



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10882.000933/98-03
RECURSO Nº : 119.889
MATÉRIA : IRPJ E OUTRO – FATOS GERADORES JULHO A
NOVEMBRO DE 1994
RECORRENTE : SADIA TRADING S.A. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO
RECORRIDA : DRJ EM CAMPINAS – SP
SESSÃO DE : 5 DE DEZEMBRO DE 2000
ACÓRDÃO Nº : 101-93.303

IRPJ – VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS – Antes da entrada em vigor do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26/10/1999, sucessivamente reeditada, as variações cambiais ativas sujeitam-se ao regime de competência, a teor do art. 320 do RIR/94.

IRPJ – POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO – O lançamento de diferença de imposto com fundamento na inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição dos valores que em outro período-base a contribuinte tiver direito, de acordo com o § 2º do art. 193 do RIR/94, interpretado pelo Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

CSLL – FALTA DE ADIÇÃO DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL À BASE DE CÁLCULO – A provisão não dedutível na determinação do lucro real, uma vez deduzida do lucro líquido, deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º, § 1º, alínea "c", item "3", da Lei nº 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12/04/90.

Provimento parcial do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA TRADING S.A. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento

PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JAN 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

RECURSO Nº 119.889
RECORRENTE: SADIA TRADING S.A. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO

RELATÓRIO

SADIA TRADING S.A. EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 44.978.658/0001-48, interpõe recurso voluntário a este Colegiado contra a decisão da Delegada-Substituta da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP, que julgou procedentes as exigências de IRPJ e CSLL materializadas nos autos de infração.

DA AUTUAÇÃO

As exigências fiscais decorrem de autos de infração lavrados contra a ora recorrente, nos seguintes valores:

AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR DO TRIBUTO (Em Reais, inclusive juros de mora e multa de ofício)	FLS.
IRPJ	4.122.062,90	80/91
CSLL	1.361.593,08	92/99

No lançamento principal – o do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – são duas as infrações apuradas pela fiscalização nos meses-calendário julho a novembro de 1994.

A primeira infração é a redução indevida do lucro real, decorrente da exclusão de valores referentes a variações cambiais ativas sobre a conta de passivo "Pré-pagamento – Adiantamento de Clientes",



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

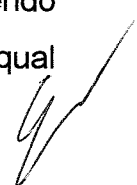
conforme linha 37 do Anexo 2 da Declaração de Rendimentos IRPJ 1995 (fls. 15/16).

A fiscalização juntou cópias do livro Razão para exemplificar os lançamentos efetuados a débito da conta 2.111.0302.00201.103551.7 – Pré-Pagamento – Adiantamentos de Clientes Mercado Externo e a crédito da conta 1.411.1708.00111.087812.0 – Variação Cambial s/ Pré-Pagamento – Variações Monetárias Líquidas, nas datas de encerramento dos períodos-base julho a outubro de 1994 (fls. 102/110).

O fiscal autuante anotou que, apesar das reiteradas solicitações, a empresa não comprovou a composição dos valores excluídos nos meses-calendário julho a outubro de 1994 nem a do valor de R\$ 8.120.400,00 adicionado em dezembro de 1994 (linha 20 do Anexo 2 da DIRPJ 1995 – fls. 16).

Segundo o auditor-fiscal, as disposições dos arts. 320 e 323, III, ambos do RIR/94, comandam que as variações monetárias ativas decorrentes da atualização de obrigações em moeda estrangeira devem ser incluídas na determinação do lucro operacional de acordo com o regime de competência, isto é, apuradas em função da taxa de câmbio vigente no encerramento de cada período-base, inexistindo previsão legal para efetuar sua exclusão do lucro real.

Concluiu o agente fiscal que são indevidas as exclusões efetuadas pela contribuinte a título de variações monetárias ativas, devendo estas compor o lucro real e submeter-se à tributação no período ao qual correspondem.



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

Essa primeira infração apontada pela fiscalização tem supedâneo legal nos arts. 193; 196, I; 197, § ún.; 320; 321 e 323, todos do RIR/94 (fls. 89/90).

A segunda infração à legislação do IRPJ, segundo o fiscal autuante, é a compensação indevida de prejuízos fiscais, tendo em vista que esses prejuízos antes compensados pela contribuinte foram agora absorvidos pela primeira infração apurada.

A compensação indevida de prejuízos, consoante a fiscalização, infringiu os arts. 197, § ún.; 502; 503 e 196, III, todos do RIR/94 (fls. 88).

O lançamento relativo à CSLL decorre de três infrações apuradas pela fiscalização.

A primeira infração é a falta de adição à base de cálculo da CSLL dos valores de R\$ 156.189,63 e R\$ 245.852,18 referentes a provisões para perdas sobre participações societárias nos meses-calendário agosto e setembro de 1994, respectivamente (livro Diário – fls. 111/114). Segundo a fiscalização, no LALUR 94, os referidos valores foram adicionados ao lucro real a título de "...perdas sobre participações societárias conforme Lei 7713/88 art. 16 par. 3º..." (fls. 40/42) e também foram declarados na linha 20 do Anexo 2 da DIRPJ 95 (fls. 15/16).

Em atendimento a intimação, a contribuinte informou ter adicionado tais valores à base de cálculo da CSLL na linha 14 do Anexo 3 da DIRPJ 1995 (demonstrativo de folha 07/13 – fls. 68). Concluiu o auditor-fiscal que a adição foi efetuada de modo impróprio, através da redução de valores excluídos a título de variações cambiais, conforme segue (fls. 96):



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

PROCEDIMENTO DA AUTUADA PARA EFETUAR A ADIÇÃO DA PROVISÃO
INDEDUTÍVEL À BASE DE CÁLCULO DA CSLL

	Ago./94	Set./94
Variação Cambial	7.603.047,66	740.476,70
Perda sobre Participações Societárias	(156.189,63)	(245.852,18)
Linha 14 do Anexo 3 da DIRPJ 95 Total	7.446.858,03	494.624,52

A segunda infração à legislação da CSLL detectada pela fiscalização, a saber, "reversão dos saldos das provisões não dedutíveis", decorre da infração apurada no lançamento relativo ao IRPJ. A terceira infração, "compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores", é consequência das duas anteriores.

Para todas as três infrações relativas à CSLL, o supedâneo legal invocado foi o art. 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88, os arts. 38 e 39 da Lei nº 8.541/92 e o art. 2º e parágrafos da Lei nº 8.034/90 (fls. 96/98).

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação (fls. 122/150), instruída com cópia de balancetes sintéticos dos meses de janeiro a novembro de 1994 (fls. 196/206), cópia do balanço patrimonial em 31 de dezembro de 1994 (fls. 207), série histórica do dólar norte-americano (fls. 208) e cópia dos fólhos relativos a dezembro de 1994 e dezembro de 1995 da parte A do livro LALUR (fls. 209/213).

A defesa sustenta, inicialmente, que não há variação cambial ativa decorrente da atualização de obrigações em moeda estrangeira



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

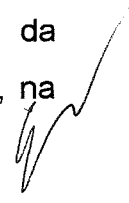
a ser incluída na determinação do lucro operacional. A empresa, inadvertidamente, utilizou no plano de contas contábil denominação que não corresponde à realidade dos fatos existentes nas suas demonstrações financeiras. A denominação "variações cambiais ativas sobre conta do passivo" teve como objetivo apresentar o passivo em moeda forte em decorrência da sobrevalorização do real frente ao dólar.

Logo, prossegue a impugnante, inexistindo variação cambial ativa, são inaplicáveis os arts. 320 e 323, III, do RIR/94. E se aplicáveis o fossem, o que admite apenas para argumentar, os ganhos monetários referentes às variações cambiais ativas só poderiam ser reconhecidos no momento correspondente ao efetivo pagamento da obrigação.

Corroborar esse entendimento, diz a defendente, as disposições do art. 52 da Lei nº 9.069, de 29/06/1995, e do art. 8º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995.

Nesse sentido, diz a defendente, quando do encerramento do exercício de 1994, adicionou ao resultado, para efeito de apuração do lucro real, os valores relativos aos contratos liquidados durante o ano de 1994, promovendo a exclusão dos valores relativos aos contratos que seriam liquidados no ano de 1995 e seguintes, conforme cópia do LALUR de fls. 210 (Doc. 14). No ano-base de 1995, quando da liquidação das obrigações em moeda estrangeira, a recorrente sustenta ter procedido ao reconhecimento do ganho monetário decorrente da desvalorização do dólar em relação ao real, e ter tributado os valores excluídos da apuração do lucro no ano-base de 1994, conforme cópia do LALUR de fls. 211/213 (Doc. 15).

Além da ofensa aos princípios da legalidade e da segurança jurídica, a defendente aponta dupla taxação sobre a empresa, na



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

medida em que está sendo exigido imposto sobre o que já ofereceu à tributação, principalmente porque todos os fatos ocorreram dentro do mesmo período-base.

A contribuinte retoma a argumentação sobre a necessidade da liquidação da obrigação sob outro prisma: diz que mero aumento de valor nominal não constitui renda e não pode ser submetido a tributação, se esse aumento representa a diferente configuração numérica de um inalterado valor econômico. Feita a correção do valor inicial pela taxa de desvalorização adequada para expressar o valor monetário relativo no momento do encerramento do exercício social, o enriquecimento efetivo é fornecido pela diferença entre esse valor e o realizado quando da liquidação da obrigação. Aduz que qualquer procedimento diferente implica antecipação de imposto, sem que tenha havido um ganho, evidenciando verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, na medida em que não tem capacidade contributiva para tanto.

Com respeito ao lançamento da Contribuição Social, a defendente invoca o princípio da decorrência para justificar sua improcedência. Ressalta que a base imponible da CSLL é o lucro, na acepção do termo, contrariamente à base imponible do imposto de renda, que é complexa, caso contrário ter-se-ia um *bis in idem*, vedado pelo art. 154, I, c/c o § 4º do art. 195, ambos da Constituição Federal.

DA DECISÃO SINGULAR

A Delegada-Substituta da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP proferiu decisão (fls. 215/226), pela qual manteve, integralmente, as exigências de IRPJ e CSLL.



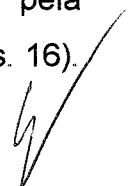
PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

Em suas razões de decidir, a autoridade julgadora de primeira instância argumentou que não houve o aludido equívoco na contabilidade da contribuinte. Em se tratando de valorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira, situação verificada na fase que sucedeu à implantação do plano real, ocorre uma redução relativa das obrigações da empresa, tendo em conta a necessidade de uma quantidade menor em moeda nacional para quitar a mesma dívida em dólar. A citada redução deve ser contabilizada com o lançamento a débito da conta representativa da obrigação e a crédito de "variações cambiais ativas", que também devem ser oferecidas à tributação.

A julgadora monocrática afirma que a defendente dá interpretação equivocada às disposições do art. 320 do RIR/94 e art. 52 da Lei nº 9.069/95. Ressalta que as apurações do resultado do exercício e do lucro real devem ser efetuadas com a observância do regime de competência, sendo que a situação em comento não se enquadra entre as exceções à aplicação do regime de competência previstas na legislação tributária.

A julgadora singular assevera que o art. 52 da Lei nº 9.069/95, ainda que posterior à ocorrência dos fatos geradores, vem a corroborar o seu entendimento. Isso porque o dispositivo também vincula ao regime de competência tanto as contrapartidas de variação monetária de obrigações – especificando a situação em que estas são dedutíveis, ou seja, na ocorrência de desvalorização da moeda – quanto as perdas cambiais e monetárias na realização de créditos.

A juíza administrativa de primeiro grau anota que a fiscalização considerou, sim, o valor de R\$ 8.120.400,00 adicionado pela contribuinte ao lucro real em dezembro de 1994 (linha 20 do Anexo 2 – fls. 16).



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

Idêntico valor foi computado na recomposição da base de cálculo do imposto de renda, conforme demonstrativo de fls. 91.

A julgadora monocrática declarou-se incompetente para julgar apregoadas violações a princípios constitucionais.

Quanto à exigência relativa à CSLL, manteve-a, por aplicação do princípio da decorrência processual.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 18/03/1999 (fls. 230), a Delegacia da Receita Federal em Osasco-SP postou a intimação que dá ciência da decisão singular à contribuinte, da qual não retornou o A.R. (fls. 231).

Em 14/04/1999, a contribuinte protocolou o recurso voluntário (fls. 232/253), instruído com cópia de decisão judicial concedendo liminar em mandado de segurança para a dispensa do depósito recursal (fls. 254/257). Em sua defesa, repisou os argumentos expendidos na impugnação.

Pede seja julgado improcedente o feito fiscal, determinando-se o cancelamento dos autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL.

A Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Osasco – SP, em sua peça de contra-razões (fls. 259/261), opinou pelo desprovimento do recurso e pela manutenção da decisão recorrida.

No Memorial de fls 264/277, a recorrente acrescenta, com respeito ao auto de infração de IRPJ, que a inobservância do regime de



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

competência dá ensejo, quanto muito, ao lançamento da diferença de imposto que viesse a resultar da postergação na apropriação da receita, a teor do Parecer Normativo COSIT nº 2/96. Caso venha a remanescer algum valor a título de IRPJ, pede a dedução, da base de cálculo do imposto, da CSLL lançada de ofício.

Com respeito ao lançamento da CSLL, a defendente acrescenta que, mesmo se admitindo que a adição dos valores referentes a perdas sobre participações societárias tenha sido efetuada de "modo impróprio", segundo o dizer do fiscal atuante, o lançamento carece de qualquer fundamento fático ou legal, na medida em que eventuais falhas cometidas não constituem fato gerador do tributo, especialmente quando alegada falha não resulta em falta ou insuficiência no valor da contribuição.

Ao Memorial a recorrente juntou cópias das declarações de IRPJ relativas aos exercícios 1995, 1996 e 1997 (fls. 304/365).

O Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, no despacho exarado às fls. 263, em face da inovação documental, requereu a baixa do feito em diligência, para manifestação da autoridade lançadora sobre o Memorial e declarações de renda (fls. 264/365).

É o relatório.



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

VOTO

Conselheiro EDISON PEREIRA RODRIGUES, Relator.

DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo. Ausente dos autos o Aviso de Recebimento, a Agência da Receita Federal em Barueri – SP juntou a Lista de Postagem de Registrados com AR (fls. 230), onde se observa que a data da expedição da intimação foi 18 de março de 1999. De acordo com o disposto no § 2º, inciso II, do art. 23 do Decreto nº 70.232/75, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, considera-se feita a intimação quinze dias após aquela data, ou seja, 5 de abril de 1999, eis que o dia 2 de abril, sexta-feira, foi feriado.

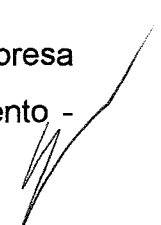
Tendo a recorrente protocolado o recurso voluntário em 14 de abril de 1999 (fls. 232), fê-lo dentro do trintídio legal.

Está dispensado, por força de liminar em mandado de segurança (fls. 254/257), o depósito recursal, previsto no art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, com a redação hoje dada pela Medida Provisória nº 1.973-68, de 23 de novembro de 2000.

Conheço, portanto, do recurso.

DOS FATOS

Vale recapitular a situação fática sob exame. Empresa comercial exportadora apresenta em seu passivo conta de "Pré-pagamento -



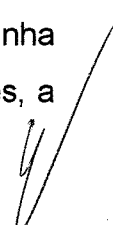
PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

Adiantamento de Clientes" sujeita à variação cambial. Com a implementação do Plano Real, em julho de 1994, houve sobrevalorização da moeda brasileira frente ao dólar norte-americano. Ocorreu, então, uma redução relativa das obrigações da empresa, que passou a precisar de menor quantidade de moeda nacional para quitar a mesma dívida em dólar. Refletindo esse ganho cambial, a empresa registrou em sua contabilidade "Adiantamento de Clientes" a "Variações Cambiais Ativas", ou seja, débito (redução) de conta de passivo contra crédito (aumento) de conta de resultado.

Por entender que o reconhecimento da citada redução somente se faz após a liquidação da obrigação, a empresa procedeu à exclusão, no LALUR, nos meses de julho a outubro de 1994, da variação cambial ativa correspondente. Em compensação, promoveu, no mesmo LALUR, em dezembro de 1994, a adição da variação monetária ativa alegadamente pertinente a todas as obrigações liquidadas no ano-calendário 1994.

Instada (fls. 75) a provar que o valor adicionado em dez./94 mantinha relação com os excluídos no período de jul. a out./94, a empresa nada informou a respeito (fls. 76). A fiscalização, então, lançou a glosa das exclusões. No lançamento do IRPJ, o agente fiscal considerou, à míngua de prova, indevida a adição realizada pela empresa em dez./94 (fls. 91).

No lançamento da CSLL, a empresa não promoveu a adição à base de cálculo em dez./94 da variação cambial ativa (linha 08 do Quadro 05 do Anexo 3 em branco – fls. 20), embora tivesse efetuado exclusões de valor similar às consignadas no LALUR nos meses de jul. a out./94 (cotejar a linha 14 do Quadro 05 do Anexo 3 – fls. 19/20 – com a linha 37 do Quadro 04 do Anexo 2 – fls. 15/16). Além da glosa dessas exclusões, a



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

fiscalização lançou, nos meses de agosto e setembro de 1994, falta de adição à base de cálculo da CSLL dos valores referentes a provisões para perdas sobre participações societárias. Isso porque a fiscalização constatou que a empresa promovera a adição correspondente no LALUR, mas deixou de fazê-lo na base de cálculo da CSLL.

DO MÉRITO

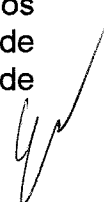
IRPJ

A meu ver, ao contrário do que sustenta a recorrente, está perfeitamente caracterizado o ganho cambial na esteira da sobrevalorização do real frente ao dólar. Isso porque ocorreu uma redução relativa das obrigações da empresa, que veio a precisar de uma menor quantidade de reais para quitar a mesma dívida em dólar. Reflete com fidelidade essa mutação patrimonial o lançamento contábil "Adiantamento de Clientes" a "Variações Cambiais Ativas", ou seja, débito (redução) de conta de passivo contra crédito (aumento) de conta de resultado. A diminuição da obrigação acarreta um ganho que deve ser oferecido à tributação.

A recorrente argúi que o ganho monetário só poderia ser reconhecido no momento correspondente ao efetivo pagamento da obrigação, pois antes não constituiria renda.

Equívoca-se a recorrente. Sobre a determinação do lucro, oportuna a lição de JOSÉ BULHÕES PEDREIRA (Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas", Justec, 1979, v. 1, p. 200):

"A determinação do montante do lucro baseia-se na escrituração do contribuinte. Por isso, os preceitos da lei sobre aquisição da disponibilidade do lucro são normas relativas ao regime de escrituração, que define o momento do reconhecimento do lucro ou das receitas e dos rendimentos. O regime de caixa baseia-se no conceito de aquisição da disponibilidade econômica e o regime de



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

competência no conceito de aquisição da disponibilidade jurídica."

Vê-se que a determinação do lucro é função do regime de escrituração da empresa. De acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), a escrituração da companhia é feita segundo o regime de competência. Segundo esse regime, a receita deve ser reconhecida independentemente do seu efetivo recebimento no período, pois sua disponibilidade jurídica já foi adquirida. Esse princípio fundamental da contabilidade das empresas é desrespeitado pela proposição da recorrente, que se assenta sobre disponibilidade econômica, base do regime de caixa.

É o regime de competência que deve balizar a interpretação do art. 320 do RIR/94, que tem a seguinte dicção:

"Art. 320. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 18)." (grifo da transcrição)

Lê-se que os ganhos cambiais realizados no pagamento de obrigações deverão ser incluídos no lucro operacional segundo o regime de competência. Se o que prevalece é o regime de competência, a expressão "realizados no pagamento" deve ser lida como "decorrentes", pois o reconhecimento dos ganhos cambiais somente no pagamento da obrigação, como quer a recorrente, caracterizaria regime de caixa.

A outra norma invocada pela defendente é o art. 52 da Lei nº 9.069/95, que tem a seguinte redação:



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

"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." (grifo da transcrição)

A exegese da norma contida no art. 52, embora pertinente a variações monetárias passivas, poderia somente corroborar a assertiva que as contrapartidas de variação monetária de obrigações devem ser reconhecidas pela regime de competência. Mas a verdade é que a interpretação sistêmica do art. 52 demonstra a sua impertinência ao contencioso ora examinado.

Em realidade, o art. 52 da Lei nº 9.069/95 fez voltar ao regime de competência a dedutibilidade de tributos e contribuições, que fora submetida ao regime de caixa pelo art. 7º da Lei nº 8.541/92, com a expressa revogação do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 pelo art. 57, I, da Lei. Em outras palavras, o art. 52 da Lei nº 9.069/95 fez ressuscitar a norma anteriormente veiculada no art. 16 do DL nº 1.598/77, que é estranho ao litígio, eis que o substrato legal do art. 320 do RIR/94 é o art. 18 do mesmo Decreto-lei.

Expressa disposição legal, no sentido de afastar o regime de competência, viria a ser editada bem após a ocorrência dos fatos geradores sob exame. O art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26/10/1999, hoje vigente na MP nº 2.037-24, de 23/11/2000, passou a sujeitar as variações cambiais ativas e passivas ao regime de caixa, ao eleger a liquidação da operação como o momento adequado para o reconhecimento dos efeitos fiscais dessas variações.



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

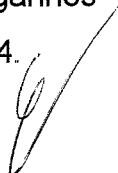
Portanto, não resta dúvida de que se aplica o regime de competência aos fatos geradores ocorridos em 1994.

O período de apuração fiscal é o mês-calendário. Isso porque, no ano de 1994, a empresa optou pelo imposto sobre a renda mensal com base no lucro real (ver DIRPJ 1995 – fls. 06/23). Nos termos do art. 3º da Lei nº 8.541/92, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá apurar **mensalmente** os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal.

Assim, o procedimento adotado pela contribuinte, no sentido de promover a exclusão, mensalmente, no LALUR, dos ganhos cambiais reconhecidos na contabilidade, para adicionar, em dezembro, somente as variações monetárias ativas decorrentes das obrigações liquidadas ao longo do ano de 1994, fere o regime de competência preconizado pelo art. 320 do RIR/94.

A infração, contudo, não foi corretamente caracterizada pela fiscalização, que promoveu a glosa das exclusões, quando o correto seria lançar a diferença de imposto que viesse a resultar da postergação na apropriação da receita.

A impropriedade cometida pela fiscalização, a meu ver, teve origem na não-aceitação da adição promovida pela recorrente, no LALUR, em dezembro de 1994, no valor de R\$ 8.120.400,00, sob a rubrica "Variação Cambial Ativa s/ Adiant. Contr. de Câmbio, Exportação e Pré-Pagamento" (fls. 47/48), alegadamente correspondente aos ganhos cambiais auferidos nas obrigações liquidadas ao longo do ano de 1994.



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

A fiscalização repudiou a adição porque a contribuinte não provou que o valor adicionado em dezembro de 1994 mantém relação com os excluídos no período julho a outubro de 1994, conforme item 5 da intimação de fls. 75. O agente fiscal inverteu, desautorizadamente, o ônus da prova. Se a empresa ofereceu à tributação, no LALUR, o valor de R\$ 8.120.400,00, a título de variação monetária ativa, agiu na direção contrária à sonegação, portanto, andou ao encontro dos interesses do fisco. Para repudiar um ato que lhe é favorável, cabe ao fisco provar que esse ato está eivado de algum vício. No caso sob exame, o auditor-fiscal deveria identificar na escrituração, por exemplo, a realização de uma despesa, no mesmo valor mas a outro título, que fosse considerada não-dedutível para a legislação do imposto de renda. Assim procedendo o agente fiscal, teria ficado provado que a adição no LALUR pretensamente feita a título de variação cambial ativa, em realidade, referia-se a despesa não-dedutível.

Ao repudiar a adição registrada no LALUR em dezembro de 1994, a fiscalização fez letra morta o art. 193, § 2º, e o art. 219, ambos do RIR/94. Interpretado pelo Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996, o § 2º do art. 193 comanda ao fisco e ao contribuinte, quando qualquer deles se deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita, excluir essa receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente.

No caso dos autos, a fiscalização não trouxe a adição, registrada no LALUR em dez./94, para os meses de jul. e ago./94, os dois primeiros em que a defendente promoveu as indevidas exclusões no LALUR. A adição em 1994 não foi a única realizada pela contribuinte. Intimada pela fiscalização a apresentar adições posteriores a dez./94 (item 3 *in fine*, fls. 75),

PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

veio a fazê-lo somente na fase impugnatória. O Doc. 15 de fls. 211/212 contém cópia do LALUR, na qual está registrada, em dezembro de 1995, adição ao lucro real no valor de R\$ 5.203.853,36, a título de variação cambial sobre obrigações em moeda estrangeira. A autenticidade da cópia não foi contestada pelo julgador monocrático, razão pela qual tenho o LALUR por válido. O referido valor está contido na cifra de R\$ 5.237.674,26, declarada na Ficha 07, "Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral", linha 11, "Outras Adições conforme Livro de Apuração do Lucro Real", da DIRPJ 1996, referente ao ano-calendário 1995 (fls. 328). O citado valor de R\$ 5.203.853,36 é também idêntico ao declarado na Ficha 11, "Demonstrativo do Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro", linha 08, "Outras Adições", da DIRPJ 1996 (fls. 332). Embora a DIRPJ 1996 juntada pela defendente ao Memorial não seja a cópia arquivada na repartição fiscal, ela guarda coerência com a cópia do LALUR de fls. 211/212, razão pela qual a tenho como válida.

Provado, portanto, que a contribuinte ofereceu à tributação, em duas oportunidades, variações cambiais ativas, o lançamento do IRPJ não pode subsistir, pois negou a elas o tratamento de postergação.

Com efeito, baixar o processo em diligência para verificação do *quantum* correto, ajustando todos os efeitos da postergação, caracterizaria uma inovação no lançamento, na medida em que alteraria a forma de apurar sua base de cálculo, chegando a valor diferente sem origem em mero erro de fato. Tal procedimento é vedado aos órgãos julgadores, por não serem autoridades lançadoras de tributos.

A segunda infração ao IRPJ detectada pela fiscalização – a compensação indevida de prejuízos fiscais – é decorrente da primeira, uma vez que aqueles prejuízos, antes compensados pela contribuinte, foram absorvidos pela recém examinada glosa da exclusão da variação cambial



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

ativa. Ora, se a primeira infração foi julgada improcedente, restabelece-se a compensação de prejuízos promovida pela contribuinte, o que afasta a increpação fiscal relativa à compensação indevida de prejuízos.

Por essas razões, o lançamento relativo ao IRPJ deve ser cancelado.

Contribuição Social sobre o Lucro

No lançamento relativo à CSLL, vimos que a contribuinte, tal qual fez no IPRJ, promoveu exclusões indevidas da base de cálculo da contribuição nos meses de julho a outubro de 1994 (linha 14 do Quadro 05 do Anexo 3 da DIRPJ 1995 – fls. 19/20), porém, diferentemente do que fez no IRPJ, não efetuou a adição do valor de R\$ 8.120.400,00, referente à variação cambial ativa, à base de cálculo em dezembro de 1994 (linha 08 do Quadro 05 do Anexo 3 em branco – fls. 20). Somente em dezembro de 1995 efetuou adição à base de cálculo da CSLL, a título de variação cambial sobre obrigações em moeda estrangeira, no valor de R\$ 5.203.853,36 (linha 11 da Ficha 07 da DIRPJ 1996 – fls. 332 – c/c LALUR de fls. 211/212).

Tal qual no IPRJ, o lançamento padece por não ter dado tratamento de postergação à adição promovida em dezembro de 1995. Entretanto, diferentemente do IRPJ, é flagrante que a defendente ofereceu à tributação contribuição em valor muito inferior à devida a título de variação cambial ativa. Isso porque, no IRPJ, adicionou R\$ 8.120.400,00 em dez./94 (fls. 16) e R\$ 5.237.674,26 em dez./95 (fls. 328), ao passo que, na CSLL, adicionou zero em dez./94 (fls. 20) e R\$ 5.203.853,36 em dez./95 (fls. 332).

Embora notória a insuficiência no recolhimento da CSLL à conta de variação cambial ativa, baixar em diligência o processo para ajuste na



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

base de cálculo configuraria inovação no lançamento, vedado aos órgãos julgadores.

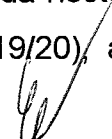
Por essa razão, devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento da CSLL os valores apurados no item 2 do auto de infração (fls. 97).

Resta examinar a falta de adição à base de cálculo da CSLL dos valores de R\$ 156.189,63 e R\$ 245.852,18 referentes a provisões para perdas sobre participações societárias nos meses-calendário agosto e setembro de 1994.

Trata-se de uma provisão não dedutível na determinação do lucro real e que deve ser, por isso, adicionada à base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 2º, § 1º, alínea "c", item "3", da Lei nº 7.689/88, com a modificação introduzida pelo art. 2º da Lei nº 8.034, de 12/04/90.

Após deduzir a provisão na contabilidade (livro Diário – fls. 111/114), a defendente, cônica do dever legal de adicioná-la ao lucro real, efetuou a adição, no LALUR, dos referidos valores título de "...perdas sobre participações societárias conforme Lei 7713/88 art. 16 par. 3º..." (fls. 40/42). Os mesmos valores foram declarados na linha 20 do Anexo 2 da DIRPJ 95 (fls. 15/16).

A infração surge quando a defendente promove a adição dos citados valores à base de cálculo da CSLL. Em um único registro, nos meses de agosto e setembro de 1994, efetuou, simultaneamente, a adição da provisão indedutível e a exclusão da variação cambial ativa já discutida neste aresto. Quer dizer, na linha 14 do Anexo 3 da DIRPJ 1995 (fls. 19/20), a



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

recorrente registrou a exclusão da variação cambial ativa já líquida da adição da provisão indedutível (demonstrativo de folha 07/13 – fls. 68).

Como já anotado na parte deste voto referente ao IRPJ, a exclusão, no LALUR, da variação cambial ativa foi indevida. Inexistindo o direito de excluir, não pode o valor excluído ter o condão de absorver o valor adicionado. É como se a adição nunca tivesse sido feita, como, de fato, não foi. Não há registro, na Ficha 11 da DIRPJ 1996 (fls. 332), de ulterior adição referente a provisão para perdas sobre participações societárias. O valor declarado na Ficha 11, como visto, refere-se tão-somente a variação cambial ativa.

Logo, se a adição à base de cálculo da CSLL não foi feita em agosto e setembro de 1994 nem em momento posterior, está correto o lançamento consubstanciado no item 1 do auto de infração (fls. 96).

A terceira infração detectada pela fiscalização – compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores – é decorrente das duas outras infrações já examinadas. Como visto, foram mantidos na base de cálculo do lançamento tão-somente os valores de R\$ 156.189,63 e R\$ 245.852,18, relativos aos meses de agosto e setembro de 1994, respectivamente.

Esses valores são, contudo, absorvidos pela base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela contribuinte nos meses de julho e agosto de 1994, a saber, R\$ (2.071.817,00) e R\$ (9.312.316,00), respectivamente (linha 17 do Quadro 05 do Anexo 3 da DIRPJ 1995 – fls. 19). Embora já tenha reconhecida como indevidas as exclusões de R\$ (1.748.466,00) e R\$ (7.446.857,00) (linha 14 do mesmo quadro), que contribuíram decisivamente para o sinal negativo das bases de cálculo



PROCESSO Nº 10882.000933/98-03
ACÓRDÃO Nº 101-93.303

apuradas pela contribuinte, este Colegiado não pode desconsiderá-las, pois lhe falta competência legal para lançar os efeitos da postergação sobre a base de cálculo da CSLL.

Portanto, não subsiste a acusação fiscal relativa à compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, consubstanciada no item 3 do auto de infração (fls. 97/98)

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso, para: a) IRPJ: excluir integralmente a exigência; b) CSLL: excluir da base de cálculo do lançamento os valores apurados nos itens 2 e 3 do auto de infração.

É o meu voto.

Brasília (DF), 5 de dezembro de 2000.


EDISON PEREIRA RODRIGUES - RELATOR

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília-DF, em 09 JAN 2001


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 11 JAN 2001
2001


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL