



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

LADS/

Processo nº : 11020.002028/95-12

Recurso nº : 111.714

Matéria : IRPJ - EXS: 1989 a 1993

Recorrente : FRANCISCO STEDILE S/A.

Recorrida : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

Sessão de : 12 de junho de 1997

Acórdão nº : 101-91.160

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - O art. 221 do RIR/80 não autoriza o lançamento como despesa, a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos, do valor concernente ao "perdão de débitos" dado a cliente tido como insolvente, se não provada a utilização de todos os meios legais previstos à cobrança do crédito. De igual modo, são indedutíveis os valores dos créditos dos clientes vencidos há mais de 180 dias, lançados a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos, se não provado o prévio esgotamento dos meios legais à sua cobrança.

DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS- Na vigência do DL 1.598, os tributos eram dedutíveis no período-base de ocorrência do fato gerador, independentemente do efetivo pagamento.

VARIAÇÃO MONETÁRIA DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS- Os depósitos judiciais, por não serem direito de crédito do contribuinte, mas crédito vinculado a ordem do juízo, não se sujeitam às determinações do art. 254 do RIR/80.

ARRENDAMENTO MERCANTIL- A fixação de valor residual ínfimo não tem relevância jurídica para efeito de descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil. As antecipações do valor residual garantido não são contabilizadas como despesa da arrendadora, devendo ser ativadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ATRIBUÍDAS A EMPREGADOS- As participações nos lucros atribuídas indistintamente a todos os empregados que estejam nas mesmas funções são dedutíveis.

APLICAÇÕES FINANCEIRAS A PRAZO FIXO- Uma vez que a disponibilidade está condicionada à permanência do investimento, o rendimento só é tributável ao final do prazo, no resgate.

GLOSA DE DESPESAS PELA DESNECESSIDADE. Só é possível a glosa se provada a desnecessidade da despesa.

VF

Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

TAXA DE ABERTURA DE CRÉDITO- Tratando-se de encargo incorrido cujos efeitos perduram por mais de um exercício, a apropriação da despesa é proporcional ao prazo decorrido.

COMPENSAÇÃO DO IRPJ COM FINSOCIAL- Tendo sido autorizada pelo Poder Judiciário em medida liminar, é de ser admitida, ressalvado á autoridade administrativa verificar se a compensação foi feita pelos seus valores corretos.

MULTA DE OFÍCIO- O art. 59 da Lei 8.383/91 não derogou os dispositivos que tratam de multa de ofício.

TRD- Os juros de mora só podem ser aplicados segundo os índices da TRD a partir de agosto de 1991, inclusive.

UFIR- A aplicação da UFIR conforme proposta nos autos não fere o princípio da anterioridade.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - ART. 35 DA LEI 7.713/88- Em se tratando de sociedade por ações, não subsiste a exigência formalizada com base no art. 35 da Lei 7.713/88, na espécie, declarado inconstitucional pelo STF.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- LANÇAMENTO DECORRENTE- Em se tratando de lançamento decorrente as razões de decidir em relação ao processo principal aplicam-se no julgamento da exigência da Contribuição Social. A alteração de alíquota efetuada por meio da MP 86/89, convertida na Lei 7.856/89, alcança os resultados apurados no balanço de 31/12/89.

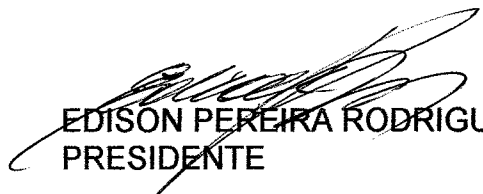
Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora. Impedido de votar o Conselheiro Edison Pereira Rodrigues.



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 AGO 1997

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

Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

Recurso nº : 111.714

Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário de decisão do titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, que julgou procedentes em parte os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido e à Contribuição Social sobre o Lucro, efetuados contra a empresa Francisco Stedile S/A, em decisão assim ementada :

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

O art. 221 do RIR/80 não autoriza o lançamento como despesa, a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos, do valor concernente ao “perdão de débitos” dado a cliente tido como insolvente, se não provada a utilização de todos os meios legais previstos à cobrança do crédito.

De igual modo, são indedutíveis os valores dos créditos dos clientes vencidos há mais de 180 dias, lançados a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos, se não provado o prévio esgotamento dos meios legais à sua cobrança.

IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

A dedutibilidade dos impostos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa por liminar e/ou depósito judicial, relacionados com o questionamento da sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, somente ocorrerá no período-base em que houver decisão final da lide, porque a despesa não incorreu.

Por sua vez, os depósitos judiciais não podem ser equiparados a pagamentos de crédito(s) tributário(s), mas sim classificados como direito da pessoa jurídica depositante, indisponível transitoriamente, porque sua liberação está vinculada à solução do litígio.

ARRENDAMENTO MERCANTIL

A fixação de valor residual ínfimo, desproporcional com o preço de aquisição do(s) bem(s), além dos prazos contratuais serem muito inferiores à expectativa de vida útil dos bens, descaracterizam o contrato de “leasing”, por colidirem com os princípios orientadores deste tipo de negócio,



Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

convertendo-o em verdadeiro contrato de compra e venda, sendo, no caso, assim considerado para efeitos tributários, tornando indedutíveis, por consequência, as prestações pagas a esse título (arrendamento mercantil).

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO

Cabível a adição, ao resultado da correção monetária de balanço, dos valores correspondentes à atualização monetária de bens classificáveis no Ativo Permanente, indevidamente computados como despesa ("leasing").

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

É passível de glosa a compensação de prejuízo declarado em exercício anterior, cujo resultado foi revertido para uma situação de lucro, em decorrência de ação fiscal que tributou receitas omitidas e glosou despesas indedutíveis.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - EMPREGADOS

São indedutíveis os desembolsos efetuados a título de participação nos lucros, cuja distribuição não foi feita indistintamente a todos os empregados que se encontrem na mesma situação.

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DEPÓSITOS JUDICIAIS

Os valores creditados a título de atualização monetária, enquanto se desenvolve a ação judicial sobre a legitimidade da exação, devem compor o lucro real, em estrita observância ao regime de competência.

COBRANÇA DA MULTA, DA TRD E DA UFIR

A cobrança da multa de ofício (50% e 100%) da Taxa Referencial Diária (TRD) e da Unidade Fiscal de Referência (UFIR), processada na forma dos autos, está prevista em normas regularmente editadas, não tendo a autoridade administrativa competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente às mesmas.

LANÇAMENTO PROCDENTE EM PARTE

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LANÇAMENTO DECORRENTE

Os fundamentos que determinaram a manutenção parcial do lançamento do IRPJ, no que couber, dão suporte à tributação reflexiva do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (ILL) à alíquota de 8%, face à íntima relação de causa e efeito que vincula os dois procedimentos.

FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

A cobrança do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido está prevista em dispositivo legal regularmente editado (art. 35 da Lei nº 7.713/88), não tendo a autoridade administrativa competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente ao mesmo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

LANÇAMENTO DECORRENTE

Os mesmos fundamentos que determinam a manutenção parcial do lançamento do IRPJ, no que couber, dão suporte à tributação reflexiva da Contribuição Social sobre o lucro, face à íntima relação de causa e efeito que vincula os dois procedimentos.

FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA

A cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do exercício de 1989, está prevista em normas regularmente editadas, não tendo a autoridade administrativa competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente às mesmas.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

2. Para manter parte da exigência, é a seguinte, em síntese, a fundamentação da autoridade recorrida:

2.1- Quanto ao IRPJ

As arguições de nulidade do auto são refutadas mediante indicação, a cada item da autuação atingido pela acusação de nulidade, do preciso local do Auto de Infração onde está indicado o enquadramento legal, bem como porque a descrição dos fatos, conjugada com os demonstrativos, permite uma perfeita compreensão, tendo possibilitado alentada contestação oferecida..

2.1.1-Glosa da despesa de Cr\$ 89.496.637,06 no exercício de 1991. Refere-se a despesa escriturada a débito da conta Provisão para Riscos de Créditos. O “Contrato de Definições de fls 04/17”, no item 1, faz referência expressa ao “perdão da dívida”. O “perdão”,

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

sendo liberalidade do credor, não é admitido como encargo dedutível, visto que a Lei 4.506/64, arts. 60 e 61, sistematizados no art. 221 do RIR/80, vinculam a dedutibilidade à comprovação do esgotamento de todos os recursos legais de cobrança. O contrato demonstra ter ocorrido apenas uma composição bilateral amigável.

O argumento de que a cobrança judicial envolveria desembolso de 300.000 dólares não está demonstrado nos autos, e o perdão do débito implicou abandono dos meios legais de cobrança.

Não procede a assertiva de que a lei societária e mercantil impõe que se contabilize a perda imediatamente, e que o regulamento tributário não pode impor condição não prevista na lei. O procedimento fiscal está rigorosamente enquadrado nos parâmetros da Lei 4.506/64, que vincula a dedutibilidade dos créditos incobráveis ao esgotamento dos meios de cobrança.

2.1.2- Glosa do débito efetuado em excesso na conta "Provisão para Riscos de Crédito" nos exercícios de 1990 (Cr\$82.929,00), de 1992 (Cr\$ 86.407.834,00) e no ano calendário de 1992 (Cr\$124.751.716,00). A simples existência de créditos a receber vencidos há mais de 180 dias não autoriza a inclusão do seu valor integral na provisão, como se ilíquidos fossem, estando corretos os recálculos do demonstrativo de fl 42, e a condição de incobráveis deve ser provada através do esgotamento dos meios legais à sua cobrança.

2.1.3- Glosa de despesas de PIS/Faturamento apropriadas nos exercícios de 1991 (Cr\$ 23.501.599,97), de 1992 (Cr\$ 195.807.161,51) e no ano calendário de 1992 (Cr\$ 2.484.082.250,29). A cobrança do PIS foi questionada judicialmente, sem realização dos depósitos respectivos. Tendo tido suspensa sua exigibilidade, tal fato deve se refletir em sua contabilidade, pela ausência do princípio da evidência, pois a situação geradora da obrigação não ficou suficientemente caracterizada para permitir o registro como despesa. Ademais, tendo protestado judicialmente pela inaplicabilidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, estava a empresa impedida de reconhecer os valores em questão como despesa dedutível.

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

2.1.4- Glosa das despesas de arrendamento mercantil. Os contratos firmados com o Banco de Boston S/A devem ser descaracterizados como de arrendamento mercantil, por terem fixado valor residual mínimo de Cr\$ 1,00, em flagrante desproporção com os preços vigentes no mercado, colidindo com os fins básicos do “leasing” e demonstrando que a opção de compra foi exercida antecipadamente. E o contrato firmado com a instituição “Franlease S/A” também não se caracteriza como de “leasing”, porque prevê valor residual mínimo de 1%, em flagrante desproporção com o valor do bem, e mais, embute em cada contraprestação uma parcela de amortização do custo de aquisição, o que revela que as partes celebraram contrato de compra e venda a prazo.

2.1.5- Glosa de despesas com tributos depositados judicialmente. A dedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa já foi objeto de apreciação no item 2.1.3 acima, aplicando-se ao caso. Quanto aos depósitos efetuados judicialmente, não podem ser equiparados a pagamentos de créditos tributários, classificando-se como um direito (crédito) da pessoa jurídica depositante, indisponível transitoriamente, por ter sua liberação vinculada à solução do litígio. O depósito deve ser tratado como uma caução, classificável no Ativo realizável, por se caracterizar como evento meramente permutativo, e não modificativo. Os depósitos têm natureza patrimonial, não podendo transitar por conta de resultado, e se, por exemplo, o Judiciário deferisse pedido de oferta de um bem imóvel como garantia, este não deixaria de compor o Ativo permanente da empresa.

2.1.6- Correção monetária credora incidente sobre os bens consignados nos contratos de arrendamento mercantil. Em razão do não reconhecimento, na esfera fiscal, dos contratos de arrendamento mercantil, deve ser efetuada a correção monetária dos bens a que se referem, sendo inadmissível que seja computada a depreciação e a correção monetária gerada pela atualização dos bens que forem objeto de imobilização, com reflexos nos resultados dos exercícios posteriores, por falta de previsão legal.

2.1.7- Glosa da participação nos lucros- A distribuição dos lucros ficou restrita aos ocupantes de funções hierarquicamente mais avançadas, sem qualquer esclarecimento



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

quanto ao critério de rateio. O art. 364 do RIR/80 admite a dedução das participações nos lucros atribuídas “a todos os empregados que se encontram na mesma situação”, não sendo admitido que a pessoa jurídica aja de forma discriminatória, como ocorreu no caso. Este o entendimento do item 1.2.2 do PN CST 99/78, não podendo prosperar a discricionariedade por parte do Conselho de Administração da empresa, como consta da deliberação tomada pela sociedade, conforme documento de fl. 245/6.

2.1.8- Glosa de prejuízo compensado na declaração pertinente ao ano-calendário de 1992 (declaração de ajuste-Ex. 93). Por ter sido , o resultado negativo declarado no exercício de 92, absorvido pelo montante tributado de ofício, inexistiu prejuízo a compensar na declaração de 93, não havendo qualquer conexão entre o que aborda a impugnação (distinção entre provisões não dedutíveis e despesas incorridas) e o fato.

2.1.9- Imposto postergado- A aplicação financeira junto ao Lloyds Bank , efetuada em 05/12/89, não teve seus rendimentos relativos ao ano-base de 1989 apropriados, descumprindo o art. 17 da Lei 6.404/76 e art. 6º a 8º do Decreto-lei 1.598/77(arts. 171 a 173 do RIR/80). Não tem consistência a alegação de que a empresa não teve a disponibilidade econômica ou jurídica da renda nesse período, pois a empresa deve, na elaboração de suas demonstrações financeiras, atentar para os princípios contábeis da competência dos exercícios, da consistência e da realidade.

A nota fiscal 189, contabilizada em dobro em outubro de 89, foi estornada em março de 90, porém foi usado o BTN de 01/03/90, superior ao de 04/10/89, o que não poderia acontecer diante da situação inflacionária

A apuração das quantias passíveis de serem exigidas em função da postergação estão demonstradas às fls 374/375, sendo inaceitável a tese do contribuinte (multa de 20% e juros de mora) por estar assentada na falsa premissa de uma situação não inflacionária.



Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

2.1.10-Correção monetária a menor , no exercício de 1990, em função de venda de ouro- Não prospera a tributação. Se reconhecida a operação de “venda”, normal o procedimento de deixar de corrigir o investimento a partir da data da operação. Não foram apontados vícios que teriam prejudicado a venda, se essa não tivesse sido, eventualmente, reconhecida. E ainda que isto tivesse acontecido, seria o caso de corrigir-se o investimento até 31/12/89, cobrando-se o imposto devido sobre a correção monetária credora que não foi calculada, sendo equivocada a cobrança de “postergação do imposto”, assim como foi procedida no demonstrativo de fls. 373, por não ser uma fato assim caracterizável. E mais, desde que admitida a efetiva realização do negócio, deveria ter sido verificado se, em 07/11’89, dentro dos parâmetros do mercado, a venda do ouro produziu lucro, hipótese em que o mesmo deveria ter sido tributado de ofício. Quanto ao retorno do ouro ao domínio da empresa em 08/01/90, caberia ter sido averiguado o tratamento dado ao lucro produzido pela “mais valia”adquirida pelo mesmo ouro, e a possibilidade de ter havido correção monetária credora a menor a partir de janeiro de 1990, em face da diferença constatada entre o valor (do ouro) que permaneceu contabilizado (Cr\$ 6.316.200,00) e o que constou do contrato de fls 301/303 (Cr\$ 14.120.000,00)

2.1.11- Imposto postergado em função dos negócios de “factoring”-A formalização do contrato de cessão de créditos, dita como ocorrida em 28/12/89, que possibilitou a apropriação integral dos encargos inerentes ao ano-base de 89, e a concomitante aplicação financeira dos recursos líquidos, com geração de rendimentos tributáveis apenas em 90, evidenciou operação desnecessária ao desenvolvimento das atividades da empresa, formalizada exclusivamente para reduzir tributo. O pagamento dos títulos (pelos credores) à “cedente”demonstra que a realidade não confirma o pactuado no item 5 do contrato de fls 307/308, viciando o negócio de “factoring”em sua plenitude e confirmando o único objetivo de reduzir tributo.A fiscalização cobrou o imposto sobre a despesa glosada no ano-base de 89 e deduziu o imposto gerado pelas receitas financeiras resultantes do valor líquido da pretensa operação de “factoring”no ano-base de 90, em tratamento favorável ao contribuinte.



Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

2.1.12- Glosa de despesa apropriada com “Taxa de Abertura de Crédito”- A ocorrência do encargo estava vinculada à possível utilização do crédito em conta-corrente que o Banco Nacional teria posto à disposição da empresa (contrato às fls 332/334). O desembolso seria despesa dedutível no período-base em que o crédito houvesse sido efetivamente utilizado. Como a taxa foi restituída pelo banco em ano posterior, atualizada monetariamente, agiu certo a fiscalização ao exigir apenas a postergação do imposto resultante.

2.1.13- Variação monetária ativa produzida por depósitos judiciais- Juridicamente, os depósitos representam créditos em favor do contribuinte, só diferindo dos demais por seu vínculo com ações judiciais e por servirem de garantia do crédito da Fazenda Pública. Mesmo que a liberação dependesse de evento futuro, representado pela solução da lide, os rendimentos produzidos, assim como ocorre com quaisquer contas remuneradas, devem ser contabilizados segundo o regime de competência (Lei 6.404, art.117 e DL 2.598, art 7º, independentemente da futura destinação que lhes é reservada, se receita do depositante ou renda da Fazenda Pública.

2.1.14- Glosa da compensação do Finsocial com o IRPJ- A autorização judicial condiciona a compensação a “qualquer imposto federal da mesma espécie e natureza”, sendo por demais evidente que o IRPJ e o Finsocial possuem distintas hipóteses de incidência, não podendo ser considerada legítima a compensação efetuada.

2.1.15- Multa de Ofício- A multa nos percentuais de 50% e 100% está prevista no art. 86, § 1º, da Lei 7.450/85 e no art. 4º da Lei 8.218/91, e a multa de 20% prevista no art. 59 da Lei 8.383/91 restringe-se à hipótese de recolhimento espontâneo, o que não é o caso.

2.1.16- Exigência relacionada à TR/TRD e à UFIR- Sua aplicação foi feita de acordo com as normas regularmente editadas, não tendo a autoridade administrativa competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade. 

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

2.2- Quanto ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

2.2.1- Estando o lançamento assentado nas mesmas causas que deram origem ao IRPJ, os fundamentos que deram causa à manutenção parcial daquele lastreiam, no que couber, a decisão de prosseguimento na cobrança do ILL.

2.2.2- A glosa da “compensação de prejuízos deve ser excluída desta exigência, por afetar apenas a base de cálculo do IRPJ.

2.2.3- As possíveis incorreções na quantificação da base de cálculo argüidas, se há entendimento de que equívocos ocorreram, esses deveriam ter sido objetivamente apontados, porque a autoridade administrativa não tem obrigação de operar no terreno vago das conjecturas.

2.2.4- Exigência relacionada à TR/TRD e à UFIR- Sua aplicação foi feita de acordo com as normas regularmente editadas, não tendo a autoridade administrativa competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

2.3- Quanto à Contribuição Social sobre o Lucro.

2.3.1.- Estando o lançamento assentado nas mesmas causas que deram origem ao IRPJ, os fundamentos que deram causa à manutenção parcial daquele lastreiam, no que couber, a decisão de prosseguimento na cobrança do CSL.

2.2.2- A glosa da “compensação de prejuízos” deve ser excluída desta exigência, por afetar apenas a base de cálculo do IRPJ.

2.3.3- A contribuição relativa ao exercício de 1989 deve ser excluída, dada a superveniência da Resolução nº 11, de 04/04/95, do Senado Federal.



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

2.3.4- Sobre a “inconstitucionalidade do tributo lançado”, a inaplicabilidade da alíquota de 10% no exercício de 90, a TRD e a UFIR, não tem a autoridade administrativa competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade.

2.4- A “Multa não passível de redução” aplicada às fls 402, deve ser cancelada porque nenhuma motivação (descrição do fato) consta do Auto de Infração do IRPJ, e o demonstrativo de fls. 381 não supre esse requisito se o alegado “atraso na entrega da declaração” não foi convenientemente demonstrado e comprovado.

3 Inconformada, a empresa recorre a a este Colegiado, apresentando, em síntese, as seguintes razões:

3.1- Preliminarmente, argúi a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713, fundamento da exigência do ILL, e da majoração da alíquota da CSL no ano-base de 1989, uma vez que o art. 2º da Lei 7.856/89, publicada no DOU de 25/10/89, somente seria aplicável a partir do ano-base de 1990, tendo em vista o art. 195, § 6º da CF/88.

3.2- No mérito, diz que :

3.2.1- Quanto à dedutibilidade dos tributos e sua correção monetária.

O procedimento da Recorrente com relação aos tributos cuja exigibilidade estava suspensa por liminar ou depósito é irrepreensível e só a partir da Lei 8.541/92 os tributos passaram a ser dedutíveis quando efetivamente pagos. Farta jurisprudência do Conselho é nesse sentido (Acórdão 101.84813, Rel. Celso Feitosa, Ac. 101.86269, Rel Jezer de Oliveira Cândido, Ac. 101.86276, Rel Manoel A. Gadelha Dias).

A correção monetária dos valores depositados judicialmente não pode ser considerada receita da recorrente. Os valores depositados saem do âmbito do patrimônio de quem os deposita e permanecem, até o julgamento final da lide, aguardando definição de para



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

quem devem reverter. Nesse sentido a jurisprudência do Conselho (Acórdãos 103.11961/92, 105.5002/90. 101.83514/92, 101.81417/91 e 101.83917/92).

3.2.2- Arrendamento Mercantil

Os contratos formalizados e celebrados nos termos da Lei 6.099/74 são atos jurídicos perfeitos e geram os efeitos tributário se patrimoniais nela previstos. A lei não estabelece limite máximo ou mínimo, quer para valor de prestação, quer para valor residual. A jurisprudência, é no mesmo sentido, a exemplo do Ac. 1ª Turma, TRF, EI em AC 93.01.17415-4MG, Rel Juiz Daniel Paes Ribeiro.

3.2.3- Diferença de correção monetária pela glosa da despesa de leasing

Reporta-se ao item anterior.

3.2.4- Provisão para devedores duvidosos

O crédito junto a cliente insolvente, sediado nos Estados Unidos, foi contabilizado como perda em função do bom senso e das prerrogativas legais, tendo em vista os óbices e os custos e uma execução internacional. Esgotar os meios de cobrança não significa ir além das ações recomendáveis sob o ângulo do possível resultado custo/benefício. Pretender que a recorrente custeasse ação internacional contra um devedor insolvente, com custos aproximados de US\$ 300.000,00 (com depósito para garantia de instância, custas, honorários, cartas rogatórias, traduções, ...) para auferir benefício fiscal de cerca de 50.000,00 é pretender negar o próprio benefício, impondo situação iníqua, a partir de interpretação equivocada da lei.

Da mesma forma, a constituição de provisão para devedores contemplando os valores dos créditos vencidos há mais de 180 dias, foi feita a partir de análise criteriosa e eleição dos casos efetivamente perdidos.

3.2.5- Participação dos empregados nos lucros



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

O Fisco confunde “a todos os que se encontram em idêntica situação” com “a todos os empregados”. O Ac. 101-82402, de 03/12/91, assentou não caracterizar qualquer forma de discriminação o fato de a participação ser atribuída a todos os empregados ocupados de uma mesma função, embora não estendida aos demais que exerçam outras atividades ou estejam em outro nível de hierarquia da empresa.

3.2.6- Postergação do imposto.

A remuneração da aplicação financeira no Lloyds Bank foi em fundo de renda fixa, e assim, em 31/12/89 nenhuma remuneração havia ainda sido auferida, pois estava condicionada à permanência do investimento. Como o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, os resultados virtuais dessa aplicação não poderiam ser tributados em 1989.

Quanto à nota fiscal lançada em duplicidade e estornada no ano seguinte, a decisão alberga o entendimento de que seriam devidos tributos e seus acréscimos, entendimento esse equivocado, pois só seriam devidos multa e juros de mora pelo tempo entre o vencimento e o efetivo pagamento .

3.2.7- Factoring

A recorrente, utilizando-se da liberdade de contratar dentro dos limites da lei civil e comercial, celebrou contratos de “ factoring” e contratou linha de abertura de crédito, num planejamento tributário absolutamente lícito (elisão fiscal). Saber se as operações foram necessárias ao desenvolvimento das atividades da empresa e determinar sua oportunidade são questões que estão no âmbito exclusivo da vontade do órgão diretivo da pessoa jurídica, não cabendo ao Fisco nessas decisões se imiscuir. Economizar tributos é fim absolutamente lícito, tanto assim que a decisão recorrida, a exemplo do auto de infração, não diz onde residiria a ilicitude, veiculando dispositivo totalmente infundado.



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

3.2.8- Compensação do Finsocial

A compensação foi autorizada por medida liminar concedida nos autos do mandado de segurança, e em se tratando de medida “sub-judice”, a questão da “espécie e natureza” será dirimida pelo Poder Judiciário, estando suspensa a exigibilidade do valor compensado, que não poderia ter sido objeto do auto de infração.

3.2.9- Compensação de Prejuízos

Sendo insubsistentes as glosas e a tributação das pretensas receitas omitidas, não há compensação de prejuízos a ser glosada. Ainda que assim não fosse, não haveria previsão legal de ajuste do prejuízo fiscal no caso.

3.2.10- Multa, TRD, UFIR

A multa prevista no art. 59 da Lei 8.383 se aplica a todos os casos em que os tributos não foram pagos até a data do vencimento, não havendo distinção entre pagamento espontâneo ou não. Dispondo integralmente sobre a matéria, o art. 59 citado derogou os dispositivos da Lei 7.450/85 e da Lei 8.218/91, eliminando as multas de 50% e 100%, e se aplicando a situações pretéritas, por ser mais benéfica.

Quanto à TRD e à UFIR, a decisão eximiu-se de apreciar os termos da impugnação, aos quais a recorrente se reporta.

4. Às fls 269/270, a Procuradoria da Fazenda Nacional se reporta aos termos da decisão recorrida, para pedir sua manutenção.

É o relatório.



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

VOTO

Conselheira, SANRA MARIA FARONI, Relatora

Inicialmente, tenha-se por presente que as alterações na base de cálculo do IRPJ decorrentes deste julgamento, aplicam-se, no que couber, ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro.

Tendo em vista a grande quantidade de matérias que deram origem aos lançamentos, passo a analisá-las uma a uma, na ordem a seguir :

1-Provisão para Riscos de Crédito

A empresa teve glosada importância levada a débito da Provisão para Risco de Crédito, correspondente a perdão de dívida, uma vez que não foram esgotados todos os meios legais para tentar sua cobrança.

Realmente, como argumenta a Recorrente, não seria razoável exigir que o credor despendesse cerca de US\$ 300.000 para uma economia de tributos de US\$ 50.000. Mas não é esse o caso. O objetivo da ação de cobrança é receber o crédito, e não apenas pagar menos imposto de renda. Para que a perda seja considerada dedutível devem ser esgotados os meios legais de cobrança, salvo se o custo da cobrança supera a quantia a receber, ou se restar comprovada a inexistência de bens para garantir o crédito, o que tornaria infrutífera a ação. Embora a Recorrente tenha alegado que não haveria possibilidade de



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

sucesso numa demanda para cobrança , pois se tratava de devedora insolvente, cujos ativos, constituídos unicamente de estoques, estavam segurados em favor de instituições financeiras e de espólio de um dos sócios, não trouxe comprovação aos autos dos fatos que justificariam a desistência da ação de cobrança.

Foi também glosada importância correspondente aos títulos vencidos há mais de 180 dias, que a empresa excluiu da base de cálculo da provisão, para deduzi-los por seu valor integral. Também aqui não tem razão a Recorrente. Não provou o contribuinte a condição dos créditos de **incobráveis**. Apenas os créditos de pequeno valor (inferior a Ncz\$ 2.300,00 por devedor, para o exercício de 1990) poderiam ser registrados como prejuízo , após decorrido um ano de seu vencimento, independentemente de terem se esgotado os recursos para sua cobrança.

2- Tributos e contribuições questionados judicialmente

Antes do Decreto-lei nº 1.598/77, somente eram dedutíveis os tributos efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que correspondessem, ressalvados os casos de impugnação ou recurso tempestivos e os casos em que o sujeito passivo tivesse crédito vencido contra entidade de direito público. A partir do exercício financeiro de 1979 os tributos passaram a ser dedutíveis no período base de incidência do respectivo fato gerador da obrigação tributária (DL 1598/77, art. 16) , não havendo vinculação ao efetivo pagamento. Portanto, sob a égide do Decreto-lei nº 1.598/77, a dedutibilidade dos tributos não recolhidos no período base de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária subordinava-se à sua provisão, de forma a permitir a respectiva dedução como custo ou despesa no resultado do exercício a que competissem. A adição ao lucro líquido do exercício , para apuração do lucro real, do valor dos tributos provisionados, mas não pagos no próprio período-base de incidência, somente é obrigatória a partir de 01/01/93.

A empresa, questionando-os judicialmente , não recolheu os tributos e contribuições nos períodos-base de ocorrência dos respectivos fatos geradores, provisionando-

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

os. O fato de estar discutindo judicialmente a validade dos tributos e contribuições em nada altera a determinação do Decreto-lei nº 1.598/77 , e sua dedutibilidade dá-se no exercício de ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, a determinação do artigo 254, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 é no sentido de que sejam incluídas na determinação do lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias dos direitos de crédito do contribuinte. E os depósitos judiciais não são direitos de crédito do contribuinte, constituindo, isso sim, em crédito vinculado à ordem do juízo, de titular indefinido.

3- Arrendamento mercantil

Com relação aos contratos de arrendamento mercantil, a autuação deu-se a título de:

- a) glosa de despesas de prestações de arrendamento mercantil, cujos contratos foram descaracterizados como tal, em razão de fixarem valor residual ínfimo;
- b) glosa dos valores correspondentes ao adiantamento do valor residual garantido, que a empresa contabilizou indevidamente como despesa operacional;
- c) correção monetária credora a menor apurada pela auditoria, decorrente da não contabilização no ativo permanente dos bens objeto dos contratos de arrendamento mercantil .

O arrendamento mercantil (“leasing”) é negócio jurídico complexo, cuja finalidade é permitir a modernização da empresa sem sacrificar seu capital de giro, possibilitando-a equipar-se sem imobilizar consideráveis recursos e, conseqüentemente, conservando sua liquidez.

A jurisprudência dominante neste Conselho é no sentido de que apenas a concentração do valor do contrato nas prestações iniciais descaracteriza o contrato de “leasing”. (Acórdãos 103-13.547/94, 101-86.656/94, 101-85.515/93, 101-87.591/94).

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

A fixação de valor residual mínimo , todavia, não tem relevância jurídica para fins de descaracterização do contrato de arrendamento mercantil.

Dispõe a Lei 6.099, de 12/09/74:

“Art. 5º- Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições;

b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre;

c) opção de compra ou renovação do contrato, como faculdade da arrendadora;

d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.

Parágrafo único- Poderá o Conselho Monetário Nacional, nas operações que venha a definir, estabelecer que as contraprestações sejam estipuladas por períodos superiores aos previstos na alínea b deste artigo.

Art. 6º- O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer índices máximos para soma das contraprestações, acrescidas do preço para exercício de compra nas operações de arrendamento mercantil.

§ 1º -Ficam sujeitas às regras deste artigo as prorrogações do arrendamento nele referido.

§ 2º- Os índices de que trata este artigo serão fixados considerando o custo do arrendamento em relação ao do financiamento da compra e venda.

Art. 7º- Todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.....”

A Portaria MF nº 564 de 03/11/78, define VALOR RESIDUAL GARANTIDO como o preço contratualmente estipulado para o exercício da opção de compra, ou valor contratualmente garantido pela arrendatária como mínimo que será recebido na venda a terceiros do bem arrendado, na hipótese de não ser exercida a opção de compra.

No uso da competência atribuída pela Lei nº 6.404/94, o Conselho Monetário Nacional, por intermédio da Resolução BCB nº 980, de 13/12/84, aprovou o Regulamento que disciplina as operações de arrendamento mercantil.

O artigo 9º , alínea “F”, do referido Regulamento determina que dos contratos de arrendamento mercantil deve constar a concessão à arrendatária de opção de

FE

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

compra do bem arrendado, devendo ser estabelecido o preço para seu exercício ou critério utilizável na sua fixação, que pode inclusive ser o valor de mercado.

E o art. 41 do Regulamento estabelece que as operações que se realizarem em desacordo com as disposições deste regulamento poderão ser descaracterizadas como de arrendamento mercantil, em conformidade com as normas complementares que serão baixadas pelo Banco Central do Brasil.

Quanto ao valor residual garantido, nem a Lei, nem o Regulamento contêm qualquer limitação à faculdade das partes de estabelecê-lo livremente. Além disso, o BACEN, embora autorizado desde dezembro de 1984 a baixar normas sobre a descaracterização dos contratos (art. 41 do regulamento), até o presente momento não o fez.

E é por isso que a mais recente jurisprudência deste Conselho é dominante no sentido de que a fixação de valor residual ínfimo não é suficiente para descaracterizar o contrato de arrendamento mercantil, a exemplo dos Acórdãos 101-87591/94, 101-86659/94, 103-16.658/95, 101-90595/97.

Quanto à antecipação do valor residual, a Portaria MF 140, de 17/07/84 determinava:

- “I- As contraprestações de arrendamento mercantil serão computadas no lucro líquido do período-base em que forem exigíveis;
- II- As parcelas de antecipação do valor residual garantido ou do pagamento da opção de compra serão tratadas como passivo do arrendador e ativo do arrendatário, não sendo computadas na determinação do lucro real;”

Tendo a empresa contabilizado as antecipações do valor residual garantido como despesa, é de ser mantida a exigência a elas relacionada.

Conseqüentemente, devem ser excluídas da exigência as quatro parcelas relacionadas à glosa das despesas referentes às contraprestações de arrendamento mercantil e respectiva correção monetária credora, mantida a glosa das despesas correspondentes às antecipações do valor residual e respectiva correção monetária credora.

VE

4- Participação nos lucros

O art. 364, inciso I, do RIR/80 permite a dedução da participação nos lucros atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembleia de acionistas ou de sócios quotistas. A fiscalização glosou o valor da participação nos lucros concedida pela empresa aos seus empregados por entender que não foram observadas as determinações legais (concedida sem discriminação a todos que se encontrem na mesma situação), uma vez que a empresa, para o exercício de 1989, possuía 1.660 empregados, sendo beneficiados apenas 232, para 1990, 1679 empregados e 236 beneficiados e para 1991, 1527 empregados e 245 beneficiados.

O Parecer Normativo CST 99/78 esclarece :

1.2.1- As **normas gerais** da participação se explicitam no estatuto ou contrato social, quando têm o caráter de permanentes, ou na assembleia de acionistas ou sócios quotistas , formalizando-se na ata respectiva, se a atribuição é feita em bases estabelecidas para determinado exercício.

1.2.2- Participação não discriminatória é aquela distribuída (a) na proporção do tempo de serviço, ainda que sejam excluídos os funcionários admitidos no último período razoável de tempo, certamente que não excedente de um ano; (b) em proporção do último salário ou do salário médio do último ano, haja ou não limite superior ou quota mínima; (c) pelo mesmo montante a todos os funcionários; (d) por qualquer combinação dos critérios anteriormente mencionados. A enumeração não é exaustiva, admitidos outros critérios igualmente equitativos.”

A Ata da Assembleia juntada aos autos (fls 245) deixa a exclusivo critério do Conselho de Administração a distribuição da participação nos lucros, e não foi

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

trazida cópia da Resolução do Conselho que deliberou sobre o assunto, de maneira a provar se a concessão da participação foi ou não discriminatória.

Os quadros demonstrativos de fls.247 a 274 juntados pela fiscalização não permitem concluir, inequivocamente, que a participação não tenha sido concedida sem discriminação a todos que se encontrem na mesma condição. Os empregados neles relacionados, que se encontram em idêntica situação, receberam a mesma participação, segundo os critérios mencionados no Parecer Normativo acima mencionado. E não está demonstrado que a empresa possuísse outros empregados não contemplados, que estejam **na mesma situação** daqueles incluídos nas relações.

A decisão de primeiro grau afirma que, no caso “o trabalhador comum, independentemente da aptidão, tempo de serviço e produtividade. ficou excluído de tal benefício”. Entretanto, essa limitação não está na lei. O que a lei exige é que a participação seja concedida segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminação, **a todos os que se encontrem na mesma situação.**

5-Imposto postergado (aplicação financeira a prazo fixo e despesa computada em duplicidade e estornada)

No que se refere à aplicação financeira no Lloyds Bank, a razão está com o contribuinte. Efetivamente, em se tratando de aplicação a prazo fixo, o investidor só adquire a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento na data prevista para resgate. Se no encerramento do período-base não constituía direito do investidor a percepção do rendimento, não se pode pretender que seu posterior auferimento , na data prevista como termo final do prazo fixo da aplicação ,com registro contábil nessa data, configure postergação de receita.

Quanto à despesa computada em duplicidade e estornada no ano seguinte, agiu com acerto a Fiscalização que, ao lançar a diferença de imposto, observou o que determinam os artigos 154, parágrafo único, e 171, § 1º do RIR/80. Efetivamente,



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

conforme se verifica no demonstrativo de cálculo de fl. 373 do processo 11020.001768/93-51, o lançamento da diferença foi feito pelo líquido, depois de compensada a diminuição do imposto apurado a maior no exercício de 1991, quando do estorno da despesa.

6- Factoring

A empresa efetuou contrato de cessão de créditos em 28/12/89, contabilizando como despesa a diferença entre o valor dos créditos cedidos e a importância por eles recebida.

A Fiscalização , considerando a despesa não necessária, visto que no mesmo dia a empresa aplicou o valor recebido em operação de Open Market, junto ao Banco Crefisul, glosou-a no exercício de 1990, compensando-a no exercício seguinte com a receita oriunda da aplicação.

O fundamento da glosa - desnecessidade da despesa- não está suficientemente provado nos autos. Pode, perfeitamente, ser uma decisão empresarial verdadeira negociar os títulos e aplicar o produto em operações mais vantajosas. Os negócios efetuados foram lícitos, e não restou comprovado que seu único objetivo tenha sido o de reduzir tributos. Se o negócio praticado gerou uma maior economia tributária (o que, de resto, também não restou provado, pois não ficou demonstrado que o tributo pago pela receita gerada pela aplicação financeira foi inferior ao tributo que deixou-se de pagar em função da despesa com a cessão de títulos), não ficou caracterizada a evasão ilícita.

7- Despesa com taxa de abertura de crédito

Conforme descrito no Auto de Infração, em 07/11/89 a empresa assinou com o Banco Nacional contrato de abertura de crédito em conta corrente de até Ncz\$ 10.000.000,00, pagando Taxa de Abertura de Crédito de Ncz\$1.500.000,00 (15% do total),



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

sendo estipulado que se até 08/01/90 não utilizasse o crédito teria reembolso de 90% da Taxa de Abertura de Crédito corrigida. Em 06/12/89 houve complemento da Taxa de Abertura em mais Ncz\$100.000,00, e em 08/01/90 recebeu Ncz\$3.418.178,95 (praticamente 100%) referente à devolução da Taxa corrigida, pela não utilização do empréstimo.

A Recorrente pagou a taxa para ter, a sua disposição, por período de 62 dias, o crédito. Portanto, a taxa é encargo incorrido, cujos efeitos perduram por mais de um exercício. Se a Recorrente não podia apropriá-la integralmente ao resultado do exercício no balanço de 31/12/89, poderia fazê-lo à razão de 54/62. O posterior reembolso da taxa, pela não utilização do crédito, se caracteriza como recuperação de despesa.

Entendeu a Fiscalização ter havido registro de despesas num exercício e reconhecimento da receita no exercício seguinte, devendo ser exigidos os efeitos da postergação.

Entretanto, ao calcular a diferença do imposto (fl.374 do processo nº 11020.001768/93-51), os auditores glosaram integralmente a taxa deduzida em 1989, e não apenas 8/62, que competiam ao período-base seguinte. Por outro lado, computaram no ano de 1990 o mesmo valor histórico deduzido em 1989 como despesa (Ncz\$ 1.600.000,00), e não o valor corrigido pelo BTNF, efetivamente contabilizado como recuperação de despesa (Ncz\$ 3.418.178,95).

Portanto, não agiu certo a Fiscalização ao considerar que houve antecipação de despesa correspondente a toda a Taxa de Abertura de Crédito, eis que 87% do seu valor corresponde a despesa incorrida em 89.

Por outro lado, se o reembolso da Taxa de Abertura de Crédito deu-se pelo seu valor atualizado segundo o BTNF (conforme previsto no contrato, fl. 333 do processo supracitado), que foi escriturado como receita, seriam exigíveis, apenas, os juros de mora e a multa de mora sobre imposto pago a menor em decorrência correspondente aos 13% (8/62) da Taxa deduzidos em 89.

8- Compensação do IRPJ com Finsocial

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

A fiscalização glosou a compensação procedida pela empresa do Finsocial recolhido no que excedeu à alíquota de 0,5% com o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no mês de junho de 93.

A Recorrente procedeu à compensação autorizada por medida liminar concedida em mandado de segurança. Alega a Fiscalização que a liminar autorizou compensação entre tributos da mesma espécie e natureza, o que não acontece com IRPJ e Finsocial.

São os seguintes os termos da liminar deferida :

“ -Defiro a medida liminar, por presentes os pressupostos legais, para o fim de autorizar a compensação dos valores pagos indevidamente a título de FINSOCIAL, com qualquer imposto federal de mesma espécie e natureza, nos termos do Item “b” da petição inicial.”

Os termos da petição inicial, aos quais se reporta o Excelentíssimo Juiz, são os seguintes”

“.....Ihe seja concedida LIMINARMENTE a segurança, sendo oficiado à digna Autoridade Coatora para que se abstenha de agir contra a Impetrante por qualquer modo ou ato, garantindo seu direito líquido e certo de efetuar a compensação do indébito, corrigido monetariamente na data de cada pagamento indevido até a data da compensação, equivalente a 859.309,72 UFIR Diárias, com débitos tributários da impetrante relativos a:

a).....

b) qualquer imposto federal, no caso de V. Exa entender possível atribuir aos pagamentos indevidos a natureza e a espécie do FINSOCIAL , qual seja, a de imposto de competência da União.”

Como se vê, a liminar autorizou a compensação com qualquer imposto federal . E embora a interpretação da Fiscalização, no sentido de que o IRPJ não é da mesma espécie e natureza do Finsocial, esteja conforme a quase unanimidade da jurisprudência administrativa e judicial, o fato é que a liminar concedida adotou o entendimento de que



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

natureza e espécie são definidas pela competência (impostos de competência da União são da mesma natureza e espécie).

Tendo em vista a vinculação e obrigatoriedade da atividade do lançamento, entendo que o auditor, ao discordar da compensação, agiu com acerto, para evitar a decadência. Porém, em razão da liminar concedida, a exigibilidade do crédito respectivo fica suspensa. A suspensão da exigibilidade do crédito tem o condão de impedir que a Fazenda Pública formalize o título executivo mediante inscrição do débito na Dívida Ativa, mas não a inibe de cumprir seu dever legal de investigar as atividades do contribuinte para verificar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo considerado devido. Não cabe, todavia, exigir a multa por lançamento de ofício. Porque, socorrer-se do Poder Judiciário e dele obter um provimento (ainda que provisório) afastando o dever de recolher o tributo não constitui nenhuma infração.

A cassação eventual da liminar ou a superveniência de decisão de mérito contrária ao impetrante acarretaria o restabelecimento da exigibilidade do crédito, acrescido dos juros de mora. Estando o contribuinte acobertado por medida judicial, pode a Fazenda efetuar o lançamento para evitar a decadência, mas não pode infligir-lhe a penalidade de lançamento de ofício.

Todavia, com a superveniência da Lei nº 9.430/96, cujo artigo 74 admite a utilização de créditos a serem restituídos ao contribuinte para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob administração da Receita Federal, entendo que não se deva insistir na glosa, reconhecendo como compensáveis os valores pagos a maior do Finsocial com os do IRPJ, ressalvado o direito da administração, quando da execução desse julgado, de verificar se compensação foi efetuada por seus valores corretos.

9- Compensação de Prejuízos

O contribuinte apurou prejuízo da declaração do exercício de 1992, compensando-o integralmente, pelo valor corrigido, no exercício seguinte. Como o resultado

105

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

da auditoria apurou valores tributáveis no exercício de 1992 que suprimiram integralmente o prejuízo apurado pelo contribuinte, e uma vez que na declaração do exercício de 1993 foi compensado prejuízo inexistente, a Fiscalização acresceu seu valor ao resultado de 31/12/92.

A glosa da compensação de prejuízos declarado em exercício anterior, cujo resultado foi revertido para uma situação de lucro em decorrência de ação fiscal que tributou receitas omitidas e glosou despesas indedutíveis é legítima. Na espécie, todavia, tendo em vista as modificações produzidas no lançamento de ofício pelo presente julgamento, a questão há que ser definida na execução da presente decisão.

10- Multa de ofício

Alega a Recorrente ser incabível a aplicação de multa em percentuais de 50% e 100%, por entender que o art. 59 da Lei nº 8.383/91 derogou os dispositivos anteriores que tratavam da multa por lançamento de ofício, permanecendo o único percentual de 20%.

Equivoca-se a recorrente.

A Lei nº 8.218/91, no seu Capítulo III, compreendendo os artigos 3º a 8º, trata **Dos Débitos para com a Fazenda Nacional**, da seguinte forma :

“ Art. 3º- Sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para com o Instituto nacional do Seguro Social-INSS, incidirão:

I- juros equivalentes à Taxa Referencial Diária- TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II-multa de mora de acordo com a seguinte tabela:

Dias transcorridos entre o vencimento do débito e o dia do seu pagamento	Multa aplicável
acima de 90 dias	40%
de 61 a 90 dias	30%
de 46 a 60 dias	20%
de 31 a 45 dias	10%



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

de 16 a 30 dias	3%
até 15 dias	1%

§ 1º -
§ 2º- A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre débito oriundo de multa de ofício.

Art. 4º- Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas :

I- de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese seguinte ;

.....
”

O artigo 59 da Lei nº 8.383/91 deu novo tratamento aos juros de mora e multa de mora, derogando o artigo 3º da Lei nº 8.218/91, mas em nada atingindo seu artigo 4º, eis que não tratou da multa de ofício.

11. TR/TRD e UFIR

No que se refere à TRD, a exigência constante do Auto de Infração, deu-se a título de juros de mora.

A jurisprudência dominante neste Conselho tem sido no sentido de considerar que tais encargos só podem ser cobrados a título de juros de mora a partir do mês de agosto de 1991, quando entrou em vigor a Lei 8.218/91. Funda-se essa interpretação no entendimento de que o artigo 9º da Lei 8.177/91, ao determinar a incidência a partir de fevereiro de 1991, fez retroagir a lei ou transformou retroativamente correção monetária em encargos moratórios, contrariando o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Além disso, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa nº 32 /97, determinando seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no artigo 30 da Lei 8.218/91.

fr

Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

Insurge-se, ainda, a Recorrente contra a conversão dos valores em UFIR, sob o fundamento de que sua aplicação a partir de 01/01/92 seria inconstitucional por ferir os princípios da irretroatividade e da anterioridade, e da legalidade restrita.

Sobre o assunto, oportuno transcrever despacho do Ministro Mauricio Corrêa, do Supremo Tribunal Federal, que negou seguimento ao Recurso Extraordinário nº 200.531-2/RS, *verbis*:

“DESPACHO: Vistos etc.

O Tribunal “a quo”, ao apreciar a controvérsia acerca da legalidade da indexação dos tributos pela UFIR, na forma disciplinada pela Lei 8.383/91, entendeu inexistir violação aos princípios constitucionais ou tributários, pois as normas que regulam a correção monetária não são regras de direito tributário, mas pertinentes à órbita das finanças públicas, que têm aplicação imediata.

Sustenta a recorrente que a questão jurídica constitucional tem como ponto de partida o fato de que a Lei nº 8.383/91, cujo artigo 79 e parágrafo único que ora se entende inconstitucionais, não pode ser aplicada sobre o resultado de 31 de dezembro de 1991, por lesão aos princípios constitucionais da irretroatividade e da anterioridade tributárias, pois a lei tenciona apanhar, incidir e agravar a Contribuição Social sobre o lucro das empresas, cujos fatos geradores ocorreram no dia 31 de dezembro de 1991, com vulneração ao art. 150, III, “a” e “b”, da Constituição Federal, que veda a exigência de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Com esses argumentos, requer seja conhecido e provido o extraordinário.

Não procedem as alegações extraordinárias. A validade da lei ocorre a partir de sua publicação. Logo, quando se consumou o fato gerador da Contribuição Social e do Imposto de Renda, encerrado o ano-base para apuração do lucro, vigia a Lei 8.383/91, que não criou, alterou ou majorou tributos. A lei nova, vigente no exercício em que se completou o fato gerador, apenas impôs a atualização do valor da obrigação tributária, por um novo indexador : UFIR. e, como prescreve o art. 97, § 2º do CTN, não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Portanto, se apenas em 31 de dezembro de 1991 houve a ocorrência do fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base de 1991, a retroatividade da Lei 8.383/91 somente ocorreria se alcançasse fato gerador consumado antes de sua publicação, o que não se dá na espécie, vez que a referida lei foi publicada em 31 de dezembro de 1991.

As disposições da citada lei não traduzem majoração de tributos ou modificação de base de cálculo, quando então, por força da anterioridade da lei tributária, seria inaplicável aos fatos imponíveis já consumados quando de sua publicação. Trata-se, isso sim, de lei que prevê a atualização do valor monetário da

NE

Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

exação, através de um indexador, o que constitui mera atualização de valor, e não majoração de tributo ou modificação de sua base de cálculo.

Desde 1986, por força do disposto no artigo 16 da Lei nº 7.450/85, para efeitos de apuração do imposto de renda, o período-base passou a ser de 1º de janeiro a 31 de dezembro; até o advento da Lei 8.177, de 1º de março de 1991, vigorava a sistemática da correção monetária da economia e dos tributos em geral, inclusive das contribuições, o BTN fiscal; as desindexar a economia, a Lei 8.177/91, em seu artigo 3º, I, extinguiu expressamente o BTN fiscal, antes instituído pela Lei 7.799/89, e, simultaneamente, instituiu a Taxa Referencial Diária (TRD), determinando sua incidência a partir de fevereiro de 1991, "somente os impostos as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais". Todavia, em razão da jurisprudência desta Corte, no sentido de não acolher a TRD como índice de atualização da moeda ou correção monetária, mas como "fator de composição de juros flutuantes de mercado", foi editada a Medida Provisória nº 297, de 28 de junho de 1991, para restringir a aplicação da TRD sobre os tributos e contribuições a partir da data do respectivo vencimento (art. 3º, I). Posteriormente, veio a Lei 8.212, de 29 de agosto de 1991, porque caducara a Medida Provisória supramencionada, e em seu art. 3º estava expresso que a TRD incidiria sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o INSS, a partir do vencimento. Por fim, a Lei 8.383/91 ora em exame, que instituiu a UFIR e em seu art. 79 estatuiu que "o valor do imposto de renda incidente sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, da contribuição social sobre o lucro (Lei 7.689, de 1988) e do imposto sobre o lucro líquido (Lei 7.713, de 1988, art. 35), relativos ao exercício financeiro de 1992, período-base de 1991" seria convertido pela UFIR diária pelo valor desta no dia 1º de janeiro de 1992.

Como se depreende, a correção monetária ainda não foi abolida de nossa economia, não sendo de consentir com o argumento de que o novo indexador (UFIR) tenha majorado tributo ou modificado a base de cálculo, nem que a Lei 8.383/91, publicada em 31 de dezembro de 1991, tenha vulnerado o princípio da irretroatividade e da anterioridade da lei. Aliás, esta Corte, em caso similar, assim decidiu:

"EMENTA : Imposto de renda. Inconstitucionalidade da Lei nº 7.738/89, bem rejeitada pelo Tribunal Regional Federal, porque a legislação do tempo do fato gerador já estabelecia obrigação de quantia sujeita à atualização. Nada mais, pois, ocorreu que a substituição do índice por novo fator (economicamente neutro) de correção (o IPC), sem ofensa ao direito adquirido do contribuinte."

(RE 153.880-RJ, rel. Min. OCTÁVIO GALLOTTI).

Ante o exposto, com base no art. 21, § 1º do RISTF, nego seguimento ao

recurso ".

pe

Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

No mesmo sentido, o despacho do Ministro Marco Aurélio, ao negar seguimento ao Recurso Extraordinário No 201.143-6 RS, DJU de 29/05/96, verbis :

“1. A controvérsia dirimida pela Corte de origem diz respeito à atualização do Imposto de Renda de pessoa jurídica relativo ao ano-base de 1991. Eis a síntese do acórdão então prolatado:

“TRIBUTÁRIO. LEI 8.383/91. INDEXAÇÃO PELA UFIR.

1. A utilização da UFIR, instituída pela Lei nº 8.383 de 30-12-91, como correção monetária dos tributos federais apurados no balanço levantado em 31 de dezembro de 1991, não fere os princípios da anterioridade e da irretroatividade das leis.

2. Remessa oficial provida.”(folha 75)

No extraordinário de folhas 78 a 86, interposto com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional. Articula-se com a configuração de violência aos princípios da irretroatividade e da anterioridade tributárias fixados no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Carta da República, em face da circunstância de a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que reindexou tributos, haver entrado em vigor apenas em 2 de janeiro de 1992. É que, consoante o sustentado, o Diário Oficial que leva a data de 31 de dezembro de 1991 circulara somente no dia 2 de janeiro seguinte.

2. O extraordinário não está a merecer seguimento. Em primeiro lugar, verifico que a decisão prolatada pela Corte de origem lastreou-se, também, em interpretação conferida aos artigos 97, § 2º e 105 do Código Tributário Nacional, segundo se depreende do seguinte trecho do voto condutor do julgamento:

“O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 97. parágrafo 2º, dispõe que “não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.” Sendo assim, afastado está esse argumento da impetrannte.

Quanto ao princípio da irretroatividade, onde não se permite que a lei seja aplicada a situações anteriores à sua publicação, entendo que não foi ofendido, porque se trata de fato gerador pendente (art. 105 do CTN), uma vez que o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro é complexo e se consuma no último instante do dia 31 de dezembro, presumindo-se que o Diário Oficial de 31 de dezembro de 1991, que publicou a Lei no 8.383, de 30.12.91, tenha circulado no próprio dia trinta e um, ou seja, que referido normativo estivesse vigente antes da ocorrência do fato gerador dessas exações.”(folhas 71 e 72).

A ora recorrente não impugnou esse fundamento estritamente legal, deixando de interpor o recurso especial a ser examinado pelo Superior Tribunal de Justiça.....No tocante à circulação, o Colegiado consignou que a recorrente

Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

não lograra fazer prova de que tal fato ocorrera somente no ano de 1992, ou seja, no dia 2 de janeiro.

3. *Por tais razões, nego seguimento a este recurso extraordinário."*

Quanto à validade do art. 2º, § 3º da lei 8.383/91, que segundo a Recorrente, permite que a Receita Federal legisle sobre direito tributário, para estabelecer critérios para a fixação do conteúdo econômico da obrigação, violando o princípio da legalidade estrita, só em juízo poderia a Recorrente argüi-la. Entretanto, é bom que se diga que, com base naquela outorga legal, a Receita Federal apenas **divulga** a expressão monetária da UFIR, sendo fixada na lei metodologia a para sua apuração.

12- Imposto sobre o Lucro Líquido

Trata-se de exigência decorrente da formalizada em auto de infração referente ao Imposto de Renda -Pessoa Jurídica, exigida com fundamento no art. 35 da Lei 7.713/88.

Reiteradamente, o Supremo Tribunal Federal , vem declarando a inconstitucionalidade dessa norma, no que se refere a retenção na fonte relativamente aos acionistas da empresa, como no julgamento de Recurso Extraordinário n º 197.744-2- RS, Relator, Ministro Marco Aurélio, conforme ementa a seguir parcialmente transcrita:

“

.....
TRIBUTÁRIO- RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE- PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrenes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe “a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”- alínea “a”do inciso III do art. 146 do Diploma Maior de 1988.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no art. 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido

SE

Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional , ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade “desconto na fonte”, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer espécie de disponibilidades versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76.

IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL . O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização.”

Mencione-se, ainda, que o Plenário da Suprema Corte, decidindo prejudicial de validade do mencionado dispositivo legal, declarou a inconstitucionalidade da alusão a “o acionista” e a constitucionalidade das expressões “o titular da empresa individual” e “o sócio cotista”, exceto, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição, conforme consta da ementa do julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.362-8 PR, relator Ministro Maurício Correa, DJ nº 105, 31/05/96, pg. 18812.

A jurisprudência deste Conselho tem se firmado no sentido de deixar de aplicar dispositivos legais declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em Recursos Extraordinários e que, portanto, não têm efeito *erga omnes*. Mas , frise-se, assim o faz **apenas quando o dispositivo legal já tenha sido considerado inconstitucional , pelo órgão encarregado de zelar pela aplicação da Constituição.** E isso atende ao princípio da economicidade na aplicação de recursos públicos previsto no art. 7º da Constituição e ainda, à própria orientação da Administração Federal, através de sucessivos pronunciamentos da Consultoria Geral da República, como, por exemplo:



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

Parece 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva:

“É sabido que as decisões judiciais só obrigam nos casos concretos. Sendo elas, porém, reiteradas e tomadas por expressiva maioria, com pleno conhecimento de sua extensão na esfera administrativa, como acontece na espécie, não há como fugir ao seu cumprimento em casos idênticos.”

Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer:

“A orientação por que sempre se tem pautado esta Consultoria Geral é a de acolher e de propor à Administração Pública o acatamento à jurisprudência pacífica dos mais altos Tribunais Federais, não sendo inusitado, antes comum, antiga ou recentemente, de modo a dispensar exemplificação, o espontâneo reexame de pareceres para ajustá-los ao entendimento dominante na esfera judicial, em deferência ao princípio da harmonia dos poderes e às atribuições específicas do Judiciário”

Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo:

“ Sempre reafirmando que a orientação administrativa não há que estar em conflito com a jurisprudência dos Tribunais em questões de direito, mormente quando a interpretação emane do Egrégio Supremo Tribunal Federal,.....”

Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima

“Se, entretanto, através de sucessivos julgamentos, uniformes, sem variação de fundo, tomados à unanimidade ou por significativa maioria, expressam os Tribunais a firmeza de seu entendimento relativamente a determinado ponto de direito, recomendável será não renita a Administração, em hipóteses iguais, em manter sua posição, advesando a jurisprudência solidamente formada.

Teimar a Administração em aberta oposição a norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto por parte do Poder Judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo será alimentar ou acrescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à Justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhes cabem como instrumento realizador do interesse coletivo.”

Sendo a Recorrente sociedade por ações, não pode subsistir a exigência de que se trata, eis que , em relação a essa modalidade de empresa, o dispositivo legal no qual



Processo nº : 11020.002028/95-12
Acórdão nº : 101-91.160

se funda foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Por isso, dou provimento ao recurso.

13- Contribuição Social

Pretende a Recorrente ser inaplicável a majoração de alíquota da Contribuição Social, de 8 para 10%, em relação ao ano-base de 1989.

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, nos autos do RE 197.790, decidiu pela constitucionalidade da referida majoração. Entenderam, os Ministros, tanto pela possibilidade da majoração por meio de Medidas Provisórias, quanto pela sua aplicação em relação ao ano-base de 1989, já que a MP nº 86, convertida na Lei nº 7.856/89, teria sido editada em 25/09/89, transcorrendo-se então o prazo de 90 dias em 24/12/89, alcançando, pois, os lucros apurados no balanço de 31/12/89.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para:

I- Quanto ao IRPJ :

I.1- Excluir da base de cálculo da exigência as parcelas referentes a:

- a)- glosa de despesas operacionais relativas a tributos ou contribuições não pagos nem depositados;
- b) glosa de despesas operacionais com tributos e contribuições depositados judicialmente;
- c)- glosa de despesas de contraprestação de arrendamento
- d) -correção monetária credora, relacionadas aos contratos de arrendamento mercantil, exceto a parcela correspondente às antecipações do valor residual;
- e) -participações dos empregados nos lucros;
- f)- postergação de receitas financeiras, correspondentes a aplicação em renda fixa;
- g)- antecipação de custos/despesas relacionadas com a operação de “factoring” e à taxa de abertura de crédito junto ao Banco Nacional;
- h)- variação monetária ativa incidente sobre depósitos judiciais.



Processo nº : 11020.002028/95-12

Acórdão nº : 101-91.160

I.2- Reconhecer como **compensáveis** os valores pagos a maior do Finsocial com os do IRPJ, ressalvado o direito da administração, quando da execução desse julgado, de verificar se compensação foi efetuada por seus valores corretos.

II- Cancelar a exigência referente ao Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido

III- Adequar a exigência da Contribuição Social ao decidido em relação ao IRPJ

IV- Declarar que os juros de mora só podem ser cobrados segundo os índices da TRD a partir de agosto de 1991.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1997


SANDRA MARIA FARONI