença e do acórdão está exatamente nesse ponto.

Pretendem que a inflação efetiva deva ser, em qualquer hipótese e mesmo sem permissão legal, objeto de dedução para apuração do LUCRO REAL.

O ACÓRDÃO trabalha com um conceito ontológico de LUCRO REAL, algo que está no mundo, independente de regra legal.

A linha de argumento do ACÓRDÃO levaria a afirmação de haver deduções, por essência, obrigatórias, porque naturais.

Um conceito que estaria contido na expressão RENDA, do inciso III do art. 153 da CF., lido, pelo ACÓRDÃO como 'RENDA REAL'.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Se assim fosse, ter-se-ia a obrigação constitucional de indexação dos balanços das empresas, sem que tal fosse obrigatório para os demais contribuintes do imposto – as pessoas físicas – que tem como base de cálculo os proventos.

Tal situação dúplice importaria em afirmar que a Constituição estaria dando tratamento diferenciado para contribuintes.

Por outro lado, esse argumento levaria a afirmar que a Constituição:

- (a) estaria a impor a incorporação da correção monetária à política econômica;*
- (b) estaria impondo a proibição de regras de reajustes automáticos cujo efeito é a perpetuação da inflação.*

Sabe-se que não é o caso.

Não há, na questão tributária, qualquer obrigação constitucional de indexação dos balanços das empresas.

É claro que a fixação, pela lei, do LUCRO TRIBUTÁVEL, decorrente de adições e deduções incidentes sobre o LUCRO DO EXERCÍCIO, está sujeita a juízo de proporcionalidade.

O critério da proporcionalidade é a limitação do poder discricionário da lei, utilizável pelo Poder Judiciário.

5.3. O caso.

No caso, a L. 8.200/91 (redação da L. 8.682/93) considerou a diferença, no ano de 1990, entre o BTN fiscal e o IPC (art. 3º, caput).

Autorizou a dedução, na determinação do LUCRO REAL, da parcela em seis anos-calendário, a partir de 1.993, na hipótese da CONTA DE CORREÇÃO apresentar resultado negativo.

O ACÓRDÃO entendeu que a dilação, no tempo, do abatimento da parcela diferencial, constituir-se-ia em empréstimo compulsório.

(.....)

A parcela da correção monetária, correspondente, no ano de 1.990, à diferença entre o IPC e o BTN Fiscal, seria aplicada na CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

(....)

Não se tratava de retenção de dinheiro, nem de devolução de diferença em parcelas pelo prazo de 6 anos.

Tratava-se, isto sim, de dedução de parcela do LUCRO DO EXERCÍCIO, quando a CONTA DE CORREÇÃO apresentasse saldo devedor com acréscimo.

(.....)



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

O ACÓRDÃO pretende ver uma operação de dedução de parcela para a formação do lucro tributável como se fosse um empréstimo compulsório.

Na verdade, o equívoco do ACÓRDÃO decorre de duas causas.

A primeira, o desconhecimento da forma pela qual a legislação tributária tratava a correção monetária das demonstrações financeiras das empresas.

Ou seja, o desconhecimento dos procedimentos estabelecidos pela L. 7.779/89:

(a) CONTA ESPECIAL DE CORREÇÃO MONETÁRIA;

(b) dedução, como encargo, se o saldo da conta for devedor, ou

(c) cômputo, no lucro real, se o seu saldo for credor, etc (L. 7.779/89, art. 4º e segs.).

A segunda causa – e principal – do equívoco consiste na tentativa de dar uma definição ontológica – material – ou essencialista de LUCRO REAL, como já examinei acima.

Tanto o ACÓRDÃO como o VOTO do MINISTRO-RELATOR analisam a questão como se a expressão constitucional 'RENDA' exigisse, sempre, a consideração da inflação na fixação do LUCRO TRIBUTÁVEL.

Ambos pretendem que a Constituição tenha determinado a indexação das demonstrações financeiras das empresas para efeito de apuração do LUCRO TRIBUTÁVEL.

Como se viu, o LUCRO TRIBUTÁVEL é um conceito legal.

Decorre de adições e deduções ao LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO da empresa.

Certas adições, inclusive, são gastos efetivos da empresa que a lei entende de desconsiderar para efeitos tributários (brindes, das refeições, etc.).

