MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.	:	10980.003050/2002-86
Recurso nº.	:	131.769
Matéria:	:	IRPJ e outros- Exercícios 1992 a 1996
Recorrente	:	KRAFT SUCHARD BRASIL S.A
Recorrida	:	DRJ em São Paulo – SP.
Sessão de	:	16 de abril de 2003
Acórdão nº.	:	101- 94.164

GLOSA DE DESPESAS- DESTRUIÇÃO DE MERADORIAS SEM LAUDO - Os ajustes no estoque decorrentes de incineração/inutilização não comprovados por laudo/certificado da autoridade competente, bem como sua dedução do lucro operacional, são considerados como despesas indedutíveis, passíveis de tributação por adição ao lucro tributável do respectivo exercício

OMISSÃO DE RECEITA- LEVANTAMENTO A PARTIR DE AUDITORIA DE PRODUÇÃO – Levantamento feito a partir de auditoria de produção cuja metodologia revelou-se inconsistente carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da "realidade", restando aniquilada a legitimidade do crédito constituído.

DESPESAS OPERACIONAIS- GASTOS ASSISTENCIAIS- Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistenciais destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes. A dedutibilidade alcança as despesas com seguro de vida em grupo pagos pelo empregador indistintamente para todos seus empregados e dirigentes, bem como os medicamentos, quer sejam eles usados em ambulatório, quer sejam reembolsados aos empregados, bastando que os benefícios sejam disponibilizados indistintamente a todos.

DESPESAS OPERACIONAIS - PDD- FORMAÇÃO DA PROVISÃO - Até a vigência da Lei 8.981/95 (01/01/95), compõem a base de cálculo da provisão todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo § 2º do art. 61 da Lei 4.506/64, não cabendo à autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.

AJUSTES NO LALUR - EXCLUSÃO – REVERSÃO DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL- A reversão do valor da provisão constituída em ano anterior corresponde a uma recuperação de despesa que já foi oferecida à tributação no ano da constituição da provisão, cabendo, pois, sua exclusão do lucro líquido no ano

da reversão.

AJUSTES NO LALUR - EXCLUSÃO – CORREÇÃO MONETÁRIA DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL - A correção monetária de provisão indedutível, nos períodos-base subseqüentes à sua constituição, neutraliza os efeitos da despesa de correção monetária do patrimônio líquido a menor, decorrentes da constituição da provisão, sendo, pois, dedutível.

AJUSTES NO LALUR- ADIÇÃO – VALOR ADICIONADO PARA EFEITO DE ILL- O fato de um valor ter sido adicionado para apuração da base de cálculo do lucro líquido não é fundamento suficiente para que o mesmo valor deva ser adicionado para apuração da base de cálculo do imposto de renda. Para considerar que um valor deixou de ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real é imprescindível que a fiscalização indique o fundamento legal da obrigatoriedade da adição.

AJUSTES NO LALUR- EXCLUSÃO- DIFERENÇA IPC/BTNf- Não prevalece a glosa da exclusão se a fiscalização, por ocasião do lançamento de ofício procedido em 1997, não considerou que a empresa já teria direito à exclusão de 70% do seu valor (25% em 1993, 15% em 1994, 15% em 1995 e 15% em 1996).

AJUSTES NO LALUR- EXCLUSÃO- Se a glosa deu-se porque a fiscalização considerou não justificado o ajuste no LALUR, tendo o autor do procedimento, como resultado de diligência efetuada a pedido do órgão julgador frente às explicações apresentadas com a impugnação, confirmado a legitimidade das exclusões, não prevalece a glosa.

AJUSTES NO LALUR- EXCLUSÃO- GANHO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO DE IMÓVEL. O conceito de justa indenização não pode sofrer reduções de qualquer natureza, inclusive por via de tributação, sob pena de redundar em quebra da garantia constitucional. Segundo jurisprudência do STF, na desapropriação não se opera uma venda, não havendo de cogitar da existência de lucro, havendo, sim, um ato jurídico complexo de direito público, um ato de soberania, por força do qual se dá a perda da propriedade de pessoa física ou jurídica, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro".

REFLEXOS
A alteração da base de cálculo do lançamento principal relativo ao IRPJ implica na conseqüente alteração nos créditos tributários relativos aos autos reflexos.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KRAFT SUCHARD BRASIL S.A

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

EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2003

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

Recurso nº. : 131.769
Recorrente : KRAFT SUCHARD BRASIL S.A

RELATÓRIO

Contra Kraft Suchard Brasil S.A foram lavrados, em 29/04/1997, os autos de infração de fls. 02/30, 31/34, 35/38 e 39/49, por meio dos quais estão sendo exigidos créditos tributários referentes, respectivamente, ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSL) correspondentes aos períodos de apuração ocorridos nos anos de 1991 a 1995, compreendendo, além do imposto, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

De acordo com a descrição dos fatos constante dos Termos de Constatação de fls. 964/965, 1116, 1151/1152. 1179, 1190/1191 e 1192, as irregularidades que teriam sido cometidas pela empresa são as seguintes:

01- Omissão de Receitas:

Como resultado de auditoria de produção realizada na empresa, através das diferenças de embalagens "ficou constatado que houve venda sem registro fiscal e, conseqüentemente, sem pagamento dos impostos devidos, sobre produtos de fabricação do estabelecimento". Foi elaborado Quadro Demonstrativo de Produção sem Registro (fls. 967 a 972) cujos valores foram tributados como omissão de receitas.

02- Destruição de Mercadorias:

O contribuinte lançou diversos valores como Custos ou Despesas Operacionais, referentes a Matérias Primas e Materiais de Embalagem deteriorados e incinerados, sem que os laudos de vistoria fossem apresentados.

03- Rendimentos Indiretos:

A empresa concedeu, nos anos de 1992 a 1995, diversos benefícios a seus funcionários a título de Seguros de Vida e Reembolso de Despesas com Medicamentos. Tais benefícios indiretos deveriam ter sido objeto de identificação dos beneficiários e sujeitos à incidência do IRFON, tratando-se de

liberalidade, uma vez que não constam da Convenção Coletiva de Trabalho de 05/06/92. apresentada à fiscalização como pretensa justificativa para as despesas.

04- Provisão para Devedores Duvidosos:

O contribuinte constituiu a provisão em desacordo com a legislação.

05- Compensação a Maior de Prejuízos Fiscais:

Tendo em vista as glosas efetuadas, houve redução dos prejuízos fiscais apurados em cada período e, conseqüentemente, a realização de compensações a maior desses prejuízos.

06- Ajustes no LALUR:

Ocorreu redução indevida da base de cálculo através dos seguintes ajustes indevidos no LALUR:

06.1- Em 31.12.91 excluída indevidamente a importância de Cr$ 3.668.477.112,00 a título de Provisões Adicionadas no Período-base Anterior;

06.2- Em 30/06/92 deixou de ser efetuada adição de Cr$ 897.344.326.00, conforme Base de Cálculo do ILL;

06.3- Em 31/12/92 foi indevidamente excluída a importância de Cr$ 5.723.150.957,00 a título de "Outras Receitas – Receita com Desapropriação de Imóveis;

06.4- Em 31/12/92 deixou de ser adicionada a importância de Cr$ 2.458.767.114,00, referente a "Reversão do IR Dif. s/ Prov. Trib."

06.5- Em 31.12.93 excluída indevidamente a importância de Cr$ 3721.751.219,00 a título de Reversão Diferença Correção IPC/BTNF, Lei 8.200/91, de Provisões Temporárias;

06.6- Exclusão indevida de CR$ 45.995.623.411,94, referente a:

- CR$ 15.559.929.517,00 relativo a "Reversão Var. Mon. s/ IRPJ de 1993", a qual não havia sido objeto de adição no mês anterior;
- CR$ 26.264.212.405,00 a título de Reserva de Ágio, que também não havia sido objeto de adição no mês anterior;
- CR$ 2.923.741.310,45 em função de correção monetária a maior sobre a "Reversão da Prov. Tributos não Pagos" no mês anterior;

- CR$ 1.247.740.179,49 em função de correção monetária a maior sobre a "Reversão da Prov. Temp. Adic." no mês anterior;

06.7- Em 30/06/94 foi indevidamente excluída a importância de CR$ 1.102.127.132,00 de CSSL, uma vez que não houve incidência dessa contribuição;

06.8- Em 30/11/94 foi indevidamente excluída a importância de R$ 245.417,00 de CSSL, uma vez que não houve incidência dessa contribuição;

MULTA: Foi aplicada a multa por atraso na entrega das declarações do Ex. 92 e Ano-calendário 92.

A interessada impugnou tempestivamente a exigência, dando origem ao litígio, julgado em primeira instância pelo Titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo conforme Decisão 000823, de 10/03/00, assim ementada:

" Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ
Exercícios: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996
Ementa: OMISSÃO DE RECEITA- Venda de mercadorias sem registro fiscal, verificada pela auditoria de produção.
GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS
Destruição de Mercadorias sem Laudo- Não é dedutível o valor das perdas de produtos deteriorados não lastreadas em laudo competente. Exonera-se parcela da exigência por erro de moeda na apuração do valor tributável.
RENDIMENTOS INDIRETOS
Benefícios indiretos concedidos a funcionários, a título de Seguro de Vida, são liberalidades da empresa, e portanto, não dedutíveis na Apuração do Lucro Real.
Gastos com medicamentos só são dedutíveis quando concedidos a todos os funcionários, indistintamente.
PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS
Correta a exigência sobre PDD efetuada em desacordo com a legislação. Exonera-se parte da exigência referente ao ano-base de 1991, face a erro de fato comprovado.
AJUSTES NO LALUR
O Lucro Real sujeito à tributação é o lucro líquido contábil, com os ajustes (adições e exclusões) previstos na legislação do Imposto sobre a Renda.
Mantém-se, parcialmente, a exigência, pela não comprovação da regularidade das exclusões de valores originários de outras empresas, bem como pelos valores não adicionados e apurados pela fiscalização.
MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DIRPJ
Exonera-se a multa lançada face à comprovação de sua efetiva entrega no prazo regulamentar.

REFLEXOS
A alteração da base de cálculo do lançamento principal relativo ao IRPJ implica na conseqüente alteração nos créditos tributários relativos aos autos reflexos.

Lançamentos Procedentes em Parte.

Inconformada com a parcela da exigência mantida, a empresa recorre a este Conselho, conforme petição de fls. 1824 a 2028.

PRELIMINARES

Preliminarmente, suscita a nulidade: (a) da decisão, por inexatidões decorrentes de lapso manifesto e erro de cálculo; e (b) dos autos de infração, por cerceamento de defesa decorrente de inobservância do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

No que respeita à nulidade da decisão, diz que ocorreu lapso manifesto no " DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ (Alterações), pois para o período de apuração de 01/01/93 a 31/12/93 o IRPJ foi calculado à alíquota de 30%, quando o correto seria 25%, como consta do Auto de Infração. Acrescenta ter ocorrido inexatidão por erro de cálculo, decorrente da desigualdade de moedas utilizadas, na parte que remanesceu no auto de infração, depois de parcialmente corrigido pelo "*decisum*". Esclarece ter denunciado na impugnação que os agentes fiscalizadores, ao formalizarem a exigência, não levaram em conta a desigualdade entre as diversas moedas, o que foi parcialmente corrigido pela decisão, na parte relativa à **inutilização/incineração** sem laudo. Todavia, essa providência não foi adotada no item que versa sobre **despesas não necessárias** relativas ao exercício de 1993, e assim, na importância correspondente ao fato gerador ocorrido em 12/93 acha-se mencionado o valor de Cr$ 5.089.879.311,04, quando deveria constar a cifra de Cr$ 14.230.092,66. Essa diferença, segundo esclarece, deve-se ao fato de que, durante os meses de janeiro a julho de 1993, na rubrica relativa aos **rendimentos indiretos/seguro de vida em grupo**, a conversão de Cruzeiros (Cr$) para Cruzeiros Reais (CR$) foi realizada sem que tivesse sido feita a divisão (por 1000) de que cuidam a MP 336, de 28/07/93, convertida na Lei 8.697, de 27/08/93, e a Resolução BACEN 2010, de 28/07/93. De agosto a dezembro a divisão foi feita corretamente.

A diferença fica assim demonstrada:

Período	Auto de Infração	Valor correto
Janeiro a julho/93	5.080.729.948,33	5.080.729,93
Agosto a dezembro/93	9.149.362,71	9.149.362,71
Total	**5.089.879.311,04**	**14.230.092,64**

Promovida a alteração da base de cálculo, os valores dos tributos seriam:

Tributo	Valor apurado	Diferença	Valor correto
IRPJ	31.524.372,43	10.184.600,77	21.339.771,66
CSLL	3.071.326,66	2.270.223,38	801.103,28
TOTAL	34.595.699,09	12.454.824,15	22.140.875,94

Aduz "ser inadmissível, juridicamente, que a decisão seja desconforme ou hostilize seus próprios fundamentos, e levando em conta a adoção, pelo julgador, de alíquota desconforme com o AIIM, instaura-se desenganosa *"reformatio in peius"* , também inadmissível de ser agasalhada pelo Direito" , concluindo, daí, estar colimada de nulidade a decisão.

Como segunda preliminar, alega nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, pela violação do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Diz que não é necessário muito esforço para concluir que o auto de infração não cumpre minimamente o comando do art. 10, que "os erros de cálculo, as confusões em seu desdobramento, a falta de conexão entre o fato descrito e seu fundamento, tudo isso põe a nu a inarredável conclusão de que i provedor daquele AIIM, pela sua ação atrabiliária e açodada, tornou expletiva a norma regulamentar comprometendo, irremediavelmente, o direito de ampla defesa.."

Mérito

Quanto ao mérito, suas razões de recurso podem assim ser sintetizadas:

1- Omissão de Receitas, Quebras e Destruição de Mercadorias sem Laudo

Diz que o critério utilizado para cálculo da omissão de receitas é impreciso, por ter-se baseado em estimativa, sendo imprestável para os fins a que confranger a Recorrente a recolher tributo indevido, ao arrepio do art. 112 do CTN. O fato de existir qualquer tipo de cálculo aproximado – para mais ou para menos – deixa candente que existe dúvida razoável acerca da movimentação das embalagens , não podendo o cálculo prosperar sem maiores verificações, e que a fórmula utilizada (Consumo = Estoque inicial + Entradas – Estoque Final), longe de ser perfeita, está sujeita a variações. E chama atenção para os seguintes fatos:

(i) No quadro demonstrativo elaborado pelos autuantes, lê-se, na página 2, LATÃO 10 lt – Rótulo latão nata framboesa 4 (...) e Pote sorvete retangular 2 lts. Na página 4 tais embalagens reaparecem, evidenciando cálculo feito em dobro. A decisão mistura código de lata com código de rótulo, para imperativamente concluir que " *no sabor nata-framboesa a fiscalização constatou a diferença de 04 unidades de produtos vendidos sem nota fiscal.* Pondera que a razoabilidade do julgador *a quo*, quando, à fl. 21 da decisão, menciona que foram feitas aproximações numéricas "para menos", de modo a forrar o auto de infração de maior segurança, não se fez presente nesse caso, quando afirma que a maior produtora de sorvete do País vendeu 4(quatro) latas de sorvete sem nota fiscal. A irregularidade apontada, no sentido de que as embalagens foram consideradas em dobro, demonstra que os cálculos não possuem a credibilidade para suportar a conclusão de omissão de receitas.

(ii) Desde o início do procedimento os autuantes insistem tratar as "embalagens" como se produtos fossem. A partir daí, nada mais passou a fazer sentido, já que para aqueles produtos com três itens de embalagem (v.g. pote, tampa e rótulo), consideraram eles que três produtos foram vendidos, quando, à evidência, esse conjunto dá ensejo à fabricação de uma única unidade. Tal é evidenciado quando se analisa o procedimento de elaboração do QUADRO DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO SEM REGISTRO ENCONTRADA ATRAVÉS DAS DIFERENÇAS DE EMBALAGENS, que deu suporte ao lançamento, como se segue:

a) os fiscais relacionaram, um a um (incluindo os potes, as tampas e os rótulos), todos os elementos integrantes dos produtos;
b) para cada um desses itens foram identificados o código, a nomenclatura, o total das diferenças, o preço médio do produto e a quantidade de unidades por caixa e, finalmente, a diferença;
c) em cada uma das "linhas" desse quadro foi promovida a apuração da respectiva diferença, a qual foi apontada na última "coluna" do quadro;
d) a última "coluna" foi totalizada, encontrando-se o total da diferença;

Ao indicarem, uma a uma, todas as embalagens, sem considerar que o produto vendido é elaborado contando com um conjunto de embalagens, em certos casos, o volume de saída foi triplicado;

(iii) Causou perplexidade ao julgador a diferença apontada pelos auditores fiscais, relativa à movimentação da "bandeja para fibrolata". Está dito a fl. 22 da decisão : **" O item de R$ 1.182.878,41, por exemplo, que é bandeja para Fibrolata, conforme Quadro de fls. 962, tem o código 67102. A diferença de 46.921, conforme Quadro de fls. 949, foi obtida através do confronto entre o Consumo total de cada embalagem, informado no Quadro XII e a Soma do Consumo Anual Registrado por Produto. Ocorre que, por incrível que pareça, a empresa informou no quadro XII um consumo 'zero' deste item de embalagem, quando o consumo calculado e real foi de 46.921,54!!! Como atribuir essa diferença significativa a "perdas normais" no processo produtivo?"**

A pergunta do julgador merece resposta: A situação da fiscalização é cômoda: ingressa ela no estabelecimento do Recorrente, solicita colaboração na conclusão de determinados exames que cumpria a ela própria fazer e, ao final, fica na cômoda e tranqüila posição de dizer que, das duas, uma: ou foi ela mal informada para justificar erros do auto de infração, ou o contribuinte não prestou as informações solicitadas. No presente caso, a situação tomada pelo julgador como "exemplo", de exemplo não se trata , mas de fato isolado, que contrasta com todas as demais teratologias constantes do Auto de Infração na parte de omissão de receitas. A bandeja para Fibrolata, como já exaustivamente dito, nada mais é que mero suporte para acomodação dos produtos (ver foto anexa), não os integra, prestando-se tão somente a melhor acomodá-los nas operações de transporte. Não pode, a movimentação de seus estoques, ser tomada como referencial para a produção e venda dos produtos eis que pode ser utilizada diversas vezes e pode servir de acomodação para diversos produtos. Esta a razão pela qual as bandejas não foram consideradas no cálculo das **embalagens** (não revestem essa condição).

A impossibilidade de diferenças de estoques de embalagens serem tomadas como prova de omissão de receitas vem sendo rechaçada pelo Conselho de Contribuintes, mencionando-se, como exemplo, os Acórdãos 103-9.123/89, 105-5.571/91 e o Acórdão proferido no processo 13805.003481/93-85, Sessão de 16/07/98.

Quanto às questões relacionadas com "quebras e perdas de estoque" e /ou "destruição de mercadorias sem laudo", a Recorrente esclarece que, desenvolvendo atividade no segmento alimentício, lida com produtos altamente perecíveis, sujeito às mais variegadas vicissitudes que podem causar danos irreparáveis (falta de energia, atraso dos fornecedores na entrega da matéria prima, falta d'água, variações na corrente elétrica, etc.). O resultado é a quebra generalizada de matérias-primas e produtos que devem ser imediata e obrigatoriamente descartados, sob pena de contaminar a produção (trata-se, inclusive, de exigência imposta pelos órgãos responsáveis pela higiene dos produtos). Além disso, existem as perdas decorrentes da fabricação, do transporte e do manuseio, que são expressivas. A Recorrente contempla em suas fórmulas uma previsão para esses eventos, porém trata-se de fórmula "ideal", isto é, considerando-se o limite máximo de eficiência , e que aponta uma perda mínima inevitável (padroniza o "ótimo", tentando que o "bom" seja realizado na prática). Não há, pois, condição de que tais quebras e perdas sejam as únicas possíveis de ocorrer no processo produtivo, como pretendem os auditores. As quebras e perdas verificadas são aquelas apontadas na impugnação, e se apresentam absolutamente razoáveis, não só considerando as demais empresas do setor, mas sobretudo o senso do homem comum. Assim, as quebras e perdas decorrentes: (a) das peculiaridades existentes na atividade da empresa; (b) da fabricação; (c) do manuseio; (d) do transporte; (e) da deterioração dos produtos, são aquelas previstas no inciso I do art. 184 do RIR/80, para cuja dedutibilidade, não se exige nenhum laudo que as comprove. No caso, exigir laudo seria exigir cumprimento e obrigação impossível o que é repudiado pela consciência jurídica, eis que sua feitura inviabilizaria a continuidade das atividades sociais, porquanto, dada a costumeira demora para tal providência, ou teria suas atividades paralisadas pela fiscalização de higiene e saúde, ou seria obrigada a construir um depósito de lixo para tal desiderato.

A razoabilidade prevista no inciso I do art. 184, numa interpretação sistemática e verdadeiramente jurídica, alberga os eventos que ora se examinam, porque: (a) não há distinção acerca das quebras ali previstas, não cabendo ao intérprete fazer distinção; (b) o inciso II prevê quebra de estoques por

deterioração e obsolescência, referindo-se desenganadamente a produtos acabados, e não a matérias-primas.

Além disso, as quebras e perdas experimentadas são pouco significativas, comparativamente ao volume total de produtos vendidos. O percentual apontado na impugnação (4,05%) somado ao percentual contido na fórmula de produção (4,0%) totaliza 8,08%.

Em discussão sobre o mesmo tema, objeto do processo nº 13805.00954/92-90, Sessão de 15/03/2000, esse Conselho acolheu as razões da ora Recorrente em decisão assim ementada:

> " (...)
> OMISSÃO DE RECEITAS- Ilegítima a tributação a título de omissão de receitas, quando apuradas diferenças de estoques originadas de deterioração de produtos tornados inservíveis para a finalidade a que se destinam, justificando a dedutibilidade de tais perdas na determinação do lucro real.
> GLOSA DE CUSTOS- Improcede a glosa de despesas com perda decorrente de inutilização de mercadorias impróprias para o consumo, quando pertinentes ao desenvolvimento das operações da pessoa jurídica.
> (....)"

2- Rendimentos indiretos- Seguro de Vida em Grupo e Medicamentos

A Recorrente jamais promoveu o reembolso dos dispêndios de medicamentos aos empregados. Os auditores consideraram tais dispêndios como remuneração indireta e sujeita à incidência do IRFON (o que foi espancado pelo Conselho de Contribuintes). Trata-se, na realidade, de despesas com medicamentos utilizados no setor de enfermaria (ambulatório) mantido no estabelecimento industrial, com permanência constante de profissionais da área médica, em níveis irrisórios face ao volume de empregados (média de R$ 5.000,00 por mês para cerca de 3.000 empregados), cuja dedutibilidade é assegurada de acordo com as normas do art. 300 do RIR/94 e Parecer Normativo CST nº 64/76.

No que respeita ao seguro de vida em grupo, entendeu a decisão serem despesas desnecessárias, mera liberalidade, tendo sido exigido, também, em outro processo, o IRFON (já afastado pelo Conselho de Contribuintes).

