



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Recurso nº : 128.820
Matéria : IRPJ - Ex(s): 1995 a 1998
Recorrente : DOHLER S/A.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 09 de julho de 2002
Acórdão nº : 103-20.967

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DEDUTIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - REGIME DE COMPETÊNCIA - Os tributos dedutíveis na apuração do Lucro Líquido, que obedece ao regime de competência, não podem estar condicionados a seu efetivo pagamento, porquanto haveria distorção na apuração do lucro real.

IRPJ - BASE DE CÁLCULO - Excetuando-se a dedutibilidade da CSL pelo regime de competência, correta a base de cálculo proveniente da decisão recorrida.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOHLER S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para admitir a exclusão do valor da CSLL da base de cálculo do IRPJ referente ao ano-calendário de 1994, vencido o conselheiro Paschoal Raucci (Relator) que negou provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Márcio Machado Caldeira. A recorrente foi defendida pelo Dr. Cláudio Muradás Stumpf, inscrição OAB/RS nº 36.549. Ausentes, o Conselheiro Ezio Giobatta Bernardinis e temporariamente o conselheiro Julio Cezar da Fonseca Furtado, que deixou de votar por não ter assistido a leitura do relatório.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR-DESIGNADO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

FORMALIZADO EM: **18 OUT 2002**

Participaram, ainda do presente julgamento os Conselheiros: ALEXANDRE BARBOSA
JAGUARIBE e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967
Recurso nº : 128.820
Recorrente : DOHLER S/A

RELATÓRIO

1. Conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 204/213, a interessada ingressara com ação declaratória pleiteando o direito de incluir, na correção monetária de seu balanço patrimonial, o índice de 22,9864% , que teria sido expurgado pelo Plano Real; esse índice foi aplicado na CMB, segundo apurado na escrituração da interessada.

2. No mesmo Termo Fiscal está consignado :

" Não consta concessão de medida liminar em mandados de segurança ou depósitos judiciais de tributos incidentes sobre os valores questionados, ou qualquer das modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos dispostos no art. 151 da Lei nº 5172/66 (C.T.N.)."

3. A Fiscalização glosou as correções efetuadas em desacordo com o RIR/94, procedeu à recomposição do lucro real dos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, lavrando em 30/03/99 o auto de infração de IRPJ, juntado a fls.214/219, informando que a autuação reflexa da CSL seria realizada em processo distinto.

4. Apresentada em 27/04/99 a impugnação de fls. 224/235, a autuada alegou que nas recomposições do lucro real, feitas pela Fiscalização, deixou de ser excluída a parcela correspondente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, como preceituava o art. 41 da Lei nº 8981/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

5. Em virtude de posterior procedimento fiscal, foi lavrado novo Auto de Infração de IRPJ, abrangendo o ano-calendário de 1994, com reflexos nos anos-calendário subseqüentes, conforme consta do processo nº 10920.000420/96, o qual foi anexado aos presentes autos, em virtude da conexão entre ambos, consoante informação de fls. 236.

6. O segundo auto de infração foi lavrado em 17/04/2000 e está a fls. 384/391, sendo impugnado em 16/05/2000 (fls. 395/401), no qual é reiterada a dedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ.

7. Pela Decisão DRJ/FNS nº 1421, de 28/12/2000 (fls. 454/468), foi deferida parcialmente a solicitação da interessada, conforme ementa abaixo transcrita :

"CSLL. ANO-CALENDÁRIO 1994. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. No ano-calendário 1994, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL somente pode ser deduzida do lucro líquido, quando paga. Incabível, portanto, a dedutibilidade, na base de cálculo do IRPJ, do montante da CSLL apurado em ação fiscal.

"CSLL. ANOS-CALENDÁRIO 1995 E 1996. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO É dedutível a CSLL da base tributável do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos anos-calendário 1995 e 1996, portanto a matéria tributável foi apurada em procedimento de ofício e, nestes anos, a dedutibilidade de tributos e contribuições seguia o regime de competência.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".

8. Tomando ciência da Decisão de primeira instância em 01/03/2000 (AR de fls. 473), a atuada apresentou, em 29/03/2000, o recurso voluntário de fls. 475/494.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

acompanhado do arrolamento de bens móveis, de fls. 495 e documentos de fls. 496/543.

9. A Seção de Arrecadação da DRF/Joinville intimou a recorrente a apresentar *"garantia ou arrolamento de bens imóveis do seu ativo permanente"*, e respectivas comprovações, no prazo de cinco dias, *"sob pena de continuidade na cobrança com o encaminhamento do processo para inscrição em dívida ativa da União"* (fls. 544).

10. Em resposta, a contribuinte arrolou o imóvel descrito a fls. 547, esclarecendo que o valor dado ao bem resultou de reavaliação, constante de laudo anexo, por isso que superior ao registrado na contabilidade, circunstância que motivou o despacho denegatório do seguimento do recurso, a fls. 552.

11. Diante disso, a recorrente apresentou o arrazoado de 556/560, mas não acolhido pelo Despacho de fls. 562/563, do Sr. Delegado da DRF/Joinville-SC.

12. Em vista do novo indeferimento, a interessada pleiteou e obteve a concessão de segurança para que fossem considerados *"como aptos a garantir o acesso à via recursal administrativa"* os bens móveis e o bem imóvel, arrolados pelos valores de R\$ 4.025.891,81 e R\$ 663.308,77 respectivamente, fato que ensejou a subida dos autos a este Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 564/589).

13. Na petição recursal, a defendente reitera a solicitação de excluir da base de cálculo do IRPJ a CSLL lançada em procedimento de ofício, agora em relação do ano-calendário de 1994, de vez que a decisão recorrida acolhera o pleito, quanto aos anos-calendário de 1995 e 1996, afirmando ainda que não foi considerada a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10920.000441/2001-72
Acórdão n° : 103-20.967

declaração retificadora do exercício-base de 1996, período-base 1995, nem os conseqüentes reflexos em 1996 e 1997.

14. Alega que o fundamento da decisão recorrida, para concluir pela manutenção da exigência, no que concerne ao ano-calendário de 1994, repousa no fato de que a CSLL lançada não foi paga, conforme prescrito no art. 7º da Lei nº 8541, de 23/12/92.

15. Contudo, ressalta a recorrente, o dispositivo legal invocado pela autoridade julgadora de primeiro grau distorce a base imponible do IRPJ, pois a adição de impostos e contribuições ao lucro real "significa tributar despesas e não lucros e isso é constitucionalmente vedado." (Fls. 481, 2º parágrafo).

16. Em abono de sua tese, a recorrente transcreve a ementa dos Acórdãos números 103-19499/98 e 103-20378/00, ambos desta Câmara; no primeiro ficou decidido que o § 1º do art. 7º da Lei nº 8541/92, ao vedar a dedutibilidade de tributos segundo o regime de competência, distorce a apuração do montante real do lucro, infringindo os arts. 43 e 44 do CTN; e, no segundo, que os lançamentos de ofício não obstam a dedutibilidade da CSLL.

17. Quanto ao ano-calendário de 1995, a recorrente aduz que "*informou na sua declaração de rendimentos uma dedução de CSLL no montante de R\$ 126.062,97, mas que foi retificada posteriormente para o montante correto de R\$ 241.996,88. Esta retificação foi ignorada no julgamento singular, resultando na diferença acima apontada (R\$ 115.933,91).*" (Fls. 483, 4º parágrafo).

18. Assim, quanto ao ano-calendário de 1995, a recorrente consigna :



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

"Desta forma, a contrário senso do Ilustre Julgador Singular, a CSLL dedutível na determinação do IRPJ do ano-calendário 1995, corresponde à soma da CSLL apurada nas autuações fiscais 10920.000370/99-12 e 10920.000419/00-15, ou seja, R\$ 1.337.345,73 e R\$ 219.646,85, acrescida ainda da CSLL deduzida a menor e objeto da retificação, no montante de R\$ 115.933,91, e subtraída da parcela já deduzida na primeira declaração de rendimentos no valor de R\$ 126.062,97, totalizando o montante passível de dedução de R\$ 1.546.863,52."
(Fls. 483, "in fine" e 484, "in limine").

19. No que tange ao ano-calendário de 1996, consigna que a dedutibilidade assegurada pela decisão de primeiro grau reduziu o seu saldo de I.Renda a pagar, com reflexos na compensação com o I. Renda recolhido por estimativa durante o ano-calendário de 1995, tese essa não acolhida pela DRJ/Florianópolis, sob o fundamento de que tal solicitação já fora atendida na segunda autuação, objeto do processo nº 10920.000420/00-96.

20. Acrescenta a recorrente que, nessa ordem de idéias, seria utilizado *"apenas o montante de R\$ 901.402,60 para efeito de compensação com o IR devido em 1996, acarretando um saldo de R\$ 453.222,21, que devidamente corrigido pela taxa SELIC, conforme determina a legislação de regência, totalizaria R\$ 545.588,90."*
(Fls. 484, penúltimo parágrafo).