Na linha do ACÓRDÃO, essas adições teriam que ser disciplinadas por lei complementar, pois, como, ao fim e a cabo, repercutem no valor do imposto devido, importariam em empréstimo compulsório!

Essa observação demonstra, por sua conseqüência, a erronia do ACÓRDÃO.

De 1.977 até 1995, a legislação tributária determinou a correção monetária das demonstrações financeiras e assegurou, quando o saldo da conta respectiva fosse negativo, a sua dedução no lucro do exercício.

Desde 1.995, tal não se dá.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Não há que se falar em direito constitucional à correção monetária das demonstrações financeiras, como quer o ACÓRDÃO.

Não há, nesse caso, indexação constitucional.

O que a lei ordinária, e tão somente ela, assegurou, no período de 1.977 a 1.995, foi simplesmente isso:

a dedução do LUCRO DOS EXERCÍCIOS de 1.993 a 1998 do eventual acréscimo ao saldo negativo da CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA decorrente da diferença entre os índices em 1.990 (IPC e BTN Fiscal).

O ACÓRDÃO faz curiosa operação reducionista.

Reduz dedução de lucro de exercícios, autorizada pela lei, à empréstimo compulsório.

Na ADIN 712, CELSO DE MELLO identifica, com perfeição o objeto da L. 8.200/91:

'... neutralizar aspectos fiscais gravosos concernentes à tributação das pessoas jurídicas, ..., e restabelecer, ..., a veracidade dos balanços das empresas, instituindo, para esse efeito, mecanismos destinados a implementar, em bases reais e adequadas, a correção monetária das demonstrações financeiras. ...'

CELSO reproduz trabalho de BULHÕES PEDREIRA:

'... A leitura desses artigos (refere-se aos arts. 3º e 4º) deixa evidente que:

- A lei não modificou – nem criou para os contribuintes o dever de modificar – as demonstrações financeiras de 1990, nem o imposto lançado em 1991: (a) no artigo 3º regula efeitos fiscais de uma diferença que – para ser conhecida – precisa ser apurada voluntariamente pelo contribuinte antes de 1993; e (b) ...*
- Todos esses efeitos fiscais somente existirão a partir do exercício financeiro de 1994; os do artigo 3º são meramente compensatórios do imposto pago a mais ou a menos no exercício de 1991, ...'*

Dito isso, CELSO afirma

'..., que nada impede o Poder Público de reconhecer, em texto formal de lei, a ocorrência de situações lesivas à esfera jurídica dos contribuintes e adotar, no plano do direito positivo, as providências necessárias à cessação dos efeitos onerosos que, ..., hajam tornado mais gravosa a exação tributária imposta pelo Estado. ...'

PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Com essa constatação e outra, relativa à proteção dos contribuintes, o TRIBUNAL, com CELSO, afastou a alegação de irretroatividade da L. 8.200/91.

Foi exatamente o que se passou.

A disciplina da base de cálculo do IR referente ao ano de 1.990 permanecer intacta.

Tanto que não se discutiu a inconstitucionalidade da legislação que descolou o BTN Fiscal do IPC (L. 8.024/90 e L. 8.088/90).

O que se teve foi a admissão de hipótese nova de dedução decorrente de fato passado, que, no dizer de BULHÕES PEDREIRA, permitiu

'..... corrigir os efeitos da diferença entre BTN e o IPC no ano de 1990 ...'

O TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL da 4ª REGIÃO percebeu isso, nitidamente.

Leio, no voto preciso do Juiz TEORI ZAVASCKI:

'..... 2. ... a superveniente disposição do art. 3º, I, ..., prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, deve ser entendida não como obrigação imposta pela ilegitimidade das normas anteriores – ilegitimidade que, ..., foi descartada pela Turma – e sim como favor fiscal ditado por opção política legislativa. Não fosse assim, a inconstitucionalidade seria não dessa norma, mas das que fixaram o método de cálculo das demonstrações financeiras para 1990. Com efeito, o aumento da carga tributária foi fixado pela legislação de 1990, não pela de 1991. Esta, ao contrário, veio reduzir o tributo, pelo que não há nela qualquer incompatibilidade, seja com o art. 153, III, da CR, seja com o art. 43 do CTN. Não se pode, ademais, imaginar como a inconstitucionalidade aqui aventada possa ter eficácia em relação ao acolhimento ou não da pretensão da impetrante. Com efeito, o que ela busca, ..., é a utilização do IPC como indexador das demonstrações financeiras de 1990. Isso não é possível atender sem que, necessariamente, se reconheça a inconstitucionalidade das Leis n.ºs 7.779/89 e 8.024/90, que dispõem em sentido contrário...'

A Lei nº 8.200/91, não modificou a disciplina da base de cálculo do imposto de renda referente ao balanço de 1990.

Como percebeu CELSO e afirmou o TRF da 4ª Região, o art. 3º, I (L. 8.200/91), prevendo hipótese nova de dedução na determinação do lucro real, se constituiu como favor fiscal ditado por opção política legislativa.

A Lei 8.200/91, em nenhum momento, determinou a aplicação ao período-base de 1990, da variação do IPC.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Tão-somente reconheceu os efeitos econômicos decorrentes da variação de metodologia de cálculo da correção monetária.

Como afirmou CELSO, o legislador instituiu

'.... mecanismos destinados a implementar, em bases reais e adequadas, ...', no dizer de BULHÕES PEDREIRA, citado por CELSO, a correção dos] '... efeitos da diferença entre ...' [os índices] '... no ano de 1.990'.

Não tenho como ver, no caso, empréstimo compulsório.

Logicamente impossível reduzir algo que consiste em uma dedução do lucro líquido destinada à apuração do lucro tributável em empréstimo compulsório."

Diante do exposto, e tendo em vista que a decisão proferida pelo E. STF deve ser sempre reconhecida, o presente item deve ser mantido.

4 – Exclusão indevida a título de horário eleitoral gratuito (item 05 do auto de infração).

"O contribuinte excluiu valores a este título na determinação do lucro real dos anos-calendário de 1996, 1998 e 1999.

Embora possuam o mesmo título, tratam-se na realidade de dois assuntos distintos: propaganda eleitoral e propaganda partidária.

4.1 – Propaganda eleitoral gratuita:

O benefício fiscal foi utilizado para compensar a perda da receita decorrente da cessão de horário para a propaganda correspondente às eleições de 1998.

(...)

4.2 – Propaganda eleitoral gratuita:

O contribuinte objetivou compensar a perda da receita decorrente da cessão de horário para propaganda partidária nos anos-calendário de 1996 e 1999."

4.1 - Exclusão relativa aos anos-calendário de 1996 e 1999.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

A glosa levada a efeito pela fiscalização foi motivada em razão da cessão do horário gratuito para a veiculação de propaganda partidária, que reduziu o lucro real, tendo em vista a inexistência de regulamentação para os anos de 1996 e 1999.

O benefício fiscal foi concedido pelo art. 80 da Lei nº 8.713/93, que autoriza às empresas de rádio, televisão e concessionárias de serviços públicos de telecomunicações o ressarcimento, mediante exclusão do lucro real ou da base de cálculo do imposto de renda mensal, do valor do espaço comercializável, cedido para a propaganda eleitoral gratuita de 1994, *verbis*:

“Art. 80. O Poder Executivo editará normas regulamentando o modo e a forma de ressarcimento fiscal às emissoras de rádio e televisão, pelos espaços dedicados ao horário de propaganda eleitoral gratuita.”

Citada lei foi regulamentada pelo Decreto nº 1.943/96, que estabeleceu condições e limites de dedutibilidade para as eleições de 1994, *verbis*:

“(.....)”

Regulamenta o art. 80 da Lei nº 8.713, de 30 de setembro de 1993, para efeito de ressarcimento fiscal pela propaganda eleitoral gratuita, relativa às eleições de 3 de outubro de 1994.

“(.....)”

Art. 1º As emissoras de rádio e televisão, obrigadas à divulgação gratuita de propaganda eleitoral, nos termos da Lei nº 8.713, de 1993, poderão excluir do lucro líquido, para efeito de determinação do lucro real, valor correspondente a oito décimos do resultado da multiplicação do preço do espaço comercializável pelo tempo que seria efetivamente utilizado pela emissora em programação destinada a publicidade comercial, no período de duração daquela propaganda.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

§ 1º O preço do espaço comercializável é o preço de propaganda da emissora comprovadamente vigente em 2 de agosto de 1994, o qual deverá guardar proporcionalidade com os praticados trinta dias antes e trinta dias depois dessa data.

§ 2º O tempo efetivamente utilizado em publicidade pela emissora não poderá ser superior a vinte e cinco por cento dos tempos destinados à propaganda eleitoral gratuita e aos comunicados ou instruções da Justiça Eleitoral, previstos na Lei nº 8.713, de 1993.

§ 3º O valor apurado poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, tornando-se definitivo caso o contribuinte opte pelo regime de tributação de tributação com base no lucro presumido.”

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.504, de 30 de dezembro de 1997, em seu artigo 99, foram criadas normas genéricas para a compensação do citado horário eleitoral, conforme abaixo:

“Art. 99 – As emissoras de rádio e televisão terão direito a compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei.”

A seguir, o Decreto nº 2.814/98, regulamentou o artigo acima, determinando em seu artigo 1º, que se aplicam às eleições de 4 de outubro de 1998, as normas constantes do Decreto nº 1.976/96. Estabeleceu ainda, que o valor apurado de conformidade com o Decreto 1976/96, poderá ser deduzido da base de cálculo dos recolhimentos mensais de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/96 (recolhimento mensal com base no lucro apurado por estimativa).

O julgador de primeira instância decidiu pela manutenção do lançamento, motivado pela falta de regulamentação do artigo 52, da Lei nº 9.096, de 19 de outubro de 1995, que, sem seu parágrafo único reza: “As emissoras de rádio e



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

televisão terão direito à compensação fiscal pela cedência do horário gratuito previsto nesta Lei". Entendeu aquela autoridade que a aplicação da norma está condicionada a uma regulamentação, de nível inferior, para os anos de 1996 e 1999.

Com a devida vênia, discordo do julgador pois, ao não aceitar qualquer exclusão a título de propaganda eleitoral gratuita, estaria o Fisco a exigir das empresas obrigadas a veiculação, que arcassem com todo o ônus a ela inerente.

A norma legal que estabeleceu a possibilidade de ressarcimento pela cedência do horário gratuito é clara, apesar de não se encontrar regulamentada à época da utilização por parte da contribuinte.

Nesse sentido, é de se acolher o direito do aproveitamento do benefício, pois na verdade, trata-se de um ressarcimento de custos e despesas necessários à veiculação de programa eleitoral a que estava obrigada a realizar. Apesar da falta da regulamentação da citada norma legal, que autorizava a recuperação dos gastos correspondentes, tal fato não implica na inexistência do direito do contribuinte utilizar o direito à compensação em questão, pois esse direito encontra-se determinado na própria lei. Não se trata de ineficácia da lei, ou tampouco de norma incompleta, mas apenas da regulamentação da sua utilização. O que se questiona é se a forma utilizada pela contribuinte teve abrigo legal para tanto. Entendo que o procedimento adotado pela recorrente foi ao encontro da norma legal, isto é, não colidiu, tampouco extrapolou o diploma legal.

A recorrente exerceu seu direito legal de ressarcimento dos gastos, além disso, deve-se ressaltar que o critério utilizado foi o mesmo que vigorou nas regulamentações das eleições anteriores, e também na regulamentação da eleição do ano de 2000.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Dessa forma, entendo que o procedimento adotado pela empresa foi aceitável, de acordo com a vontade do legislador, que previu a possibilidade do ressarcimento fiscal nos termos da Lei nº 9.504/97.

Assim, o presente item deve ser provido.

4.2 – Exclusão relativa ao ano-calendário de 1998.

Apesar de devidamente regulamentado o benefício fiscal que estabeleceu condições e limites de dedutibilidade, o julgador monocrático manteve o lançamento tendo em vista que a contribuinte considerou como espaço comercializável o valor de 25% do horário total cedido para a propaganda eleitoral gratuita de 1998, isto é, o tempo total de veiculação. A justificativa é no sentido de que em nenhum momento da programação, os intervalos comerciais duram um quarto do tempo de programação normal, nem mesmo em eventos excepcionais da grade de programação.

Considerou correto o trabalho fiscal que limitou o valor da dedução do tempo efetivamente comercializável, na ordem de nove e doze por cento, de acordo com o horário, proporção obtida pela razão entre o tempo efetivo de propaganda política e o tempo total dos programas.

Outrossim, não constam dos autos, os seguintes apresentados demonstrativos entregues pela empresa à fiscalização, em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal: a) Termo de Intimação nº 02 (fls. 65), conforme disposto no item nº 5: *“Comprovação dos valores das exclusões, em 31/12/199, 31/12/1998 e 31/12/1999 a título de ‘horário eleitoral gratuito’ (planilhas demonstrativas com discriminação de dia, hora e valor, acompanhadas de comprovantes do preço de propaganda da emissora)”*, b) Termo de Intimação nº 03 (fls. 67), item nº 5: *“Demonstrativo com o tempo de*



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

veiculação de programa por programa, dentro da grade de programação da emissora no 2º semestre de 1998”.

Em razão das intimações acima relacionadas, e das respostas levadas a efeito pela contribuinte, depreende-se que a mesma apresentou toda a documentação solicitada pela fiscalização pois, conforme resposta de fls. 141, item nº 3, consta a entrega dos *“Comprovantes dos valores das exclusões em 31/12/1996, 31/12/1998 e 31/12/1999 a título de horário eleitoral gratuito (planilhas demonstrativas com discriminação de dia, hora e valor, acompanhadas de comprovantes do preço de propaganda da emissora)”*.

Por seu turno a fiscalização apresentou no Termo de Verificação Fiscal (fls. 36/37), os demonstrativos com cálculos que considerou como base de cálculo para a glosa, não anexando aos autos os demonstrativos e as grades de programação da emissora.

Nesse sentido, para o julgamento da presente lide, temos apenas a peça acusatória do Fisco, ou seja, apenas os dados inseridos no Termo de Fiscalização, sem os necessários demonstrativos elaborados pela fiscalizada para uma comparação definitiva.

Diante do exposto, não há como não dar razão a recorrente, quando manifesta-se na peça recursal no sentido de que:

“Aqui renova-se o erro de fato incorrido pelos fiscais, independentemente da discussão sobre a interpretação que se queira dar ao percentual de 25%, tais alegações não são verdadeiras pois as inserções efetivamente veiculadas sempre alcançaram ou mesmo ultrapassaram esse percentual e, nem por isso, foi utilizado percentual superior para fins de ressarcimento.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Causa espécie qualquer alegação diversa. Gera curiosidade saber qual foi o critério utilizado pelo fiscal para alcançar conclusão firmada no presente auto. tudo indica, segundo o demonstrativo colacionado no auto de infração, que os Srs. auditores tomaram por base um dia qualquer de teledifusão da impugnante e, por um processo 'sui generis' de indução, considerou ser essa a regra imutável para todo o período temporal atuado."

A recorrente argumenta ainda, com muita propriedade, que o direito que regula o ônus da prova incumbe a quem alega e a sua simples negativa por parte do contribuinte não exige prova, sendo que a grade de programação colacionada no auto é um mero indício, uma mera presunção que, por si só, nada prova.

No procedimento em foco, a autoridade fiscal entendeu que a empresa teria aproveitado o benefício fiscal em valor maior que o admitido pela legislação, abandonando os demonstrativos e as grades de programação utilizadas pela mesma, as quais, se consideradas nos levantamentos e no julgamento ora realizado, poderiam, ou não, confirmar a procedência do lançamento, fato que, em caso positivo, o solidificaria, mas que, não tendo sido consideradas, passa a idéia de fragilidade e incerteza, não condizentes com o princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN. art.3º), não pode ser usado como sanção.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Assim, permanece a dúvida na procedência do lançamento em causa, tendo em vista o fato de que a fiscalização, para suas conclusões, ter abandonado, sem qualquer explicação, as informações referentes à utilização do benefício fiscal utilizado pela contribuinte, relativas à perda de receita pela veiculação de propaganda eleitoral gratuita.

Ante o exposto, tendo em vista a necessidade de maior aprofundamento e melhor detalhamento, com a demonstração, por comparação, dos procedimentos adotados pela fiscalizada, com base nos demonstrativos e grades por ela apresentados, em confronto com os valores que a fiscalização entende serem admissíveis, o presente item deve ser provido.

3 – Recuperação de despesa sem transitar pelo resultado do exercício (item 06 do auto de infração).

“O contribuinte registrou o direito de crédito correspondente à recuperação da despesa efetuada com a contribuição social sobre o lucro de 1988, exação considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal para o período-base em questão.

A contrapartida do lançamento foi efetuada contra conta de Patrimônio Líquido, sem transitar pelo resultado do exercício, conforme escriturado em 31/10/95, no livro Diário nº 29.”

O argumento de defesa da contribuinte fundamenta-se no sentido de que a glosa não pode subsistir, pois há nítido equívoco por parte da Fazenda na qualificação jurídica da recuperação do pagamento indevido, pois a devolução não tem a natureza de receita, mas de restituição daquilo recebido sem título jurídico válido.

Como visto, trata-se de fato que originou-se no ano-base de 1988,



PROCESSO Nº : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº : 101-93.881

em razão do recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido, nos termos da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a citada contribuição, *verbis*:

“Art. 1º - Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixado durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto sobre a Renda;

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.”



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Com efeito, se, de conformidade com o disposto do Decreto-lei 1598/77 o lucro líquido, ponto de partida para a definição do lucro real, base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, também da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, deve ser determinado com observância dos preceitos da legislação comercial (Art. 6º, § 1º), se, a teor do disposto na lei das sociedades anônimas, o lucro líquido da companhia deve ser apurado com obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei 6404/76. art. 177), tem-se que todos esses princípios, sem exceção, foram juridicizados e não somente podem como devem ser observados, tanto pelo contribuinte quanto pelo fisco obviamente.

Alias, não sem razão que o legislador, na Lei nº 6.404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do resultado do exercício, ter dito que serão computados: "*as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda*", em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.

Na verdade, não se trata de uma receita auferida pela empresa, mas sim de uma decisão judicial favorável à contribuinte relativa ao direito de recuperar o valor anteriormente recolhido a título de contribuição social, a qual, foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal em razão da impossibilidade da incidência no próprio período-base.

Apesar das ponderadas considerações da recorrente postas nos autos do processo, penso que justamente em face dos princípios contábeis que regem a contabilidade e, conseqüentemente, a apuração do lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lançamento deve prevalecer.



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

Assim, se é certo de que o regime que impõe a determinação do lucro líquido é o regime de competência, não menos certo é de que este pode e deve ser apurado pela aplicação de todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dentre os quais o próprio princípio da competência (ou, mais especificamente, de realização da receita).

No caso concreto, é fora de dúvidas que a despesa, à época de sua realização, foi contabilizada a débito do resultado do exercício, tendo, em consequência, reduzido a base de cálculo do imposto de renda, assim como da própria contribuição social.

Todavia, não obstante nos autos da ação judicial tenha sido assegurado à recorrente o direito do ressarcimento pelo recolhimento indevido do tributo, tal circunstância, à luz dos princípios que regem a contabilidade, em absoluto, a obriga, como quer a fiscalização, ao imediato reconhecimento dessa importância.

De fato, o reconhecimento de uma receita, à luz dos princípios fundamentais da contabilidade, não se faz apenas porque alguém recebe a outorga de outrem, ainda que do Poder Judiciário, de um direito creditório exercitável contra terceiros.

A contribuinte apurou e provisionou a contribuição social quando do encerramento do balanço de 31.12.88, cujo valor foi apropriado a débito do resultado do exercício, posteriormente foi efetuado o recolhimento aos cofres públicos e ingressado com ação junto ao Poder Judiciário, a qual, posteriormente, obteve decisão favorável ao seu pleito. Quando do recebimento do valor questionado, registrou diretamente em contra do patrimônio líquido, quando deveria transitar em conta do resultado do exercício, ou ainda, adicionar ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, por tratar-se de uma forma de



PROCESSO Nº. : 10580.006619/2001-97
ACÓRDÃO Nº. : 101-93.881

compensar, posteriormente, via tributação, uma importância que havia sido debitada no resultado do exercício.

O procedimento adotado pela recorrente não seria ora questionado, caso tivesse a mesma, por ocasião do recolhimento da citada contribuição, registrado a débito de conta patrimonial, isto é, sem deduzir do lucro tributável por época da sua apuração.

Assim, entendo que o presente item deve ser mantido.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS/REPIQUE – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Em se tratando de exigência decorrente, cujo lançamento com base nos mesmos fatos apurados no feito relativo ao imposto de renda pessoa jurídica, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naquela matéria constitui prejudgado na decisão da autuação relativa a contribuição para o PIS, modalidade Repique e a contribuição social sobre o lucro líquido.

Por todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da exigência as parcelas relativas ao diferimento de lucros auferidos em operações com entidades governamentais (item 03 do auto de infração), bem como, da exclusão a título de propaganda eleitoral/horário gratuito (item 05 do auto de infração) e, quanto aos lançamentos decorrentes, ajustar ao decidido no IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 2002


PAULO ROBERTO CORTEZ