Para afastar a possibilidade de dedução, ao abrigo do art. 242 do RIR/94, da parcela do seguro arcada pela empresa e que tem como beneficiário o empregado, concluiu o julgador que essa parcela " *foi corretamente considerada*

indedutível, pois a fonte produtora não é afetada com o corte de tais despesas" , uma vez que "*na atividade de produção de sorvetes, em que não se coloca o funcionário em perigo iminente, mormente os funcionários administrativos, não há como considerar uma mera liberalidade da empresa a parcela por ela suportada.*"

Não assiste razão à decisão recorrida porque: (a) não existe relação entre seguro de vida e risco iminente - a existência de seguro de acidente de trabalho, de pagamento obrigatório, é prova candente disso - , podendo, sim, o preço e o prêmio variarem em função das atividades desenvolvidas; (b) é prática internacionalmente adotada a fixação de condições que dêem ao empregado e seus familiares certas proteções, de modo que possa desenvolver suas atividades sem preocupações periféricas; (c) tais providências, assim como as de caráter previdenciário, destinam-se, ainda que indiretamente, a beneficiar toda a coletividade, na exata medida que diminui o volume de necessitados que poderiam clamar os favores do Estado caso não houvesse seguro. Dessa forma, a situação se subsume à hipótese prevista no art. 300 do RIR/94, posto que é destinada indistintamente a todos os empregados e é albergável sob o conceito de "assistência social", que passou a ter notável alcance mercê do art. 1º da Constituição, mediante o qual o Brasil foi guindado à condição de Estado democrático de direito, com ênfase nos aspectos ecumênicos e sociais a desfavor os interesses individuais e egoístas.

3- Provisão para Devedores Duvidosos-

A exigência que permaneceu, após a correção dos erros crassos do auto de infração, feita pela decisão, corresponde, basicamente, à provisão calculada sobre direitos de créditos (a) da Recorrente contra sua sócia controladora; (b) contra empregados, por adiantamento. (c) contra entidades governamentais da administração pública direta e indireta; (d) contra fornecedores, por adiantamento de valores para compra de matéria prima.

A matriz legal do art. 221 do RIR/80 (arts. 60 e 61 da Lei 4.506/64) estabelece as únicas exceções à regra geral de inclusão dos créditos para a base de cálculo da provisão, não cabendo ao intérprete fazer distinções. Nessa linha, o Parecer Normativo CST 74/75 se manifestou, e o Ato declaratório Normativo 34/75, editado posteriormente, instaura verdadeira neoplasia legal, ao estabelecer restrição jamais imaginada pelo legislador. As restrições limitando aos créditos da atividade

operacional só foram estabelecidas com a edição da Lei 8.981/95. Esse tem sido o entendimento do Conselho de Contribuintes, conforme Acórdãos 101.79.573/89, 101-79.990/90, 103-18.652/97101-92.979/2000, 101-92.557/99, 101-92.973/2000, 101-92.844/99.

A Recorrente reconhece ter calculado a PDD relativa ao ano de 1995 em desacordo com a legislação, acostando o comprovante de recolhimento do respectivo tributo.

4- Adições não computadas na apuração do lucro real-

Apesar de o procedimento adotado pela Recorrente se compadecer, em tudo e por tudo, com os fundamentos da decisão recorrida ("*para a exclusão ou inclusão no LALUR há a necessidade de ter havido anteriormente uma inclusão ou exclusão na contabilidade*"), foi julgada procedente a exação.

Diz o julgador *a quo* ser impertinente o argumento utilizado na impugnação, correspondente a dispositivo relativo à correção monetária autorizada quando das "exclusões" das parcelas "adicionadas" em períodos anteriores, uma vez que o que estaria sendo hostilizado seria a possibilidade de as exclusões serem feitas, e não sua correção. Realmente, por conta da desorganização do auto de infração, entendeu a Recorrente que os autuantes estavam alvejando a correção monetária. Todavia, tratando-se de questão fática, não houve prejuízo, como reconheceu o julgador ao tecer considerações detalhadas sobre o tema. Para melhor ordenamento de suas razões, exibe a Recorrente a movimentação integral de todas as provisões constituídas, esclarecendo que a prática adotada é a seguinte:

a) o valor da provisão indedutível, apropriada em conta de resultado de determinado período, é considerada adição ao lucro líquido para apuração do lucro real;
b) no período seguinte, o valor da provisão constituída no período anterior é integralmente revertido, e considerado exclusão do lucro líquido; essa exclusão foi feita corrigindo-se monetariamente o valor originalmente provisionado, com base no art. 28 do Decreto-lei 2.341/87;
c) as despesas efetivamente realizadas são apropriadas diretamente em conta de resultado, ao invés de serem debitadas nas contas de provisão.

Em seqüência, a Recorrente faz demonstrativo, individualizado por conta, da movimentação das provisões indedutíveis realizadas no período fiscalizado, do qual se transcrevem os totais:

ADIÇOES

Período	1990	1991	1992/1º Sem,
Res..Tribut,	635.878.119,00**(1)**	**3.322.353.161,00**(2)	**9.198.494.357,00**(3)

EXCLUSÕES

Período	1990	1991	1992/1º Sem
R.T.Ex.Ant.	42.492.664,00	635.878.119,00**(1)**	**3.322.353.161,00**(2)
Cor.Mon.R.	**359.115.740,00**	**3.032.498.993,00**	**8.184.576.338.00**
Total	**401.608.404,00**	**3.668.477.112,00**	**11.506.929.499,00**

ADIÇOES

Período	1992/2ºSem	1993	1994/janeiro
Res..Tribut,	30.345.666.343,00**(4)**	**1.051.262.219,00(5)**	1.594.085.093,**00(6)**

EXCLUSÕES

Período	1992/2º Sem	1993	1994/janeiro
R.T.Ex.Ant.	**9.198.494.357,00**(3)	(alt. moed)30.345.666.34**(4)**	**1.051.262.219,00(5)**
Cor.Mon.R.	**23.451.487.768,00**	**743.990.408,66**	**408.477.156.00**
Total	**32.649.982.125,00**	**765.336.075,00**	**1.459.739.375,00**

ADIÇOES

Período	1994/fevereiro	1994/março	1994/abril
Res..Tribut,	1.980.194.621,00 **(7)**	**2.745.413.804,00**(8)	5.451.515.602,00(9)

EXCLUSÕES

Período	1994/fevereiro	1994/março	1994/abril
R.T.Ex.Ant.	1.594.085.093,**00(6)**	1.980.294.621,00 **(7)**	**2.745.413.804,00**(8)
Cor.Mon.R.	**627.649.683,00**	**917.966.624,00**	**1.132.481.885,00**
Total	**2.221.734.776,00**	**2.898.161.245,00**	**3.877.895.689,00**

ADIÇOES

Período	1994/maio	1994/junho	1994/julho

Res..Tribut,	9.454.963.273,00 **(10)**	**12.165.119.830**(11)	4.790.327,00(12)

EXCLUSÕES

Período	1994/maio	1994/junho	1994/julho
R.T.Ex.Ant.	5.451.515.602,00(9)	9.454.963.273,00 **(10)**	**(alt.moeda)4.423.680,00**(11)
Cor.Mon.R.	**3.514.009.624,00**	**3.540.592.270,00**	**293.834,10**
Total	**9.965.525.226,00**	**12.995.555.543,00**	**4.717.514,00**

ADIÇOES

Período	1994/agosto	1994/setembro
Res..Tribut,	5.235.906,00 **(13)**	**7.481.821,00**(14)

EXCLUSÕES

Período	1994/agosto	1994/setembro
R.T.Ex.Ant.	4.790.327,00(12)	5.235.906,00 **(13)**
Cor.Mon.R.	**83.360,00**	**144.691,00**
Total	**4.873.687,00**	**5.380.597,00**

Segue-se a análise de cada um dos "ajustes" profligados na decisão *a quo*:

(i) Exclusão de Cr$ 3.668.477.112,00 : Corresponde à adição feita em 1990, de Cr$ 635.978.119,00 mais a sua correção monetária;

(ii) Falta de adição no LALUR de 897.344.326,00 (30/06/92) e 2.458.767.114,00 (31/12/92), reduzida pela decisão para 1.855.336.395,00: Os autuantes consideraram como "ajustes" do Lucro Real valores que, como "outras adições", foram considerados como ajustes no cálculo do Imposto Sobre o Lucro Líquido (ILL) . Os ajustes da base de cálculo do ILL (art. 35 da Lei 7.713/88) são exaustivos e taxativos e é expressamente excepcionada a adição da provisão para o imposto de renda (pela simples razão de que a base de cálculo do ILL é inaugurada a partir do lucro líquido que já vinha deduzido da provisão, e a eventual obrigatoriedade de sua adição provocaria a incidência do ILL sobre o próprio IRPJ, o que constituiria rematado absurdo lógico e jurídico). Todas os ajustes considerados "outras adições" relacionam-se com o imposto de renda diferido passivo, calculado sobre ajustes temporários do lucro real,

como é o caso das provisões indedutíveis. Tais importâncias, inadvertidamente, foram adicionadas no cálculo do ILL pelo elaborador das declarações da Recorrente, que acabou recolhendo indevidamente ILL no período. De qualquer sorte, ainda que a adição tivesse sido feita corretamente, jamais suscitaria alguma providência no cálculo do lucro real, que consabidamente é calculado antes das verbas relativas ao imposto de renda. É dizer: se nenhum ajuste a esse título deve ser feito para fins de ILL, os mesmos, *a fortiori* não podem ser considerados para fins de IRPJ, sob pena de se pagar imposto de renda sobre imposto de renda.

5- Ajustes no Lalur

5.1- Exclusão de Cr$ 5.723.957,00:

Refere-se a receita por desapropriação de imóvel. A Constituição garante direito à justa indenização pela desapropriação do imóvel, e se a indenização é tida como justa pelo poder expropriante, não há como torná-la injusta por via da exigência do tributo, tornando o preceito constitucional letra morta. A Recorrente não pediu a desapropriação, e teve sua liberdade nulificada pela situação imposta pelo Estado. Exigir tributo a despeito do desapossamento ter sido feito sem a possibilidade de manifestação volitiva do expropriado constitui indisfarçável confisco, sendo pertinente o aresto do STF mencionado na impugnação.

5.2- Exclusão de Cr$ 721.751.219,00 relativa ao período encerrado em 31/12/93

A Recorrente, considerando a finalidade do sistema de correção monetária das demonstrações financeiras, promoveu a exclusão de valores corrigindo-os com base no IPC/90, determinado pela Lei nº 8.200/91. O julgador monocrático declara ausência de previsão expressa nesse sentido. Esse argumento é insubsistente porque: (a) a Lei nº 8.200 foi criada para eliminar os efeitos decorrentes da desconsideração dos índices inflacionários do período; e (b) induz conclusão no sentido de que as provisões indedutíveis e ajustes no LALUR não fazem parte do sistema de correção monetária de balanço. O sistema de correção monetária de balanço compreende a correção do ativo permanente e do patrimônio líquido, e qualquer provisão constituída reduz o patrimônio líquido da sociedade.

Negar a possibilidade de a correção das provisões ser feita de acordo com o mesmo índice utilizado para corrigir as contas do ativo permanente e do patrimônio líquido implica promover, por vias canhestras, a tributação dos efeitos inflacionários que, diretamente, foi proibida pelo legislador. Despeito de as decisões do Conselho de Contribuintes levadas a cotejo na impugnação não fazerem referência expressa à possibilidade de correção das provisões nos termos descritos, consideram elas, por pressuposto, a visão da sistemática da técnica de eliminação dos efeitos da inflação. Tanto assim que nunca encontrou resistência a correção monetária de prejuízos fiscais nessas condições, o que, igualmente, é verba passível de controle na parte B do LALUR.

5.3- Exclusão de Cr$ 45.995.623,94, relativa ao período encerrado em 31/12/94:

Os fundamentos utilizados para manter a exigência (falta de comprovação) não se compadecem com os esclarecimentos apresentados pelos autuantes quando da realização de diligência, cujo relatório não contam uma linha sequer acerca da alegada falta de comprovação. O fundamento da decisão não encontra fundamento no relatório de diligência que, por sua vez, não tem fundamento nem conclusão.

5.4- Exclusão de CR$ 1.102.127.132,0, relativa ao período encerrado em 30/06/94:

O fundamento da decisão, de que a exclusão teria sido indevida por não ter havido incidência da contribuição no período é improcedente. Para registrar encargos tributários diferidos são calculados ajustes temporários (no lucro real e na base de cálculo da CSL), como é o caso, por exemplo, das provisões indedutíveis, que afetam o resultado do ano em que são constituídas e afetam-no novamente quando são excluídas. Exemplifica para uma empresa com lucro líquido líquido de $ 500, que tenha constituído provisão indedutível de $100, sendo alíquota do IR 30% . Nesse caso, segundo entende, a despesa com IRPJ será $120 (30% do lucro líquido), que deverá ter como contrapartidas : no passivo, de $120,00, que deverá ser pago nos prazos legais, e no ativo (diferido) de $30,00. No exercício seguinte, havendo reversão da provisão, exclui-se a provisão e estorna-se o imposto diferido, não havendo afetação no cálculo do imposto (desde que tanto a provisão como o tributo sejam estornados). Assim, pouco importa se no exercício em que ocorreu a

exclusão houve ou não encargo da CSLL, pois a exclusão feita refere-se a tributo diferido, registrado em exercício anterior.

5.5- Exclusão de R$ 245.417,00, relativa ao período encerrado em 31/11/94:

São aplicáveis a esse item os mesmos argumentos deduzidos no item anterior, bem como as razões ofertadas na impugnação.

5.6- Compensação de prejuízos fiscais

O acolhimento, ainda que parcial, das razões aduzidas neste recurso permitem, por si sós, que a questão relativa aos prejuízos fiscais seja superada. Em homenagem ao princípio da eventualidade, aplicável se o Conselho decidir em desfavor da requerente, requer sejam consideradas as razões da impugnação.

6- Da impossibilidade de cobrança de juros calculados à taxa SELIC e do caráter confiscatório da multa aplicada.

Incabível a cobrança de juros de mora à taxa SELIC, cujos índices são invariavelmente superiores ao limite de 1% ao mês previsto no art. 161, § 1º, do CTN e art. 192, § 3º da Constituição Federal. Além disso, a taxa SELIC tem caráter remuneratório, não podendo incidir sobre obrigações tributárias, sob pena de ser extorsiva, conforme já se pronunciou o STJ .

A multa de 75% possui nítido caráter confiscatório, já que acaba por desapropriar nítida parcela do patrimônio do contribuinte de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, o que é vedado pelo art. 150, IV, da Constituição, conforme, também, já se pronunciou o STF no Recurso Extraordinário 81.550, julgado em 20/05/75, Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, publicação DO de 11/06/75.

Finaliza requerendo o provimento integral do recurso e, em caso de dúvidas, sejam elas dirimidas mediante realização de novas diligências.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento porque, segundo informado às fls 741, foi formalizado processo de arrolamento de bens. Dele conheço .

Preliminarmente, a Recorrente suscita a nulidade: (a) da decisão, por inexatidões decorrentes de lapso manifesto e erro de cálculo; e (b) dos autos de infração, por cerceamento de defesa decorrente de inobservância do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

De acordo com o disposto no art. 32, combinado com o art. 60, ambos do Decreto nº 70.235/72, a eventual ocorrência de "lapso manifesto" ou de erro de cálculo não dá causa à nulidade da decisão, devendo apenas sofrer a devida correção, quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, a menos que esse lhe tenha dado causa. Portanto, antes mesmo do exame de mérito a ser feito por este Conselho (e que poderá, afinal, resultar na exoneração de alguns itens da exigência), é de se retificar o " DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IRPJ (Alterações)" constante da decisão recorrida, para calcular o imposto de renda do período de apuração de 01/01/93 a 31/12/93 à alíquota de 25%, como consta do Auto de Infração. Da mesma forma, deve ser alterada a matéria tributável relativa à rubrica **rendimentos indiretos/seguro de vida em grupo** correspondente ao período de janeiro a julho de 1993, de 5.080.729.948,33 (auto de infração) para 5.080.729,93 (valor correto), em razão dos erros de cálculo decorrentes da desigualdade de moedas utilizadas, na parte que remanesceu no auto de infração, depois de parcialmente corrigido pela decisão de primeira instância (muito embora possa ser despicienda a correção, uma vez que, quanto ao mérito, entendo assistir razão ao contribuinte quanto a esse item específico).

Passo a analisar o mérito:

01-Omissão de Receitas:

A empresa é acusada de ter praticado venda sem a emissão de notas fiscais, irregularidade essa apurada a partir de auditoria de produção.

A auditoria de produção é um método investigatório plenamente aceitável, mas está condicionada à análise da consistência metodológica dos cálculos efetuados.

A auditoria em exame foi feita em relação ao consumo de embalagens. Tal levantamento específico constitui prova indiciária sinalizadora de omissão. Porém, excepcionados aqueles fundados em presunções legais, qualquer outro lançamento tributário que considere ocorrida a omissão de receita deve repousar em elementos concretos, objetivos, sólidos em sua estruturação. Assim, o levantamento da produção fundado apenas no consumo de embalagens, sem aprofundamento nas investigações, de forma a validar a consistência dos resultados apurados, não se reveste dos elementos essenciais para respaldar o lançamento.

O valor da receita tida como omitida (produção sem registro) foi apurado a partir das diferenças entre o consumo total de cada embalagem e o consumo anual do produto (este obtido pela soma da produção registrada do produto com o estoque final). Essa diferença foi multiplicada pelo preço médio informado do produto. Para dar consistência e credibilidade à apuração, deveria, antes de mais nada, ser feita a identificação de cada produto final e de quais itens de embalagem o compõem.

No presente caso, as inconsistências são evidentes. Analisando, por exemplo, a apuração do desvio de produção do produto final Latão de 10 litros, cujo preço médio informado foi de R$ 25,21, vê-se que além das diferenças dos itens de embalagem "Rótulo Latão" para cada sabor (diferenças consignadas: 1, 4, 4, 28, 25, 55, 58, 63, 30, 33,18, 19, 35, 63), foram consideradas as seguintes diferenças (todas elas também multiplicadas por R$ 25,21 para compor a receita omitida):

Selo de garantia- 18

Envoltório nata framboesa – 10

Tampa plástica – 3.517

Saco plástico para fibrolata – 31.184

Bandeja para fibrolata – 46.921.

Pergunta-se: O produto final **Latão de Sorvete 10 Litros,** cujo preço final é R$ 25,21, demanda quais itens de embalagem? O rótulo, a tampa, o envoltório, não integram o mesmo produto final? Onde entra o "selo garantia"?

Carece de lógica, por exemplo, concluir que houve um desvio de produção de 4 latões em razão de diferença de 4 rótulos nata framboesa e outro desvio de 10 latões em razão da diferença de 10 envoltórios nata framboesa. Se o produto desviado é latão de 10 litros de sorvete nata framboesa, os 10 latões tidos como desviados a partir da diferença de envoltório absorvem os 4 referentes à diferença de rótulos. Da mesma forma, as tampas plásticas. Se essas são componentes dos latões de 10 litros, as diferenças de 3.517 tampas necessariamente absorvem as diferenças de 411 rótulos dos diversos sabores.

Além disso, a diferença relativa ao item "bandeja para fibrolata" serviu para apurar desvio de produção do produto Latão de 10 Litros, sendo responsável, só esse item, por uma omissão de receitas no valor de R$ 1.182.878,41 (46.921 x R$ 25,21). Ocorre que restou demonstrado nos autos (foto às fls.) que as bandejas para fibrolata não integram o produto, não revestem a condição de embalagem, constituindo-se em suporte para acomodação dos produtos nas operações de transporte e, segundo alega a Recorrente (e visualiza-se na foto anexada), cada bandeja acomoda diversos produtos e pode ser utilizada diversas vezes.

Assim, a análise do consumo a partir exclusivamente de cada item de embalagem, sem levar em conta quais os itens de embalagem compõem cada produto final, de modo a não considerar como produção não registrada tantos produtos finais quantos são as diferenças dos diversos itens de embalagem, torna-se inconsistente, padecendo, o crédito lançado, de incerteza. A validade da auditoria de produção realizada está condicionada à análise da consistência metodológica dos cálculos efetuados. Sem isso, inexiste consistência; sem consistência, aniquilada está a legitimidade do crédito constituído.

Deve ser provido o recurso quanto a este item.

2- Destruição de Mercadorias:

O contribuinte lançou diversos valores como Custos ou Despesas Operacionais, referentes a Matérias Primas e Materiais de Embalagem deteriorados e incinerados, sem que os laudos de vistoria fossem apresentados. De acordo com a lei (Lei nº 4.506/64, art. 46, incisos V e VI), o contribuinte pode deduzir : (a) as quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade,

ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio; (b) as quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas (b.i) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança,que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência; (b.ii) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes; (b.iii) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável. Portanto, as quebras e perdas que podem ser deduzidas independentemente de prova são aquelas que normalmente ocorrem no processo de fabricação, manuseio e transporte, e que sejam razoáveis conforme a natureza do bem e da atividade. Afora essas, as quebras e perdas devem ser comprovadas mediante laudo ou certificado de autoridade competente.

Afirma a Recorrente que contempla em suas fórmulas uma previsão para as quebras e perdas, no percentual de 4%. Esse é, pois, o percentual razoável e normal, previsto pela própria empresa, que se conforma com sua atividade e tipo de produtos. Para deduzir perdas em valores superiores, imprescindível a prova.

Não colhe a alegação da Recorrente de que o percentual para quebras e perdas contemplado em suas fórmulas representa o máximo de eficiência e aponta uma perda mínima inevitável, e não que tais quebras e perdas sejam as únicas possíveis de ocorrer no processo produtivo, como pretendem os auditores. As quebras e perdas contempladas na fórmula, usualmente, representam o grau de normalidade, e as extraordinárias devem ser provadas.

Veja-se que nos esclarecimentos prestados pela empresa em atendimento à intimação da fiscalização (fl. 1114), declara ela que embora pareça estranho que não constem quaisquer valores de inutilização/incineração de matérias primas e produtos durante os anos de 1993 e 1994 (até a data da incorporação da Q.Refres-Ko), os documentos normalmente emitidos confirmam o fato. Declara, ainda, que após a incorporação foram identificados estoques de insumos impróprios, permitindo concluir que, sabedora das negociações para a incorporação, a incorporada os reteve sem destruí-los, provavelmente para maior valorização dos estoques. Esclarece, afinal, que após a incorporação, nos anos de 1994 e 1995,

esses insumos foram sendo incinerados ou inutilizados. Esses esclarecimentos prestados pela interessada vêm demonstrar, com clareza, que as incinerações/inutilizações questionadas foram atípicas, não se justificando a ausência de comprovação.

Pondera a Recorrente que as perdas experimentadas são pouco significativas, comparativamente ao volume total de produtos vendidos, e que o percentual apontado na impugnação (4,05%) somado ao percentual contido na fórmula de produção (4,0%) totaliza 8,05%. Quanto a esse argumento, é de se considerar que a lei não condiciona a dedutibilidade das perdas ao volume de produtos vendidos, mas sim à sua normalidade em função da atividade e da natureza do produto. Cabe à empresa, se questionada, apenas demonstrar que os índices de quebra ou perda por ela adotados são os normais à sua atividade, sendo ônus da fiscalização, se deles discordar, trazer a prova em contrário. No caso, a empresa considera como índice normal de perda 4%, e os contempla em sua fórmula. E a fiscalização não discordou do índice contemplado pela empresa.

Para deduzir perdas que superam as normais, caberia à empresa provar a efetividade de sua ocorrência mediante apresentação de laudo ou certificado emitido pela autoridade competente. Note-se que o percentual de perdas contabilizadas superou em mais de 100% o adotado pela empresa como normal, não se podendo dizer que as perdas experimentadas são "pouco significativas".

Diz, ainda, a Recorrente, que as perdas verificadas se apresentam absolutamente razoáveis, não só considerando as demais empresas do setor, mas sobretudo o senso do homem comum. Se o percentual adotado (4%) não é o adequado para as empresas desse setor, deveria a Recorrente trazer a prova nesse sentido, a fim de que o verdadeiro índice normal de quebras possa ser deduzido independentemente de prova.

Deve ser mantido esse item da exigência.

03- Rendimentos Indiretos:

Segundo a fiscalização, a empresa concedeu, nos anos de 1992 a 1995, diversos benefícios a seus funcionários a título de Seguros de Vida e Reembolso de Despesas com Medicamentos, os quais foram considerados benefícios indiretos, que deveriam ter sido objeto de identificação dos beneficiários

e sujeitos à incidência do IRFON, tratando-se de liberalidade, uma vez que não constam da Convenção Coletiva de Trabalho de 05/06/92.

A decisão de primeira instância considerou que as despesas com seguro de vida não se enquadram como "*serviços assistenciais e benefícios previdenciários a empregados*", tendo sua dedutibilidade condicionada à necessidade da atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora. Nessa linha de raciocínio, entendeu que a atividade de produção de sorvete não coloca o funcionário em perigo iminente, caracterizando-se, o seguro de vida, como liberalidade, sendo a despesa indedutível, pois a fonte não é afetada com o corte de tais despesas.

Quanto às despesas com medicamentos, para manter a glosa, pondera a decisão recorrida que a empresa inicialmente declarou que as despesas eram reembolsadas à base de 50%, sendo o valor creditado em conta corrente dos funcionários, e posteriormente passou a afirmar que eram descontadas na folha de salários, sem provar qual dos procedimentos adota e sem demonstrar que os benefícios eram oferecidos indistintamente a todos os funcionários da empresa. Quanto a essa afirmação final (não demonstrou que os benefícios eram concedidos indistintamente a todos os funcionários), não consta essa alegação por parte da fiscalização. Ao atender intimação nesse sentido, a empresa informou não conceder benefícios indiretos aos seus diretores, oferecendo plano de saúde, seguro de vida e reembolso de medicamentos a todos os empregados indistintamente, inclusive aos diretores. No Termo de Constatação, registram os auditores que a empresa concedeu benefícios indiretos aos seus funcionários, não levantado qualquer dúvida quanto a serem eles para todos, indistintamente, ou não. Apenas entendeu que representavam salário indireto.

No recurso, declarou a Recorrente tratar-se de despesas com medicamentos utilizados no setor de enfermaria (ambulatório) mantido no estabelecimento industrial, com permanência constante de profissionais da área médica, em níveis irrisórios face ao volume de empregados (média de R$ 5.000,00 por mês para cerca de 3.000 empregados).

O Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (Decreto nº 1.041/94) previa, no artigo 300 :

" Art. 300- Consideram-se despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a todos os seus empregados e dirigentes."

Esse artigo não tinha embasamento legal. Noé Winkler [1] anota:

" Este artigo, como se observa, não tem base legal. Não decorre de texto expresso de lei.

É norma regulamentar, fruto de longo período de indecisões e procedimentos fiscais oscilantes, na interpretação do que pudessem ser entendidas como despesas não computadas nos custos, porém necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Em 1974, frente a processos fiscais contraditórios, o Ministro da Fazenda, 'em face da prática correntemente adotada pelas empresas no sentido de fornecer maior amparo assistencial aos seus servidores e dependentes, como fator importante para o aumento da produtividade, tendo conseqüentemente reflexo positivo nas atividades normais das pessoas jurídicas', resolveu disciplinar a dedutibilidade desses encargos, consubstanciando, em Portaria, a essência deste artigo e de seus parágrafos, posteriormente incorporados ao Regulamento do Imposto de Renda.

.....

Para que a despesa possa ser dedutível, é necessário que o benefício seja extensivo a todos os empregados.

....."

O ato ministerial referido por Noé e que disciplinou a dedutibilidade foi a Portaria MF nº 41, que assim dispôs:

"*...em face da prática correntemente adotada pelas empresas no sentido de fornecer amparo assistencial a seus servidores e dependentes, como fator importante para aumento da produtividade, tendo conseqüentemente reflexo positivo nas atividades normais, resolve:*

I- Considerar como despesas operacionais os gastos realizados pelas empresas assistenciais, ***sob qualquer título, destinadas indistintamente a todos os seus empregados****, inclusive com a complementação de proventos de aposentadoria pagos pelas instituições oficiais de previdência, quando os mesmos não atinjam o salário médio mensal percebidos nos últimos 12 meses de atividade do empregado aposentado.*

II- Para este fim incluem-se os serviços assistenciais referidos no item anterior, que sejam prestados diretamente pela empresa, por entidades afiliadas, para esse fim constituídas com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos, ou, ainda, por terceiros especializados, como no caso de assistência médico-hospitalar.

III- ....." (negritos acrescentados)

A Lei nº 9.249/95, art. 13, inciso V, veio dar o fundamento legal ao dispositivo, que já aparece no Regulamento de 1999 (Decreto 3.000/99), no art. 360. E sobre ele, comenta Noé Winkler[2] :

---

[1] WINKLER, Noé- *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)* Editora Forense, 1ªed. 1997, pág. 540

"
.....

Conclui-se, do exposto, que, no caso, o bom costume fez a lei.

A interpretação oficial adotou princípios teóricos da função social da empresa. Ao mesmo tempo, acautelou-se contra abusos, ou formas de evasão fiscal com favorecimento liberal. Para tanto, exige-se registro específico dos dispêndios ocorridos.

O dispositivo, além de assistência médica, odontológica e farmacêutica, refere-se à assistência *social*.

....."

A partir da gênese da autorização para a dedutibilidade, que nasceu com a Portaria MF 41/74, nota-se que se pretendeu permitir a dedução de gastos assistenciais **a qualquer título**, desde que destinados indistintamente a todos os empregados.

Portanto, entendo que o dispositivo alcança as despesas com seguro de vida em grupo pagos pelo empregador indistintamente para todos seus empregados, bem como os medicamentos, quer sejam eles usados em ambulatório, quer sejam reembolsados aos empregados. Para tanto, basta que os benefícios sejam disponibilizados indistintamente a todos os empregados, fato não questionado pela fiscalização .

04- Provisão para Devedores Duvidosos:

O contribuinte é acusado de ter constituído a provisão em desacordo com a legislação. Em relação ao período-base de 1995, não há litígio. Quanto aos demais períodos, após a retificação levada a efeito pela decisão de primeira instância, quanto ao período-base de 1991, verifica-se, a partir do anexo ao Termo de Constatação (fl. 1181), que as parcelas mantidas decorrem de a fiscalização ter excluído da base de cálculo da provisão diversos direitos de créditos, assim motivando a glosa: (a) créditos de natureza não operacional; (b) empréstimos da controlada para a controladora; (c) créditos contra entidades governamentais da administração pública direta e indireta; (d) contas simplesmente transitórias; (e) créditos originários de operações que não geraram quaisquer receitas tributáveis.

A jurisprudência desta Câmara é pacífica no sentido de que até a vigência da Lei nº 8.981/95 (01/01/95) a provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo § 2º do art. 61 da Lei nº 4.506/64, não cabendo à autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando

[2] WINKLER, Noé- *Imposto de Renda-Doutrina – Comentários - Decisões e Atos administrativos – Jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário)* Editora Forense, 2ªed. 2001, pág. 545

legal para abranger situações nele não previstas. Deve, pois, ser provido o recurso quanto a este item.

05- Compensação a Maior de Prejuízos Fiscais:

Esse item, sendo conseqüência das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, deverá sofrer a adequação ao decidido neste julgamento.

06- Ajustes no LALUR:

A empresa é acusada de ter realizado diversos ajustes no LALUR, que foram considerados indevidos pela fiscalização (adições não efetuadas ou exclusões indevidas). Em razão dos esclarecimentos trazidos com a impugnação, foi determinada diligência para verificar se eram procedentes as afirmações da impugnante. A diligência foi realizada pelos próprios autores do procedimento de fiscalização, que produziram o relatório conclusivo de fls. 1.826 a 1.836. Nesse relatório, os auditores tecem considerações iniciais sobre a forma como se desenvolveu a ação fiscalizatória que deu origem ao auto de infração. Em relação ao item sob análise (Ajustes Realizados no LALUR), esclarecem : " *..informações realizadas diretamente aos funcionários do setor fiscal, tendo em vista o termo de início de fiscalização (fl. 150), sendo realizada intimação específica apenas em alguns casos, os quais não constam do presente processo. Com relação a esses ajustes, o atendimento foi moroso, incompleto e não adequado, tendo havido dificuldade do próprio contribuinte de entender os "ajustes" por ele próprio efetuados, tanto é que, para atendimento da diligência ora encerrada, que tratou especificamente desses "ajustes", o contribuinte demorou 45 (quarenta e cinco) dias, após sucessivos pedidos de prorrogação (....). isto que se tratou de comprovar as argumentações dele próprio, constantes da impugnação.* Mais adiante (fl. 1834), no item "Resultado dos Exames", declaram os auditores que " ***os exames demonstraram fatos que não chegaram anteriormente ao nosso conhecimento,*** *pela imperícia dos funcionários que atenderam a fiscalização, que não souberam, sequer, explicar a origem dos lançamentos e nem suas correlações. Assim, a* ***fiscalização não teve, na ocasião, outra alternativa senão a de "glosar" os valores lançados e não justificados, dando a oportunidade ao contribuinte de justificá-los na impugnação....***" (negritos acrescentados). E, em seguida, apresentam, quanto a cada um dos itens de ajuste, a conclusão a que chegaram após o exame da documentação.

Passo a analisar os ajustes que, no auto de infração, foram considerados indevidos.

06.1- Exclusão, em 31.12.91, de Cr$ 3.668.477.112,00.

Refere-se a provisões indedutíveis constituídas no ano-base de 1990 , no valor total de Cr$ 635.978.119,00, adicionadas ao lucro líquido, e que no ano de 1991 foram revertidas e excluídas do lucro líquido com a respectiva correção monetária. A empresa diz ter-se fundamentado, para assim proceder, no art. 28 do Decreto-lei nº 2.341/87.

Os autores do procedimento, no relatório apresentado após a diligência, concluíram que as Leis nº 7.689/88 e 8.034/90 "deram suporte legal para esses ajustes na Base de Cálculo da CSSL de 31/12/91, uma vez que permitiram a exclusão dos valores corrigidos das adições realizadas no período anterior."

A decisão de primeira instância, entretanto, manteve a exigência ao argumento de que o art. 28 do Decreto-lei nº 2.341/87 apenas autoriza que os valores registrados no LALUR para serem computados em exercícios futuros sejam corrigidos monetariamente, mas não especifica quais devam ser eles. E aduz que, em se tratando de provisões não previstas como dedutíveis entre as mencionadas no art. 220 a 224 do RIR/80, a exclusão não tem amparo legal.

A reversão do valor da provisão constituída em ano anterior corresponde a uma recuperação de despesa que já foi oferecida à tributação no ano da constituição da provisão, cabendo, pois, sua exclusão do lucro líquido no ano da reversão, sob pena de se caracterizar tributação em dobro.

Quanto à exclusão da correção monetária da provisão, o fundamento para admiti-la é de natureza econômica. Trata-se de provisão indedutível, cuja constituição acarreta influência para efeitos fiscais, eis que, tendo reduzido o lucro líquido, reduziu, conseqüentemente, o patrimônio líquido da empresa. Dessa forma, a correção monetária da provisão nos períodos-base subseqüentes à sua constituição neutraliza os efeitos da despesa de correção monetária do patrimônio líquido a menor, decorrentes da constituição da provisão.

Analisando os efeitos da correção monetária da Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos, a Secretaria da Receita Federal, por meio do Parecer Normativo CST 07/85, manifesta o entendimento de que "*a pessoa jurídica que constituir provisão para perdas prováveis na realização de*

investimentos, indedutível para efeitos do lucro real, somente poderá deduzir sua correção monetária a partir do período-base subseqüente àquele em que a mesma for constituída". Tal entendimento, embora se refira à provisão para perdas prováveis na realização de investimentos, foi fundamentado exclusivamente no argumento da diminuição do patrimônio líquido, isso é, fundamento econômico, sendo, pois, válido para qualquer caso de provisão indedutível.

Falando sobre postergação de imposto, Hiromi Higushi e Fábio Hiroshi Hugushi[3] utilizam esse mesmo fundamento ao definirem que " ....se o fisco considera a provisão não dedutível terá que admitir que o valor adicionado poderá ser excluído posteriormente com correção monetária. Isso é de lei. .....A lei permite excluir, corrigido monetariamente, os valores adicionados porque na contabilidade houve diminuição do patrimônio líquido. O fisco, ao considerar como não dedutível a provisão constituída pela empresa não poderá negar a sua exclusão pelo valor corrigido no período-base em que ocorrer o evento."

Deve, pois, ser provido o recurso quanto a esse item.

06.2- Falta de adição, em 30/06/92, de Cr$ 897.344.326.00.

Conforme se depreende do Termo de Constatação (fl. 1191), o fundamento dos auditores para considerar que deveria ter sido efetuada a adição do referido valor no LALUR é que ele foi adicionado para apuração da base de cálculo do ILL.

Em sua impugnação, esclareceu a empresa que esse valor se refere a excesso de Provisão para o Imposto de Renda do exercício corrente (1992) em função de uma exclusão no lucro real efetuada a menor e que, por sua vez, faz menção a uma diferença temporária tributada no período-base de 1991 e realizada em 1992, qual seja : *adição em 31.12.91 de provisões temporárias (vide LALUR nº 04, páginas 17 e 18v. da Parte A e LALUR nº 04, página 31, Parte B) no valor de Cr$ 3.322.353.161,00.* Esclarece a impugnante que o valor corrigido até 30/06/92 (data de sua realização) perfaz Cr$ 11.506.929.499,00, e o valor excluído em 1992 foi Cr$ 9.327.586.791,00, cuja diferença é Cr$ 2.179.342.708,00. O valor do imposto de renda incidente sobre essa diferença é Cr$ 854.535.752,00, que somado

[3] HIGUSHI, Hiromi e Fábio Hiroshi, *Imposto de Renda das Empresas*, 22ª Ed. Pág. 104, Editora Atlas S.A, São Paulo, 1997

ao valor de AIRE de Cr$ 42.808,574,00 perfaz o montante supostamente não adicionado de Cr$ 897.344.326,00.

Os autores do procedimento, no relatório apresentado após a diligência, concluíram que "*procede a informação ...de que se trata de uma provisão temporária. Com base na documentação apresentada pelo contribuinte, entendemos que, S.M.J., a diferença calculada de Cr$ 854.535.752,00 entre o valor comprovadamente adicionado de Cr$ 42.808,574,00, teve reflexo apenas na Base de Cálculo do ILL, de conformidade portanto com as alegações da impugnante.*"

A decisão de primeira instância, entretanto, manteve a exigência ao argumento de que os documentos constantes no processo não comprovam tal assertiva e verifica-se que em 31/12/91 houve a adição ao Lucro Líquido, a título de Reservas Tributáveis, no valor de Cr$ 3.322.353.161,00 (fls.1587), e em 30/06/92 houve a exclusão desse mesmo valor, a título de Reservas Tributáveis, além de Cr$ 8.184.576.338,00, a título de Correção Monetária dessa reserva (fl. 1590), perfazendo Cr$ 11.506.929.499,00, não havendo diferença na exclusão, conforme afirma a interessada. E não tece qualquer comentário sobre a constatação dos auditores diligenciantes de que procede a informação de que se trata de uma provisão temporária e que, com base na documentação apresentada pelo contribuinte, concluíram que a diferença calculada de Cr$ 854.535.752,00 entre o valor comprovadamente adicionado de Cr$ 42.808,574,00, teve reflexo apenas na Base de Cálculo do ILL, de conformidade portanto com as alegações da impugnante.

Quanto a esse item, tem-se, na realidade, que o único fundamento apresentado pelos fiscais para considerar que a importância deveria ter sido adicionada ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real é que ela foi adicionada para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido. Aliás, os próprios autuantes admitem que tiveram muita dificuldade quando do procedimento de fiscalização, porque os funcionários que os atenderam não souberam explicar a origem dos lançamentos e nem suas correlações, e, assim, optaram por efetuar os lançamentos correspondentes aos valores inexplicados, ficando o contribuinte com a oportunidade de justificá-los na impugnação.

Ora, para considerar que um valor deixou de ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real é imprescindível que a fiscalização

indique o fundamento legal da obrigatoriedade da adição. Não é porque consta uma adição para apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido (ILL) que o mesmo valor deve ser adicionado para apuração da base de cálculo do imposto de renda. Até porque, conforme pondera a Recorrente, a adição para fins de ILL pode ter sido errada. Sem que o auto de infração indique a natureza do valor que foi considerado como indevidamente não adicionado, não há como manter a exigência. Especialmente considerando que os próprios autuantes, que não haviam identificado a natureza da adição, após a explicação dada na impugnação e verificação dos documentos, manifestaram-se no sentido de sua improcedência.

06.3- Exclusão, em 31/12/92, de Cr$ 5.723.150.957,00

A exclusão deu-se a título de "Outras receitas – Receita com Desapropriação de Imóveis. Esse item não foi objeto da diligência fiscal, pois não havia dúvidas quanto à natureza e origem da exclusão.

Argumenta a Recorrente que a Constituição garante o direito à justa indenização pela desapropriação do imóvel e que a exigência do tributo a tornaria injusta.

A questão da tributação das indenizações foi objeto de apreciação, reiteradas vezes, pela antiga Consultoria Geral da República e pelo Supremo Tribunal Federal. Vale à pena trazer a lume excertos do Parecer CGR nº CS-27 que aborda o assunto:

> EMENTA
> I- Os Títulos da Dívida Agrária representam o pagamento da prévia e justa indenização na desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária (CF., art. 184). Por isso mesmo, improcede a pretensão de incidir, sobre eles, qualquer modalidade de tributo, máxime do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Admitir tributar TDA's seria admitir fraudar o princípio constitucional da justa indenização e, ainda, favorecer a União Federal, que, a um só tempo, expropriaria e reteria parcela do valor constitucionalmente devido em pagamento.
> II - Matéria contida nas questões já amplamente apreciadas e decididas no Parecer SR-45/87, aprovado pelo Presidente da República em 4.12.1987, e reexaminadas no Parecer nº CR/SA-26/88, exarado em pedido de revisão não deferido. O descumprimento de decisão normativa do Presidente da República configura quebra da hierarquia e grave ofensa à autoridade presidencial.
>
> Parecer nº CS-27
>
> Adoto, para os fins e feitos do art. 24 do Decreto nº 92.889, de 7 de julho de 1986, o Parecer nº CA/AA-2/91, do eminente Consultor da República, Doutor Alexandre Camanho de Assis.
>
> 2. A matéria, da mesma forma que a recalcitrância do fisco, não são novidades para esta Consultoria Geral, que pela terceira vez é chamada para

redizer que os TDA's não podem sofrer restrição de qualquer natureza que redunde no desrespeito do princípio da justa indenização.

3. No processo nº 00400.000024/87-90 foi examinada a Portaria MF nº 65-A, de 6.4.1987. O Parecer CGR/CR-AS-26/88 apresentou-se com a seguinte ementa:

...(omissis)...

4. Ao adotá-lo , o eminente Consultor-Geral, Doutor J. Saulo Ramos, no Parecer nº SR-45, deixou claro:

....(omissis)...

5. Posteriormente, o Ministério da Fazenda pediu a revisão desse Parecer nº SR-45/87 (Processo nº 010968.007764/87-56), quando, foi então, proferido o Parecer nº CR/AS-26/88, assim ementado:

...(omissis)....

6. Na decisão desse parecer, o Digno Consultor Geral da República preliminarmente advertiu:

> "2. As decisões normativas, emanadas do Presidente da República, impõem-se à observância de todos os Ministros de Estado, em função do princípio hierárquico, de extração constitucional, que é subjacente à organização administrativa do Poder Executivo.
>
> 3. A precípua função constitucional dos Ministros de Estado, na esfera do regime presidencial de Governo, consiste em auxiliarem o Chefe do poder Executivo no desempenho de sua tríplice função de Chefe de Estado, Chefe de Governo e Chefe da administração federal.
>
> .....
>
> 4. Compete ao Presidente da República a chefia unipessoal desse ramo do poder do Estado, desenvolvendo, em razão de sua condição político-constitucional, a suprema inspeção de todos os aspectos concernentes aos assuntos do Poder Executivo.
>
> 5. Por isso mesmo, o egrégio Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de decidir (v. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 35/272), *verbis*, que:
>
> "O Presidente da República tem competência implícita, fundada no poder hierárquico, para decidir em última instância, sobre tudo quanto interessa à administração pública."
>
> 6. Desse modo, e considerando o caráter de verticalidade que preside às relações entre o Chefe do Poder Executivo e os seus auxiliares ministeriais, cumpre assinalar que não poderão, sob pena de grave ofensa à autoridade presidencial, descumprir os comandos legítimos que dele emanem.
>
> O único meio juridicamente possível de o Ministro de Estado, sem quebra de hierarquia, manifestar sua oposição a qualquer decisão normativa do presidente da República concentra-se no pedido de revisão, cujo processamento poderá, eventualmente, ensejar o reexame do tema decidido.

7. As decisões normativas do Presidente da República não são irreversíveis. Antes, admitem revisão, desde que presentes fatos relevantes que possam justificá-la. A revisibilidade dos atos presidenciais, pois, é direito estrito.

A estabilidade de que devem gozar as decisões de conteúdo normativo do Presidente da República torna, por isso mesmo, excepcional a possibilidade de revisão administrativa dos atos presidenciais.

8. Não fosse assim, instaurar-se-ia, na esfera do Poder Executivo, o caos administrativo, decorrente da instabilidade e da incoerência das decisões presidenciais, mutáveis ao nuto arbitrário dos interessados ou reformáveis em função de conjunturas meramente circunstanciais.

A seriedade do ofício presidencial repele essas motivações e exige integral submissão do Chefe do Poder Executivo à *rule of law*".

Ao depois, passando ao exame do mérito, reafirmou:

" 20. O novo texto constitucional, ao dispor sobre a expropriação de imóvel rural, por interesse social, para fins de reforma agrária , impôs à União o dever de indenizar o proprietário "mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real..."(v. art. 194, caput), ressalvadas as benfeitorias úteis e necessárias, que serão sempre compensadas em dinheiro(v. art. 184, § 1º).

21. O constituinte, nesse ponto, reafirmou o princípio constitucional da justa indenização, já consagrado na Carta anterior, no âmbito da desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária.

22. Mostrou-se ele, na realidade, fiel à tradição constitucional brasileira e sensível à censura dos Tribunais, inclusive do Supremo Tribunal Federal, cuja jurisprudência repudiou qualquer limitação, por via legal ou administrativa, do valor do bem expropriado, para efeito de fixação da justa indenização.....

23. A noção de justa indenização não pode sofrer qualquer restrição, sob pena de malferir-se, por ato estatal revestido de menor positividade jurídica, postulado constitucional que a consagra. A restrição desse conceito, sem que ela derive de autorização constitucional, configurará ato lesivo à cláusula assecuratória da propriedade privada, inscrita na Carta Maior, por implicar o esvaziamento arbitrário do conteúdo econômico do direito.

24. Lapidar, sob esse aspecto, o voto do eminente Ministro Moreira Alves, como relator, no RE nº 99.849-PE (Pleno), cujo julgamento versou, precisamente, essa *quaestio juris*: o tema da justa indenização na desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária (v.RTJ, vol. 108/793, 801):

"...Ora, o art. 161, *caput* da Constituição, ao declarar que "a União poderá promove a desapropriação da propriedade

territorial rural, mediante pagamento da justa indenização, fixada segundo os critérios que a lei estabelecer" permite, apenas, que o legislador fixa os critérios com os quais se possa chegar à indenização que ela determina seja justa, e não que o legislador fixe limite intransponível que tenha de ser observado ainda quando o valor a ele correspondente não se coadune com o justo.

Indenização justa é, sem dúvida alguma, a compensação em dinheiro que reponha, o mais exatamente possível, no patrimônio do desapropriado, o valor real da coisa daí retirada.

O que não me parece defensável é o entendimento de que, após haver o princípio constitucional reafirmado a garantia da justa indenização, se tenha como possível que o legislador ordinário, por ter o mesmo texto declarado que ela poderá ser fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, possa, por meio desses (que são meros instrumentos), impossibilitar que se alcance o objetivo (a justa indenização para cuja consecução eles são permitidos.

Pretendesse o constituinte deixar ao arbítrio do legislador ordinário o modo de fixação do valor, não teria ele reafirmado a garantia do pagamento da indenização justa, mas declarado, simplesmente, que a desapropriação, nesse caso, se faria mediante o pagamento do valor fixado exclusivamente segundo os critérios estabelecidos em lei.

Note-se, aliás, que, quando o constituinte quer deixar a conceituação de uma idéia a critério decisivo do legislador ordinário, o declara em termos como os utilizados no § 3º, parte inicial, desse mesmo artigo 161:
"A indenização em títulos somente será feita quando se tratar de latifúndio, como tal conceituado em lei...".

7. Agora, neste processo, oriundo de pedido de parecer formulado pelo Ministério da Agricultura e Reforma Agrária, é dada notícia de que o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, fundado em Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, bate-se pela incidência, nos TDA's, do imposto de renda e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro relativos a títulos e valores mobiliários.

8. Mais uma vez, sem razão. Não há a tributar TDA's pela incidência sobre valores de resgate e de juros dos mesmos, ao argumento de equiparação com títulos mobiliários outros, resultantes de operações de mútuo ou do mercado de capitais. Especificamente, quando se trata de desapropriação por interesse social para fins de reforma agrária, a recomposição patrimonial que instrumentaliza a indenização sob a forma de TDA's não pode sofrer reduções de qualquer natureza, posto que a Constituição integralmente a preserva.

9. Essa hipotética redução, se permitida, redundaria em efetiva quebra da garantia constitucional de prévia e justa indenização, tanto mais porque, singularmente, o montante do imposto recolhido à conta da incidência do

imposto reverteria em favor do poder expropriante. Tributar Títulos da Dívida Agrária derivados de desapropriações naqueles moldes significa, em derradeira instância, favorecer invariavelmente a União Federal, que expropria o imóvel e retém, a um só tempo, parcela do valor constitucionalmente devido pela medida executiva, com evidente desprestígio aos direitos de propriedade e da prévia e justa indenização.

10. A Jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, na Representação nº 1.260-3-DF, é do reconhecimento de que o caráter coercitivo das desapropriações exclui o negócio jurídico e que a indenização não tem a natureza de preço ou valor de venda. É do voto do Ministro relator, Néri da Silveira:

> " O Supremo Tribunal Federal, por igual, firmou orientação convergente no julgamento do RE 72.014/SP (Pleno, RTJ 74/703), do RE 77.431/SP (Pleno, RTJ 73/500) e do RE 92.253/SP (Pleno, RTJ 95/1.354). O entendimento da Suprema Corte pode ser sintetizado no voto do Exmº Senhor Ministro Djaci Falcão, proferido no RE nº 872.014, do qual foi Relator:
>
> > " Acontece que na desapropriação não se opera uma venda, não havendo de cogitar da existência de lucro. Na desapropriação há um ato jurídico complexo de direito público, um ato de soberania, por força do qual se dá a perda da propriedade de pessoa física ou jurídica, "por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro" (art.153, § 22, da CF). Impõe-se o pagamento do justo valor em dinheiro , a fim de recompor o patrimônio do expropriado, pela perda sofrida. Não se cuida, vale insistir, de operação de venda, nem mesmo de venda forçada, conceito hoje superado. A rigor, não se busca o elemento preço, próprio do contrato de compra e venda, mas de recomposição no patrimônio do expropriado do justo valor de que ficou privado. Em síntese, objetiva-se o resguardo da integridade do patrimônio. Por isso, não é de se permitir que a indenização seja alcançada pelo imposto, sob pena de afetar a sua integralidade, assegurada, de modo induvidosos, pela Constituição Federal, ao inserir no § 22, do seu art. 153, a locução justa indenização."

11. Não encontro razões jurídicas suficientes para incluir o Título da Dívida Agrária sujeito às disposições da Lei 8.033....(omissis)....

12. A regra geral garantidora do direito de propriedade assegura justa indenização em dinheiro (art. 5º, inciso 24 da CF), e quem a recebe não está sujeito ao tributo.

A forma de indenização prevista no art. 184 da Constituição de 1988 é excepcional. Admitir-se, nesta hipótese, a incidência de tributos, seria ampliar a exceção restritiva de direito de propriedade, o que não se compadece com os princípios da hermenêutica jurídica.

13. Verifica-se, pois, que a matéria dos autos não se apresenta em desdobramentos que não se contenham nas questões já amplamente

apreciadas e decididas no Parecer nº SR-45/87 e reexaminada no Parecer nº CR/AS-26/88, que se manifestou contra o pedido de revisão então formulado.

14. Os autos revelam, entretanto, a descabida oposição à decisão normativa do Presidente da República, manifestada com quebra de hierarquia, pela não adoção do único meio jurídico próprio ao reexame do tema já decidido. Ao que se vê, a lição contida no Parecer nº CR/AS-26/88 não foi aprendida.

15.....(omissis)..."

Note-se que, embora o Parecer supra transcrito trate de tributação de Títulos da Dívida Agrária, toda sua fundamentação gira em torno da garantia constitucional do justo valor nas desapropriações, a qual não admite qualquer redução por via de tributação. Senão, vejamos:

- "A noção de justa indenização não pode sofrer qualquer restrição, sob pena de malferir-se, por ato estatal revestido de menor positividade jurídica, postulado constitucional que a consagra. A restrição desse conceito, sem que ela derive de autorização constitucional, configurará ato lesivo à cláusula assecuratória da propriedade privada, inscrita na Carta Maior, por implicar o esvaziamento arbitrário do conteúdo econômico do direito". (Item 23 do Parecer CR/AS-26/88, transcrito no item 5 do Parecer CS-27)

- " Indenização justa é, sem dúvida alguma, a compensação em dinheiro que reponha, o mais exatamente possível, no patrimônio do desapropriado, o valor real da coisa daí retirada. O que não me parece defensável é o entendimento de que, após haver o princípio constitucional reafirmado a garantia da justa indenização, se tenha como possível que o legislador ordinário, por ter o mesmo texto declarado que ela poderá ser fixada segundo os critérios que a lei estabelecer, possa, por meio desses (que são meros instrumentos), impossibilitar que se alcance o objetivo (a justa indenização para cuja consecução eles são permitidos". (trecho do voto do Ministro Moreira Alves, citado no item 24 do Parecer CR/AS-26/88, transcrito no item 5 do Parecer CS-27).

- " Acontece que na desapropriação não se opera uma venda, não havendo de cogitar da existência de lucro. Na desapropriação há um ato jurídico complexo de direito público, um ato de soberania, por força do qual se dá a perda da propriedade de pessoa física ou jurídica, "por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro" (art.153, § 22, da CF). Impõe-se o pagamento do justo valor em dinheiro , a fim de recompor o patrimônio do expropriado, pela perda sofrida. Não se cuida, vale insistir, de operação de venda, nem mesmo de venda forçada, conceito hoje superado. A rigor, não se busca o elemento preço, próprio do contrato de compra e venda, mas de recomposição no patrimônio do expropriado do justo valor de que ficou privado. Em síntese, objetiva-se o resguardo da integridade do patrimônio. Por isso, não é de se permitir que a indenização seja alcançada pelo imposto, sob pena de afetar a sua

integralidade, assegurada, de modo induvidosos, pela Constituição federal, ao inserir no § 22, do seu art. 153, a locução justa indenização." (trecho do voto do Ministro Djaci Falcão, transcrito no item 10 do Parecer CS-27).

- " A regra geral garantidora do direito de propriedade assegura justa indenização em dinheiro (art. 5º, inciso 24 da CF), e quem a recebe não está sujeito ao tributo." (item 12 do Parecer CS-27)

Assim, uma vez que a Constituição, no inciso XXIV do art. 5º , corporifica cláusula garantidora da justa indenização nas desapropriações, e estando pacificado quer pelo STF, quer pela antiga Consultoria Geral da República, que o conceito a justa indenização não pode sofrer reduções de qualquer natureza, inclusive por via de tributação, sob pena de redundar em quebra da garantia constitucional, deve ser provido também esse item do recurso..

06.4- Falta de adição, em 31/12/92 de Cr$ 2.458.767.114,00.

Trata-se de valor adicionado para apuração da base de cálculo do ILL (sob o título "Reversão do IR Dif. s/ prov. Trib.") e que a fiscalização entendeu que, por esse motivo, deveria também ser do adicionado no LALUR para apuração do lucro real.

Em sua impugnação, esclareceu a empresa que o montante adicionado para ILL é composto dos seguintes itens:

(a) estorno do AIRE contabilizado a maior sobre IR diferido do lucro inflacionário	Cr$ 603.430.719
(b) complemento do IR dif. s/ prov. temporárias (conta 19.01.001.326.169.342)	Cr$ 326.169.342
(c) estorno do IR diferido do lucro inflacionário (conta 53.01.002)	Cr$ 26.764.363
(d) reversão de IR diferido ativo sobre Prov. Trib. IPC/90	Cr$ 1.502.402.690
	Cr$ 2.458.767.114

A seguir, explica a origem de cada uma dessas parcelas e a razão pela qual afetaram apenas a base de cálculo do ILL.

Os autores do procedimento, no relatório apresentado após a diligência, confirmaram serem "*...procedentes as afirmações às fls. 1235. A documentação apresentada pelo contribuinte, entendemos que, S.M.J., houve um valor devidamente adicionado na Base de Cálculo do IRPJ, de Cr$ 603.430.719,00, sendo que a diferença de Cr$ 1.855.336.395,00 teve reflexo apenas na Base de Cálculo do ILL.*"

A decisão de primeira instância, entretanto, manteve a exigência ao argumento de que a interessada alega, principalmente, que "ajustes contábeis"

deram suporte a essa falta de adição, porém apenas consegue comprovar que houve adição no LALUR de Cr$ 603.430.719,00, mas não comprova as outras adições, tecendo afirmações genéricas, não comprovadas documentalmente através dos lançamentos.

Ora, se os autores do procedimento, após realizarem a diligência e verificarem a documentação, confirmam que as alegações da empresa são procedentes, não há como concordar com a decisão recorrida quando diz que as afirmações da empresa são genéricas e não estão comprovadas documentalmente através de lançamentos. O atestado dos diligenciantes goza de fé. Por outro lado, se concluem os auditores que a diferença entre os Cr$ 2.458.767.114,00 questionados e os Cr$ 603.430.719,00 adicionados no LALUR influenciaram apenas a base de cálculo do ILL, não deveria, o valor correspondente, ser adicionado no LALUR, razão pela qual não serve de fundamento à manutenção da exigência o fato de não ter sido provada a respectiva adição. A adição não está e nem poderia estar provada porque, simplesmente, não foi feita por ser indevida. Melhor explicando: (a) nem o auto de infração, nem a decisão recorrida mencionam qual a base legal para ser exigida a adição no LALUR; (b) os auditores autuantes/diligenciantes declaram que a empresa procedeu corretamente, pois a adição de que se trata só é exigível para efeito de base de cálculo do ILL, mas não para a base de cálculo do IRPJ (LALUR); (c) a decisão recorrida mantém a glosa porque não está documentalmente provada a sua adição no LALUR; (d) não pode a decisão recorrida pretender que seja provada uma adição que não foi feita por não ser devida.

06.5- Exclusão, em 31.12.93, de Cr$ 721.751.219,00 .

A exclusão deu-se a título de Reversão Diferença Correção IPC/BTNF, Lei 8.200/91, de Provisões Temporárias.

Em sua impugnação, esclareceu a empresa que em 31/12/89 considerou como provisão temporariamente indedutível o montante de NCZ$ 42.492.664,00. Em função disso, e tendo em vista a diferença verificada em 1990 entre o IPC e o BTNf, reconheceu tal expurgo no saldo anteriormente mencionado, entendendo que tal montante faz parte do principal. Diz que o procedimento decorre de pacífica jurisprudência do Conselho e que, tendo-se em conta o art. 32 do Decreto nº 332/91, por qualquer ângulo que se possa analisar a questão, a sistemática adotada é correta.

Os autores do procedimento, no relatório apresentado após a diligência, confirmaram a adição em 31/12/89, do valor de NCZ$ 42.492.664,00 referente a provisões temporárias, declaram que o valor excluído em 31/12/93, de Cr$ 721.751.219,00 correspondeu à diferença IPC/BTNF (Lei nº 8.200/91) aplicada sobre essas provisões, mas ratificam seu entendimento anterior de que não há embasamento legal para a exclusão.

A decisão de primeira instância reporta-se aos fundamentos expendidos quanto ao item **06.1** retro (*em se tratando de provisões não previstas como dedutíveis entre as mencionadas no art. 220 a 224 do RIR/80, a exclusão não tem amparo legal*). E acrescenta que o art. 32 do Decreto nº 332/91 não autoriza o procedimento da autuada de reconhecer em exercícios subseqüentes, expurgos de saldos anteriores, relativos à diferença IPC/BTNf. E conclui pela improcedência da exclusão por absoluta falta de previsão legal.

O fundamento para ser admitida a exclusão da correção monetária de provisão indedutível anteriormente adicionada é o explanado no item **06.1**, a saber: O valor da provisão (adicionado no LALUR por ser indedutível) diminuiu, na contabilidade, o patrimônio líquido, gerando, no ano seguinte, uma despesa a menor de correção monetária. Ao proceder à reversão da provisão, no período subseqüente, a exclusão, no LALUR, deverá ser do valor antes adicionado (já oferecido à tributação) e da respectiva correção monetária, para anular os efeitos da despesa de correção monetária a menor do patrimônio líquido.

Assim, a Lei nº 8.200/91, ao reconhecer que a correção monetária das demonstrações financeiras do balanço encerrado em 1990 deveria considerar a variação do IPC, tornou legítima a exclusão da correção monetária (diferença IPC/BTNf) da provisão revertida, de maneira a anular a despesa a menor de correção monetária do patrimônio líquido. Ocorre que, nos termos do art. 3º da Lei, a diferença seria dedutível a partir de 1993, e não totalmente em 1993, como procedeu a Recorrente. Todavia, quando do lançamento, em 1997, a empresa já teria direito à exclusão de 70% do seu valor (25% em 1993, 15% em 1994, 15% em 1995 e 15% em 1996). Dessa forma, o lançamento só poderia prosperar se considerasse ter havido apenas postergação.

06.6- Exclusão, em 31/05/94, de CR$ 45.995.623.411,94

Conforme Termo de Constatação, a exclusão é referente a:

- CR$ 15.559.929.517,00 relativo a "Reversão Var. Mon. s/ IRPJ de 1993", a qual não havia sido objeto de adição no mês anterior;
- CR$ 26.264.212.405,00 a título de Reserva de Ágio, que também não havia sido objeto de adição no mês anterior;
- CR$ 2.923.741.310,45 em função de correção monetária a maior sobre a "Reversão da Prov. Tributos não Pagos" no mês anterior;
- CR$ 1.247.740.179,49 em função de correção monetária a maior sobre a "Reversão da Prov. s/ Temp Adic." no mês anterior;

O fundamento da decisão recorrida para manter o lançamento é o seguinte: *"Quanto a esse item da exclusão, a requerente esclarece, às fls. 1238/1239, a composição e origem dos valores. Constata-se que a totalidade desses valores origina-se na Parte B do LALUR de outras empresas (Q-Refres-ko, IAG, QRK-ágio subscrição, PMK-ágio Participação) A simples informação da origem, sem a respectiva comprovação contábil devidamente embasadas na lei, não permite considerar como regulares as exclusões efetuadas".*

A fiscalização considerou as exclusões indevidas porque as reversões não haviam sido objeto de "adição" anterior ou porque fora efetuada correção monetária a maior sobre reversões.

Após a impugnação, tendo a empresa explicado (e indicado as fls. do LALUR que contêm os respectivos registros) a composição e origem dos valores, foi determinada diligência para verificar se eram procedentes as afirmações da impugnante. Após exame dos documentos, os fiscais diligenciantes confirmaram as alegações da impugnante.

Repita-se que, quanto aos ajustes no LALUR, os autores do procedimento declararam que, por ocasião da fiscalização, os funcionários que os atenderam não souberam explicar a origem dos lançamentos e nem suas correlações, e por isso não lhes restou outra alternativa senão a de "glosar" os valores lançados e não justificados, dando a oportunidade ao contribuinte de justificá-los na impugnação. Após os esclarecimentos trazidos com a impugnação, tendo os autuantes as confirmado e não refutado a legitimidade dos ajustes feitos

pelo contribuinte, não há como manter a exigência. Note-se que no Relatório de Diligência (fls. 1826 a 1836), no item **Resultados dos Exames** , os autores do procedimento declaram que os exames demonstram fatos que não chegaram anteriormente ao seu conhecimento e ao apresentarem suas conclusões quanto a cada item de ajuste, manifestaram-se expressamente pela manutenção (quanto aos ajustes diligenciados) apenas dos itens referentes à exclusão indevida a título de Reversão Diferença Correção IPC/BTNF e a exclusões indevidas da CSLL (analisadas a seguir).

Não subsiste, portanto, esse item da exigência.

06.7- Exclusão, em 30/06/94 de CR$ 1.102.127.132,00

Conforme Termo de Constatação, refere-se a CSLL, sendo indevida a exclusão uma vez que não houve incidência dessa contribuição.

Em sua impugnação, esclareceu a empresa :

> " 115. Com relação ao item supra, observa-se que a CSL Diferida e efetivamente constituída, ocorre em função de provisões temporariamente indedutíveis, que por sua vez foram objeto de adição na própria base de cálculo da CSSL no próprio mês. Em razão disso, cumpre ressaltar que o saldo devedor no resultado do período do mês de junho de 1994 foi nada mais nada menos do que o reflexo de provisões ativas efetuadas no mês anterior, corrigidas monetariamente, e cuja ocorrência principal deve-se à diminuição do saldo tributável das provisões temporariamente indedutíveis, que, por sua vez, ocasionaram a constituição da CSSL Diferida Ativa menor quando comparada ao saldo da reversão de CSSL de maio de 1994".

Os autores do procedimento, no relatório apresentado após a diligência, declaram:

> " Verificamos que foram procedentes as adições de provisões temporariamente indedutíveis para fins de C.S.S.L., conforme informou a interessada às fls. 1239 (item 115). Essa situação, no nosso entender, nada muda com relação a indedutibilidade do valor da C.S.S.L. sobre a Base de Cálculo d IRPJ, uma vez que não houve incidência efetiva daquela contribuição."

A decisão de primeira instância se louva no Relatório de Diligência.

Em seu recurso, pondera a Recorrente que, para registrar encargos tributários diferidos são calculados ajustes temporários (no lucro real e na base de cálculo da CSL), como é o caso, por exemplo, das provisões indedutíveis, que

afetam o resultado do ano em que são constituídas e afetam-no novamente quando são excluídas. Havendo reversão da provisão, exclui-se a provisão e estorna-se o imposto diferido, não havendo afetação no cálculo do imposto (desde que tanto a provisão, como o tributo, sejam estornados). Assim, pouco importa se no exercício em que ocorreu a exclusão houve ou não encargo da CSLL, pois a exclusão feita refere-se a tributo diferido, registrado em exercício anterior.

Mais uma vez a razão está com a Recorrente. De fato, o valor excluído não representa a despesa de CSLL do exercício, mas sim, representa saldo de provisão constituída em exercício anterior e devidamente adicionada ao lucro líquido, por ser indedutível, e agora revertida. Justifica-se, pois, a exclusão, pois o respectivo valor fora oferecido à tributação no período da constituição da provisão.

06.8- Exclusão, em 30/11/94 de R$ 245.417,00

Conforme Termo de Constatação, refere-se a CSLL, sendo indevida a exclusão uma vez que não houve incidência dessa contribuição.

Em sua impugnação, esclareceu a empresa :

> " 117. Trata-se de glosa de exclusão do Lucro Líquido por terem os I. Agentes Fiscais acreditado ser o respectivo valor relativo a despesa de Contribuição Social Sobre o Lucro . No entanto, verifica-se, na realidade, que o valor apontado reflete uma Reversão da CSSL Diferida Ativa. Efetivamente, houve no período uma constituição e uma reversão, culminando num saldo líquido de R$ 245.147,00 devedor."

Os autores do procedimento, no relatório apresentado após a diligência, declaram:

> " Verificamos que procede a informação à folha 1240 (item 117), de que esse valor "reflete uma Reversão da CSSL Diferida Ativa", que teria culminado no saldo devedor de igual montante. Continuamos, porém, a entender que esse fato nada muda com relação a indedutibilidade da C.S.S.L. sobre a Base de Cálculo d IRPJ, uma vez que não houve incidência efetiva dessa contribuição."

A decisão de primeira instância se louva no Relatório de Diligência.

Em seu recurso, a Recorrente se reporta aos argumentos recursais deduzidos no item anterior, bem como as razões ofertadas na impugnação.

Pelas mesmas razões antes declinadas (item anterior), também não pode prosperar esse item da exigência.

Pelas razões expostas, e ressaltando que a matéria referente à Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa do ano-calendário de 1995 não integra o litígio, dou provimento parcial ao recurso para:

1) Manter, como matéria tributável, exclusivamente a correspondente ao item omissão de receita- destruição de mercadorias sem laudo.
2) Determinar que o cálculo do IRPJ correspondente ao ano-calendário de 1993 se faça à alíquota de 25%.
3) Restaurar os prejuízos compensáveis e respectiva utilização, adequando-os ao decidido na presente.

Brasília (DF), em 16 de abril de 2003

SANDRA MARIA FARONI