21. Em seguida, a recorrente argumenta que essa quantia, devidamente atualizada, deverá ser compensada com o I. Renda devido no ano- -calendário de 197, restando ainda um excedente de R\$ 100.236,19, procedimento esse que independe do segundo auto de infração, *"uma vez que a compensação autuada neste e que se refere ao plano verão aproveitado no ano- -calendário de 1994 foi computada na apuração do lucro real."* (Fls. 485, "in limine").



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10920.000441/2001-72
Acórdão n° : 103-20.967

22. E arremata a defendente :

*"Assim, é medida justa, que uma vez considerada a dedução da
CSLL, como efetivamente o foi, resulte crédito de Imposto de
Renda pago por estimativa referente a 1995, e que deve ser
utilizado para compensação do Imposto de Renda de 1997."
(Fls. 485, último parágrafo).*

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

VOTO VENCIDO

Conselheiro PASCHOAL RAUCCI, Relator.

23. O recurso é tempestivo e reúne condições para sua admissibilidade, por isso que dele tomo conhecimento.

24. O contribuinte teve acolhido, em primeira instância, o pleito de serem deduzidos das bases de cálculo do IRPJ, referentes aos anos-calendário de 1995 e 1996, os valores lançados a título de CSLL; foi indeferido o pedido em relação ao ano-calendário de 1994.

25. Nesta fase recursal, a defendente :

- a) reitera sua reivindicação de deduzir, no ano-calendário de 1994, a CSLL lançada de ofício;
- b) alega que a importância de R\$ 1.430.929,61, tida como dedução a título de CSLL no ano-calendário de 1995 pela DRJ/Florianópolis, está a menor, pois o valor correto seria R\$ 1.546.863,52, resultando uma diferença de R\$115.933,91;
- c) alega ainda, após o cômputo da dedução da CSLL nos anos- - calendário de 1995 e 1996, que a quantia compensada com o IRPJ devido no período-base de 1996, referente aos recolhimentos por estimativa no ano-calendário de 1995, seria de R\$ 901.042,60, e não R\$ 1.354.264,81, restando um saldo a seu favor de R\$ 453.222,21, o qual, atualizado pela variação acumulada da taxa SELIC de 20,38%, elevar-se-ia para R\$ 545.588,90, valor suficiente para abater o IRPJ do ano-calendário 1997, restando ainda um saldo a seu favor de R\$ 100.236,29.

26. Passo a apreciar e decidir as questões controversas, na ordem elencada no item precedente. Como razões de direito para pleitear a dedutibilidade da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

CSLL, no ano-calendário de 1994, reporta-se a requerente aos arts. 43 e 44 do CTN e aos Acórdãos números 103-20378/2000 e 103-19499, ambos originários desta Câmara.

27. O primeiro dos acórdãos citados admite a dedutibilidade da CSLL, mesmo nos casos de lançamento de ofício, mas não cuidou da restrição contida no art. 7º da Lei nº 8541/92, que só admite a dedução dos tributos e contribuições, para fins de apuração do lucro real, quando do seu efetivo pagamento.

28. Contudo, no Acórdão nº 103.499, resultante do julgamento do Recurso nº 112.769, em sessão de 14/07/98, a questão mereceu uma análise minuciosa, não só pela Conselheira Relatora, Dra. SANDRA MARIA DIAS NUNES, condutora do voto vencedor, como nas declarações de voto dos eminentes Conselheiros Dr. MÁRCIO MACHADO CALDEIRA e Dr. CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, que votaram com a relatora, e ainda pela declaração de voto do Conselheiro Dr. EDSON VIANNA DE BRITO, vencido.

29. A leitura atenta do voto da Conselheira Relatora e das declarações de voto apresentadas, ensejaram a este signatário a constatação do zelo, notório saber e absoluta e indiscutível imparcialidade no julgamento do contencioso administrativo-fiscal.

30. Sem qualquer preocupação de síntese dos votos vencedores, pois em virtude da sua extensão e da sua abrangência, eventual tentativa de resumir as razões de direito invocadas resultaria insatisfatória, por se vislumbrar que qualquer supressão de texto poderia desvirtuar a fundamentação das conclusões.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72

Acórdão nº : 103-20.967

31. Igual raciocínio se aplica ao voto não acolhido pela maioria dos membros desta Terceira Câmara bastando, para tanto, lembrar que a declaração de voto do Dr. EDSON VIANNA DE BRITO é bastante alentada, estando contida em 60 (sessenta) laudas.

32. Sem maiores delongas, registro que o meu entendimento sobre a limitação de custos e despesas, para fins de apuração do lucro real, coincide com o do Dr. EDSON VIANNA DE BRITO, por entender inexistir conflito entre as normas de apuração do lucro líquido, consagradas pela legislação comercial, e os ajustes determinados pela legislação fiscal.

33. Da mesma forma que a pessoa jurídica (sociedade) não existiria sem os sócios, não há que se confundir uma e outros, pois são sujeitos de direito distintos; igualmente não se pode confundir lucro contábil com lucro fiscal, embora o primeiro anteceda o segundo, sendo necessária a apuração do lucro líquido para a determinação do lucro real.

34. O lucro líquido das empresas é apurado na conformidade da legislação comercial, com observância dos princípios e convenções contábeis geralmente aceitos, segundo o regime de competência. A determinação do lucro real, para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ, faz-se a partir do lucro líquido, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária.

35. Essa sistemática acha-se prevista na Lei nº 6404/76 (Lei das S/A), que no § 2º do seu art. 177 dispõe:

"§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escritura comercial e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras."

36. Como corolário desse dispositivo da lei comercial, a norma tributária contida no RIR/94, em seus arts. 206 e 208, prescreve:

"Art. 206 - A pessoa jurídica, além dos livros de contabilidade previstos em lei e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros:

- I - "omissis"....*
- II - "omissis".....*
- III - de Apuração do Lucro Real - LALUR."*

"Art. 208 - No Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, a pessoa jurídica deverá :

- I - lançar os ajustes do lucro líquido do período-base;*
- II - transcrever a demonstração do lucro real.*

37. A exemplo do afirmado em relação ao Lucro Líquido e ao Lucro Real, igualmente considero não haver incompatibilidade entre a base de cálculo dos tributos e contribuições - disciplinada pelas leis tributárias - e as disposições dos arts. 43 e 44 do CTN.

38. Para justificar tal posicionamento, permito-me extrair alguns excertos da declaração de votos do Dr. EDSON VIANNA DE BRITO, "in verbis":

"Na obra "Comentários à Lei das Sociedades Anônimas" - Vol.3, Arts. 138 a 205 - Editora Saraiva, os i. autores Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca, ensinam que :

"A lei consagra agora os registros auxiliares. É importante esclarecer, desde logo, que permanece a obrigatoriedade de escriturar todas as transações nos registros permanentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

Nos registros auxiliares não serão acrescentados registros de outras transações escrituradas nos registros permanentes.

No caso da legislação tributária, especialmente a legislação do imposto sobre a renda, acreditamos indispensável a sua adequação às disposições introduzidas pela lei sobre sociedades por ações. Hoje o lucro contábil é o ponto de partida para obter-se o lucro tributável, mediante um sistema de acréscimos e exclusões de valores que a lei fiscal exclui da tributação ou não aceita como dedutível."

Segundo José Luiz Bulhões Pedreira (Obra : Imposto de Renda - Pessoas Jurídicas - Vol. I - Justec Editora Ltda. 1979. p. 274/275) :

"Essa separação entre a escrituração comercial e a fiscal tem conseqüências práticas importantes na interpretação e aplicação da legislação tributária. Muitos dos preceitos dessa legislação contêm normas sobre métodos ou critérios contábeis, mas em virtude do princípio geral da separação da escrituração fiscal, essas normas devem ser interpretadas sempre no sentido de que dizem respeito apenas à determinação do lucro real. Não são obrigatórias na escrituração comercial nem dispensam o contribuinte do dever de observar as normas da lei comercial que prescrevam outros métodos ou critérios contábeis. A lei tributária não dispõe sobre a escrituração comercial, o que não impede, entretanto, que defina conseqüências fiscais em função dos registros da escrituração comercial."

A DISTINÇÃO ENTRE LUCRO CONTÁBIL E LUCRO FISCAL é claramente admitida pela doutrina, como se observa também dos textos abaixo transcritos :

- 1. "É claro que as divergências dependem do grau relativo de discricionariedade de cada legislador, pois os resultados contábeis do lucro comercial (sic) não coincidem, necessariamente, com a renda tributável. Ao contrário, o lucro contábil é, via de regra, diferente do*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72

Acórdão nº : 103-20.967

lucro-renda tributável. Isso ocorre porque, no Brasil e nos demais países que seguem modelo similar, muitas vezes o legislador recusa a dedução de certos encargos e despesas : certas provisões, certas despesas "suntuárias e desnecessárias", etc. Acresce, ainda, que a lei fiscal não submete ao tributo certos ganhos que representam, indubitavelmente, lucro contábil da sociedade empresarial." (Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, Nota de atualização elaborada por Misabel Abreu Machado Derzi - 11ª edição - p. 321).

2. *"É preciso distinguir entre renda fiscal e renda contábil, da mesma forma que se há de discriminar o balanço contábil do balanço fiscal. Nem sempre a verba que constitui renda tributável na pessoa jurídica é parcela de lucro a distribuir e, inversamente, nem todo lucro efetivo, suscetível de distribuição aos sócios, é renda tributável. Isso ocorre, precisamente porque o critério utilizado pelo empresário para a apuração do seu lucro é diverso do adotado pela lei fiscal que, ao determinar o acréscimo ou a exclusão de outras parcelas, faz surgir a renda fiscal, nem sempre coincidente com a renda contábil. Oswaldo Passarelli, em dois pareceres sobre o assunto, publicados em Fisco e Contribuinte, 1980, nº 10, p. 600, e 1983, nº 6, p. 417, referiu-se ao mecanismo das adições e exclusões, para lembrar que pode haver empresa que, no fim do exercício, apure lucro tributável, sem ter lucro distribuível, e inversamente." (Brandão Machado - Direito Tributário Atual nº 10 - Editora Resenha Tributária - 1990 - p. 2753/2754).*
3. *"No caso das pessoas jurídicas aplica-se, para apurar o lucro real, seguindo o conceito de acréscimo patrimonial, a teoria do balanço, que revela, além do resultado das atividades normais da empresa (lucro operacional), também outras variações patrimoniais, provenientes de operações ou ocorrências estranhas ao objeto social (transações eventuais) hodiernamente denominadas não operacionais. Para fins da tributação pelo imposto de renda, o resultado do balanço comercial fica sujeito a vários ajustes. De acordo com a lei ordinária, determinados itens são adicionados ao lucro real, outros*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10920.000441/2001-72
Acórdão n° : 103-20.967

são excluídos, para assim chegar ao lucro tributável. Para designar esse cômputo, que leva ao resultado, sobre o qual incide o imposto de renda da pessoa jurídica diferente do lucro apresentado pela contabilidade, usa-se a expressão Balanço fiscal." (Henry Tilbery - Comentários ao Código Tributário Nacional - Editora Saraiva - 1998 - p. 300).

Lembre-se, por pertinente, que a adequação da legislação tributária ocorreu com a publicação do Decreto-lei nº1.598, de 1977, cujo art. 6º, ao definir o conceito de lucro tributável - lucro real, dispôs ser este representado pelo "lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."

Vê-se, assim, que enquanto o lucro líquido é determinado com observância dos preceitos da lei comercial, a legislação tributária estabelece que, na determinação do lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - serão adicionados àquele (lucro líquido) :

- I- os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores **deduzidos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação deste imposto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; (grifamos)*
- II- os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores **não incluídos na apuração do lucro líquido** que, de acordo com a legislação deste imposto, devam ser **computados na determinação do lucro real**. (grifamos)*

O art. 44 do CTN, ao definir a base de cálculo do imposto de renda, afirmando que esta corresponderia ao "montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

deixou claro que o elemento quantitativo da exação possuía regime próprio, distinto daquele contido na legislação societária, uma vez que a definição dos elementos que integram a base tributável compete exclusivamente ao legislador ordinário.

Nesse sentido, v. os esclarecimentos ofertados por Brandão Machado, na obra já citada, p.2759/2763:

"É certo que o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o imposto de renda, delimitou em certo sentido o conceito de renda. Renda, para o Código, é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art.43, I). Como o imposto não incide apenas sobre a renda, mas também sobre proventos de qualquer natureza, o Código conceitua então proventos como os acréscimos de patrimônio que não se classificam como renda (art. 43, II). Está visto que o Código, ao conceituar renda e proventos, não sugere nenhuma norma a respeito do montante que o aplicador da lei tomará por base para calcular o imposto. O artigo 44 prescreve, mesmo, que a base é o montante da renda ou dos proventos.

XVI- No exato significado do termo montante, empregado no texto do artigo 44 do Código, está o cerne de toda a problemática da dedutibilidade das despesas para o efeito da apuração do lucro tributável. Uma análise da linguagem dos textos comprova a veracidade da afirmação.

XVII- Quando o Código conceitua renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I), não chega a defini-la com precisão, pois relativamente à pessoa jurídica, o produto da combinação do seu capital e trabalho pode ser o lucro bruto. Diga-se, de passagem, que esse conceito, adotado pelo Código, foi tomado ao Regulamento do Imposto de Renda de 1926, que sofrera decisiva influência do direito americano. O Regulamento tinha a seguinte definição no seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10920.000441/2001-72
Acórdão n° : 103-20.967

"Art. 22. Consideram-se rendimentos brutos os ganhos derivados do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, inclusive os que promanam da venda ou da permuta de propriedades." (Decreto nº 17.390, de 26.7.1926).

(...)

XVIII- Como produto do capital ou do trabalho, ou de ambos juntos, a renda, como se disse, tanto pode ser o resultado líquido, como resultado bruto. Há na expressão do Código (art. 43, I) uma indeterminação conceitual que somente o legislador ordinário pode remover. A regra do artigo 44, que dispõe sobre a base de cálculo, tampouco contribui para aclarar o conceito, pois limita-se a prescrever que a base imponible é o montante da renda tributável. Aqui entra no conceito um elemento qualificativo que o próprio Código deixa de definir, de modo que a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica é o montante (art. 44) não da renda auferida, segundo a concepção dos cientistas, nem a renda pura e simples que a contabilidade permite apurar, mas a renda que o legislador submete à tributação, isto é, a renda tributável.

XIX- E renda tributável é aquela que o legislador ordinário conceitua como tal, ao ordenar os rendimentos que submete ao imposto, determinando os ajustes, para mais ou para menos, que o contribuinte tem de fazer para compor o seu balanço fiscal. A liberdade que tem o legislador de estabelecer os ajustes é que lhe confere a liberdade de conceituar a renda tributável."

Henry Tilbery, na obra citada, também adota este entendimento ao afirmar que (p. 301):

"O Código Tributário Nacional, nos capítulos que tratam do direito formal, adota uma combinação de vários processos técnicos para facilitar a apuração da matéria tributável (veja especialmente os arts. 148 e 149) e, por outro lado, em perfeito entrosamento com essas técnicas de lançamento, no art. 44, esse um dispositivo de direito material, relativo à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10920.000441/2001-72
Acórdão n° : 103-20.967

base de cálculo do imposto de renda, outorga ao legislador ordinário a faculdade para corresponder a esses métodos, podendo estabelecer a edição do "quantum" do fato gerador pelas três alternativas : " montante real, arbitrado ou presumido." (grafamos)

Observe-se, assim, que sendo o resultado contábil (lucro ou prejuízo) totalmente diverso do resultado fiscal (lucro tributável ou prejuízo fiscal) improcede, por total impertinência, o argumento da recorrente de que "a renda tributável como lucro real corresponde ao aumento de patrimônio líquido gerado pela empresa no período."

.....
"Evidenciada está, assim, a natureza distinta do lucro ou prejuízo contábil, apurado na escrituração comercial, e com efeitos evidentes no patrimônio da empresa, com o lucro real ou prejuízo fiscal, apurado extracontabilmente e demonstrado no Livro de Apuração do Lucro Real."

39. Considerando que a indedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ, referente ao ano-calendário de 1994, estava preceituada no art. 7º da Lei nº 8541/92, vigente e aplicável na data da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 1447), e que tal disposição não conflita com o teor dos arts. 43 e 44 do CTN, e nem com a legislação comercial, conforme já consignado, voto para negar provimento ao recurso voluntário, quanto a este item.

40. No que tange ao montante dedutível no ano-calendário de 1995, o contribuinte alega ser de R\$ 1.546.863,52, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10920.000441/2001-72
Acórdão n° : 103-20.967

saldo, nos recolhimentos por estimativa, de R\$ 453.222,21, o que, atualizado pela variação acumulada da taxa SELIC (20,38%), elevar-se-ia a R\$ 545.588,90, valor superior ao IRPJ apurado no ano-calendário de 1997.

46. Consoante bem ilustrou a DRJ/Florianópolis, a expectativa do recorrente era válida; porém, com a infração apurada no ano-calendário de 1994, no montante de R\$ 21.067.474,00, o prejuízo fiscal declarado inicialmente transformou-se em lucro real tributável.

47. Por decorrência, o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1994 tornou-se insubsistente, sendo revertidas as compensações de prejuízo efetuadas "ex-officio" na primeira autuação, por isso que foi compensado integralmente o saldo de recolhimento por estimativa de 1995 (R\$ 1.354.264,81) na apuração do IRPJ correspondente a 1996.

48. Como se vê, com o estorno dos prejuízos admitidos na primeira autuação, foram alteradas as bases do IRPJ, que ficaram majoradas e que acabaram por absorver, em 1996, o saldo de R\$ 1.354.264,81, relativo aos recolhimentos por estimativa de 1995, por isso que improcede a solicitação do contribuinte, também quanto a este item.

CONCLUSÃO

Diante das razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões-DF., em 09 de julho de 2002


PASCHOAL RAUCCI





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator-Designado

Acompanhei o voto do ilustre relator designado, Dr. Pachcoal Raucci que bem analisou a matéria relativa aos valores dedutíveis no ano calendário de 1995, consignados nas letras "a" e "b" de seu voto vencido, discordando do mesmo em relação a dedutibilidade da CSL lançada de ofício, da base de cálculo do IRPJ, relativamente ao ano-calendário de 1994.

No julgado recorrido, a autoridade de primeiro grau admitiu esta dedutibilidade em relação aos anos calendários de 1995 e 1996, justificando o não acolhimento do pleito da então impugnante para o ano de 1994, porquanto a mencionada contribuição somente seria dedutível quando paga.

Trata-se, portanto, de controvérsia em relação à aplicação do disposto no artigo 7º da Lei nº 8.541/92, que exige o acréscimo ao lucro líquido dos tributos e contribuições quando provisionados e não pagos no período de apuração do imposto, levando tais despesas para o regime de caixa.

Este dispositivo em exame têm a seguinte redação:

Lei nº 8.541/92 - art. 7º - "As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas."

Ocorre que este dispositivo da Lei nº 8.541/92 é inaplicável, não só porque incompatível com os artigos 43 e 44 do CTN, mas porquanto ofende não só estes artigos quanto todo o ordenamento jurídico das leis e normas relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

Isto porque as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas dentro de um determinado ordenamento jurídico e, é dentro deste ordenamento que as normas devem ser interpretadas.

Assim, esta imposição da Lei nº 8.541/92 deve ser interpretada dentro do contexto de toda a legislação que rege direta e indiretamente a exigência do imposto de renda e não isoladamente, para se concluir pela indedutibilidade dos tributos e contribuições não recolhidos. Por consequência, deve-se analisar, além da Constituição Federal, o CTN e as demais leis e outras normas que regem o imposto de renda.

A Constituição Federal ao dar competência à União para instituir o Imposto sobre a renda explicitou no inciso III do artigo 153 que este imposto seria sobre a "renda e proventos de qualquer natureza".

Assim, estabeleceu o CTN (Lei Complementar) em seu artigo 43, que o imposto de renda tem como fato gerador à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, como definidos em seus incisos I e II. Ou seja, o campo impositivo do imposto de renda é a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais. Isto ressaí do estabelecido no inciso II, que define proventos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos como o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos.

Esta mesma lei complementar estabeleceu em seu artigo 44 que "a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis".

Vê-se que o termo "renda" foi expressamente utilizado não só no texto constitucional como no CTN, delineando a competência tributária, no sentido de que as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

leis ordinárias não poderiam ultrapassar o conceito de renda para tipificar como tributáveis fatos que não fossem considerados como renda pelo Direito Privado.

Por seu turno, a lei ordinária definiu a base de cálculo como sendo o lucro real, arbitrado ou presumido, dentro dos limites do artigo 43 anteriormente referido.

Com efeito, cabe aqui ressaltar a regra do artigo 110 do CTN que proíbe à lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Com estas considerações pode-se concluir que, em face das normas da Lei nº 6.404/76, o legislador ordinário pode instituir regras sobre a disponibilidade e sua aquisição econômica ou jurídica, na medida em que elas não modifiquem as regras da lei das sociedades anônimas (aplicáveis a todas as sociedades tributadas com base no lucro real), tendo em vista o artigo 110 do CTN, como também de seu artigo 109.

Analisados estes fatos, por outro prisma, toda a legislação tributária, a partir do Decreto-lei nº 1.598/77, que admitiu todos os conceitos da Lei nº 6.404/76, tem a tributação da pessoa-jurídica sob o regime de competência, ou econômico, que apresenta como critério de apuração do lucro tributável, aquele que leva em consideração as despesas e as receitas tendo em vista os fatos a que corresponderem, no período em que tais fatos acontecem. Distinto, portanto, do regime de caixa, que leva em consideração às receitas e despesas tendo em vista os efetivos pagamentos e recebimentos.

Neste contexto, o artigo 7º da Lei nº 8.541/92 veio em confronto com toda a legislação pertinente ao lucro real, ao estabelecer uma regra pelo regime de caixa, quando é indiscutível a apuração do lucro real pelo regime de competência. Tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

flagrante desrespeito ao artigo 43 do CTN levou a administração tributária a rever esta matéria e alterar este dispositivo. Assim, a Lei nº 8.981/95, retornou a dedutibilidade dos impostos ao regime de competência, a partir de janeiro de 1995, conforme estabelecido em seu artigo 41.

Resta, portanto, verificar se este artigo 7º vigio nos anos calendários de 1993 e 1994, interpretando-o à luz do ordenamento das normas que regem o imposto de renda das pessoas jurídicas e frente ao CTN, e não como um artigo isolado, pois este faz parte de um sistema de normas que constitui uma unidade, com uma estrutura hierárquica.

Como visto, não resta dúvida de que a norma do artigo 7º é incompatível com o ordenamento da legislação do imposto sobre a renda, ao estabelecer um regime de caixa para a dedutibilidade dos tributos, em confronto com o regime de competência que rege a apuração do imposto com base no lucro real.

Também é incompatível com o artigo 43 do CTN, que determina a incidência deste imposto sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial. Sendo os tributos e contribuições dedutíveis na apuração do lucro real, contabilizada a despesa, sob a forma de provisão, como exigido pela Lei nº 6.404/76 e mesmo o Decreto-Lei nº 1.598/77, há uma redução do patrimônio da empresa. Se atendido o artigo 7º, teremos que fazer um acréscimo ao lucro líquido, para se apurar o valor tributável e, então, teremos como consequência o pagamento de imposto de renda sobre uma redução patrimonial.

Torna-se evidente, que a exigência do art. 7º confronta-se com o artigo 43 do CTN e como consequência é uma norma incompatível com esta lei complementar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

Nestas considerações, deparamo-nos com os casos de antinomias jurídicas, onde encontramos duas normas incompatíveis. O artigo 7º ao colocar a dedutibilidade no regime de caixa é incompatível com a Lei nº 6.404/76, que determina a apuração do lucro pelo regime de competência. É, também, incompatível com o artigo 43 do CTN que estabelece como fato gerador do imposto a disponibilidade econômica ou jurídica de um acréscimo patrimonial e, o artigo 7º determina um pagamento mesmo na existência de decréscimo patrimonial.

Para solucionar as antinomias temos os critérios cronológico, hierárquico e da especialidade, aceitos em nosso direito pátrio.

Relativamente à incompatibilidade como o CTN, aplica-se o critério hierárquico, também denominado de *lex superior*, pelo qual entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior - *lex superior derogat inferiori*.

Assim, prevalece o artigo 43 do CTN e inaplicável o artigo 7º da Lei nº 8.541/92.

Analisada a incompatibilidade deste artigo com a Lei nº 6.404/76, temos a solução no próprio CTN, nos artigos 109 e 110, que em resumo determinam que a lei tributária não pode alterar os conceitos do direito privado e, a Lei 6.404/76 define a apuração do lucro pelo regime de competência.

Por conclusão, diante do que foi exposto, a restrição contida no artigo 7º da Lei nº 8.541/92 ofende diretamente o artigo 43 do CTN, posto que sua aplicação resulta numa base de cálculo maior do que o acréscimo patrimonial havido no período em que se tornam devidos às contribuições questionadas.

Por outro lado, mesmo que se pudesse considerar válido o mencionado artigo 7º, o tributo não mais poderia ser exigido, tendo em vista que a Lei nº 8.981/95



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72
Acórdão nº : 103-20.967

deixou de definir a dedutibilidade dos tributos não pagos como infração, ao retornar esta dedutibilidade ao regime de competência.

Aplica-se então o artigo 106, Inc. II, letra "a" do CTN que estabelece que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de fato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração.

Nestas considerações, há que se admitir a dedutibilidade das contribuições questionadas e afastada esta exigência, não só por contrária ao artigo 43 do CTN, como por não ser considerada infração frente ao disposto no artigo 41 da Lei nº 8.981/95.

Por outro lado, tratando-se de um lançamento de ofício, se paga a Contribuição Social assim lançada, nada haveria que contrariasse o mencionado artigo 7º da Lei nº 8.541/92, para sua dedutibilidade, quando do efetivo recolhimento.

Pelo que foi exposto é que votei no sentido de admitir a dedutibilidade dos tributos e contribuições provisionados e não pagos, reportando-me, ainda, ao voto da então Conselheira Dra. Sandra Maria dias Nunes, relatora do Acórdão nº 103-19.499, mencionado pelo relator vencido, no início de suas razões de decidir, bem como à declaração de voto do I. Presidente desta Câmara, Dr. Cândido Rodrigues Neuber, apresentado nesse citado aresto.

A ementa do Acórdão nº 103-19.499, restou, nesta parte, com a seguinte dicção:

"DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS - REGIME DE COMPETÊNCIA - O § 1º do art. 7º da Lei nº 8.541/92, ao vedar a dedutibilidade de tributos segundo o regime de competência, enquanto mantém a exigência de apuração das receitas por esse regime, distorce a apuração do montante real da renda, infringindo, assim, os arts. 43 e 44 do CTN."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10920.000441/2001-72

Acórdão nº : 103-20.967

Por essas razões, voto pelo provimento parcial ao recurso, para admitir a exclusão do valor da Contribuição Social sobre o Lucro da base de cálculo do IRPJ, referente ao ano calendário de 1994.

Sala das Sessões - DF, em 09 de julho de 2002


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA

