

T



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº: 10880.018549/00-47  
RECURSO Nº : 125.240  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1994 E 1995  
RECORRENTE: VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A  
RECORRIDA : DRJ EM SÃO PAULO(SP)  
SESSÃO DE : 16 DE OUTUBRO DE 2003  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

**IRPJ. AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REALIZAÇÃO. DEPRECIÇÃO.** A depreciação é uma das modalidades de realização de reserva de reavaliação, mas quando comprovado em diligências realizadas que o sujeito passivo adicionou ao lucro líquido na determinação do lucro real na declaração de rendimentos, parcelas superiores às escrituradas nos livros comerciais, não prospera a imputação fiscal.

**IRPJ. AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO. ADIÇÃO AO LUCRO REAL. PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS. PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS.** As provisões não dedutíveis, sob qualquer denominação, devem ser adicionadas ao lucro líquido na determinação do lucro real. Entretanto, quando constatado que houve insuficiência de adição, no confronto entre o LALUR e DIRPJ e, também, insuficiência de exclusão, no momento de sua reversão no período seguinte, em montante superior à insuficiência de adição, compensam-se as parcelas adicionadas a menor com as excluídas a menor.

**IRPJ. CORREÇÃO MONETÁRIA SOBRE TRIBUTOS PAGOS.** Correção monetária sobre tributos pagos, calculada a maior e excluída no LALUR e na declaração de rendimentos, deve ser tributada.

**IRPJ. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES.** A remuneração paga a diretores de pessoa jurídica está sujeita a limite para dedução como custos ou despesas operacionais, na forma do artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341/87. A lei trata de remuneração de administradores, de forma genérica, sem fazer distinção entre administrador-sócio ou administrador-empregado da pessoa jurídica.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.** A decisão proferida no lançamento principal é aplicável ao lançamento reflexivo, face à relação de causa e efeito.

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

**RECURSO Nº. : 125.240**  
**RECORRENTE : VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. BASE DE CÁLCULO.** As provisões não dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda e os valores correspondentes à reserva de reavaliação realizada, baixados durante o período, e não computados contabilmente com sua contrapartida no resultado, devem ser adicionados na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**Recurso provido parcialmente.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto por **VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A.**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
**EDISON PEREIRA RODRIGUES**  
**PRÉSIDENTE**

  
**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**

FORMALIZADO EM: 04 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:  
**SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ e CELSO ALVES FEITOSA.**

**PROCESSO Nº** : 10880.018547/00-47  
**ACÓRDÃO Nº** : 101-94.391  
**RECURSO Nº.** : 125.240  
**RECORRENTE** : VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A

## RELATÓRIO

A empresa **VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S/A**, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica sob nº 60.643.228/0001-21, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo(SP), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

As exigências constantes dos autos correspondem ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurado em reais, nos anos-calendário de 1993 e 1994, nos seguintes valores:

TRIBUTOS	LANÇADOS	MULTA	TOTAIS
IRPJ	7.604.860,15	6.129.619,34	13.734.479,49
CSLL	1.041.427,63	781.070,72	1.822.498,35
TOTAIS	8.646.287,78	6.910.690,06	15.556.977,84

Após a decisão de 1º grau, parte da exigência foi cancelada e o lançamento mantido passou a ser constituído de seguintes parcelas:

TRIBUTOS	LANÇADOS	MULTA	TOTAIS
IRPJ	363.871,05	272.903,29	636.774,34
CSLL	9.734,57	7.300,93	17.035,50
TOTAIS	373.605,62	280.204,22	653.809,84

Após a decisão de 1º grau, os valores tributáveis remanescentes para Imposto de Renda de Pessoa Jurídica foram os seguintes:

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

**ANO-CALENDÁRIO DE 1993**

GLOSAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
Excesso de remuneração de administradores	333.568,00	886.267,00	595.8731,00	770.058,00	996.802,00	1.759.102,00
CMB s/ prejuízos anteriores	0	30,00	1,00	153.762,00	219.911,00	308.771,00
Exclusão indevida de CM s/ tributos pagos	0	0	0	19.000.480,00	0	0
<b>TOTAIS DE ADIÇÕES</b>	<b>333.568,00</b>	<b>886.297,00</b>	<b>5.958.732,00</b>	<b>19.924.300,00</b>	<b>1.216.713,00</b>	<b>2.067.873,00</b>
LUCRO/PREJUÍZO DECLARADO	0	0	(13.122.821,00)	(80.491.993,00)	(20.023.072,00)	(18.084.805,00)
LUCRO/PREJUÍZO AJUSTADO	333.568,00	886.297,00	(12.526.989,00)	(60.567.693,00)	(18.806.359,00)	(16.016.932,00)
IDEM, IDEM EM UFIR	34.757,42	72.878,11	(827.294,80)	(3.141.836,36)	(757.781,031)	(495.989,73)
PREJUÍZO ACUMULADO	0	0	(827.294,80)	(3.969.131,16)	(4.726.912,47)	(5.222.902,20)
LUCRO REAL EM UFIR	34.757,42	72.878,11	0	0	0	0
LUCRO REAL EM CR\$	333.568,00	886.297,00	0	0	0	0

GLOSAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Excesso de remuneração de administradores	350.616,00	2.988.618,00	675.960,00	5.636.534,00	7.596.606,00	20.834.084,00
CMB s/ prejuízos anteriores	12.583,00	7.575,00	19.314,00	7.392,00	(6.664,00)	852,00
Realização de reserva de reavaliações	28.882.998,00	37.611.991,00	50.508.397,00	69.357.299,00	92.400.236,00	124.367.420,00
Tributos e contribuições não pagos	0	0	0	0	0	39.994.198,00
Provisão para contingências	0	0	0	0	0	372.367.253,00
<b>TOTAIS DE ADIÇÕES</b>	<b>29.246.197,00</b>	<b>40.608.184,00</b>	<b>51.203.671,00</b>	<b>75.001.225,00</b>	<b>92.393.572,00</b>	<b>557.563.807,00</b>
LUCRO/PREJUÍZO DECLARADO	49.916.392,00	(314.535.309,00)	362.504.870,00	(535.835.211,00)	(845.420.395,00)	(712.828.122,00)
LUCRO/PREJUÍZO AJUSTADO	79.162.589,00	(273.927.125,00)	413.708.541,00	(460.833.986,00)	(745.430.217,00)	(155.264.315,00)
IDEM, IDEM EM UFIR	1.850.025,44	(4.916.136,48)	5.536.750,14	(4.491.997,13)	(5.499.300,75)	(838.722,53)
PREJUÍZO ACUMULADO	(3.372.876,76)	(8.289.013,24)	(2.749.263,10)	(7.241.260,23)	(12.740.560,98)	(13.579.283,51)

**ANO-CALENDÁRIO DE 1994**

MÊS/ANO	LUCRO REAL/PREJUÍZO DECLARADO		PREJUÍZO ACUMULADO	LUCRO REAL/UFIR	LUCRO REAL/CR\$
	CR\$	UFIR			
			(13.579.283,51)		
01/94	375.465.384,00	1.460.670,62	(12.118.612,89)	0	0
02/94	4.752.619.198,00	13.265.838,21	0	1.147.225,32	411.004.943,00
03/94	(2.615.604.508,00)	(4.988.374,92)	(4.988.374,92)	0	0
04/94	3.115.392.690,00	4.206.408,98	(781.965,94)	0	0
05/94	(314.795.110,00)	(300.228,04)	(1.082.193,98)	0	0
06/94	(12.690.279.784,00)	(8.359.482,62)	(9.441.676,60)	0	0
07/94	5.373.725,00	9.091.059,04	(350.617,56)	0	0
08/94	(2.353.485,00)	(3.871.500,24)	(4.222.117,80)	0	0
09/94	(5.060.786,00)	(8.153.352,66)	(12.375.470,46)	0	0
10/94	(4.398.913,00)	(6.973.546,29)	(19.349.016,75)	0	0
11/94	(21.756.125,00)	(33.845.869,63)	(53.194.886,38)	0	0
12/94	(3.065.600,00)	(4.632.215,17)	(57.387.402,24)	0	0

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

A decisão de 1º grau foi sintetizada nos seguintes termos:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 1993 e 1994*

**EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES.** *Os administradores designados em assembléia de acionistas não estão excluídos do conceito de administradores, cabendo, em relação à sua remuneração, a aplicação dos limites de dedutibilidade previstos na legislação tributária.*

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.** *Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.*

**EXCLUSÃO A MAIOR DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO PAGOS.** *Somente são dedutíveis os valores das obrigações referentes a tributos e contribuições, quando efetivamente pagos, não havendo previsão legal para a dedução dos valores objeto de compensação.*

**REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO.** *A mera alegação de que a autuada adicionou os valores corretos da reserva de reavaliação realizada não tem o condão de afastar a exigência.*

**SALDO DA CORREÇÃO MONETÁRIA. DIFERENÇA IPC/BTNF.** *Uma vez que o saldo da correção monetária – IPC/BTNF foi informado na declaração IRPJ relativa ao exercício de 1992, ano-base de 1991, recepcionada em 14/05/1992, em 14/05/1997 decaiu o direito de o Fisco efetuar o lançamento relacionado com o saldo credor de correção monetária complementar.*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. DECORRÊNCIA.** *Tratando-se de autuação reflexa, acompanha-se o decidido quanto ao IRPJ, nas matérias comuns a ambas as autuações.*

**CSLL. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO PAGOS.** *Não há obrigatoriedade de adição ao lucro líquido, na determinação da base de cálculo da CSLL, dos valores correspondentes a tributos e contribuições não pagos, posto que tais valores constituem despesas incorridas e não provisões.*

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.**

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

Da decisão favorável ao sujeito passivo, a autoridade julgadora de 1º grau apresentou recurso de ofício, no processo administrativo fiscal nº 13808.005509/98-19, e foi lhe negado provimento.

Como se vê, para fins de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, foram consideradas tributáveis as parcelas correspondentes a :

- 1 – excesso de retirada pró-labore;
- 2 – correção monetária de balanço sobre os prejuízos anteriores;
- 3 – realização de reserva de reavaliação;
- 4 – tributos e contribuições não pagos; e,
- 5 – provisões para contingências.

Outrossim, para a tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram mantidas as seguintes bases de cálculo:

- 1 – correção monetária de balanço sobre prejuízos anteriores;
- 2 – realização de reserva de reavaliação;
- 3 – reserva de reavaliação baixada; e,
- 4 – provisão para contingências.

A fiscalização entendeu que houve infração dos artigos 164, 200, 225, 326, 347 e 348 do RIR/80 e artigos 208, 209, 276, 283, 382, 383, 394, 395, 396, 400 e 426 do RIR/94 inciso 1, do artigo 3º, da Lei nº 8.200/91 relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

Além disso, as infrações relativas a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram capituladas no artigo 2º e seus §§, da Lei nº 7.689/88, artigo 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do artigo 1º da Lei nº 9.065/95.

Nos recursos voluntários, de fls. 502 a 524 (IRPJ) e de fls. 484 a 499 (CSLL), encaminhados após providenciar o depósito de 30% do valor do litígio,

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

a recorrente apresenta suas razões de defesa relativamente a: realização de reserva de reavaliação, provisão para contingências, exclusão indevida de excesso de correção monetária e excesso de retirada pró-labore relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e realização de reserva de reavaliação, provisão para contingências e reserva de reavaliação baixada quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Os argumentos expostos pela recorrente podem ser resumidos como segue:

**REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO (depreciação):** em diligências realizadas, a própria fiscalização constatou que o novo LALUR (retificado) está correto e consoante com a declaração de rendimentos como "Outras Adições";

**PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS:** a insuficiência estaria compensada pela exclusão a menor da provisão adicionada no mês anterior (novembro de 1993) conforme novo LALUR;

**EXCLUSÃO INDEVIDA DE EXCESSO DE CORREÇÃO MONETÁRIA (sobre tributos e contribuições pagas):** a autoridade julgadora de 1º grau equivocou-se quanto ao termo pagamento e recolhimento porquanto foi considerada indevida a exclusão da correção monetária porque a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos meses de janeiro e fevereiro de 1993, corrigido monetariamente, foi compensada com os tributos devidos em abril de 1993; a compensação é uma forma de extinção de crédito tributário e tem a mesma natureza de pagamento para efeito de dedutibilidade da correção monetária dos tributos e contribuições.

**EXCESSO DE RETIRADA PRÓ-LABORE:** em se tratando de administrador-empregado, a remuneração paga constitui custos ou despesas

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

operacionais posto que são dispêndios necessários, usuais e normais para o tipo de atividade exercida pela recorrente.

**RESERVA DE REAVALIAÇÃO BAIXADA:** as parcelas imputadas como insuficiência de adição foram lançados na linha 06, quadro 05 do Anexo 3 (Encargos de Depreciação, Amortização, Exaustão e Baixa de Bens – Diferença de Correção Monetária IPC/BTNF) e não na linha 03 do quadro 05 do Anexo 3 (Reserva de Reavaliação Baixada e não Computada no Resultado) da declaração de rendimentos.

Constata-se que a recorrente não apresentou qualquer recurso relativamente ao tópico 'Correção Monetária de Balanço sobre Prejuízos Anteriores' (base de cálculo para incidência do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Com estas considerações, requer provimento do recurso voluntário para que seja declarada a insubsistência da parcela mantida no auto de infração, pela ilegitimidade das glosas e, também, face à compensação de bases negativas, com a conseqüente anulação do lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em 16 de outubro de 2001, no julgamento do recurso voluntário, o litígio foi examinado e após as considerações acerca da matéria em litígio, para cada um dos itens objeto de recurso voluntário, o julgamento foi convertida em diligência para que a autoridade fiscal esclareça as seguintes dúvidas:

1 – se os valores adicionados no LALUR, a título de **REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO**, de janeiro a dezembro de 1993, tem origem no registro contábil de depreciação de imobilizado ou na diferença IPC/BTNF-90;

2 – demonstrar mensalmente, a seqüência de cálculo para que possa formar convicção sobre a origem das as parcelas adicionadas na declaração

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

como 'Outras Adições' (realização da reserva de reavaliação ou diferença IPC/BTNF);

3 – verificar se os valores adicionados no LALUR como Provisão para Contingências, de janeiro a dezembro de 1993, tem origem em registros contábeis;

4 – verificar se para efeito de determinação de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a contrapartida da realização da reserva de reavaliação teve como contrapartida contábil uma conta de resultados;

5 – outros elementos que entenderem necessários para subsidiar o julgamento do litígio examinado.

Após a realização das diligências solicitadas, a fiscalização produziu o Relatório de Diligência Fiscal, anexado as fls. 654 a 659, onde constam as seguintes respostas:

#### RESPOSTA PARA O QUESITO Nº 1

Afirmativa. Todos os valores adicionados no LALUR, a título de REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO, de janeiro a dezembro de 1993, tiveram origem nos registros contábeis de depreciação de imobilizado ou na diferença IPC/BTNF-90, consoante exames promovidos nos Livros Razão, pertinentes aos meses de janeiro a dezembro de 1993, colocados à disposição desta fiscalização.

#### RESPOSTA PARA O QUESITO Nº 2

A autuada, ao elaborar a Declaração de Rendimentos – Pessoa Jurídica, do Exercício de 1984 – Ano-Base de 1993, utilizou-se das linhas "OUTRAS

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

ADIÇÕES', tanto na apuração do Lucro Real como na Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

Tais adições foram analisadas e decompostas dentre os seguintes sub-títulos:

- 1) Imposto de Renda s/ Remessa ao Exterior;
- 2) Imposto de Renda s/ Aplicações Financeiras;
- 3) Variação Monetária de Impostos nos Meses Anteriores;
- 4) Correção Monetária s/ os Resultados de Meses Anteriores;
- 5) Depreciação s/ Reavaliação COFIE;
- 6) Depreciação s/ Reavaliação Edifícios DL 1978;
- 7) Realização da Reserva de Reavaliação; e,
- 8) Realização da Reserva de Reavaliação – IPC/90.

Estes custos ou despesas operacionais constam dos quadros demonstrativos elaborados (fls. 609 a 643), com os quais foi confeccionada a planilha de fls. 608, onde foram identificadas diferenças mensais entre os valores indicados na Declaração de Rendimentos e os comprovados nos exames promovidos na contabilidade da autuada.

No que pertinem às adições indicados na linha 08 – OUTRAS ADIÇÕES do Quadro 05 – DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, do Anexo 3, da Declaração de Rendimentos do Ano-Base de 1993, de fls. 231/234, foram identificados seus valores componentes, conforme planilha de fls. 644, apurados com base no documentário contábil-fiscal da interessada.

#### RESPOSTA PARA O QUESITO Nº 3

Afirmativo. Todos os valores adicionados no LALUR, sob o título de Provisão para Contingências, de janeiro a dezembro de 1993, tem por origem em

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

registros contábeis, como se comprovou nos exames procedidos na rubrica 2.18.000.00213/LUCROS E PERDAS/SUB-CONTA PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS – RES.

Face aos exames promovidos, foi elaborado o quadro demonstrativo, de fls. 652, no qual pode-se constatar as diferenças verificadas, tanto das ADIÇÕES como nas EXCLUSÕES – (linhas 02 e 10, respectivamente, do Quadro 05 – DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO, do Anexo 3, nas bases de cálculo pertinentes aos meses de janeiro a março e de outubro a dezembro de 1993.

#### RESPOSTA PARA O QUESITO Nº 4

Afirmativo. Ficou comprovado que, para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a contrapartida da realização da Reserva de Reavaliação teve como contrapartida contábil uma conta de resultados, consoante exames promovidos na documentação colocada à disposição desta Fiscalização.

Foram detectadas diferenças tributáveis na linha 03 – Reserva de Reavaliação Baixada, do Quadro 05 – DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, do Anexo 3, nas bases de cálculo pertinentes aos meses de janeiro e setembro de 1993, constantes dos quadros demonstrativos, de fls. 645 e 648, que tomaram por base os dados contidos nas planilhas, de fls. 646/647, e , de fls. 649/651, a seguir indicadas:

1 -	MÊS DE SETEMBRO DE 1993	
A -	Depreciação Reavaliada Corrigida (comprovada contabilmente)	CR\$ 21.488.345,00
B -	Valor Indicado na Declaração:	
	1 – Na linha 03 do Quadro 05	CR\$ 14.315.099,00
	2 – Na linha 06 do Quadro 05 (parte)	CR\$ 6.815.723,00
	3 – Soma das Adições	CR\$ 21.130.832,00
C -	Diferença Tributável	CR\$ 357.522,00
D -	Diferença Tributável em UFIRs	37.253,42

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

1 -	MÊS DE SETEMBRO DE 1993	
A -	Depreciação Reavaliada Corrigida (comprovada contabilmente)	CR\$ 141.772.902,00
B -	Valor Indicado na Declaração:	
	1 - Na linha 03 do Quadro 05	CR\$ 86.050.294,00
	2 - Na linha 06 do Quadro 05 (parte)	CR\$ 53.098.011,00
	3 - Soma das Adições	CR\$ 139.148.305,00
C -	Diferença Tributável	CR\$ 2.624.597,00
D -	Diferença Tributável em UFIRs	35.144,58

O sujeito passivo manifestou, as fls. 671 a 687, relativamente ao Termo de Diligência Fiscal, explicitando que o referido termo veio a confirmar os argumentos expostos em sua defesa, em todas as oportunidades e que, portanto, inexistente a alegada insuficiência de adição ao lucro líquido.

Quanto à insuficiência de adição ao lucro líquido de valores correspondente a Realização de Reserva de Reavaliação, a fiscalização apurou uma diferença a favor do contribuinte no valor de CR\$ 116.545.427,50 e que, desta forma, a insuficiência de adição correspondente a Realização de Reserva de Reavaliação - IPC/90, no montante de CR\$ 45.934.779,00, em dezembro de 1993, é inferior ao valor da adição a maior e, portanto, não subsiste qualquer diferença.

Da mesma forma, a diferença a menor correspondente a adição ao lucro real de Reserva de Contingências, calculado em 635.066,87 UFIRs, também, é inferior aos valores adicionados a maior no item Outras Adições, de forma que a autuação não pode prosperar.

Relativamente às diferenças remanescentes originárias da insuficiência de adição de Realização de Reserva de Realização e Diferença IPC/BTNF-90, e que o diligenciante conclui existir nos meses de janeiro de setembro de 1993, a recorrente argumenta que em se tratando de valores relacionados com a correção monetária das depreciações, a adição foi determinada pelo artigo 41 do Decreto nº 332, de 1991 que na tentativa de regulamentar a Lei nº 8.200/91, o decreto extrapolou a sua função de mero regulamento e, portanto, não pode subsistir a pretensão fiscal.

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

Em reforço a sua tese, menciona a ementa dos acórdãos nº 101-93.883, de 09/07/2002, 101-93.008, de 15/03/2000, 108-06.553, de 19/06/2001, 101-92.572, de 25/02/1999, 101-94.014, de 06/11/2002, 108-06.546, de 24/05/2001, 101-93.413, de 23/03/2001 e 107-06.056, de 13/09/2000.

Ao final, requer o cancelamento da exigência e que, caso pare alguma dúvida a parte relativa a Reserva de Contingências, solicita seja realizadas novas diligências para confirmar os argumentos expostos nesta oportunidade.

É o relatório.



**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

## VOTO

**Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator**

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade.

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de 1º grau, no dia 11 de outubro de 2000, conforme cópia do A.R., anexada no verso de fl. 479 (dia 12 de outubro é feriado nacional), e o recurso voluntário foi entregue no dia 13 de novembro de 2000, com o depósito de 30% do valor do litígio.

### REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

A insuficiência de realização da reserva de realização foi demonstrada pela fiscalização, com o seguinte quadro:

MÊS/ANO	REALIZAÇÃO CORRETA	VALOR ADICIONADO	INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÃO
JULHO/93	78.063.764,00	49.180.766,00	28.882.998,00
AGOSTO/93	101.655.189,00	64.043.198,00	37.611.991,00
SETEMBRO/93	136.558.691,00	86.050.294,00	50.508.397,00
OUTUBRO/93	188.885.429,00	118.528.130,00	69.357.209,00
NOVEMBRO/93	249.504.685,00	157.104.449,00	92.400.236,00
DEZEMBRO/93	346.604.639,00	222.237.219,00	124.367.420,00

A fiscalização constatou esta diferença confrontando o LALUR, cujas cópias foram anexadas, as fls. 158 a 215, com a cópia da declaração de rendimentos anexada, as fls. 216 a 234.

A autuada escriturou o primeiro LALUR com os valores corretos quanto à realização de reserva de realização, mas ao transportar para a declaração

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

de rendimentos, adicionou ao lucro líquido para a determinação do lucro real, apenas uma parte dos valores escriturados.

Uma visualização dos dois títulos: 'Realização de Reserva de Reavaliação' e 'Outras Adições' mostra que a partir do mês de julho de 1993, parte de depreciações foi adicionada sob o novo título 'Outras Adições':

MÊS	REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO	OUTRAS ADIÇÕES COM REALIZAÇÃO DE RESERVA	OUTRAS ADIÇÕES SEM REALIZAÇÃO DE RESERVA
JAN	21.373.412,00	792.911,00	792.911,00
FEV	28.142.381,00	1.672.822,00	1.672.822,00
MAR	40.749.282,00	7.567.687,00	7.567.687,00
ABR	35.194.615,00	2.302.494,00	2.302.494,00
MAI	45.126.715,00	2.857.613,00	2.857.613,00
JUN	59.133.683,00	3.325.951,00	3.325.951,00
JUL	49.180.766,00	<b>32.152.395,00</b>	3.579.459,00
AGO	64.043.198,00	<b>41.851.907,00</b>	4.698.844,00
SET	86.050.294,00	<b>58.548.243,00</b>	8.554.754,00
OUT	118.528.130,00	<b>85.533.850,00</b>	16.057.573,00
NOV	157.104.449,00	<b>104.011.732,00</b>	12.858.659,00
DEZ	222.237.219,00	<b>160.193.752,00</b>	37.631.555,00
TOTAIS	926.864.144,00	500.811.357,00	101.900.322,00

Confrontando o primeiro LALUR e o novo LALUR, constata-se que ocorreu um simples deslocamento do título 'Realização de Reserva de Reavaliação' para 'Outras Adições', no período de julho a dezembro de 1993, ou seja, não existe diferença entre os dois livros, relativamente à realização de reserva de realização.

Entretanto, para que este ajuste seja viável e para harmonizar os valores escriturados no LALUR (novo), com os valores declarados, a recorrente efetuou outros ajustes excluindo registros que constavam do primeiro LALUR.

Juntamente com o novo LALUR, o sujeito passivo apresentou uma planilha onde demonstra que as parcelas classificadas como insuficiências de adição não diz respeito às depreciações e baixas normais, mas sim às depreciações e baixas da diferença IPC/BTNF-90 e que as depreciações estão agrupadas numa

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

só conta, englobando o imobilizado e a correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF-90.

Entretanto, convertido o julgamento em diligências, a fiscalização confirmou, a fl. 654, que *todos os valores adicionados no LALUR, a título de REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVLIAÇÃO, de janeiro a dezembro de 1993, tiveram origem nos registros contábeis de depreciações de imobilizado ou na diferença IPC/BTNF-90, consoante exames promovidas nos Livros Razão pertinentes aos meses de janeiro a dezembro de 1993, colocados à disposição desta fiscalização.* (Resposta ao quesito nº 01, da Resolução nº 101-02.358/2001).

A planilha elaborada pelo auditor diligenciante, anexada a fl. 608, registra que em todos os meses do ano-calendário de 1993, exceto no mês de outubro, no item "OUTRAS ADIÇÕES" foi adicionado valor superior ao valor escriturado na contabilidade.

Desta forma e comprovado que efetivamente as parcelas declaradas como adição ao lucro líquido na determinação do lucro real, no item, OUTRAS ADIÇÕES, tem origem nas depreciações e, também, a diferença IPC/BTNF-90 e, constatado, ainda, que as parcelas adicionadas e declaradas na declaração de rendimentos do ano-calendário de 1993 é superior ao valor constante da escrituração, não vejo como confirmar a tributação pretendida.

Nestas condições, sou pelo provimento do recurso voluntário relativamente a este tópico.

#### PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS (não dedutível)

A autuação deu-se por insuficiência de adição da provisão para contingências, no mês de dezembro de 1993.

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

Em se tratando de provisão indedutível, o valor contabilizado deve ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real e quanto a esta obrigatoriedade não há qualquer dúvida.

A fiscalização acusa que foi adicionado um valor menor na declaração de rendimentos, de CR\$ 604.670.877,00, em dezembro de 1993 quando deveria ter adicionado no mesmo período, a parcela de CR\$ 977.038.130,00 e, portanto, está perfeitamente caracterizada a insuficiência da adição da diferença de CR\$ 372.367.253,00.

A recorrente não contesta que houve a diferença.

O seu pleito é no sentido de que seja feita uma compensação de reversão a menor efetivada no mesmo mês de dezembro de 1993 e sintetiza o pedido nos seguintes termos:

*“... no mês anterior (novembro de 1993) foram adicionados CR\$ 384.655.242,00, a título destas provisões (conforme novo LALUR, fl. 409, campo 13, do quadro 4, do Anexo 2, da Declaração de Rendimentos), devendo, desta forma, a exclusão no mês de dezembro corresponder a este mesmo valor, corrigido monetariamente, exclusão esta que deveria ser da ordem de CR\$ 525.321.865,00 (CR\$ 384.655.242,00 x 1,3657).*

*Todavia, no mês de dezembro de 1993 somente o valor de CR\$ 255.893.675,00 foi excluído na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, à título de reversão de provisões tributadas em novembro de 1993, conforme comprova o registro efetuado pela Recorrente no campo 37, do quadro 4, do Anexo 2, da declaração de rendimentos e nas fls. 413, no novo LALUR. Por conseguinte, deve ser procedida, a exclusão incremental de CR\$ 269.428.198,00, o que reduz a glosa fiscal de CR\$ 372.367.253,00 para CR\$ 102.939.063,00, tudo conforme comprova a declaração de rendimentos acostada aos autos e o novo LALUR acostado pelo fiscal quando da realização da diligência requerida.*

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

Os valores escriturados no LALUR e os constantes da declaração de rendimentos, todos do ano-calendário de 1993, podem ser visualizados, no quadro abaixo:

MÊS	INCLUSÃO NO LALUR	INCLUSÃO NA DECLARAÇÃO	EXCLUSÃO NO LALUR	EXCLUSÃO NA DECLARAÇÃO
JAN	19.024.233,00	17.771.680,00	18.341.737,00	18.341.665,00
FEV	21.625.281,00	20.372.728,00	24.107.515,00	22.520.279,00
MAR	27.854.336,00	26.601.783,00	26.925.639,00	25.366.085,00
ABR	35.226.818,00	35.226.818,00	35.462.053,00	33.867.397,00
MAI	44.826.265,00	44.826.265,00	45.349.946,00	45.349.946,00
JUN	60.558.722,00	60.558.722,00	58.328.173,00	58.328.173,00
JUL	78.489.599,00	78.489.599,00	80.243.959,00	80.243.959,00
AGO	102.544.399,00	102.544.399,00	102.207.068,00	102.207.068,00
SET	137.590.467,00	137.590.467,00	137.437.468,00	137.437.468,00
OUT	392.739.183,00	187.372.448,00	189.011.864,00	189.011.864,00
NOV	583.293.828,00	384.655.242,00	518.917.987,00	247.571.257,00
DEZ	977.038.131,00	604.670.877,00	796.601.648,00	255.893.675,00
	<b>2.480.811.262,00</b>	<b>1.700.681.028,00</b>	<b>2.032.935.057,00</b>	<b>1.216.138.836,00</b>

O comparativo demonstra que de acordo com o que foi escriturado no LALUR, deveria ter sido adicionado ao lucro líquido na declaração de rendimentos, o montante de CR\$ 2.480.811.262,00 enquanto que a declaração de rendimentos acusa a adição de apenas CR\$ 1.700.681.028,00, ou seja, constata-se que existe uma diferença de CR\$ 780.130.234,00, adicionada a menor.

Na diligência efetuada, a fiscalização confirmou que persiste a diferença apontada no Auto de Infração (RESPOSTA PARA O QUESITO Nº 03) e nesta oportunidade, a recorrente pleiteia seja compensada a diferença apurada com a diferença a seu favor incluída no item "OUTRAS ADIÇÕES".

Aparentemente, houve a alegada inclusão a maior no item "OUTRAS ADIÇÕES" como foi reconhecido pelo auditor diligenciante.

Entretanto, o excesso de adição ao lucro real em "OUTRAS ADIÇÕES" não se misturam com o item objeto deste tópico posto que a própria

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

recorrente registrava separadamente o valor correspondente ao saldo da conta PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS, no LALUR – Parte B, cuja cópia está, as fls. 51 a 53, e que consta da declaração de rendimentos regularmente apresentada registrados no item “PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS”.

De acordo com a escrituração fiscal e a declaração de rendimentos, a Provisão para Contingências está vinculado a Provisões não Dedutíveis e, portanto, as duas contas são indissociáveis de forma que não caberia deslocamento para “OUTRAS ADIÇÕES”.

Assim, somente com a prova cabal e inequívoca no sentido de que efetivamente parte de Provisões para Contingências foi deslocada para o item “OUTRAS ADIÇÕES” da declaração de rendimentos, poder-se-ia aceitar o argumento exposto.

Entretanto, no demonstrativo acima o diligenciante destacou que o sujeito passivo excluiu no LALUR, a parcela de CR\$ 2.032.935.057,00 e, excluiu na declaração de rendimentos a parcela de CR\$ 1.216.138.836,00, ou seja, existe uma diferença de CR\$ 816.796.221,00.

Esta diferença de CR\$ 816.796.221,00 diz respeito a exclusão a maior no LALUR, e tendo em vista que de acordo com a RESPOSTA PARA O QUESITO Nº 3 elaborado pelo diligenciante, todos os valores adicionados no LALUR, sob o título de Provisão para Contingências tem por origem em registros contábeis, representa uma exclusão a menor na declaração de rendimentos, ou seja, esta diferença foi incluída no lucro real.

Desta forma, no confronto de diferença adicionada a menor (CR\$ 780.130.234,00) e diferença excluída a menor de CR\$ 816.796.221,00, entre o LALUR e DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS resta, ainda, uma diferença favorável ao sujeito passivo de CR\$ 36.665.987,00.

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

Além disso, em se tratando de provisão não dedutível que é escriturada como despesa e adicionada ao lucro líquido para a determinação do lucro real e, no mês subsequente, é revertida como receita e excluído do mesmo lucro líquido para a determinação do mesmo lucro real, se fosse o caso de apurar alguma irregularidade, a fiscalização deveria ter examinado os registros sob a ótica de postergação no pagamento de imposto, na forma estabelecida no Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Desta forma, sou pelo provimento do recurso relativamente a este item.

**EXCLUSÃO INDEVIDA DE CORREÇÃO MONETÁRIA (sobre tributos pagos e/ou compensados)**

Entendeu a fiscalização que o contribuinte ao calcular a correção monetária do valor da exclusão correspondente aos tributos e contribuições pagos no mês de abril de 1993 cometeu erro, determinando redução indevida do lucro real do período, no montante de CR\$ 19.103.945,94 que foi demonstrado como segue:

DESCRIÇÃO DO EVENTO	VALOR EM CR\$
Provisionado no mês de março	31.334.375,00
Correção do mês de abril/93 (26,9823)	8.454.735,06
Correção monetária utilizada	(27.558.681,00)
Excesso de correção excluída do lucro real	19.103.945,94

No mês de março de 1993, os tributos e contribuições não pagos e provisionados e adicionados ao lucro líquido para a determinação do lucro real foi de CR\$ 31.334.375,00 e que com a adição da correção monetária de CR\$ 8.454.735,06, no mês subsequente deveria ter sido excluído do lucro real, no LALUR e na declaração de rendimentos, a parcela de CR\$ 39.789.110,06.

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

Entretanto, na declaração de rendimentos, o sujeito passivo excluiu a parcela de CR\$ 58.893.056,00 e a autoridade lançadora entendeu que houve exclusão indevida de correção monetária de CR\$ 19.103.945,94.

Na decisão de 1º grau, este excesso foi retificado para CR\$ 19.000.480,00, para corrigir o equívoco cometido pela fiscalização quanto ao valor de UFIR de 30/04/93, CR\$ 19.227,80 em vez de CR\$ 19.277,80.

A recorrente alegara na fase impugnativa que na correção monetária utilizada, foi inserida no mesmo campo da declaração a dedução da contribuição social oferecida à tributação nos meses anteriores de janeiro e fevereiro, e ainda não excluída, apesar de já paga, no montante de CR\$ 6.474.939,58, além de CR\$ 2.069.204,92, correspondentes à reversão da variação monetária de impostos já pagos.

Nesta fase recursal, a recorrente sustenta que a compensação de tributos é uma forma de extinção de crédito tributário e que, portanto, a contribuição social sobre o lucro líquido que foi compensada com o crédito de tributos, pode ser computada como tributos e contribuições pagos e excluídos do lucro líquido na determinação do lucro real.

Enfatiza a recorrente que se a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário, no mês de sua extinção, é lícita a sua exclusão do lucro real e que os argumentos adotados pela autoridade julgadora de 1º grau não tem cabimento.

Se de um lado, o sujeito passivo é obrigado a adicionar ao lucro líquido no mês da contabilização das despesas tributárias para determinação do lucro real e tendo em vista que a lei autoriza a exclusão do lucro real, na data do efetivo pagamento, a prevalecer a tese da autoridade julgadora de 1º grau, os tributos e contribuições poderiam ser quitados mediante compensação mas nunca seriam excluídos do lucro real para efeito de determinação do lucro real, ou seja,

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

permaneceria indefinidamente pendente e sem direito a apropriação como despesa que é legítima.

Esta tese adotada pela autoridade julgadora de 1º grau leva a uma conclusão absurda e, como tal, é aceitável o entendimento de que os tributos e contribuições quando compensados, consideram-se pagos para efeito de exclusão do lucro real, para fins de cumprimento do disposto no artigo 7º, da Lei nº 8.541/92.

Entretanto, a própria recorrente reconhece que se aceita a tese da compensação, apenas uma parcela da base de cálculo deve ser excluída, ou seja, o provimento seria apenas parcial.

Quando foi examinado outro tópico do litígio, constatou-se que o novo LALUR foi elaborado com a finalidade de ajustar o LALUR aos valores registrados na declaração de rendimentos e neste ajuste registros importantes do LALUR anterior foram extirpados, sem uma explicação da ocorrência.

Na parte que interessa a solução do litígio relativo a este tópico, o novo LALUR não discrimina o tipo de tributo ou contribuição como foi escriturado no outro LALUR e, portanto, não serve como prova eficaz e capaz de comprovar que o procedimento adotado pelo sujeito passivo esteja correto.

Desta forma, para melhor compreensão das alegações e dos argumentos suscitados pelo sujeito passivo, há necessidade de reconstituir toda a escrituração de **TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO PAGOS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL A RECOLHER** e confrontar com a escrituração de **TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES PAGOS e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PAGO**, de janeiro a abril de 1993.

No confronto de valores constantes do primeiro LALUR, com o novo LALUR e, também, como os valores adicionados ou excluídos no LALUR, encontram-se as seguintes informações:

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

TRIBUTOS A RECOLHER	ADICIONADOS NO LALUR	ADICIONADOS NA DECLARAÇÃO	TRIBUTOS RECOLHIDOS	EXCLUÍDOS NO LALUR	EXCLUÍDOS NA DECLARAÇÃO
	<b>JANEIRO</b>			<b>FEVEREIRO</b>	
INSS	6.195.657,77		INSS	7.851.125,64	
ICMS	11.891.708,12		ICMS	15.069.149,73	
PIS	1.671.254,46		PIS	2.117.810,44	
ISS	65.576,98		ISS	83.099,02	
COFINS	3.676.498,58		COFINS	4.658.851,95	
LALUR	23.500.695,91		LALUR	29.780.036,78	
CSLL	1.276.736,79		CSLL	0	
<b>LALUR</b>	<b>24.777.432,70</b>	<b>23.403.662,00</b>	<b>LALUR</b>	<b>29.780.036,78</b>	<b>29.657.130,23</b>
<b>NOVO LALUR</b>	<b>23.403.662,00</b>		<b>NOVO LALUR</b>	<b>29.657.130,23</b>	
	<b>FEVEREIRO</b>			<b>MARÇO</b>	
INSS	9.002.918,74		INSS	11.209.582,51	
ICMS	11.716.982,94		ICMS	14.588.878,44	
PIS	1.951.920,23		PIS	2.430.346,37	
ISS	52.102,13		ISS	64.872,64	
COFINS	4.699.742,80		COFINS	5.851.675,02	
VAR. MON.	565.240,47		VAR. MON.	0	
LALUR	27.988.907,31		LALUR	34.145.354,98	
CSLL	980.383,00		CSLL	0	
<b>LALUR</b>	<b>28.969.290,31</b>	<b>24.173.294,00</b>	<b>LALUR</b>	<b>34.145.354,98</b>	<b>30.098.170,00</b>
<b>NOVO LALUR</b>	<b>24.173.294,00</b>		<b>NOVO LALUR</b>	<b>30.098.170,00</b>	
	<b>MARÇO</b>			<b>ABRIL</b>	
INSS	9.786.981,79		INSS	12.460.060,19	
ICMS	10.818.517,32		ICMS	13.773.334,82	
PIS	2.315.737,51		PIS	2.948.225,44	
ISS	122.216,53		ISS	155.597,03	
COFINS	6.096.711,18		COFINS	7.761.881,03	
CSLL	0		CSLL	1.554.079,52	
VAR. MON.	921.510,85		VAR. MON.	0	
LALUR	30.061.675,18		LALUR	38.653.178,03	
CSLL	0		CSLL	6.474.929,58	
VAR. MON.	0		VAR. MON.	2.069.204,92	
<b>LALUR</b>	<b>30.061.675,18</b>	<b>31.334.375,00</b>	<b>LALUR</b>	<b>47.197.312,53</b>	<b>58.893.056,00</b>
<b>NOVO LALUR</b>	<b>31.334.375,00</b>		<b>NOVO LALUR</b>	<b>58.893.056,00</b>	
	<b>ABRIL</b>			<b>MAIO</b>	
INSS	13.417.270,39		INSS	17.272.948,65	
ICMS	11.503.699,40		ICMS	14.819.480,86	
PIS	2.153.466,07		PIS	2.772.300,75	
ISS	153.714,71		ISS	197.887,21	
COFINS	6.607.853,69		COFINS	8.506.731,56	
<b>LALUR</b>	<b>33.836.004,26</b>	<b>33.830.090,00</b>	<b>LALUR</b>	<b>43.559.349,03</b>	<b>43.551.841,00</b>
<b>NOVO LALUR</b>	<b>33.830.090,00</b>		<b>NOVO LALUR</b>	<b>43.551.841,00</b>	

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

Não paira qualquer dúvida que o novo LALUR foi escriturado com a finalidade de compatibilizar os valores declarados como adição e exclusão ao lucro real, mas nesta ânsia de ajuste cometeu erros maiores quais sejam de excluir ou reduzir valores que anteriormente estavam escrituradas corretamente.

Desta forma, reitera-se que o novo LALUR não merece credibilidade e, portanto, permanece a diferença apontada pela fiscalização, no mês de abril de 1993 que, aliás, foi reconhecida pela própria recorrente.

A diferença objeto do litígio refere-se as seguintes parcelas que constam do primeiro LALUR:

Valor CSLL excluído em Abril/93	CR\$ 1.554.079,52
Valor CSLL excluído em Abril/93	CR\$ 6.474.929,58
Variação monetária sobre tributos	CR\$ 2.069.204,92
<b>TOTAL EXCLUÍDO EM ABRIL/93</b>	<b>CR\$ 10.098.214,02</b>

Estas parcelas excluídas em abril de 1993, foram adicionadas ao lucro líquido no mesmo LALUR, nos seguintes meses e valores:

CSLL devido em jan/93	CR\$ 1.276.736,79
CSLL devido em fev/93	CR\$ 980.383,00
Variação Monetária s/ imposto pago em fev/93	CR\$ 565.240,47
Variação Monetária s/ imposto pago em mar/93	CR\$ 921.510,85
<b>TOTAL ADICIONADO</b>	<b>CR\$ 2.467.213,32</b>

Embora tenha sido adicionado no LALUR, em verdade, estas parcelas não integraram a declaração de rendimentos, como mostra o quadro da página anterior, onde as diferenças entre as adições ao lucro real na declaração e adições no LALUR são as seguintes:

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

MÊS	ADICIONADO NO LALUR	ADICIONADO DECLARAÇÃO	DIFERENÇA CR\$
JAN/93	24.777.432,70	23.403.662,00	1.373.770,70
FEV/93	28.969.290,31	24.173.294,00	4.795.996,31
MAR/93	31.061.675,18	31.334.375,00	-272.699,82
ABR/93	33.836.004,26	33.830.090,00	5.914,26
TOTAIS	118.644.402,45	112.741.421,00	5.902.981,45

Como se vê, os valores correspondentes a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e as variações monetárias sobre os tributos pagos não foram adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real, na declaração de rendimentos.

Esta assertiva é verdadeira posto que no novo LALUR, a recorrente não incluiu nenhuma das parcelas de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e nem as variações monetárias sobre tributos pagos como adição ao lucro líquido.

A tese defendida pela recorrente de que a compensação teria o mesmo efeito de pagamento embora seja verdadeira e poderia ser aceita, na realidade, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida em janeiro e fevereiro de 1993, não foi adicionada na declaração de rendimentos, não comporta sua exclusão em abril de 1993.

Aliás, a bem da verdade, as variações monetárias devem ser escrituradas na parte "B" do LALUR e somente quando chegar o momento certo para adições ou exclusões, os valores atualizados devem ser adicionados ou excluídos na parte "A" do LALUR.

Desta forma, entendo que a diferença apontada pela fiscalização persiste e julgou corretamente a autoridade julgadora de 1º grau, motivo porque, não vejo como dar provimento do recurso voluntário, relativamente a este tópico.

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

## EXCESSO DE RETIRADA PRÓ-LABORE

Relativamente a este tópico, a recorrente argumentou que em se tratando de administrador-empregado os pagamentos efetuados pela prestação de serviços não podem sofrer restrição quanto a dedutibilidade como custos ou despesas operacionais por se tratarem de dispêndios necessários, normais e usuais para o tipo de atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

Sustentou, também, que, por se tratar de gastos necessários, a limitação imposta não respeita o conceito de fato gerador do imposto de renda qual seja a obtenção de renda ou acréscimo patrimonial e estar-se-ia tributando uma não-renda ou despesas constituindo um empréstimo compulsório instituído sem a observância dos requisitos estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

O artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341/87 não faz qualquer distinção entre administrador proprietário e administrador empregado, como quer a recorrente, porquanto o referido artigo dispõe:

*“Art. 29 – A despesas operacional relativa à remuneração mensal dos sócios, diretores ou administradores da pessoa jurídica, inclusive membros do conselho de administração, assim como a dos titulares das empresas individuais não poderá exceder, para cada beneficiário, a 15 (quinze) vezes o valor fixado como limite de isenção na Tabela de desconto do imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, vigorante no mês a que corresponder a despesa.*

*§ 1º - O valor total da remuneração colegial a que se refere este artigo não poderá ultrapassar a 8(oito) vezes o valor da remuneração individual.*

*§ 2º - A dedução das remunerações de que trata este artigo, em cada período-base, não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) do lucro real antes da compensação de prejuízos e de serem computados os valores correspondentes às remunerações.”*

Como se vê, a lei menciona **diretores ou administradores da pessoa jurídica**, sem qualquer distinção se pertencente ou não ao quadro

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

societário da pessoa jurídica e, portanto, onde a lei não distingue, não compete ao interprete realizar distinções não estabelecidas em lei.

A Secretaria da Receita Federal interpretou o dispositivo legal que tratava do mesmo assunto quando era regida pelo artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68 e expediu a Instrução Normativa SRF nº 02/69, onde definiu:

*“Art. 130. O administrador, a que se referem os artigos 64, letra ‘i’, e 177 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, é a pessoa que pratica, com habitualidade, atos privativos de gerência ou administração de negócios da empresa, e o faz por delegação ou designação de assembléia, de diretoria ou de diretor.*

*Art. 131. São excluídos da conceituação do inciso anterior, os empregados que trabalham com exclusividade permanente, para uma empresa, subordinados hierárquica ou juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exerçam essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebam remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com Carteira Profissional.”*

Os seis administradores que a fiscalização apurou excesso de remuneração são: diretor-presidente, diretor-superintendente e quatro diretores que não podem ser confundidos com simples gerentes subordinados a que se refere o artigo 13 da Instrução Normativa SRF nº 02/69.

A jurisprudência administrativa sobre o tema está pacificada e uniformizada com a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais e entre outros acórdãos, citam-se os seguintes:

*“ADMINISTRADOR – A pessoa física que exerce a gerência de sociedade por quotas, por delegação expressa do sócio majoritário, é administrador da sociedade gerenciada e tem suas remunerações sujeitas aos limites legais para os efeitos da dedutibilidade do pró-labore. (Ac. 105-05.564, de 23/04/91)”*

*“EXCESSO DE RETIRADAS – Atribuído a administrador de pessoa jurídica, ainda que, concomitantemente, figure como empregado, está sujeita aos limites estabelecidos nos termos do*

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

*artigo 16 do Decreto-lei nº 401/68. Recurso especial provido em parte (Ac. CSRF/01-0.090, de 27/06/80)”*

O artigo 29 do Decreto-lei nº 2.341/87 estava em vigor desde 30 de junho de 1987 e até a sua revogação pela Lei nº 9.430/96, não foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e nem suspensa a sua execução pelo Senado Federal na forma do inciso X, do artigo 52, da Constituição Federal de 1988 e, portanto, a autoridade administrativa tem o dever de zelar pelo seu cumprimento face ao disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de responsabilidade funcional.

Outrossim, a autuação relativa a ‘Correção Monetária de Balanço dos Resultados Mensais’ e ‘Tributos e Contribuições Pagos’ não foi expressamente contestada nesta fase recursal e, portanto fica confirmada a decisão de 1º grau e o lançamento pelos próprios fundamentos.

Embora não contestada, a dedutibilidade dos tributos e contribuições estão regidas pelo artigo 7º, da Lei nº 8.541/91 que reza:

*“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.”*

Não há dúvida que tanto os tributos como as contribuições só poderiam ser deduzidas no regime de caixa e, portanto, no mês da ocorrência do fato gerador, o montante contabilizado como despesa deveria ter sido adicionado na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

Pelo exposto, sou pela manutenção da exigência relativamente a este tópico.

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
 ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

As bases de cálculo objeto destes autos para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, após a decisão de 1º grau, são as seguintes:

#### ANO-CALENDÁRIO DE 1993:

GLOSAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
CMB s/ prejuízos anteriores	0	30	1	153.762	219.911	308.771
Reserva de reavaliação baixada	7.058.313	0	0	0	0	0
TOTAIS DE ADIÇÕES	7.058.313	30	1	153.762	219.911	308.771
BASE DE CÁLCULO DECLARADO	A	A	(18.519.149)	(55.056.722)	(21.925.293)	(20.387.018)
BASE NEGATIVA AJUSTADA	0	0	0	(23.577.191)	(101.032.986)	(159.707.811)
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	7.058.313	30	(18.519.149)	(78.480.151)	(122.738.368)	(179.786.058)
VALOR A TRIBUTAR	7.058.313	30	0	0	0	0

GLOSAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
CMB s/ prejuízos anteriores	12.583	7.575	19.314	7.392	(6.664)	852
Realização de reserva de reavaliações	28.882.998	37.611.991	50.508.397	69.357.299	92.400.236	124.367.420
Provisão para contingencias	0	0	0	0	0	372.367.253
TOTAIS DE ADIÇÕES	28.895.581	37.619.566	50.527.711	69.364.691	92.393.572	496.735.525
BASE DE CÁLCULO DECLARADA	165.201.886	(311.050.547)	422.913.561	(512.277.863)	(699.256.280)	(885.349.061)
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	(238.227.367)	(57.464.782)	(443.490.588)	0	(585.211.818)	(1.628.010.595)
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	(44.129.900)	(330.895.763)	29.950.684	(442.913.172)	(1.192.074.526)	(2.016.624.131)
VALOR A TRIBUTAR	0	0	29.950.684	0	0	0

#### ANO-CALENDÁRIO DE 1994:

GLOSAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
Baixa de Reserva de Reavaliação	171.467.777	237.348.773	349.732.751	493.673.658	701.956.628	1.027.440.598
BASE DE CÁLCULO DECLARADO	764.542.054	4.956.274.218	(2.500.807.675)	3.499.037.797	464.964.703	(11.936.240.557)
BASE NEGATIVA AJUSTADA	(2.800.201.128)	(2.598.191.690)	(1.138.549.9610)	(4.646.593.581)	(925.709.859)	(255.645.556)
BASE DE CÁLCULO TRIBUTADO	0	(3.373.355.757)	0	0	(417.784.023)	0
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	(1.864.191.297)	(777.924.456)	(3.289.624.885)	(653.882.126)	(176.572.542)	(11.164.445.515)
VALOR A TRIBUTAR	0	0	0	0	0	0

GLOSAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Baixa de reserva de reavaliação	388.097,00	405.793,00	413.042,00	(427.886,00)	433.027,00	433.035,00
BASE DE CÁLCULO DECLARADA	12.427.990,00	1.543.409,00	4.045.269,00	1.645.040,00	(22.318.902,00)	3.175.484,00
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	(4.347.166,00)	(8.001.432,00)	(7.755.573,00)	(7.462.008,00)	(8.039.987,00)	(30.810.416,00)
BASE DE CÁLCULO TRIBUTADO	(7.780.304,00)	(1.543.409,00)	(4.045.269,00)	(1.645.040,00)	0	0
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	0	(7.595.639,00)	(7.342.531,00)	(7.889.894,00)	(29.925.862,00)	(27.201.897,00)
VALOR A TRIBUTAR	0	0	0	0	0	0

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

No exame do litígio correspondente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica foram examinados os tópicos relacionados com:

- 1 – realização da reserva de reavaliação (julho a dezembro de 1993) que aqui foi tratado, também, como reserva de realização baixada (janeiro de 1993 e todo o ano-calendário de 1994);
- 2 – provisão para contingências; e,
- 3 – exclusão indevida de excesso de correção monetária.

Independentemente do decidido no julgamento do imposto de renda, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre as parcelas correspondentes a realização de reserva de reavaliação ou reserva de reavaliação baixada e provisão para contingência encontram regência no artigo 2º, § 1º, letra 'c', da Lei nº 7.689/88 com a nova redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990 (DOU de 13/04/90) que estabeleceu:

*“Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:*

*...*

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

*...*

*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 na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda.”*

A fiscalização constatou que a reserva de reavaliação foi realizada, parcialmente, via LALUR, para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e, por conseguinte, não houve sua contrapartida (contábil) para transitar pela conta de resultado como estabelecido no inciso 2, da

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

letra 'c', do § 1º, do artigo 2º da lei nº 7.689/88 e, assim, seria obrigatória a sua adição a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pelas diferenças apontadas as fls. 74 e 78, entre os valores da reserva de reavaliação, realizados e declarados, na DIRPJ (Quadro 05, Item 03 – APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL), no ano-calendário de 1994 e em janeiro de 1993.

Entretanto, em diligências realizadas na sede da recorrente, a fiscalização constatou que para efeitos de base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, após a reconstituição das referidas bases, restariam tributáveis apenas as parcelas de CR\$ 357.522,00 (37.253,42 UFIRs) e CR\$ 2.624.597,00 (35.144.58 UFIRs), respectivamente, nos meses de janeiro e setembro do ano-calendário de 1993.

Desta forma e tratando-se de correção de erro de cálculo, opino pelo provimento parcial ao recurso voluntário relativamente a este tópico para excluir da tributação as parcelas:

MÊS/ANO	TRIBUTADAS	EXCLUÍDAS	MANTIDAS
JAN/1993	7.058.313,00	6.700.791,00	357.522,00
JUL/1993	28.882.998,00	28.882.998,00	0
AGO/1993	37.611.991,00	37.611.991,00	0
SET/1993	50.508.397,00	47.883.800,00	2.624.597,00
OUT/1993	69.357.299,00	69.357.299,00	0
NOV/1993	92.400.236,00	92.400.236,00	0
DEZ/1993	124.367.420,00	124.367.420,00	0
TOTAIS	410.186.654,00	407.204.535,00	2.982.119,00

Quanto à Provisão para Contingências, embora se trate de provisões não dedutíveis para a determinação do lucro real e, também, para a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, ainda que reconhecido o fato pelo sujeito passivo, constata-se que no caso dos autos, consoante relatório de

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

diligência fiscal e planilha anexada, a fl. 652, a diferença relativa à adição a menor (CR\$ 780.130.234,00) é inferior a exclusão a menor entre o LALUR e a DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS (CR\$ 816.796.221,00) e, portanto, não subsiste a tributação pretendida pelo Fisco.

Para os dois tópicos restantes: 'Correção Monetária de Balanço sobre Prejuízos Anteriores' e 'Tributos e Contribuição não Pagos' a recorrente não apresentou argumentos específicos no recurso voluntário e, portanto, dispensa qualquer consideração sobre os mesmos.

### CONCLUSÃO

#### BASES DE CÁLCULO DO IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1993

GLOSAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
Excesso de remuneração de administradores	333.568,00	886.267,00	595.8731,00	770.058,00	996.802,00	1.759.102,00
CMB s/ prejuízos anteriores	0	30,00	1,00	153.762,00	219.911,00	308.771,00
Exclusão indevida de CM s/ tributos pagos	0	0	0	19.000.480,00	0	0
<b>TOTAIS DE ADIÇÕES</b>	<b>333.568,00</b>	<b>886.297,00</b>	<b>5.958.732,00</b>	<b>19.924.300,00</b>	<b>1.216.713,00</b>	<b>2.067.873,00</b>
LUCRO/PREJUÍZO DECLARADO	0	0	(13.122.821,00)	(80.491.993,00)	(20.023.072,00)	(18.084.805,00)
LUCRO/PREJUÍZO AJUSTADO	333.568,00	886.297,00	(12.526.989,00)	(60.567.693,00)	(18.806.359,00)	(16.016.932,00)
IDEM, IDEM EM UFIR	34.757,42	72.878,11	(827.294,80)	(3.141.836,36)	(757.781,031)	(495.989,73)
PREJUÍZO ACUMULADO	0	0	(827.294,80)	(3.969.131,16)	(4.726.912,47)	(5.222.902,20)
LUCRO REAL EM UFIR	34.757,42	72.878,11	0	0	0	0
<b>LUCRO REAL EM CR\$</b>	<b>333.568,00</b>	<b>886.297,00</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

GLOSAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Excesso de remuneração de administradores	350.616,00	2.988.618,00	675.960,00	5.636.534,00	7.596.606,00	20.834.084,00
CMB s/ prejuízos anteriores	12.583,00	7.575,00	19.314,00	7.392,00	(6.664,00)	852,00
Realização de reserva de reavaliações	0	0	0	0	0	0
Tributos e contribuições não pagos	0	0	0	0	0	39.994.198,00
Provisão para contingências	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAIS DE ADIÇÕES</b>	<b>363.199,00</b>	<b>2.996.193,00</b>	<b>695.274,00</b>	<b>5.643.926,00</b>	<b>7.589.942,00</b>	<b>60.829.134,00</b>
LUCRO/PREJUÍZO DECLARADO	49.916.392,00	(314.535.309,00)	362.504.870,00	(535.835.211,00)	(845.420.395,00)	(712.828.122,00)
LUCRO/PREJUÍZO AJUSTADO	50.279.591,00	(311.539.116,00)	363.200.144,00	(530.191.285,00)	(837.830.453,00)	(651.998.988,00)
IDEM, IDEM EM UFIR	1.175.031,34	(5.591.154,27)	4.860.815,63	(5.168.060,09)	(6.180.969,77)	(3.522.034,29)
PREJUÍZO ACUMULADO	(4.047.870,86)	(9.639.025,13)	(4.778.209,50)	(9.946.269,59)	(16.127.239,36)	(19.649.273,65)

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
 ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1994

MÊS/ANO	LUCRO REAL/PREJUÍZO DECLARADO		PREJUÍZO ACUMULADO	LUCRO REAL/UFIR	LUCRO REAL/CR\$
	CR\$	UFIR			
			(19.649.273,65)		
01/94	375.465.384,00	1.460.670,62	(18.188.603,03)	0	0
02/94	4.752.619.198,00	13.265.838,21	(4.922.764,82)	0	0
03/94	(2.615.604.508,00)	(4.988.374,92)	(9.911.139,74)	0	0
04/94	3.115.392.690,00	4.206.408,98	(5.704.730,76)	0	0
05/94	(314.795.110,00)	(300.228,04)	(6.004.958,80)	0	0
06/94	(12.690.279.784,00)	(8.359.482,62)	(14.364.441,42)	0	0
07/94	5.373.725,00	9.091.059,04	(5.273.382,38)	0	0
08/94	(2.353.485,00)	(3.871.500,24)	(9.144.882,62)	0	0
09/94	(5.060.786,00)	(8.153.352,66)	(17.298.235,28)	0	0
10/94	(4.398.913,00)	(6.973.546,29)	(24.271.781,57)	0	0
11/94	(21.756.125,00)	(33.845.869,63)	(58.117.651,20)	0	0
12/94	(3.065.600,00)	(4.632.215,17)	(62.749.866,37)	0	0

BASES DE CÁLCULO DA CSLL - ANO-CALENDÁRIO DE 1993

GLOSAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
CMB s/ prejuízos anteriores	0	30	1	153.762	219.911	308.771
Reserva de reavaliação baixada	357.522	0	0	0	0	0
TOTAIS DE ADIÇÕES	357.522	30	1	153.762	219.911	308.771
BASE DE CÁLCULO DECLARADO	A	A	(18.519.149)	(55.056.722)	(21.925.293)	(20.387.018)
BASE NEGATIVA AJUSTADA	0	0	0	(23.577.191)	(101.032.986)	(159.707.811)
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	357.522	30	(18.519.149)	(78.480.151)	(122.738.368)	(179.786.058)
VALOR A TRIBUTAR	357.522	30	0	0	0	0

GLOSAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
CMB s/ prejuízos anteriores	12.583	7.575	19.314	7.392	(6.664)	852,00
Realização de reserva de reavaliações	0	0	2.624.597			
Provisão para contingências	0	0	0	0	0	0
TOTAIS DE ADIÇÕES	12.583	7.575	2.643.911	7.392	(6.664)	852,00
BASE DE CÁLCULO DECLARADA	165.201.886	(311.050.547)	422.913.561	(512.277.863)	(699.256.280)	(885.349.061)
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	(238.227.367)	(57.464.782)	(443.490.588)	0	(585.211.818)	(1.628.010.595)
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	(73.012.898)	(368.507.754)	(17.933.116)	(512.270.471)	(1.284.474.762)	(2.513.358.804)
VALOR A TRIBUTAR	0	0	0	0	0	0

BASE DE CÁLCULO DA CSLL - ANO-CALENDÁRIO DE 1994:

GLOSAS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO
Baixa de Reserva de Reavaliação	171.467.777	237.348.773	349.732.751	493.673.658	701.956.628	1.027.440.598
BASE DE CÁLCULO DECLARADO	764.542.054	4.956.274.218	(2.500.807.675)	3.499.037.797	464.964.703	(11.936.240.557)
BASE NEGATIVA AJUSTADA	(2.800.201.128)	(2.598.191.690)	(1.138.549.9610)	(4.646.593.581)	(925.709.859)	(255.645.556)
BASE DE CÁLCULO TRIBUTADO	0	(3.373.355.757)	0	0	(417.784.023)	0
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	(1.864.191.297)	(777.924.456)	(3.289.624.885)	(653.882.126)	(176.572.542)	(11.164.445.515)
VALOR A TRIBUTAR	0	0	0	0	0	0

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

GLOSAS	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
Baixa de reserva de reavaliação	388.097,00	405.793,00	413.042,00	(427.886,00)	433.027,00	433.035,00
BASE DE CÁLCULO DECLARADA	12.427.990,00	1.543.409,00	4.045.269,00	1.645.040,00	(22.318.902,00)	3.175.484,00
BASE DE CÁLCULO NEGATIVA	(4.347.166,00)	(8.001.432,00)	(7.755.573,00)	(7.462.008,00)	(8.039.987,00)	(30.810.416,00)
BASE DE CÁLCULO TRIBUTADO	(7.780.304,00)	(1.543.409,00)	(4.045.269,00)	(1.645.040,00)	0	0
BASE DE CÁLCULO AJUSTADA	0	(7.595.639,00)	(7.342.531,00)	(7.889.894,00)	(29.925.862,00)	(27.201.897,00)
VALOR A TRIBUTAR	0		0	0	0	0

Apesar da inexistência de qualquer base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido face à compensação com a base de cálculo negativa, no ano-calendário de 1994, após a decisão de 1º grau, foi imputada a infração correspondente à baixa de reserva de realização que deixou de ser adicionado ao lucro líquido para a determinação da base de cálculo.

Esta baixa e falta de adição, no ano-calendário de 1994, esta devidamente comprovada (fl. 80, do Termo de Verificação) e o sujeito passivo não apresentou qualquer argumento de defesa na impugnação e no recurso voluntário.

O argumento expendido pela recorrente de que a jurisprudência predominante do Conselho de Contribuintes no sentido de que o Decreto nº 322/73 exorbitou a competência regulamentar não se aplicaria ao caso vertente tendo em vista que a Lei nº 8.200/91 e o mencionado decreto tratam de adição à base de cálculo de despesas escrituradas sob a rubrica depreciações correspondente a diferença IPC/BTNF, do ano de 1990, que deveria ser adicionado ao lucro líquido para a determinação do lucro tributável.

A hipótese dos autos refere-se a baixa de reserva de reavaliação cuja contrapartida não foi computada na conta de resultados regulado pelo artigo 2º, § 1º, letra 'c', da Lei nº 7.689/88, com a redação dada pelo artigo 2º, da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

Assim, confirma a decisão recorrida quanto ao ano-calendário de 1994.

**PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.391**

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência as seguintes infrações:

BASE DE CÁLCULO DE IRPJ	MÊS/ANO	PARCELA EXCLUÍDA
Realização de Reserva de Reavaliação	07/93	28.882.998
	08/93	37.611.991,00
	09/93	50.508.397,00
	10/93	69.357.299,00
	11/93	92.400.236,00
	12/93	124.367.420,00
Provisão para Contingências	12/93	372.367.253,00
Compensação Indevida de Prejuízos	02/93	411.004.943,00

BASE DE CÁLCULO DE CSLL	MÊS/ANO	PARCELA EXCLUÍDA
Reserva de Reavaliação Baixada	01/93	6.700.791,00
Realização de Reserva de Reavaliação	07/93	28.882.998
	08/93	37.611.991,00
	09/93	47.883.800,00
	10/93	69.357.299,00
	11/93	92.400.236,00
	12/93	124.367.420,00
Provisão para Contingências	12/93	372.367.253,00

Em conseqüência, fica mantida a tributação das seguintes infrações, na forma dos demonstrativos elaborados neste voto:

1) IRPJ

- a) Excesso de Remuneração de Administradores;
- b) Correção Monetária de Balanço sobre Prejuízos Anteriores;
- c) Exclusão Indevida de Correção Monetária sobre Tributos Pagos;
- d) Tributos e Contribuições não Pagos.

PROCESSO Nº : 10880.018547/00-47  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.391

2) CSLL

- a) Correção Monetária sobre Prejuízos Anteriores; e,
- b) Reserva de Reavaliação Baixada (parte).

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2003



**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**