



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.000788/95-59
Recurso nº : 110.175
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS: FINANCEIROS DE 1987, 1989, 1990 e 1991
Recorrente : LIZ EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS AGROPECUÁRIOS S/A
Recorrida : DRJ EM BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 08 DE DEZEMBRO DE 1998
Acórdão nº : 103-19.783

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DE ACÓRDÃO -
Verificada a ocorrência de equívoco em acórdão prolatado pela Câmara, anula-se a sua decisão para adequá-la à realidade da lide, consoante § 2º do artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do MF (Portaria MF nº 55/98).

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/FATURAMENTO - AÇÃO JUDICIAL - RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA - INSUBSISTÊNCIA - A propositura de ação judicial objetivando a anulação da exigência desta contribuição social, por manifesta inconstitucionalidade de seu veículo impositivo, bem assim de sua base de cálculo, importa em renúncia à via administrativa e, portanto, desistência do recurso interposto no processo administrativo fiscal. Insubiste, entretanto, a exação, quando resta demonstrada que a tributação esta fulcrada em objeto distinto.

DEPÓSITO JUDICIAL - CONTRIBUIÇÃO AO PIS FATURAMENTO - DESPESAS DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - DEDUÇÃO ILEGÍTIMA - Os depósitos judiciais devem ser registrados em conta de ativo por representarem direitos da empresa sobre terceiros, devendo, destarte, abarcar o principal e a sua correspondente correção monetária até a ultimação da lide decorrente da suspensão de sua exigibilidade. Do outro lado da equação patrimonial reside a sua provisão que, por simetria, experimenta, por igual magnitude, os efeitos passivos desta mesma correção monetária, inobstante garantida a imodificabilidade de sua substância. As duas, em sendo de valores modulares idênticos, provocam, por conta disto, reflexos fiscais nulos, repita-se, decursivos de sua soma algébrica.

IRPJ - DESPESAS A MAIOR - CONFIGURAÇÃO DE DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS - INSUBSISTÊNCIA - Ao deduzir as variações monetárias passivas de matizes pré-operacionais, portanto segregadas das atividades em operação, do saldo credor oriundo da conta de correção monetária de balanço (inclusas as atividades em operação e pré-operacionais), é admitir-se, como factível, a soma de parcelas heterogêneas. A fase imediatamente prévia da operação integra a fase operacional. Exatamente por isso, os custos, despesas operacionais e encargos referentes a essa quadra subordinam-se aos preceitos disciplinadores dos dispêndios operacionais, a teor do artigo 191 do RIR/80.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - Incabível a sua exigência, tendo como base de cálculo valores que serviram de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

âncora para aplicação da multa de ofício, com fulcros no artigo 728 do RIR/80.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD - Em face dos dispositivos do artigo 101 do Código Tributário Nacional e parágrafo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, segundo o artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O.U. de 30.07.91), convertida na Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
LIZ EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS AGROPECUÁRIOS S/A

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **DECLARAR** a nulidade do Acórdão nº 103-18.718, de 08/07/97, e, no mérito, **DAR** provimento **PARCIAL** ao recurso para excluir da tributação as importâncias de NCz\$ 26.917.044,03 e Cr\$ 128.077.642,21, nos exercícios financeiros de 1990 e 1991, respectivamente; excluir a exigência da multa por atraso na declaração de rendimentos; e excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM 26 FEV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Recurso nº : 110.175

Recorrente : LIZ EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS AGROPECUÁRIOS S/A

RELATÓRIO

LIZ EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS E AGROPECUÁRIOS S/A., empresa identificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado da decisão proferida pela autoridade monocrática que negou provimento à sua impugnação de fls. 163/183.

Constam do presente processo 01 auto de infração:

IRPJ - consoante fls. 04/19, a exigência em tela no montante 1.836.214,23 UFIR origina-se de auto de infração nos anos-base de 1987, 1989 e 1990, tendo em vista que a fiscalizada: 1) VARIACÃO MONETÁRIA PASSIVA - dedução, indevida, do seu lucro real, da variação monetária passiva defluente da Contribuição ao PIS/FATURAMENTO constituída no período, de cujo objeto fora motivo de depósito judicial; 2) DESPESAS INDEDUTÍVEIS: 2.1 - caracterizada pela contabilização da provisão para o pagamento do PIS, constituída no período-base e deduzida como despesa operacional, inobstante objeto de depósito em ação judicial; 2.2 - despesas desnecessárias, por se tratarem de mera liberalidade para com o seu acionista controlador, ao atribuir-lhe rendimentos para as debêntures, por ele subscritas, em valores superiores àqueles que a empresa conseguiu auferir através da aplicação do respectivo valor no mercado financeiro; 2.3 - despesas operacionais contabilizadas a maior, por se tratarem de dispêndios pré-operacionais, tendo em vista relacionarem com o empreendimento a ser construído pela empresa – fato que caracteriza gastos a amortizar classificáveis no Ativo Diferido, tendo inexistido, inclusive, previsão de variação monetária e taxa de remuneração na forma como foram contabilizadas pela autuada; 3) FALTA DE ADIÇÃO DA RESERVA DE REAVLIAÇÃO de bens da coligada Sagres S/A, constituída nos termos do parágrafo 1º, do art.263 do RIR/80, relativa a investimento que fora alienado no período-base, quando não fora computada na determinação do lucro real; 4) PERDA NÃO DEDUTÍVEL. Consubstanciada pelo prejuízo apurado na alienação de incentivo fiscal adquirido mediante dedução do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

imposto de renda devido, não adicionado ao lucro real; e 5) MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS referente ao ano-base de 1986 – exercício financeiro de 1987. Inobservância dos artigos 157, 191 e parágrafo 2º, 209, 220, 225, 254 263 e parágrafo 2º, 318, 387, inciso I - todos do RIR/80. Artigos 116, II e 117 do Código Tributário Nacional. Artigo 179 da Lei 6.404/76 e IN/SRF nº 54/88.

Cientificada da exigência, em 30.04.92, apresentou impugnação, em 17.06.92, (fls. 165/178), após solicitação de prorrogação de prazo de quinze dias (fls. 163), instruindo-a com a procuração de fls. 180/181. e documentos de fls. 182/211. Em síntese são estas as razões de defesa extraídas da peça decisória:

“Ocorreu erro material no que se refere à multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos, face a inclusão indevida da referida multa no montante do crédito tributário apurado, sobre o qual há o benefício da redução de 50% (cinquenta por cento) do seu valor.

Tendo em vista, que tal procedimento contraria a legislação tributária, pois este benefício não abrange as multas por atraso na entrega da declaração, o contribuinte requer a necessária retificação do Auto de Infração, bem como a reabertura do prazo para que se manifeste a respeito.

Ao anexar, às fls. 184, copia reprográfica da parte “B” do seu livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, a impugnante informa que o mesmo demonstra a existência de prejuízo fiscal apurado no exercício financeiro de 1987, período-base 1986, em valor suficiente para compensar, por ser de direito, parte do valor sujeito à tributação a título de perda não dedutível, constante do item 4 do Auto de Infração.

Procedendo aos cálculos que entendeu devidos, o mesmo informou que efetuou o recolhimento do crédito tributário remanescente, após a compensação do prejuízo fiscal acima mencionada, bem como do crédito tributário resultante da matéria tributada a título de falta de adição da reserva de reavaliação (item 3 do Auto de Infração). Como prova do referido recolhimento, anexou cópia reprográfica dos DARF’s às fls. 209 e 210.

Com relação ao depósito das contribuições ao PIS na esfera judicial, constante dos itens 1 e 2.1 do Auto de Infração, o contribuinte, citando o artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), alega que a ação cautelar suspende a exigibilidade do crédito e não o fato gerador do tributo, cuja dedução é assegurada pelo artigo 225 do Regulamento do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Imposto de Renda, aprovado pelo decreto 85.450/80 (RIR/80), espelhando, inclusive, o princípio de competência dos exercícios. Fundamentando seu entendimento, transcreve a ementa do acórdão do TRF/3ª R., a qual, no seu entender gerou jurisprudência a respeito.

Alega, ainda, que, pelo fato de se estar agindo judicialmente, tentar impedir a constituição da respectiva provisão para a contribuição para o PIS, pode-se até chegar ao absurdo de se concluir que estaria sendo penalizada se comparada com aqueles devedores contumazes que assim não agiram.

Já com relação à glosa das despesas operacionais contabilizadas a maior, a impugnante, inicialmente, aduz ser contraditório o posicionamento da fiscalização, pois glosa e considera tais despesas indedutíveis e, face aos argumentos utilizados no Termo de Verificação e Esclarecimentos Fiscal e o próprio art. 209 do RIR/80 utilizado como enquadramento dessa situação, pode-se chegar a conclusão que o que está sendo glosado como indedutível é a despesa considerada no próprio exercício.

No que tange a capitulação legal utilizada, o contribuinte é de opinião ser a mesma improcedente, pois o art. 220 do RIR/80 não se aplica a matéria em questão, bem como capitulá-la com base nos arts. 116/117 do CTN evidencia a incoerência fiscal na interpretação dos princípios mais elementares do Direito Tributário.

Quanto à glosa da correção monetária passiva, por ser este um item meramente acessório e decorrente da atualização da contribuição para o PIS dedutível do imposto de renda, não assiste razão ao Fisco de proceder a tal glosa.

Ressalta que o demonstrativo dos valores constante das fls. 4 do mesmo Termo de Verificação e Esclarecimento Fiscal, deixa evidente que a fiscalização considera a despesa dedutível, impondo que somente a diferença - entre o valor pago na remuneração das debêntures e a respectiva aplicação financeira - deva ser amortizada como despesa pré-operacional.

Argumenta que o art. 209 do RIR/80 é expresso no sentido de tratar a amortização de despesas pré-operacionais como uma opção a ser utilizada a critério da empresa, reconhecido, inclusive, pelo Acórdão de nº 105.2867/88, do Primeiro conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreveu em sua impugnação.

Alega, ainda, que além de irrelevante, causou-lhe surpresa a afirmação utilizada pelo Fisco de serem inaceitáveis os reajustes das debêntures como base em variação cambial, juntando às fls. 183, para fins de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

demonstrar sua estranheza por tal afirmação, cópia do artigo publicado em jornal de circulação, sob o título de debêntures cambiais.

Da mesma forma, a impugnante considera irrelevante o argumento de que utilizou na sua contabilidade valores representativos da variação da BTNF, cuja previsão se deu por AGE instalada 64 dias após o encerramento do período-base em 31/12/89. Além de representar o reconhecimento de uma obrigação para com o debenturista, houve recomendação da própria CVM para que fosse substituída cláusula de reajuste cambial pela variação nominal do BTNF, o que foi devidamente ajustado nos seus registros contábeis e conseqüentes demonstrações de resultado.

Alega, ainda, ser inaceitável vincular despesas financeiras e variações monetárias passivas, relacionadas com a criação das debêntures, com as receitas financeiras auferidas na aplicação usual no mercado. No seu entender, a comparação plausível seria com os juros de mercado financeiro cobrados aos tomadores, o que iria revelar que as despesas com as debêntures seriam bem inferiores.

Por fim, o contribuinte teceu comentários a respeito da improcedência do enquadramento legal utilizado pela fiscalização, enfatizando que a remuneração, a preços de mercado, dos recursos obtidos através da venda das debêntures, geram despesas operacionais necessárias à atividade da empresa e posterior manutenção de sua fonte produtora.

A título de argumentação, mesmo que por hipótese fossem procedentes os valores tributados nos períodos-base de 1989 e 1990, não haverá imposto de renda a pagar e, conseqüentemente, multa pela entrega em atraso das respectivas declarações de rendimentos, face a total compensação com os prejuízos fiscais demonstrados em sua impugnação.

Um dos autores da ação fiscal falando às fls. 215 a 217, opinou pela manutenção integral do feito.

FUNDAMENTOS LEGAIS."

A autoridade de primeiro grau prolatou a sua decisão sob o nº 11170.0524/94-11, às fls. 233/241, assim resumida em sua ementa:

**"IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS - PESSOA JURÍDICA
PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS**

A dedutibilidade de tributos e contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa por medida judicial, somente ocorrerá no período-base em que houve a decisão final da lide, na hipótese de a mesma ser desfavorável à empresa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

VARIAÇÃO MONETÁRIA DE PROVISÃO NÃO DEDUTÍVEL

A atualização monetária da provisão para o pagamento de tributo considerado indedutível, por possuir a mesma natureza, provoca, igualmente, redução indevida do lucro real, passível de tributação.

DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS INDEDUTÍVEIS

As aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, serão classificados no Ativo Diferido e, para fins de futura amortização, deverão ser observados as disposições expressas no art. 191 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450/80 (RIR/80)

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Considera-se mera liberalidade da empresa para com seu acionista controlador, a atribuição de rendimentos decorrentes da emissão de debêntures em valores superiores àqueles em que ela conseguiu auferir pela aplicação do respectivo recurso no mercado financeiro."

Cientificada da decisão singular, por via postal (AR de fls. 257), em 16.03.95, interpôs recurso voluntário a este Colegiado, em 17.04.95 (fls. 258/278) instruindo a sua defesa com o documento de fls. 279.

Renova, nesta instância, os mesmos argumentos já expendidos em sua peça vestibular.

Agrega, inobstante, os seguintes comentários à decisão recorrida:

1 - DEPÓSITO DO PIS NA ESFERA JUDICIAL

ANOS-BASE DE 1989 e 1990

PROVISÕES E DEDUÇÕES DEVIDAS

"A decisão recorrida entendeu que "a contabilização da provisão para o pagamento do PIS levada a débito da conta de resultado do período-base e correspondente ao valor que foi objeto de depósito judicial, face a ação movida pela empresa contra a União Federal (...), é considerada não dedutível para fins de apuração do lucro real. Esta provisão, por estar sujeita a evento futuro só vai tomar exigível a respectiva obrigação quanto houver a decisão final da lide".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Como se vê, dito entendimento vai em desconcontro com a norma disposta no inciso II, do art. 151, do CTN e fere o princípio pela competência, previsto no art. 225, do RIR/80.

A recorrente não poderia, por princípios societários e diante do artigo 225, do RIR/80, deixar de proceder a referida provisão para o pagamento do PIS, bem como proceder a sua dedução mês a mês, quando a legislação vigente à época (DLs 2445 e 2449/88) determinava a ocorrência do fato gerador do PIS na apuração mensal da receita bruta operacional. Neste caso, a recorrente, mês a mês, apurou os respectivos valores e seus somatórios e fundos dos períodos-base 1989/1990, considerou-os como despesas operacionais observando o art. 225, do RIR/80, princípio de competência tributária do imposto de renda.

Portanto, razão não há para o fisco autuar a recorrente por ter esta procedido a provisão das despesas referentes ao PIS, em lide, antes da decisão judicial final do referido processo, vez que o que vigia na época para aquela era a norma do artigo 225, do RIR, os decretos-lei 2445 e 2449/88 do RIR e o artigo 151, II, do CTN.

Tendo os decretos 2445 e 2449/88 sidos declarados inconstitucionais pelo STF, somente a partir de então a recorrente se viu obrigada a reverter as provisões e oferecê-las em tributação.

ATUALIZAÇÃO DEVIDA DA PROVISÃO MONETÁRIA DO PIS E SUA DEDUÇÃO

A decisão - recorrida entendeu que a "atualização monetária da provisão para o pagamento do PIS", é indedutível.

Ora, segundo o bom ensinamento e princípio da norma material civil, o acessório segue o principal e neste caso, a recorrente não poderia deixar de proceder a atualização da provisão monetária do PIS e deduzi-las como despesa no IR, face ao Princípio de Competência previsto no artigo 225, do RIR.

Portanto, a recorrente não poderia ter sido autuada, pois incontestável é aqui o referido princípio da competência.

INEXISTÊNCIA DE LIBERALIDADE - ACORDO FIRMADO ENTE AS PARTES - DESPESAS OPERACIONAIS CONTABILIZADAS E NECESSÁRIAS

A decisão recorrida entendeu, quanto aos "rendimentos atribuídos às debêntures subscritas pelo seu acionista controlador"... tratar-se de "mera



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

liberalidade da empresa para com seu acionista controlador e, por conseguinte, não são dedutíveis”.

Ora, tal entendimento não pode prevalecer pois conforme ficou demonstrado documentalmente, a recorrente naquela época, necessitava de recursos para a implantação de projeto de construção de uma unidade industrial fabril e para isto, emitiu debêntures, as quais foram adquiridas pelo acionista controlador”, na forma prevista na Lei 6.404/77.

Aliás, cumpre ressaltar que o fato da emissão das debêntures foi a forma melhor encontrada pela recorrente para captar recursos e que, no caso em tela, são dedutíveis do IR, uma vez que os recursos captados se destinavam a investimentos industriais para a construção e conseqüente aumento da produção da empresa.

No que tange a alegação de liberalidade, pode-se observar, conforme evidenciado na impugnação que há total incoerência da autuação ao tentar comparar as despesas financeiras e variações monetárias passivas originadas quando da criação das debêntures com as receitas financeiras auferidas na aplicação usual de mercado.

Evidentemente, o que se pode entender como válido seria uma comparação com os juros do mercado financeiro cobrado aos tomadores, o que com certeza irá revelar terem sido as despesas com essas debêntures bem inferiores em relação ao mercado, o que por si só retira qualquer caracterização de liberalidade.

Revela, ainda, evidenciar que foram cumpridas todas as formalidades legais, inclusive submeter à apreciação da CVM, para a emissão e compra e venda das debêntures, conforme comprova documentação acostada aos autos do processo de nº 10.680.003169/92-09, que evidentemente atenderam também as condições usuais do mercado financeiro.

Diante dos aspectos fáticos e probatórios, improcede o entendimento da decisão-recorrida quanto a não necessidade de contabilizar as despesas operacionais, pois não se trata de mera liberalidade e está vinculada aos recursos financeiros que a empresa se viu em viabilizar, objetivando a instalação de um projeto de construção de uma unidade industrial fabril.

ATIVO DIFERIDO - DESPESA PRÉ-OPERACIONAL

A despeito do autuante e da entidade julgadora se esmerarem em argumentos voltados a deferir despesas operacionais como obrigatoriamente classificadas no ativo diferido, conforme bem demonstrou a recorrente, trata-se de uma faculdade, podendo como o fez, serem lançadas as despesas pelo período de competência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

A outra conclusão não poderia se chegar, bastando para tanto a simples leitura do acórdão do Tribunal Administrativo desse Egrégio Conselho, na impugnação apresentada às fls. O qual firmou entendimento de ser.

"Improcedente a exigência tributária que torna obrigatória a ativação dos valores dispendidos em despesas incorridas na fase anterior à exploração das atividades da pessoa jurídica, sendo-lhe facultado levar ao resultado do exercício os gastos desta natureza".

Segundo entendimento da decisão-recorrida, o acórdão acima transcrito não poderia ser levado em consideração face ao que dispõe o parecer normativo CST/390-91, o qual aduz que "decisões de conselhos de contribuintes não constitui normas complementares da legislação tributária. Porquanto não existe Lei que lhes confira efetividade de caráter normativo".

Ora, o que não pode ser levado em consideração é o dito Parecer Normativo, pois não tem força de Lei e sua função é apenas para orientar e regular procedimentos internos da Administração Pública com os seus subordinados, o que não é o caso para esse respeitado conselho, bem como para o caso em controvérsia.

Desta forma, se assim entender esse Conselho, não se vê a recorrente obrigada a acatar tal imposição por total falta de suporte e embasamento legal, uma vez que aqui foram seguidas as normas legais ao efetuar os lançamentos das despesas com debêntures, adotando o princípio contábil da competência, eis que o lançamento no ativo diferido lhe era apenas facultado, nenhuma obrigação cabendo.

NÃO COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO – MULTA DESCABIDA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IR/EXERCÍCIO FINANCEIRO 1990.

Todos os argumentos expendidos até então comprovam serem improcedentes às exigências objetas do AI de origem, bem como da decisão recorrida, o que por si só revelam que no referido exercício financeiro a recorrente apresentou prejuízo fiscal, sendo assim descabida a multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos.

A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO COM O DÉBITO EXIGIDO NO A.I DE ORIGEM E DEFERIDA PELA DECISÃO-RECORRIDA.

Esclarece a recorrente que a decisão recorrida ao deferir tal questão, desdobrou o processo original em dois, mantendo o de nº 10680.0003169/92-9 para as questões de ofício, o que exige seja desde já ressaltado, não atende em absoluto as questões impugnadas pela recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Na ocasião pretendia apenas, "ad argumentandum", que caso viesse a ser mantida a exigência, mesmo assim não haveria débito a ser cobrado, eis que existiam prejuízos em montante que absorvia integralmente os valores, objeto da imposição fiscal.

Desta forma, desnecessário seria para a recorrente utilizar a compensação desses prejuízos, quando amplamente demonstrou e provou a inexistência de qualquer débito vinculado a esta imposição fiscal.

Diante disto, improcedente é a decisão recorrida, não devendo prevalecer."

Por derradeiro, requer a modificação da decisão recorrida e o cancelamento do autos de infração.

Às fls. 298, assinale-se Despacho sob o nº 103-0.030/98, de 01.07.98, da lavra do preeminente Presidente desta Câmara, determinando que o presente processo seja reconduzido à pauta de julgamentos, com vistas a cancelar o Acórdão nº 103-18.718 e proferindo-se outro com apreciação do recurso voluntário em apreço.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator

Por ser tempestivo tomo conhecimento do recurso voluntário.

Inicialmente, cumre-me superar questão de ordem processual suscitada pelo Despacho do ilustre Presidente desta Câmara, às fls.298, do presente processo, ao designar-me relator "ad hoc" para condução deste voto. Ocorre que o presente processo já fora, em 08.07.97, submetido a esta Câmara, em grau de recurso de ofício, consoante se extrai do Acórdão nº 103-18.718, inobstante tratar-se de recurso voluntário a matéria versada em seus autos. A sua réplica, sob o nº 10680.003169/92-09, decidido similarmemente por este plenário, em 06.01.98, através do Acórdão nº 103-19.134, compulsou o mesmo objeto daquele. Em face de duplicidade de sentença, há de se anular a decisão primitiva.

Superada esta preliminar, insta, em obediência à melhor compreensão dos autos, elencar, cronologicamente, as infrações, consoante a sua ordenação constante da peça acusatória e objeto do presente litígio:

1 - DESPESA INDEDUTÍVEL

Variação Monetária Passiva

O contribuinte impetrou ação declaratória acompanhada de depósito cautelar e combinado com repetição de indébito contra a União Federal e Conselho Diretor do Fundo de Participação do PIS/PASEP, em 09.11.88.

Até o advento da Lei nº 8.541/92, os tributos eram dedutíveis consoante o regime de competência, ou seja, subordinava-se à sua provisão.

Ora, os depósitos judiciais devem ser registrados em conta de ativo por representarem direitos da empresa sobre terceiros, devendo, deste modo, abarcar os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

referidos depósitos e a sua correspondente correção monetária até a ultimação da lide decorrente da suspensão de sua exigibilidade. Do outro lado da equação patrimonial reside a sua provisão que, por simetria, experimenta, por igual magnitude, os efeitos passivos desta mesma correção monetária, inobstante garantida a imodificabilidade de sua substância.

Portanto, por força do regime de competência que consagra o reconhecimento destes fenômenos, independentemente de sua percepção ou liquidação, as variações monetárias defluentes destas duas rubricas desaguam, por inteiro no lucro líquido, frise-se, que, em sendo de valores modulares idênticos, provocam, por conta disto, reflexos fiscais nulos, repita-se, decursivos de sua soma algébrica. Aliás, outra não poderia ser a inferência, pois o instituto da correção monetária não tem, por concepção legal, o aumento da carga impositiva.

Ademais, em caso de o depósito ser convertido em renda, a empresa poderá excluir, na determinação do lucro real, os valores até então adicionados ao LALUR, corrigidos monetariamente; em termos contábeis, será feito cotejamento entre as contas de depósito e as contas de passivo, zerando-as.

Sob a ótica jurídica, também não assiste razões à litigante. Contabilmente demonstrou-se que os efeitos na equação patrimonial se anulam. Como corolário, infere-se que não há acréscimo patrimonial, permanecendo o patrimônio líquido constante. Deste modo não se pode conceber a ocorrência do fato gerador.

De outra forma é consabido que o depósito judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferido acórdão irrecurável contra o devedor, ou seja, até o trânsito em julgado. A tese da defesa recorrida é, portanto, apreciável, mas as suas conclusões só ficariam a salvo de censura se avançassem até o ponto de saber se, no caso, efetivamente estavam, similarmente presentes, sob este prisma, os requisitos definidores do fato gerador da obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Sublinhe-se a antinomia da recorrente: ou bem o valor é exigível e pode gerar a desejada dedutibilidade, ou bem o valor é inexigível e não pode, de modo algum, ser registrado como despesa necessária a influir na determinação do resultado, como se tal exigibilidade para outros fins subsistisse.

Para tanto, louvo-me nos artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional que, *in verbis*, assim se posicionam acerca do Fato Gerador:

**Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I - Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio."

O eminente tributarista Luciano Amaro, *in* Direito Tributário Brasileiro (Editora Saraiva pp. 255), assevera: *"Se a condição é suspensiva, não há efeito na esfera tributária, enquanto não se realiza o evento de cuja implementação depende justamente a produção dos efeitos do ato ou negócio jurídico. Implementada a condição, o ato ou negócio (que era condicional e que se torna puro e simples) tem o efeito de gerar a obrigação tributária, que até então inexistia, pois ainda não se podia considerar ocorrido o seu fato gerador."*

Para Caio Mário da Silva Pereira, CONDIÇÃO é *"a cláusula acessória que subordina a eficácia da obrigação a um acontecimento futuro e incerto"* (*As Instituições de Direito Civil. Forense, pp. 81*).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

Transcrevo, igualmente, a tese consagrada no Acórdão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 129.249; D.J., de 22.09.97), de cujo voto condutor, da lavra do eminente Ministro José Delgado, confirma o que já fora explicitado:

"...os depósitos judiciais, não obstante a sua vinculação ao litígio e à disposição do juiz continuam a integrar o patrimônio do contribuinte, bem como os acréscimos da correção monetária e outros acessórios que tenham direito, até a solução do litígio. Com essa ocorrência o depósito voltará a se tornar livre no patrimônio do contribuinte ou será transformado em renda para o Poder tributante. Nesta hipótese, a partir daí, ele deverá ser considerado como despesa dedutível da apuração do lucro real."

Em face do exposto, nego provimento a este item recursal.

2 - DESPESAS INDEDUTÍVEIS

2.1 - Depósito do PIS na esfera Judicial

Inicialmente, mister fazer distinção entre as duas exigências: enquanto o desiderato desta acha-se submisso ao crivo do poder judiciário, aquela, inobstante decorra desta, tem o condão de variável exógena (ou seja, a sua geração operou-se em ambiência apartada de sua escrituração) e trasladada, indevidamente, para a escrituração contábil da recorrente como redutora do lucro do exercício. Por conseguinte, difere da ação judicial em questão mercê de seus objetos diferenciados.

Superada esta inicial, acrescento que a lide, objeto de ação judicial cinge-se à perquirição da inconstitucionalidade dos Decretos-lei nºs. 2.445 e 2.449 – ambos de 1988.

A exigência em tela trata da dedutibilidade ou não desta contribuição da base de cálculo ajustada do I.R.P.J. Inferre-se, pois, estarmos diante de objetos díspares. Os autos noticiam que a contribuinte depositara as verbas atinentes a esta contribuição,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

por decisão judicial. Deflui-se, pois, não ser defeso à recorrente promover a dedutibilidade da provisão de tal tributo. Outro seria o meu posicionamento se estivéssemos diante de lançamento autônomo - da própria contribuição e não do IRPJ. Aí sim, constatar-se-ia renúncia à instância administrativa e manutenção do feito fiscal. Em face do exposto, dou provimento a este item recursal.

ANO-BASE DE 1989

2.2 - Despesas não Necessárias
Contabilização a maior

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 16, retira-se, em síntese, a asserção de que a empresa emitira debêntures não conversíveis em ações, sem deságio, com garantia real e flutuante, com remuneração contratual estribada na variação cambial do preço de venda do dólar norte - americano e taxa de variação com base na LIBOR anual, acrescida de 1,5% a.a. A aquisição de tais títulos, consoante Ata da AGE (fls. 114/117), dar-se-ia 07 dias após a subscrição pelo seu acionista majoritário, Antonio de Sommer Champalimaud.

Os vencimentos das debêntures, adstritas às suas séries de emissão (A, B e C) ocorreriam, respectivamente, em 15.12.97, 15.12.98 e 15.12.99. O valor global das operações, no montante de CZ\$ 917.700.000,00 equivalentes a US\$ 100.000.000,00.

Por força desta decisão, a recorrente registrou a débito das contas de despesas operacionais intituladas Variação Cambial - Debêntures e Taxa Remuneração de Debêntures, a importância de CZ\$ 119.367.331,76 (fls. 232 do Livro Diário nº 03). A contrapartida contábil, em contas do exigível denominadas Debêntures não Conversíveis em Ações S/A e Taxa de Remuneração de Debêntures, oriundas da subscrição dos títulos pelo acionista em alusão e defluente de duas das três séries de debêntures autorizadas em AGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

O objetivo, conforme teor da ata r. citada, visava a captação de recursos para construção de uma unidade industrial de fabricação de cimento.

Em ata da AGE, de 06.03.1990, ficou definido, sic, pela Comissão de Valores Mobiliários, a utilização, como cálculo de reajuste da remuneração dos títulos, a variação do BTNF mais taxa de 138,58% a . a . Dos valores recebidos em função da subscrição das duas séries, a empresa os aplicou, integralmente, em operações de "open market", com incidência tributária, resultando o valor de NCZ\$ 90.627.890,53 como decorrente de tais aplicações. De se notar que, nesta mesma assembléia fora decidido o cancelamento da criação de debêntures, em face da suspensão momentânea do projeto industrial colimado.

Conclui o Sr. Agentes fiscal:

Com base na IN nº 54, de 05.04.88, a pessoa jurídica em relação ao empreendimento em fase pré-operacional deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas, que deverá ser confrontado com o saldo credor da correção monetária do balanço, resultando na apuração de gastos a amortizar pertencentes ao ativo diferido.

O fulcro acusatório resume-se no fato de a recorrente não ter segregado as operações ditas pré-operacionais em sua contabilidade, lançando, ao reverso, despesas pré-operacionais como se operacionais fossem.

O artigo 191, no seu § 2º, é claro ao limitar a dedutibilidade às despesas usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. O que é válido para as despesas operacionais, é válido para as pré-operacionais. A distinção está no momentum em que são realizadas ou incorridas. Aquelas são despesas do exercício social a que corresponderem. (PN-CST nº 72/75)

A disposição de que nos ocupamos trata apenas da fase inicial de operação, que, obviamente, integra a fase operacional, posto que necessariamente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

precedida pelo início das operações. Exatamente por isso, os custos, despesas operacionais e encargos referentes a essa quadra subordinam-se aos preceitos disciplinadores dos dispêndios operacionais.

Como ficou claro no Parecer Normativo CST nº 72/75, o que caracteriza a despesa como pré-operacional ou pré-industrial é o momento em que ela é realizada ou incorrida, ou seja, o seu aspecto temporal (PN CST nº 15/81).

Pela IN nº 54, de 05.04.88, o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e da diferença da correção monetária do balanço, se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar do ativo diferido.

Não me parecem acertadas, com a devida vênia, as prescrições da IN nº 54 em que o fisco, precipuamente, se ancorou. Até mesmo diria agressivas aos primados da lógica.

Ao deduzir as variações monetárias passivas de matizes pré-operacionais, portanto segregadas das atividades em operação, do saldo credor oriundo da conta de correção monetária de balanço (inclusas as atividades em operação e pré-operacionais), admitiu-se, como pertinente, a soma de parcelas heterogêneas; é, enfim, o que se pode chamar de metafísica equívoca da premissa maior.

Estou convencido não ter sido esta a intenção do legislador; nem mesmo a sua melhor expressão interpretativa ao conceber o artigo 179 da Lei 6.404/76, o qual determina a classificação dos gastos pré-operacionais no Ativo Diferido.

O Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 105-2.867/88 (D.O.U. de 31.05.89) decidiu que improcede a exigência tributária que torne obrigatória a ativação dos valores dispendidos em despesas incorridas na fase anterior à exploração das atividades da pessoa jurídica, sendo-lhe facultado levar ao resultado do exercício os gastos dessa natureza.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Melhor desfecho colheria o fisco se aprofundasse as questões preliminares, embora citadas, abandonadas, tais como a fixação da variação cambial e da LIBOR anual como forma de remuneração de capital em operações de âmbito exclusivamente nacionais, bem como a determinação de mudanças destes mesmos indexadores de reajustes, após o ano-base de sua concepção.

Em face do conjunto consubstanciado pelos Pareceres Normativos da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, com fulcros na incongruente prescrição da Instrução Normativa do SRF sob o nº 54/88 e de decisão em caso próximo lavrado por este Conselho, acato a arguição da recorrente como pertinente, reconhecendo que se trata de despesa operacional de acordo com a dicção do artigo 191 do RIR/80 e, conseqüentemente, dou provimento ao recurso voluntário no que concerne a este item da peça fiscal.

ANO-BASE DE 1990

2.3 - Despesas Não Necessárias

Contabilização a Maior

Matéria réplica da tratada sob o item 2.2 deste Acórdão. Igual desfecho se lhe aplica.

3 - FALTA DE ADIÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Matéria não litigiosa. Dela não se conhece por falta de objeto.

4 - PERDA NÃO DEDUTÍVEL

Matéria não litigiosa. Dela não se conhece por falta de objeto.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10680.000788/95-59

Acórdão nº : 103-19.783

Incabível a sua exigência, tendo como base de cálculo valores que serviram de supedâneo para aplicação da multa de ofício, com fulcros no artigo 728 do RIR/80.

PREJUÍZOS FISCAIS

Em face do decidido, que se ajuste a compensação dos prejuízos fiscais com a matéria tributável remanescente.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

Em face dos dispositivos do artigo 101 do Código Tributário Nacional e parágrafo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991, segundo o artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O.U. de 30.07.91), convertida na Lei nº 8.218, de 29.08.91.

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de anular o Acórdão 103-18.718, de 08.07.1997 e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando que se exclua da exigência, nos anos-base de 1989 e 1990, respectivamente, as verbas de NCz\$ 26.917.044,03 e Cr\$ 128.077.642,21; excluir a exigência da multa por atraso na entrega da declaração de rendimentos; excluir a exigência da TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991; e ajustar o prejuízo fiscal e o adicional do IRPJ em face do decidido.

Sala de Sessões - DF, em 08 de dezembro de 1998.


NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.000788/95-59
Acórdão nº : 103-19.783

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 26 FEV 1999


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em, 11.3.99.


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL