



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

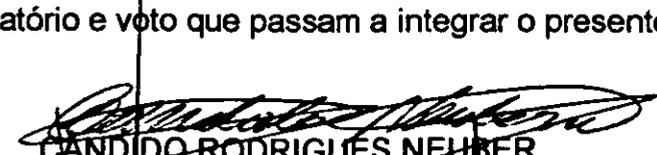
Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Recurso n.º : 130.924
Matéria : IRPJ – Ex(s): 1998 a 2000
Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG
Recomida : DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 19 de março de 2003
Acórdão n.º : 103-21.188

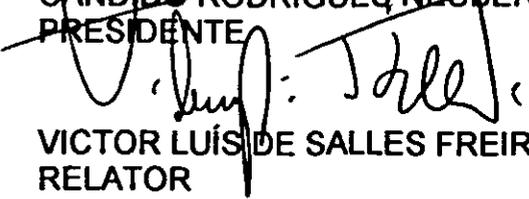
ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – PATROCÍNIO DE BENEFÍCIOS SUPOSTOS PELO EMPREGADOR – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – GLOSA INOPERANTE - Os repasses efetuados pelo empregador a entidade de previdência privada da qual participam seus empregados e destinada a custear certos benefícios previdenciários a par dos oficialmente concedidos no âmbito tributário são despesas operacionais a serem fruídas segundo o regime de competência e não o regime de caixa. Não são assim passíveis de glosa aquelas que resultam da contabilização da obrigação e não do efetivo pagamento.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – PATROCÍNIO – DESPESA OPERACIONAL – LIMITE LEGAL - A partir da vigência do art. 11, § 2º da Lei 9.532/97 o patrocínio do empregador a entidade de previdência privada de cujos benefícios usufruem seus empregados, se sujeita ao limite de 20% calculado sobre o total do salário dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao plano, devendo o excedente ser adicionado ao lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir as exigências tributárias referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26

Acórdão n.º : 103-21.188

FORMALIZADO EM: 25 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOÃO BELLINI JÚNIOR, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26

Acórdão n.º : 103-21.188

Recurso n.º : 130.924

Recorrente : COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS – CEMIG

RELATÓRIO

Versa o presente procedimento sobre Autos de Infração relativos a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica dos anos calendário de 1997, 1998 e 1999 e decorrências de CSLL, COFINS e PIS ora reunidos em um só processo mediante resolução emanada da Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte.

Volvendo para os anos calendários de 1997 a 1999 e assumindo que o sujeito passivo teria procedido à dedutibilidade, na apuração de seu lucro real, de certas "contribuições patronais em face de planos de benefícios complementares ou assemelhados ao da Previdência Social" suportados por sua condição de "patrocinadora do plano de previdência particular" de que se valem seus empregados, plano aquele administrado pela FUNDAÇÃO FORLUMINAS DE SEGURIDADE SOCIAL – FORLUZ, dedutibilidade esta por ele apurada em face de certas declarações retificadoras do Imposto de Renda relativo aos anos calendário de 1997, 1998 e 1999, procedeu o lançamento de ofício de início à glosa daquilo que denominou de " exclusão de valores correspondentes a compromissos de repasses" para, em seguida dar como indevida certa compensação de prejuízo fiscal fruído no ano base de 1997 na reversão do mesmo prejuízo após a materialização do crédito tributário objeto do mesmo lançamento.

Devidamente cientificada dos lançamentos a parte recursante apresenta sua impugnação às fls. 207/222.

A r. decisão pluricrática de fls. 271/297, emanada da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, manteve integralmente os lançamentos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

No particular o veredicto assim se ementou:

DESPESAS OPERACIONAIS – CUSTEIO DE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS COMPLEMENTARES – CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE – Até o ano-calendário de 1998, fazia-se segundo o regime de caixa a dedução de despesas com o custeio de benefícios previdenciários complementares aos da previdência oficial. A partir do ano-calendário de 1988 a dedução dos respectivos valores está sujeita à limitação de 20% dos gastos totais com a remuneração de empregados e dirigentes.

DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL – EXCLUSÕES – AJUSTE DE EXERCÍCIOS ANTERIORES – Na determinação do lucro real, somente pode ser excluído do lucro contábil o montante que tenha sido previamente nele incluído, salvo se a legislação tributária permitir expressamente a exclusão antecipada. Realizado, de acordo com a legislação societária, ajuste de exercícios anteriores diretamente à conta de lucros e prejuízos acumulados, o respectivo valor somente poderá ser excluído na determinação do lucro real no período de apuração em que tenha sido feito tal ajuste, ainda que ele se refira a períodos de apuração passados.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA EM RAZÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – É legítima a glosa fiscal de compensação de prejuízo fiscal que tenha sido convertido em lucro real em virtude de procedimento de ofício julgado procedente.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – O decidido para o lançamento de imposto de renda da pessoa jurídica estende-se aos lançamentos com os quais compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso. Lançamento Procedente”.

Irresignada, interpõe a parte recursante, tempestivamente, o seu apelo de fls. 304/320 onde afirma que as exclusões do lucro real operadas são “exclusões legítimas” e que a “pretensa limitação invocada pelo Acórdão recorrido, se é admissível em matéria de direito societário, em que estão em causa apenas interesses dos particulares, não é invocável na relação entre os particulares e o Estado, governadas por rígidos princípios constitucionais, que não permitem qualquer entorse ou limitação à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26

Acórdão n.º : 103-21.188

reconstituição da situação patrimonial tal como realmente existiu. Foi apresentado seguro garantia.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

VOTO

Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator

1. No âmbito do exame da admissibilidade do recurso nesta instância apelatória observa-se que a intimação do r. veredicto pluricrático foi formulada e concretizada com sucesso junto ao sujeito passivo em 24 de abril de 2002. Assim, independentemente de maiores considerações, o prazo para protocolização da inconformidade a ele se venceu em 24 de maio. Isto à guisa de explicação inaugural.

Observa-se dos autos que na referida data existe carimbo da Repartição acusando o recebimento de requerimento que ofertou a garantia da instância prevista para o conhecimento das razões de recurso. A seguir do requerimento e da apólice do "seguro garantia" vêm então o recurso voluntário, que não mereceu carimbo de recepção pela Repartição da mesma forma que aquele requerimento. Ressalte-se, todavia, que este requerimento está datado de 23 de maio e que o requerimento da apresentação da garantia de 24 de maio, ambos assinados por advogados subscritores diferentes, o primeiro provavelmente do quadro de pessoal do sujeito passivo e o segundo por Escritório de Advocacia contratado para a interposição do recurso e sediado na Cidade do Rio de Janeiro. Isto à guisa de explicação adicional.

Diante desse quadro a questão que se põe para desate em termos de verificar um dos pressupostos de admissibilidade é se o recurso foi recebido pela Repartição na data da sua assinatura ou mais tardar no dia seguinte quando da entrega do requerimento da caução. Se o foi, em ambos os casos, é tempestivo. Caso contrário, não.

Converter o julgamento em diligência para aprofundar a dúvida será inútil na medida em que, não contendo o recurso o recibo de protocolização, ninguém



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

agora pode afirmar em que data foi ofertado, nem mesmo servindo a eventual oitiva do funcionário que lançou o carimbo no protocolo de oferta da garantia.

Dentro do princípio da razoabilidade parece-me conseqüente se admitir que quem protocola requerimento de garantia, com muito mais razão gostaria de protocolar concomitantemente o recurso, até porque a data lançada nele pressupõe que quem protocolou a garantia já tinha em suas mãos o apelo voluntário. E não é despidendo olvidar-se que ambos estão datados de Belo Horizonte, e não um de Belo Horizonte e outro do Rio de Janeiro.

Com estes esclarecimentos e presente a supra mencionada garantia conheço do recurso por atendidos os pressupostos para seu exame nesta instância.

2. No pano de fundo da discussão vê-se que a fiscalização, em face do "Termo de Verificação Fiscal", para sustentar o crédito tributário, levando a recompor os prejuízos desde o ano calendário de 1997 até o ano calendário de 1999, argüiu inicialmente que a dedutibilidade fiscal usufruída pelo sujeito passivo em face de certas obrigações dela como patrocinadora do plano de previdência particular dos seus empregados junto à "Fundação Forluminas de Seguridade Social – FORLUZ" seria incabível nos anos de 1997 e 1998 (já que o ano de 1999 sob tal prisma não foi objeto de lançamento em face da admitida revogação do art. 301 do RIR/94), somente podendo "modificar apenas o lucro contábil" e não também repercutindo na modificação também do lucro fiscal na medida em que legislação de regência apontada (art. 13, V, Lei 9.249/95) pressuporia a fruição do encargo como despesa operacional desde que efetivamente pago e não incorrido e, portanto, preservado o chamado "regime financeiro ou de caixa". Este o primeiro questionamento.

A seguir, volvendo também para outra legislação de regência dada como criando restrição adicional (consubstanciada no art. 11, § 2º da Lei 9.532/97), entendeu que a despesa fruída excedeu "em cada período de apuração, a 20% (vinte por cento) do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

empresa". Ressalte-se que este segundo questionamento se subsume apenas ao ano de 1999, sem reflexo nos anos calendário de 1997 e 1998.

Assim portanto a tais contornos e em face do guerreamento do sujeito passivo ao r. veredicto monocrático, se deverá examinar a lide.

3. O Relator verifica que a r. decisão monocrática, para insistir na glosa em face de um suposto desrespeito ao princípio do regime de caixa que deveria presidir a fruição da despesa, se reporta a certo dispositivo do RIR/94, abaixo transcrito, já deixando claro todavia *"que o art. 301 do RIR de 1994 não é reprodução literal de nenhum texto de lei promulgado antes de sua edição, ao contrário do que soi acontecer com a grande maioria das norma regulamentares"* para deixar assente ainda que *"o ter sido editado por decreto do Poder Executivo, e não por ato do Poder Legislativo, em nada diminui a força vinculante do referido regulamento, ao menos perante esta instância julgadora do contencioso administrativo"*:

"Art. 301 – As contribuições patronais e outros encargos das empresas com os demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial somente poderão ser deduzidos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o disposto no art. 37 do Decreto nº 81.240, de 20 de janeiro de 1978, referente a empresas que mantinham plano de benefício antes daquela data".

A simples transcrição do tópico acima do r. veredicto já seria por si só suficiente para demonstrar a fragilidade e mesmo inoperância do lançamento na medida em que, reconhecidamente, não tendo embasamento legal, mas meramente regulamentar, a previsão do regime de caixa para dedutibilidade do patrocínio, estaria o lançamento de ofício ferindo claramente a regra de tributação do Código Tributário Nacional no sentido de que cabe à lei e só à lei (art. 114) fixar a situação necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

Mas é possível avançar mais na matéria já que o art. 13, V da Lei 9.249/95, apontado como um dos diplomas de regência para a glosa, não diz absolutamente que a dedução do patrocínio subordina-se ao regime de caixa mas genericamente que as patrocinadoras podem deduzir as contribuições compulsórias "destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica."

Acrescente-se, ademais, que o indigitado art. 301 do RIR/94, por evidente falta de previsão legal, deixou de ser objeto da consolidação operada pelo decreto n.º 3000/99 (RIR/99), o qual então passou a consagrar o diploma reportado que, pelo visto, não consagra em hipótese alguma o regime de caixa.

De resto, desde o decreto lei n.º 1.598/77 o regime de competência é aquele que preside o das demonstrações financeiras, valendo no aspecto contábil e também no aspecto fiscal e não dissociadamente como pretendeu a autoridade lançadora. Aliás esse princípio do regime de competência é definido pelo veredicto como "um principio basilar da contabilidade comercial e deve ser observado compulsoriamente pelas empresas constituídas sob a forma de sociedade anônima" em face de reportado artigo da lei das sociedades anônimas.

Por aí já se caminha inevitavelmente para a repulsa do primeiro dos fundamentos da autuação e, obviamente, para o remanejamento dos prejuízos do ano de 1997 em face da materialização do lançamento de ofício sendo certo que o provimento do recurso voluntário é mandamento de lei, abrangendo o principal e decorrências.

4. Já em face do segundo argumento, pelo visto reportado apenas para o ano de 1999, versando dedução em limites além dos estabelecidos no art. 11, § 2º da lei n.º 9.532/97, de início ressalta-se que no particular decidiu o r. veredicto pluricrático:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

"Por fim, com respeito ao ano calendário de 1999, para efeito de determinar quanto das despesas ou custeio de previdência complementar é dedutível em face do limite legal de 20% dos dispêndios totais com remuneração, a impugnante postula que se excluam do cálculo o valor dos encargos financeiros acrescentados aos montantes pagos à FORLUZ. Esses encargos, argumenta a impugnante, não constituem benefícios previdenciários pois resultaram da cláusula contratual segundo a qual a obrigação para com a FORLUZ seria paga a prazo".

E acrescenta a seguir:

"Também essa postulação da impugnante deve ser denegada, a exemplo das anteriores. Em outras palavras, o que se pretende é que seja dado à dívida um tratamento distinto do dado aos juros e à correção monetária incidentes sobre as parcelas desta dívida pagas a prazo. Não obstante, ainda que estipulados contratualmente, os encargos financeiros têm a mesma natureza da dívida pois, segundo princípio de direito universalmente aceito, o acessório segue o principal. Ora, se não houvesse a dívida, não haveria os juros nem a atualização monetária, e não se divisa nenhum motivo legítimo para discriminar entre eles."

Inicialmente, para situar este voto, transcrevo em abaixo a restrição introduzida a respeito da dedução da despesa de patrocínio, com vigência a partir do ano de 1998, materializada no art. 11, § 2º da Lei 9.532/97:

"§ 2º - Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor das despesas com contribuições para a previdência privada, a que se refere o inciso V do art. 13 da Lei 9.249, de 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual – FAPI, a que se refere a Lei nº 9.477, de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano."

Anotando que o lançamento de ofício e o pertinente Termo de Verificação Fiscal, bem localizou a fruição em excesso no ano calendário de 1999, assim deixando o sujeito passivo de adicionar o excedente ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

líquido, entendo não proceder o remanescente argumento trazido à colação no apelo voluntário a respeito da inconstitucionalidade da referido restrição.

"En passant" não tendo pejo de enfrentar matéria constitucional no seio do Colegiado, até porque a função judicante administrativa não declara inconstitucionalidade de lei, mas apenas aplica-a ao caso em concreto, parece-me que o fato de a legislação anterior consubstanciada na Lei nº 9.249/95 (art. 13, V) não ter inicialmente apontado a citada restrição, em nada confere eventual direito adquirido para que esta restrição não se aplica a partir da vigência da Lei 9.532/97 aos contribuintes que anteriormente já vinham fruindo da mesma de maneira integral.

Nos primórdios da Lei nº 4.506/64, introduzindo entre nós a regulamentação e disciplina do imposto de renda tal como vigente na atualidade com as modificações mais essenciais do Decreto Lei 1.598/77, é fato pacífico que o lucro real "é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações *prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*" (art. 6º, caput, Dec Lei 1.598/77) e mais que na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício (os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, *de acordo com a legislação tributária não sejam dedutíveis na determinação do lucro real*" (art. 6º, § 2º, Dec Lei 1.598/77).

Dai se infere, portanto, que a legislação de regência a ser respeitada para o efeito da apuração do lucro real em cada exercício é a legislação que nele estiver vigendo, respeitado obviamente os princípios constitucionais superiores. A lei nº 9.532/97 e o dispositivo enfatizado estão no poder limitativo que o legislador infraconstitucional possui em face das normas que presidirão a apuração do tributo em cada exercício, bastando apenas que seja aprovada no exercício anterior. Não enxergo portanto que os "novos limites atingiria de pleno direito constituído e, portanto, adquirido à sombra de lei antiga". Diferente questão assim da chamada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10680.011835/2001-26
Acórdão n.º : 103-21.188

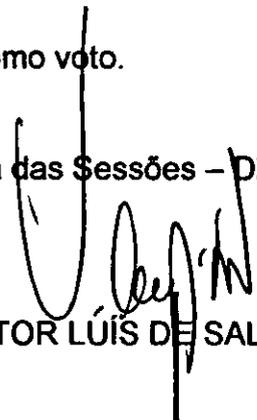
constitucionalidade da trava onde tenho sempre visto vício constitucional de limitação em face de uma apuração plena anterior.

Os demais argumentos da peça impugnatória já foram rejeitados, e bem, pelo r. veredicto pluricrático.

5. Sob tais considerações e conhecendo do apelo dou-lhe parcial provimento para o efeito de cancelar o lançamento pertinentemente aos anos calendários de 1997 e 1998, remanescendo apenas o do ano calendário de 1999, ficando assim, em face do provimento, repostos prejuízos que foram glosados pela materialização de crédito tributário no auto de infração.

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 19 de março de 2003


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE 