



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 19 de maio de 19 94

ACORDÃO Nº 108-01.135

Recurso nº: - 106.669 - IRPJ - EX: DE 1989

Recorrente: - CONSTRUTORA COMERCIAL E INDUSTRIAL S.A. COMASA

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM CURITIBA (PR)

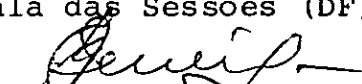
DESPESAS OPERACIONAIS - TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES - 1) Durante a vigência do art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, os tributos e as contribuições eram dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorresse o fato gerador da respectiva obrigação tributária, independentemente de haverem sido pagos. 2) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afeta a obrigação tributária que lhe deu causa e, em consequência, não afetava a dedutibilidade em questão.

Recurso a que se dá provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA COMERCIAL E INDUSTRIAL S.A. - COMASA:

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

Sala das Sessões (DF), em 19 de maio de 1994


JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE


ADELMO MARTINS SILVA - RELATOR

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA
SESSÃO DE: 11 NOV 1994 NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RENATA

V.V.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Primeiro Conselho de Contribuintes

Processo nº 10980/011.058/92-65

RECURSO Nº: 106.669

ACÓRDÃO Nº: 108-01.135

RECORRENTE: Construtora Comercial e Industrial S.A. - COMASA

RECORRIDA: DRF em Curitiba - PR

R E L A T Ó R I O

CONSTRUTORA COMERCIAL E INDUSTRIAL S.A. - COMASA, já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba, Estado do Paraná, da qual tomou ciência em 30 de agosto de 1993.

A exigência fiscal aqui discutida está assim descrita no auto de infração (fl. 14):

"1 - DESP/CUSTO INDEDUTIVEL (AJUSTE DO LUCRO EXERC)
1 - CONSTITUIÇÃO INDEVIDA DE PROVISÃO

Glosa de despesa em virtude de constituição de provisão para Contribuição Social, relativa ao exercício de 1989, ano-base de 1988, por ser indevida, face a suspensão de sua exigibilidade.

CAPITULAÇÃO LEGAL: artigos 154,157,164,inciso I, 225, e 387, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 85.450, de 04/12/80 c/c

IN SRF 198/88, item 7.

ANO-BASE 1988 -EXERC.FINANC.1989 -Cz\$112.367.781,00"

Na impugnação, a contribuinte defende a regularidade da sua conduta quanto à dedução da despesa glosada. Defende também a inaplicabilidade da Taxa Referencial Diária (TRD) como fator de atualização monetária da exigência fiscal. Para tanto, invoca os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dando ênfase especial ao princípio da competência e ao princípio da realização. Invoca também normas gerais de Direito Tributário, estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e toda a legislação comercial e fiscal pertinente a essas matérias, além de ensinamentos doutrinários. Por fim, requer seja desconstituído o auto de infração, exarando-se na decisão a inexistência de relação jurídico-tributária.

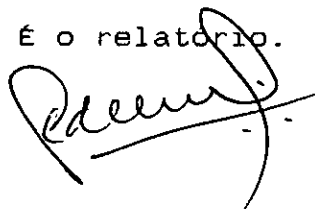
A r. decisão recorrida julgou procedente o lançamento. Entende a digna autoridade *a quo* ser indedutível a despesa registrada com a constituição da provisão discutida. Isto porque estava legalmente suspensa a exigibilidade da contribuição. Entende, mais, que *"O desaparecimento ou suspensão do crédito, implica na insubsistência da obrigação tributária pela ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto.* Nessa linha de raciocínio, conclui que, tendo a sentença de mérito julgado inconstitucional a questionada exigência, extinguiu a correspondente obrigação tributária e desfez a situação necessária à ocorrência do fato gerador. Assim, caberia à contribuinte adicionar o montante da provisão ao lucro líquido do exercício. Se me permitem os Ilustres Conselheiros, gostaria de ler em plenário os argumentos contrários às demais questões levantadas na impugnação. (Leio)

Na fase recursal, a recorrente apresenta bem escrito arrazoado em que reitera e amplia os argumentos oferecidos na impugnação. Se me permitem os Eminentes Conselheiros, gostaria de ler em plenário essa peça de defesa. (Leio)

Ao final, é pedido o provimento do recurso, para que seja julgado improcedente o auto de infração.

Instruem o recurso os documentos de fls. 95 a 103.

É o relatório.



ACÓRDÃO Nº 108-01.135

V O T O

Conselheiro Adelmo Martins Silva. relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele conheço.

Não há questão de fato pendente.

Mesmo a questão jurídica da dedutibilidade da Contribuição Social, em si, não está em discussão neste processo. Ao que me parece, aliás, nem caberia discutí-la, ante a clareza do item 7 da Instrução Normativa SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988, *verbis*:

"7 - A Contribuição Social poderá ser registrada como despesa dedutível no período-base a que competir."

O que aqui se discute é, apenas, se a suspensão da exigibilidade de um crédito tributário impede a incorrência da respectiva despesa e, conseqüentemente, obsta a dedutibilidade desta para efeito do Imposto de Renda.

Entendo que não. Entendo que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, seja qual for a causa (CTN, art. 151), é absolutamente neutra em relação à dedutibilidade da correspondente despesa.

Inicialmente, quero destacar o artigo 225 do RIR/80, que trata especificamente do assunto:

"Art. 225 - Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16)."

A meu ver, esse artigo não comporta interpretação. Se, como

ACÓRDÃO Nº 108-01.135

na espécie, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu no período-base de 1988, parece inarredável que a Contribuição Social seja dedutível, como despesa operacional, nesse mesmo período-base. Obviamente, apesar de suspensão a exibibilidade do respectivo crédito. O importante é que a obrigação tributária exista; que, gerada, não haja sido extinta. E existente a obrigação -- é claro, pela ocorrência do fato gerador -- a incorrência da despesa opera-se *ex vi legis*.

Não obstante, pode acontecer que, no futuro, decisão irreversível, administrativa ou judicial, venha extinguir o crédito tributário cuja exibibilidade estava suspensa (CTN, art. 156, inc. IX e X). Extinguindo-se o crédito, como se sabe, extingue-se a obrigação de que ele decorria (CTN, art. 113, § 1º). Extinta a obrigação, impõe-se reverter a provisão destinada ao seu pagamento, a crédito de Lucros & Perdas, no período-base dessa ocorrência.

Na hipótese de decisão favorável ao Fisco, a baixa da provisão se dará a crédito de Caixa ou de Bancos, quando do pagamento ou da conversão do depósito em receita da Fazenda Pública.

Na sustentação deste entendimento, acredito conveniente lembrar que o verdadeiro sentido do artigo 225 do RIR/80 remonta à Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Melhor, remonta à cuidadosa e sistemática elaboração desse diploma legal que, em relação à matéria aqui discutida, veio consagrar entre nós os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dando ênfase especial ao regime de competência. Confronte-se, a propósito, o trecho a seguir transcrito, da exposição de motivos com que o então Ministro Mário Henrique Simonsen apresentou o ante-projeto desse precioso estatuto:

"A escrituração da companhia está sujeita ao regime geral da escrituração comercial e deve ser mantida de acordo com a técnica contábil. O art. 178 enfatiza o requisito da uniformidade de métodos ou critérios contábeis, essencial para que as demonstrações dos diversos exercícios sejam comparáveis e a apuração de resultados não seja falseada; cria o dever de revelar os efeitos da modificação desses métodos ou critérios (§ 1º); e prescreve o regime de competência no registro das mutações patrimoniais." (destaque da transcrição)

Ocorre que, aprovado pelo Congresso, o dispositivo a que se referia a exposição de motivos passou a ser o artigo 177 da nova Lei das S.A., **verbis**:

"Art. 177 - A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com observância dos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."
(destaque da transcrição)

Norma imperativa não menos clara sobre o regime de competência aparece no artigo 187, § 1º, da mesma lei:

"§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos ou perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos." (destaques da transcrição)

A ligação entre o artigo 225 do RIR/80 e a Lei das S.A. se estabelece pelo Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que adaptou a legislação do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica àquela lei. É que o enfocado dispositivo regulamentar, como se pode ver, tem sua matriz legal no artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, **verbis**:

"Art. 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência:

I - em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou"

Sobre o artigo 16, acima transcrito, assim se

pronunciou o então Ministro Mário Henrique Simonsen nesta outra exposição de motivos:

"Os preceitos do artigo 16 sobre dedutibilidade de tributos admitem que o contribuinte que apura o lucro, segundo o regime de competência, possa deduzir as obrigações tributárias na medida do seu nascimento, independentemente do efetivo pagamento."
(destaques da transcrição)

Clareza maior me parece impossível. De acordo com esse trecho da exposição de motivos, dedutível é a própria obrigação tributária e não o crédito dela decorrente, que pode até não estar constituído de acordo com o artigo 142 do CTN.

Ora, se é dedutível mesmo a obrigação tributária a que corresponda um crédito ainda não formalizado, que se dirá daquela cujo crédito correspondente esteja apenas com sua exigibilidade suspensa ?

Na espécie, a incontroversa suspensão da exigibilidade do crédito tributário, realmente, impossibilitava a exigência do pagamento da Contribuição Social. Isso, contudo, nunca afetou a obrigação tributária correspondente. Conseqüentemente, também não afetou a dedutibilidade desta no período-base de competência. O mesmo se diga em relação à respectiva atualização monetária, juros e demais encargos incorridos durante a suspensão.

Se tudo isto não basta para demonstrar a improcedência da pretensão do Fisco, tenho ainda um último argumento.

Como se sabe, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, em seus artigos 7º e 8º, dá novo disciplinamento à dedutibilidade de obrigações relativas a tributos e contribuições. O artigo 7º restabelece, neste particular, o regime de caixa; o 8º considera redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exibibilidade esteja suspensa nos termos do artigo 151 do CTN, haja ou não depósito judicial em garantia. Além disso, referida lei revogou, expressa e especificamente, o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (art. 57, inciso I).

Esse novo disciplinamento, aliás, já está consolidado nos artigos 283 e 284 do RIR/94.

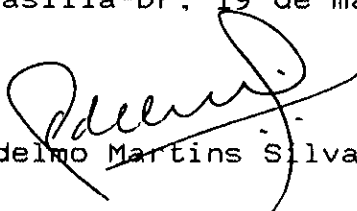
Ora, se o entendimento correto da matéria desde a publicação do Decreto-lei nº 1.598, em dezembro de 1977, até a revogação do seu artigo 16, em dezembro de 1992, não era o que acabo de demonstrar, por que a Lei 8.541/92 teria vindo estabelecer as novas regras ?

Digo mais, no meu entender, esses dois dispositivos (Lei nº 8.541/92, art. 7º e 8º) -- de constitucionalidade duvidosa, diga-se de caminho -- contrariam princípios de contabilidade geralmente aceitos, especialmente, o da competência dos exercícios. Pior ainda, contrariam regras naturais e elementares que regulam a formação do rédito, as quais devem presidir toda a sistemática do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Cabe lembrar que, se aceito o entendimento aqui exposto, restarão prejudicadas as demais questões ainda controversas.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, voto no sentido de que se dê provimento ao recurso, no mérito.

Brasília-DF, 19 de maio de 1994


Adelmo Martins Silva - Relator

