



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Csc/7

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Recurso nº : 139736 – EX OFFICIO/VOLUNTÁRIO
Matéria : CSLL – Ex(s). Fin (s). 1994 e 1995
Recorrentes : BANCO NACIONAL DE INVESTIMENTOS S.A. (EM LIQUIDAÇÃO
EXTRAJUDICIAL) e OITAVA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIO
DE JANEIRO/RJ I.
Sessão de : 23 DE FEVEREIRO DE 2005.
Acórdão nº : 107-07.954

CSLL. CADUCIDADE.PRAZO DE DEZ ANOS. OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.ACOLHIMENTO RECURSAL IMPLICA NEGAR VIGÊNCIA À LEI. IMPOSSIBILIDADE. A Lei nº 8.212/91 prescreve que a Contribuição Social decai após dez anos da ocorrência do seu fato gerador. Enquanto não decidido pela e. Suprema Corte, a quem cabe o exame de constitucionalidade das leis, o não-acolhimento do que está assinalado em dispositivo legal ordinário reitor implicará negativa de vigência da norma, fato defeso ao julgador administrativo.

CSLL.OBRIGAÇÕES E PROVISÃO.DUALISMO. DISCUSSÃO JUDICIAL. A discussão judicial com o conseqüente risco da não realização do ganho (despesa não devida) há de exigir da empresa o reconhecimento do que se discute quando a decisão judicial final produzir os seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial. Isso significa dizer que não se tratará mais de um ganho contingente e sim de um direito da contribuinte. O reconhecimento contábil prévio da despesa impõe a que, pela via do LALUR, se proceda à adição ao lucro do exercício.

CSLL. PROVISÃO. DISCUSSÃO JUDICIAL.INDEDUTIBILIDADE. INCONFORMIDADE RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA DO ALEGADO. Se a busca da tutela judicial se prende ao inconformismo da própria lei, por julgá-la inconstitucional, não pode o ilegal ou o inconstitucional – na outra ponta - ser usado como redutor do lucro líquido a teor de despesa. O ilegal não pode reduzir a base legal do tributo ou da contribuição social. Se a lei é inconstitucional, inconstitucional também será a despesa que ela encerra.

CSLL - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES - DEDUTIBILIDADE - Sob a égide da Lei nº 8.541/92, os tributos e contribuições não pagos e suas atualizações, somente eram indedutíveis na apuração do lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

CSLL. PROVISÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DISCUSSÃO JUDICIAL. INDEDUTIBILIDADE. INCONFORMIDADE RECURSAL SOB O PÁLIO DO CONCEITO DE RENDA. INAPLICABILIDADE. IMPROCEDÊNCIA DO ALEGADO. A variação monetária passiva apenas coloca a salvo o valor nominal da provisão dos efeitos corrosivos da inflação. A atualização é, por esse fato, a manutenção da própria provisão atualizada. Conseqüentemente descabe emprestar a essa atualização um tratamento autônomo como se sugere.

PROVISÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DISCUSSÃO JUDICIAL. IMPERATIVO SOB PENA DE DESEQUILÍBRIO DA EQUAÇÃO PATRIMONIAL. INOCORRÊNCIA QUANDO ESSA PORÇÃO NÃO É LEVADA AO RESULTADO. SE PREVALECENTE A ATUALIZAÇÃO, IMPÕE-SE A SUA EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. IMPROCEDÊNCIA DO ALEGADO. Não há qualquer ofensa ao equilíbrio da equação patrimonial quando as duas pontas, provisão e a sua contrapartida resultado do exercício, não sofrem correção monetária. A atualização monetária ulterior, obediente aos mesmos índices da época da ocorrência do fato gerador cumpre a neutralidade nominal dos valores. Ainda assim, a atualização da provisão poderá ser feita a débito de resultado, desde que o valor correspondente seja adicionado ao resultado do exercício via LALUR, em face de vedação expressa para a sua dedutibilidade.

LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. JUROS DE MORA ANTERIORES À DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA. FLUÊNCIA. PERTINÊNCIA. Os juros de mora não se confundem com penalidade. Apenas cumprem a função de remunerar o capital do credor posto à disposição do devedor durante um lapso de tempo que medeia o vencimento e a liquidação da obrigação. A jurisprudência dos Tribunais Superiores assinala que são devidos os juros de mora anteriores à decretação da liquidação-extrajudicial, bem assim os posteriores que somente serão excluídos se o ativo apurado for insuficiente para pagamento do passivo.

CSLL. SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. MULTA FISCAL PUNITIVA. SUCESSÃO ENTRE EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS. EXONERAÇÃO EM CARÁTER DE PRIMEIRO GRAU. IMPOSSIBILIDADE. Tratando-se de sucessão entre empresas ligadas, coligadas ou controladas, não há como aplicar os postulados jurisprudenciais já pacificados ao apontarem para a exoneração da multa imposta à empresa sucedida, já que é manifesta a sua interveniência, conhecimento e responsabilidade pelas infrações, reveladas, entretanto, somente posterior à data da



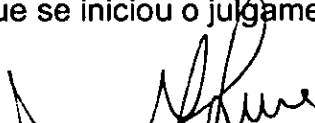
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

incorporação e abarcando fatos tributáveis preexistentes ao ato sucessório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO NACIONAL DE INVESTIMENTOS S.A. (EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL) e OITAVA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIO DE JANEIRO I /RJ.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Natanael Martins, Octavio Campos Fischer e Hugo Correia Sotero e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário e também, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, por falta de objeto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Neicyr de Almeida (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Martins Valero. Deixou de votar o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, por não estar presente na sessão que se iniciou o julgamento.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 ABL 2005

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

Recurso nº : 139736 – EX OFFICIO/VOLUNTÁRIO
Recorrentes : BANCO NACIONAL DE INVESTIMENTOS S.A. (EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL) e OITAVA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIO DE JANEIRO /RJ I

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

A OITAVA TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ/RIO DE JANEIRO I /RJ., consubstanciada no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/72, com a alteração introduzida pela Lei n.º 9.532/97, art. 67 e Portaria MF n.º 33 de 11.12.1997, art. 1.º, e a empresa BANCO NACIONAL DE INVESTIMENTOS S.A. (EM LIQUIDAÇÃO EXTRADUDICIAL), já devidamente qualificada nesses autos, recorrem a este Colegiado da decisão de fls. 699/735, em face da exoneração parcial que a primeira prolatara concernente ao crédito tributário imputável à empresa BANCO NACIONAL DE INVESTIMENTOS S.A. (EM LIQUIDAÇÃO EXTRADUDICIAL).

II – ACUSAÇÃO.

Trata o processo do auto de infração de fls.93/105, lavrado pela Deinf/RJ, mediante o qual está sendo exigido da Interessada, acima identificada, crédito tributário a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL, compreendendo o principal de R\$5.190.315,61, multa de ofício de 75%, no valor de R\$3.892.736,63, e juros de mora calculados até 30.09.2002.

O lançamento de ofício decorreu da infração 001, (fls.101), que trata de provisões não dedutíveis para a apuração da base de cálculo da CSLL.

O enquadramento legal foi o artigo 2º. e parágrafos da Lei nº. 7.689 de 1988 e artigos 7º., 38 e 39 da Lei nº. 8.541 de 1992.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

Quanto à multa (75%), o enquadramento legal foi o artigo 4º., inciso I, da Lei nº. 8.218 de 1991, e artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430 de 1996, combinado com o artigo 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº. 5.172 de 1966.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls.86/88, a Interessada incorporou a NAPART - Participações Ltda., que por sua vez havia incorporado a NOPEN - Nacional Operadora de Negócios Ltda., a NATREX Nacional Trading S.A. Comércio Exterior, a Nacional Factoring Ltda e a OPERANDA – Operadora de Negócios Ltda.

Relatou a fiscalização que o presente lançamento de ofício circunscreve-se tão somente a fatos apurados na NOPEN Nacional Operadora de Negócios Ltda.

Tais fatos foram:

- a NOPEN impetrou medidas judiciais para não recolher a contribuição para o PIS, apurada de acordo com os Decretos-lei nº. 2.445 de 1988 e 2.449 de 1988;

- a NOPEN constituiu provisões para o PIS apurado pelos Decretos-lei, não efetuando os respectivos recolhimentos, pois estava amparada por medidas judiciais;

- tais provisões e suas respectivas atualizações monetárias foram tratadas como dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Em decorrência, com base nos valores das provisões e atualizações monetárias constantes no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, os autuantes recalcularam as bases de cálculo da CSLL de janeiro de 1993 a dezembro de 1994, gerando, para determinados meses, contribuição a recolher e, para outros, modificação da base negativa sujeita à compensação.

Ressaltou a Fiscalização que os valores glosados nos meses de abril e maio de 1993 referem-se a valores excluídos indevidamente, intitulados de imposto de renda diferido.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

Cientificada da autuação em 08.10.2002, apresentou a sua defesa em 07.11.2002, conforme fls. 111/129, acostando o documento de fls. 130/184.

Dos custos não comprovados

Preliminar do mérito.

A decadência do direito de lançar, pois, tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, aplica-se o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN, que determina que o prazo para homologação do lançamento é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, e, como este ocorreu em 31.12.1994, o auto de infração não mais poderia ter sido lavrado em 08.10.2002. Juntou acórdãos do Conselho de Contribuintes, do STJ e do TRF sobre a matéria.

Do mérito propriamente dito.

Inicialmente, a Interessada informou que impetrou medida judicial para não ser compelida a recolher o PIS conforme os Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449 de 1988, não obstante, em obediência ao princípio contábil do conservadorismo, apurou e provisionou o PIS, bem como a sua atualização monetária, como obrigação a pagar.

Em decorrência, registrou contabilmente os valores relativos ao PIS apurados mensalmente, a débito da conta de despesa e em contrapartida de conta de obrigação. Paralelamente, contabilizou também, mensalmente, um complemento de provisão, tendo como parâmetro a variação monetária calculada com base na UFIR, efetuando o lançamento contábil a débito de conta de despesa, e a crédito da referida conta de obrigação.

Quanto ao lançamento, alegou que:

- diante da falta de expressa previsão legal para a adição de tributos e contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa, na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, considerou como despesas dedutíveis as obrigações constituídas para o PIS, bem como suas respectivas atualizações monetárias;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

- o dispositivo legal aplicável é o artigo 8º., da Lei nº. 8.541 de 1992, e não o artigo 7º., da mesma lei, uma vez que se trata de suspensão da exigibilidade por medida judicial;

- ainda que se considere o artigo 7º., da referida lei, o princípio da legalidade tributária e da tipicidade cerrada, dispostos na Constituição Federal, artigo 150, inciso I, e no artigo 97 do Código Tributário Nacional, proíbem a sua aplicação à base de cálculo da CSLL, uma vez que tal dispositivo refere-se tão somente ao lucro real;

- no artigo 38, da Lei nº. 8.541 de 1992, não há nenhuma referência à aplicação na CSLL de normas de apuração do imposto de renda, havendo apenas menção à aplicação de regras de pagamento do IRPJ à CSLL;

- ainda que fosse admitida a indedutibilidade de obrigação a pagar a título de PIS para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, a sua atualização monetária é parcela totalmente dedutível, eis que não representa acréscimo de valor mas, tão só, a recomposição da perda do poder aquisitivo da moeda, conforme estabelecido no artigo 3º., da Lei nº. 7.799 de 1989;

- a não dedução da atualização monetária vai de encontro ao conceito de renda estampado no art. 43 do CTN, gerando a tributação indevida de patrimônio.

Às fls.189/190, consta termo de retificação do auto de infração, em que os autuantes relatam que, quando do preenchimento no aplicativo de geração dos autos de infração (Safira), houve erro quanto às datas de vencimento correspondentes aos fatos geradores ocorridos em 28/02/1994, 31/03/1994, 30/06/1994 e 29/07/1994, ocasionando diminuição nos valores do auto de infração, conforme consignado às fls.190.

Cientificada da retificação, a Interessada promoveu aditivo de impugnação, conforme fls.199/204, no qual além de ratificar os fundamentos sustentados na impugnação anteriormente apresentada, alegou que:

- a cobrança referente aos encargos moratórios não poderá ser aplicada, já que se encontra em processo de liquidação extrajudicial, fato este que impede a aplicação dos encargos moratórios à suposta dívida fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

- caso sejam aplicados a multa de ofício e os juros de mora, os seus credores irão suportar este ônus, o que afrontará o princípio basilar da execução coletiva, estampado no artigo 18 da lei nº. 6.024 de 1974, que trata da igualdade entre os credores para a satisfação dos seus créditos;

- não há que se falar em mora após a decretação da liquidação extrajudicial, já que no momento que ocorre a intervenção e decretação pelo Banco Central a mora existente em qualquer débito é extinta, já que o crédito vencido ou vincendo extingue-se com o oferecimento do patrimônio do devedor aos credores, tornando-se uma massa liquidanda.

IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 216/225, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 4.096, de 07 de julho de 2003, e assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/01/1993 a 29/12/1994

Ementa: DECADÊNCIA. REGRA ESPECÍFICA DE PRAZO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

O parágrafo 4º. do artigo 150 do CTN, prevê a possibilidade de lei fixar regra específica de prazo para a decadência, não se tratando, na espécie, de norma geral de decadência, que é matéria de competência de lei complementar por força constitucional. Havendo regra específica de prazo de decadência para a Contribuição Social (artigo 45 da Lei nº. 8.212 de 24-07-1991), não há impedimento para a sua aplicação, não cabendo discussão acerca de hierarquia de leis, mas sim, de competência de lei complementar e de lei ordinária.

RESPONSABILIDADE POR MULTA FISCAL DA SUCESSORA.

Não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida (incorporada). (art. 132 da Lei nº. 5.172/1966, CTN).

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. NORMAS APLICÁVEIS QUANTO AO PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

As instituições financeiras submetidas a regime de liquidação extrajudicial sujeitam-se às mesmas normas da legislação tributária aplicáveis às instituições ativas, relativamente aos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal

V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada em 27.10.2003, por via postal (AR de fls. 233), apresentou o seu feito recursal em 27.11.2003 (fls.234/258).

VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Não inova a sua peça vestibular.

VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 259 apresenta relação de bens mobiliários para arrolamento e devidamente acolhidos pela Autoridade da SRF, conforme despacho de fls. 273 e 277.

É O RELATÓRIO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

I. RECURSO VOLUNTÁRIO

I.1. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DA CSSL

Conforme ficara assente no Relatório, trata-se de fatos geradores havidos nos anos-calendário de 1993 e 1994. A ciência ao contribuinte se dera em 08 de outubro de 2002.

A matéria ainda não-pacificada no seio desse Conselho reclama um desfecho da Magna Corte que, até o momento, não se posicionara acerca do alcance e da constitucionalidade da Lei nº 8.212, de 24.07.1991.

Como é defeso ao julgador negar seguimento à lei outorgada pelas hostes legislativas, conformo-me à literalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, donde se extrai que o direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.

Como se está diante de regime de tributação mensal, o período seguinte ao que o Fisco poderia materializar o lançamento ocorrerá após o vencimento das respectivas parcelas mensalmente apuradas. Dessa forma o fato gerador do mês de janeiro de 1993 já poderia ser objeto de lançamento somente no mês de março de 1993, e assim sucessivamente. Em face do exposto, resta claro que, na hipótese do mês de janeiro de 1993, a caducidade somente se operara em março de 2003.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

Sobre as questões de inconstitucionalidade argüidas, é consabido que tal desígnio, no nosso ordenamento jurídico, é exclusivamente judicial e, em última instância, notadamente confinada na competência da colenda Corte Suprema, a quem cabe o controle cogente da constitucionalidade das leis em nosso ordenamento jurídico. Tal fato não escapara à acuidade do legislador pátrio ao assentar no CPC, art. 984, essa hipótese muito factível de ocorrência. *verbis*:

Art. 984 - O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.

Ainda Sobre o não enfrentamento das questões de inconstitucionalidade, pela autoridade monocrática, vale citar, “data-vênia”, as contra - razões de recurso da Douta Procuradora da Fazenda Nacional (PSFN/Santo Ângelo/RS), Janice Margarete Ruaro Radaelli, de fls. 949/950, da qual extraio o seguinte trecho:

“Efetivamente, o bom direito não labora em favor da pretensão da recorrente, eis que descabe ao agente público perquirir sobre a motivação das políticas legislativas, vedando-se-lhe a interpretação de seus conteúdos ou a adequação destes aos parâmetros que entenda ajustados àqueles estabelecidos na norma de hierarquia superior. A questão da “justiça” ou da “injustiça” dos procedimentos adotados por determinação de lei ou da própria constitucionalidade da norma legal refoge à órbita da Administração, para se inserir na esfera da estrita competência do Poder judiciário. A “Vontade” do Administrador é a “Vontade” da lei. E se a sua ação – que há de decorrer sempre do império legal – no entendimento do cidadão/contribuinte, ferir-lhe direitos cabe a este submeter a sua inconformidade ao Judiciário.”

Preliminar que se rejeita.

I.2. DO MÉRITO

Delimitemos o litígio: nesse foro as matérias litigiosas se cingem à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e aos juros de mora decorrentes lançados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

1.2.1. Da Contribuição Social

Como ficara assente no relatório, a empresa NOPEN constituíra provisão para o PIS, obedecendo às disposições contidas nos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, porém sem efetuar o recolhimento ao amparo de medidas judiciais onde contestara o recolhimento daquela contribuição com base no faturamento. Não obstante, deduzira não só a contribuição provisionada como as suas respectivas atualizações nos anos-calendário sob apreciação.

Tal postura tem o repúdio literal do art. 8º da Lei nº 8.541/92, que se transcreve, *in verbis*:

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

Como já fora feito pela decisão prévia, se combinarmos o artigo já colacionado com o art. 2º da Lei nº 7.689/88 e as alterações perpetradas pela Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990, ter-se-á um desenho legislativo amplo que permitirá uma correta decisão do litígio. *Verbis*:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88:

A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.

Lei nº 8.034/90, alterando a Lei nº 7.689/88:

Art. 2º. A alínea c do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

**Art. 2º.....*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

§1º.....

.....
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 de 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."

Isso posto, impõe-se concluir que, se a ação judicial impetrada fora motivada pela inconformidade ou por renúncia da impetrante à prescrição legal que decorre dos Decretos-lei já nominados, por julgá-los inconstitucionais e, por isso mesmo prenes de carga tributária indevida, não há como agasalhar essa mesma exigência havida como ilegal como redutora da base de cálculo de uma outra contribuição ou tributo. Que não se assinale que a atualização monetária não deva seguir o mesmo desígnio, pois além de previsão expressa – que abaixo se transcreve - impondo a sua indedutibilidade, é consabido que a variação monetária passiva apenas coloca a salvo o valor nominal da provisão dos efeitos corrosivos da inflação. A atualização é, por esse fato, a própria provisão atualizada no limite de seu valor nominal. Conseqüentemente descabe emprestar a essa atualização um tratamento autônomo, ou divorciado do principal, como sugere o recurso a essa instância.

Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989

Art. 44. A atualização monetária dos duodécimos ou quotas do Imposto de Renda, das prestações da contribuição social e do Imposto de Renda na Fonte sobre o lucro líquido somente poderá ser deduzida na determinação do lucro real se o duodécimo, a quota, a prestação ou o imposto na fonte for pago até a data do vencimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

Que não se diga, similarmente, que a falta de atualização monetária desequilibraria a equação patrimonial. Isso se deve a um raciocínio equívoco do que se deva cognominar de resultado do exercício e resultado do exercício ajustado; ou seja, o denominado Lucro Real.

Além de falaciosa aquela asserção, tendo em vista que também se deixaria - pela ausência de contrapartida - de se atualizar o resultado do período no que é pertinente, por certo enfeixaria para períodos posteriores, com fundamento nos indexadores da época da ocorrência do fato gerador, a necessária recondução dos valores nominais até então adiados. E mais: se contrário senso, poder-se-ia admitir a necessária atualização monetária - nas duas pontas -, excluindo-se, pela via do LALUR, o respectivo valor da atualização do resultado corrente.

Numa outra abordagem, o que ocorre, de fato, com a equação patrimonial: a constituição da provisão reduz o patrimônio líquido da empresa. Vale dizer: passa-se a ter um capital de terceiro (Provisão) remunerando o ativo da empresa, contra uma redução, por igual magnitude, do capital próprio (PL). A atualização monetária coloca a salvo o seu valor original dos efeitos corrosivos da inflação, ou seja, o denominado o capital de terceiro;, em contrapartida devolve ao capital próprio o seu valor nominal, dessarte reduzido nominalmente.

E que não se diga, também, que a provisão indedutível a que se refere a Lei nº 8.034/90 não alcançaria as despesas tributárias sob relevo. Ora, para efeitos fiscais a provisão consiste na constituição de uma conta cuja contrapartida poderá ser computada na apuração do resultado ajustado, no qual são registrados valores com o objetivo de se apropriar no resultado de um período de apuração, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro.

A constituição da provisão para pagamento de tributos e contribuições - em cada período de apuração - é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real. A citada provisão é considerada indedutível para fins do imposto de renda, por determinação legal expressa, conquanto possa encerrar uma ofensa ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

regime de competência. Mas decorre do imperativo legal ao talante do legislador pátrio. Portanto a indedutibilidade não decorre da sua natureza, mas da vontade imperial do legislador ordinário. Dessarte, a demonstração da Contribuição Social sobre o Lucro deverá ser aberta com o resultado positivo da CSLL, antes de formada a provisão. Posteriormente haverá a adição da provisão ao resultado da CSLL no Livro de Apuração do Lucro Real (mais especificamente no campo da CSLL), nos exatos termos das leis combinadas e já amplamente decantadas.

Na sessão em que fora julgado esse recurso, essa Câmara por maioria absoluta de votos entendera que as despesas tributárias, na espécie, deveriam ser entendidas como " Obrigações " e não algo provisionável.

Por não concordar com esse dualismo, notadamente em face de ausência de argumentos contrários que me levassem a conclusão diversa, insistira na tese inicial.

Com relação aos aspectos fiscais, cumpre ressaltar que as provisões, por se constituírem em obrigações que decorrem de evento futuro ou de algum evento específico, ainda que de ocorrência certa, com base, na maioria das vezes, em cálculos estimados, **não reduzem** a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, à luz do inciso I, artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

Com base no Pronunciamento XXII - Contingências, do Ibracon, são perdas potenciais que têm condições ou situações de solução indefinida à data do encerramento do exercício social ou período a que se referem as demonstrações contábeis e, como tal, dependem de eventos que poderão ou não ocorrer.

Na hipótese, estamos diante de ação judicial onde se contesta a constitucionalidade da contribuição ao PIS. Ora, não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não realização do ganho (despesa não devida) é considerado "remoto" e, portanto, a contribuinte deverá reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

publicação no Diário Oficial. Isso significa dizer que não se tratará mais de um ganho contingente e sim de um direito da contribuinte.

Essas práticas contábeis adotadas no Brasil estão harmonizadas com as normas internacionais prescritas na NIC nº. 37 que trata do assunto, emitida pelo International Accounting Standards Committee. Essas normas, em síntese, concluem que "Uma empresa não deve reconhecer um ativo contingente". Na mesma linha é o tratamento contábil norte-americano prescrito no FASB 5, este emitido pelo Financial Accounting Standards Board ((atual IASB - International Accounting Standards Board).

Um exemplo de Provisão é o imposto de renda, independentemente de ter o seu pagamento diferido, deve ser provisionado no exercício social em que ocorrer o fato gerador.

Por outro lado, o reconhecimento de despesas ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento no passivo ou um decréscimo no ativo (por exemplo, a provisão para direitos trabalhistas ou a depreciação de equipamento). Contingências são incertezas já existentes que podem vir a ter impacto na situação econômico-financeira de uma sociedade em virtude de eventos futuros.

*Podem existir contingências tanto ativas quanto passivas. As passivas são aquelas que podem acarretar desembolsos, perda de bens ou direitos e aumentos de passivos, como, por exemplo, contingências referentes a reclamações trabalhistas. De maneira geral, tanto as perdas quanto os ganhos contingentes **advêm de disputas judiciais**, descumprimento de cláusulas contratuais, exigências de garantias, divergências de interpretação sobre a incidência e a forma de cálculo de impostos e sinistros em riscos não cobertos por seguros.*

Com relação aos aspectos fiscais, cumpre ressaltar que as contingências provisionadas, por se constituírem em obrigações que decorrem de evento futuro ou de algum evento específico, ainda que de ocorrência certa, com base, na maioria das vezes,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

em cálculos estimados, não reduzem a base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

item que se nega provimento.

I.2.2. Dos Juros Moratórios

É consabido que os juros de mora não se confundem com penalidade. Apenas cumprem a função de remunerar o capital do credor posto à disposição do devedor durante um lapso de tempo que medeia o vencimento e a liquidação da obrigação.

É certo que a alínea " d " do art. 18 da Lei nº 6.024/74 determina que, decretada a liquidação extrajudicial, descaberá, de imediato, a fluência de juros de mora, enquanto não integralmente pago o passivo.

Ocorre que os juros de mora, primeiramente, deverão integrar o montante do valor provisionado, tendo como contrapartida a conta de resultado do período. Portanto, constituída a provisão, desaguará num efeito simetricamente redutor, sem quaisquer prejuízos para a parte; secundariamente, o texto legal argüido assinalara a sua exigência após a decretação da liquidação, e não antes. A exigência de juros de mora se iniciara nos anos-calendário de 1993 e de 1994, enquanto a liquidação extrajudicial ocorreria a partir de 1997; por derradeiro, a fluência de juros de mora queda-se na estrita órbita do direito tributário, a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN), sem excepcionar quaisquer medidas de garantia. *Verbis:*

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Remetido o tema para a legislação ordinária, importa colacionar o art. 9º da Lei nº 8.177, de 01 de março de 1991, alterado pelo art. 30 da Lei 8.218, de 29 de agosto de 1991, e secundado pelo art. 60 da Lei nº 9.430/96 que disciplinara, de forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

clara, a cobrança dos juros de mora nos casos de liquidação extrajudicial. Ei-los, na íntegra:

Lei 8.177/91:

Art. 9º A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com as Fazendas Nacional, Estadual, do Distrito Federal e dos Municípios, com o Fundo de Participação PIS-Pasep e com o Fundo de Investimento Social, e sobre os passivos de empresas concordatárias em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária.

Lei 8.218/91:

Art. 30. O caput do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS-Pasep, com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e sobre os passivos de empresas concordatárias, em falência e de instituições em regime de liquidação extrajudicial, intervenção e administração especial temporária".

Lei nº 9.430/96:

Art. 60. As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo.

Similarmente, a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça caminha na mesma direção, a exemplo do REsp. 532539 / MG ; Recurso Especial 2003/0074477, Ministro FRANCISCO FALCÃO.

- O mesmo entendimento não se aplica aos juros de mora anteriores à decretação da liquidação-extrajudicial, os quais são devidos, bem assim os posteriores que somente serão excluídos se o ativo apurado for insuficiente para pagamento do passivo.

Fisco.

Em face do exposto, mantém-se a exigência tal como formulada pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

II. RECURSO DE OFÍCIO

Recurso ex officio admissível em face do que prescrevem o artigo 34, inciso I do Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 9.532/97, art. 67, c/c a Portaria do Sr. Ministro de Estado da Fazenda sob o nº 333, de 11.12.1997, e consoante a Medida Provisória nº 232/2004.

Discute-se, aqui, a exoneração da multa lançada de ofício, tendo em vista tratar-se de empresa recorrente sucessora, por incorporação, de NAPART Participações Ltda., que, por sua vez, houvera incorporado a empresa NOPEN – Nacional Operadora de Negócios Ltda. A exigência fiscal em tela reportara-se às ações de NOPEN, empresa que, à época, provisionara a contribuição ao PIS e que, por sua vez, fora tratada – referida contribuição - como despesa dedutível na apuração da CSLL.

Quanto a essa questão não me filio à direção apontada pela eminente sentença de primeiro grau. Os ângulos suscitados pela peça recorrida, é verdade, encontram arrimo em vários julgados. O Egrégio Supremo Tribunal Federal, por exemplo, tem decidido que as multas punitivas só podem ser irrogadas ao infrator, aliás como predicam, por inferência, os artigos 129, 132 e 133 do Código Tributário Nacional.

Além das ementas aos acórdãos colacionados pela recorrente, destaco os que se seguem:

SUCESSÃO, MULTA FISCAL PUNITIVA, RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR (INADMISSIBILIDADE)

MULTA FISCAL PUNITIVA – NÃO RESPONDE POR ELA O SUCESSOR, DIANTE DOS TERMOS DO ARTIGO 133 DO CTN. AGRAG-64622/SP., UNÂNIME. PRIMEIRA TURMA - Relator Ministro RODRIGUES ALCKMIN – STF. DJ., de 13.02.1976.

I.C.M. – MULTA FISCAL – SUCESSOR.

O ADQUIRENTE DO FUNDO DE COMÉRCIO, NOS TERMOS DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, RESPONDE PELOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO ANTECESSOR, MAS NÃO PELAS MULTAS, MORMENTE SE ESTAS NÃO FORAM IMPOSTAS ANTES DA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

*TRANSFERÊNCIA DO ESTABELECIMENTO. UNÂNIME. S.T.F. –
PRIMEIRA TURMA – RELATOR MINISTRO CUNHA PEIXOTO – DJ., DE
25.08.1978.*

Resta manifesto que, em sendo os artigos acima explicitados reitores do instituto da sucessão e ao destinarem à sucessora, nos casos que mencionam, a responsabilidade pelos tributos devidos pela sucedida até a data do ato da incorporação, não há como confundir, portanto, penalidade - tangida pela prestação episódica e de natureza penitencial - com a de caráter permanente de que se revestem os tributos, consoante a distinção dual expressa pelo artigo 142 do C.T.N.

Ocorre que se trata de empresas interligadas ou ligadas pelos mesmos sócios. Os postulados trazidos à baila pela sentença de Primeiro Grau ancoram-se, estritamente, na hipótese de as empresas não terem quaisquer traços de união societários entre elas. De modo diverso, quando se trata de empresas ligadas, coligadas ou controladas, onde a sucedida acha-se umbilicalmente ligada à sucessora, tomando – ambas - parte nas deliberações comuns entre elas, tendo as envolvidas não só pleno conhecimento de quaisquer irregularidades cometidas por uma e por outra, como também remanescem as responsabilidades de uma e de outra pelos destinos econômico-financeiros mútuos.

C O N C L U S ã O

Em face do exposto decido por se conceder provimento ao recurso de ofício; e negar provimento ao recurso voluntário impetrado.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.

NEICYR DE ALMEIDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Redator Designado.

Discordei do Relator tão somente na parte em que negava provimento ao recurso por entender ele que a provisão para tributos discutidos judicialmente, bem assim a atualização monetária da mesma, no regime da Lei nº 8.541/92, era indedutível, também na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro.

Funda-se o relator na premissa de que, por determinação legal expressa, conquanto possa encerrar uma ofensa ao regime de competência a indedutibilidade decorre, entretantes, de imperativo legal.

Entretanto, dispõe os arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92:

“Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

§ 1º Os valores das provisões, constituídas com base nas obrigações de que trata o caput deste artigo, registrados como despesas indedutíveis, serão adicionados ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, e excluídos no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

(...)

Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no art. 6º, § 5º, alínea b, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151. da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia.

Ainda que se possa interpretar, como no judicioso voto do culto Relator, que os tributos e contribuições não pagos constituem provisão contábil e, como tal, indedutíveis na apuração do lucro real, por força dos arts. 7º e 8º da Lei nº 8.541/92, e da base de cálculo da Contribuição social sobre o Lucro, por força do art. 2º, § 1º “3” da Lei nº 7.689/88, na redação dada pela Lei nº 8.034/90, resta a tormentosa questão vinculada à dedutibilidade das variações monetárias calculadas sobre o passivo tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

A Receita Federal se apressou em explicar no Boletim Central Extraordinário BCE COSIT nº 21, de 25.02.1993, que respondeu questões relativas à Lei nº 8.541/92:

16 - A variação monetária das provisões de tributos ou contribuições adicionadas no lucro real do mês anterior é dedutível na apuração do lucro real do mês subsequente?

R: Somente será dedutível, para fins tributários, no mês do pagamento.

Certamente esta resposta foi baseada no princípio segundo o qual o acessório segue o principal, sem levar em conta que as variações monetárias são componentes importantes na apuração dos resultados das pessoas jurídicas em regimes inflacionários.

O art. 52 da Lei nº 9.069/95, resultante da conversão em Lei da Medida Provisória nº 596/94, de 29.08.94, de cunho claramente interpretativo, acabou com a celeuma, pelo menos em relação ao art. 7º da Lei nº 8.541/92, ao dispor:

“Art. 52. São dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.”

Deveras, não permitir a dedutibilidade de variações monetárias, sem levar em conta o seu reflexo na equação patrimonial era atentar contra o princípio do expurgo dos efeitos inflacionários nos resultados tributáveis.

Quanto à base de cálculo da CSLL, a Receita Federal, no referido BCE nº 21/93, se manifestou pela dedutibilidade dos tributos e contribuições não pagos na base de cálculo da CSLL, veja:

48 - Os tributos e contribuições não dedutíveis para efeitos de IRPJ, por força do art. 7º da Lei nº 8.541/92, serão adicionados para efeitos da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro?

R: Não.

Mas a polêmica ainda permanece no tocante ao art. 8º pois sua redação é abrangente quanto à atualização monetária da provisão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.015852/2002-53
Acórdão nº : 107-07.954

Entretanto, a nosso ver, se constituída provisão para tributos ou contribuições discutidos judicialmente e se houve depósito judicial, a dedutibilidade das variações monetárias é inquestionável para neutralizar o efeito da variação monetária calculada sobre o ativo que representa os depósitos judiciais.

Quanto ao afastamento da multa de ofício pelos julgadores de primeiro grau, objeto do recurso de ofício que se julga juntamente com o recurso voluntário, resta claro que a infração punida foi cometida pela empresa incorporada, antes mesmo do processo de liquidação extrajudicial.

Por isso, voto por se dar provimento ao recurso quanto à dedutibilidade da provisão da CSLL e dar provimento ao recurso de ofício na parte em que afastou a multa.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 23 de fevereiro de 2005.



LUIZ MARTINS VALERO