

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº 11065-000.001/93-71

Sessão de 13 de setembro de 1994

ACÓRDÃO Nº 108-01.431

RECURSO Nº : 106.648 - IRPJ - EXS: DE 1989 a 1992

RECORRENTE : CIA. MINUANO DE ALIMENTOS

RECORRIDA : DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM NOVO HAMBURGO (RS)

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DEPÓSITOS JUDICIAIS --

Descabe a tributação a título de omissão de receita se o contribuinte atualizou monetariamente, utilizando-se dos mesmos índices, os depósitos judiciais e a conta de obrigação registrada no passivo.

VALORES REGISTRADOS NO LALUR - Os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no LALUR, devem ser corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - Os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. A concessão de liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário mas não impede a sua dedução para a determinação do lucro real.

CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - O índice legalmente admitido incorpora a variação do IPC, que serviu para alimentar os índices oficiais, sendo aplicável a todas as contas sujeitas à sistemática de tal correção, inclusive no cálculo das depreciações.

Recurso parcialmente provido.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA. MINUANO DE ALIMENTOS:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a questão preliminar argüida e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo da exigência as importâncias de Cz\$ 1.461.017,19, Ncz\$ 613.450,10, Cr\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 11065-000.001/93-71

ACÓRDÃO Nº 108-01.431

230.651.756,30, Cr\$ 2.047.444.800,36 e Cr\$ 1.808.153.033,75, nos exercícios financeiros de 1989, 1990, 1991, 1992 e no ano-calendário de 1992, respectivamente, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Octacílio Dantas Cartaxo, que excluía menos a parcela relativa à provisão para pagamento de multa de contribuições sociais, e o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira, que votou pela impossibilidade da aplicação da UFIR como indexador no ano-calendário de 1992.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 1994


MANOEL ANTONIO GADELMA DIAS

- PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES

- RELATORA

VISTO EM  MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO

- PROCURADOR DA FA-

SESSÃO DE: 4 JUL 1995

ZENDA NACIONAL

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/108-0.033

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACILIO DANTAS CARTAXO, PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MARIO JUNGUEIRA FRANCO JUNIOR e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº 11065.000001/93-71

Recurso nº: 106.648

Acórdão nº: 108-01.431

Recorrente: CIA MINUANO DE ALIMENTOS

R E L A T Ó R I O

Contra a empresa CIA MINUANO DE ALIMENTOS, pessoa jurídica inscrita no CGC/MF sob o nº 91.154.690/0001-99, com domicílio fiscal na Avenida Senador Alberto Pasqualini, 1535, em Lajeado/RS., foi lavrado a Auto de Infração de fls. 107 contendo a exigência fiscal relativa ao imposto de renda pessoa jurídica devido nos exercícios de 1989 a 1992, períodos-base de 1988 a 1991, e no ano-calendário de 1992.

O crédito tributário sob exame decorreu das seguintes irregularidades constatadas durante a fiscalização, assim resumidas:

1). **OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS**

Omissão de receita financeira caracterizada pela falta e/ou insuficiência no registro da variação monetária ativa, calculada sobre os depósitos judiciais registrados no Ativo Circulante:

Exercício de 1989	Cz\$	535.555,85
Exercício de 1990	NCz\$	87.037,03
Exercício de 1991	Cr\$	859.812,28
Exercício de 1992	Cr\$	3.712.421,41
Ano-Calendário de 1992	Cr\$	23.642.442,50

2). **DESPESAS/CUSTOS INDEDUTÍVEIS**

2.1. Excesso de remuneração de administradores
Exercício de 1992

Exercício de 1992	Cr\$	10.977.810,00
-------------------------	------	---------------

2.2. Variação monetária de despesas com comissões por ter excluído indevidamente do lucro real o valor da variação

MW.
Gal

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

monetária sobre as comissões de vendas, contabilizadas em 1990 e 1991, não pagas até 31/12/90 e 31/12/91, respectivamente:

Exercício de 1992	Cr\$	8.589.073,22
Ano-Calendário de 1992	Cr\$	47.800.311,94

2.3. Constituição indevida de provisão calculada com base em valor presente, não prevista pela legislação do imposto de renda:

Exercício de 1992	Cr\$	316.367.063,39
Ano-Calendário de 1992	Cr\$	638.887.254,73

2.4. Multas provisionadas sobre as contribuições devidas ao Finsocial/Faturamento:

Exercício de 1990	NCz\$	518.412,15
Exercício de 1991	Cr\$	16.382.583,00
Exercício de 1992	Cr\$	386.494,13

2.5. Multas provisionadas sobre as contribuições devidas ao PIS/Faturamento:

Exercício de 1990	Cr\$	8.000,92
-------------------------	------	----------

2.6. Depreciação indevida (Diferença IPC/BTNF). Glosa da parcela indedutível, na apuração do lucro real, dos encargos de depreciação e amortização, acrescidos da respectiva correção monetária, correspondente à diferença, em relação ao ano de 1990, entre a correção monetária com base no IPC e o BTN Fiscal:

Exercício de 1992	Cr\$	917.095.750,92
Ano-Calendário de 1992	Cr\$	1.593.001.330,81

2.7. Provisões indedutíveis. Glosa de despesas constituídas através de provisão para pagamento de tributos e/ou contribuições depositadas judicialmente, com exigibilidade suspensa por decisão judicial:

Exercício de 1989	Cr\$	925.461,34
Exercício de 1991	Cr\$	18.143,95
Exercício de 1992	Cr\$	71.768.405,29
Ano-Calendário de 1992	Cr\$	143.708.948,50

2.8. Assessoria de Exportação. Glosa de valores lançados na conta de Assessoria de Exportação tendo em vista a

WV
Ed

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

falta de comprovação de que os serviços foram realmente prestados pelas empresas (controladoras), e a falta de pessoal técnico nas empresas indicadas como prestadoras de serviços:

Exercício de 1989	Cz\$	7.955.467,00
Exercício de 1990	NCz\$	96.712,21
Exercício de 1991	Cr\$	3.078.378,53
Exercício de 1992	Cr\$	31.378.379,85
Ano-Calendário de 1992	Cr\$	65.703.044,65

3. CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA IPC/BTNF:

Exercício de 1991	Cr\$	213.391.217,07
Exercício de 1992	Cr\$	1.045.892.655,39

4. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS

Os prejuízos apurados nos períodos-base fiscalizados, em cada atividade exercida pela empresa, foram devidamente compensados, conforme se vê do demonstrativo de fls. 106 e 112:

ANO/EX.	PREJUÍZO	LANÇAMENTO	RESULTADO
1988/89	(9.416.484,19)	9.416.484,19	-
1989/90	(710.162,31)	710.162,31	-
1990/91	(167.363.815,04)	233.730.134,83	66.366.319,79
1991/92	(537.146.832,12)	2.406.168.053,60	1.869.021.221,48

A autuação fiscal tem como fundamento legal as disposições contidas nos artigos 153, 154, 157, 164, inciso I, 168, 171, 173, 174, 191, 197, 220, 225, 253, 254, 263, 347, 348, 357, 387, incisos I e II, 676, inciso III do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/90), no artigo 3º da Lei nº 8.200/91 e nos artigos 38 e 39 do Decreto nº 332/91.

Inconformada com a exigência e dentro do prazo regulamentar, a autuada, através do seu procurador legalmente habilitado, impugnou o lançamento (fls. 119/150) alegando em síntese que:

- preliminarmente, afirma que a Taxa Referencial Diária - TRD instituída pela Lei nº 8.177/91, constituía-se - e como de fato constitui-se - em evidente taxa de juros, não se confundindo com índice de remuneração financeira que efetivamente refletia a variação do período. Argumenta que, ainda vacilando sobre a questão da TRD, o Governo Federal alterou sua definição legal, protagonizada através da Lei nº 8.218/91 que passou a considerar a TR e a TRD como juros de mora, para efeitos de tributos

M.
Ed

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

federais, determinando, inclusive, posteriormente (Lei nº 8.383/91), a compensação de valores pagos a título de TRD com os tributos vencidos após 04/02/91. Portanto, continua a autuada, a TRD não pode ser confundida com o mecanismo de correção monetária que vise a reposição da moeda, e sim caracterizá-la como critério de remuneração do capital;

- alega, também em preliminar, da impossibilidade de utilização da Unidade Fiscal de Referência - UFIR instituída pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Afirma que a edição do Diário Oficial do dia 31/12/91 somente circulou para o público a partir do dia 02 de janeiro de 1992. Desta forma, somente poder-se-ia cogitar da vigência e eficácia da Lei nº 8.383/91, após a efetiva circulação da edição do DOU que a veiculou, em acato ao princípio da anterioridade (artigo 150, III, "b" da CF) o qual determina que a lei que majora ou institui tributo só poderá ter valor no exercício seguinte ao da sua publicação;

- no que se refere à omissão de receitas financeiras resultante da variação monetária incidente sobre depósitos judiciais, a autuada alega que estes valores, por não se encontrarem à sua disposição, mas do Juízo onde foram depositados para garantir a instância, não têm o condão de gerar efeitos tributários decorrentes de atualização monetária. Aduz que a tributação das receitas financeiras decorrentes dos depósitos judiciais geraria, necessariamente, em contrapartida, a dedutibilidade da conta do passivo, para fins de determinação do lucro tributável, o que por si só, anularia a pretendida tributação. Afirma que, inexistindo a disponibilidade dos depósitos judiciais, não há que se cogitar de tributação das receitas financeiras, posto que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43, I e II);

- quanto ao excesso de remuneração de dirigente, aduz que não ocorreu o fato gerador do imposto de renda, ou seja, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Afirma que essa disponibilidade deve corresponder a um acréscimo ou aumento do patrimônio existente, sob pena de se admitir como válida a tributação de uma "não renda";

- no tocante à variação monetária das despesas com comissões, argumenta que se as comissões são tidas legalmente como despesas operacionais dedutíveis, o valor da variação monetária é, por via de consequência, também dedutível, uma vez que o acessório deve sempre seguir o principal. Afirma que se a

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

empresa tem a obrigação de pagar comissões monetariamente atualizadas, tal atualização é legalmente despesa operacional dedutível. Este direito decorre do regime de competência previsto no próprio Regulamento;

- relativamente à constituição indevida da provisão de ajuste a valor presente, informa que contabilizou como despesa operacional, o deságio de suas contas a receber, correspondente à perspectiva inflacionária embutida em seus valores. Esclarece que tal procedimento foi adotado em conformidade com as normas do Conselho Federal de Contabilidade e da Comissão de Valores Mobiliários;

- com relação às multas provisionadas sobre as contribuições devidas ao FINSOCIAL/FATURAMENTO e ao PIS/FATURAMENTO, argumenta que a legislação introduzida pelo Decreto-lei nº 1.598/77 não manteve o requisito da dedutibilidade do tributo somente quando efetivamente pago dentro do exercício financeiro a que corresponder. Assim, os impostos são custos ou despesas operacionais no momento da ocorrência do fato gerador. A sua dedutibilidade não fica prejudicada, ainda o tributo ou a multa não sejam pagos no vencimento ou no exercício financeiro correspondente ao do vencimento;

- no que se refere à depreciação indevida (diferença IPC/BTNF) e à correção monetária complementar, correspondente à diferença verificada, no ano de 1990, entre a correção monetária com base no IPC e no BTNF, a autuada alega que:

a). o Decreto nº 332/91, ao transformar em obrigação a autorização dada pela Lei nº 8.200/91, incorreu em flagrante ilegalidade, cumulada, em muitos casos, da inconstitucionalidade da exigência feita em 1990 de correção monetária do balanço, com base na variação do BTNF que foi 1.000% inferior à do IPC naquele ano;

b). a ilegalidade da exigência de que a correção monetária do balanço fosse, no ano de 1990, feita com base na variação do BTNF, decorreu do conflito com o princípio básico da própria CMB, que era a de "expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base;

c). a inconstitucionalidade da mesma exigência corresponde ao acréscimo irreal que, em muitos casos, essa correção a menor provocou no saldo credor da conta de correção monetária do balanço; *MLL*

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

d). tendo em vista que tal acréscimo aumentaria indevidamente seu lucro tributável bem como seu imposto a pagar, calculou, já em 1991, com base na variação do IPC, a correção monetária das parcelas correspondentes aos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado;

e). além de infringir os princípios constitucionais tributários, o diferimento, para o ano de 1993 e seguintes, na forma estabelecida pelo Decreto nº 332/91, do reconhecimento dos efeitos contábeis e fiscais da aludida diferença de correção monetária de balanço, acentua a grave lesão já ocorrida do direito dos contribuintes que, em 1990, efetuaram a CMB com base na variação do BTN Fiscal com uma defasagem na ordem de 949,68%.

- quanto à glosa de despesas dedutíveis constituídas mediante provisão para pagamento de tributos e/ou contribuições sociais, depositadas judicialmente para garantia de instância e suspensão do crédito tributário, argumenta que essa dedutibilidade encontra-se amparada no artigo 225 do próprio Regulamento do Imposto de Renda. Afirma que, segundo as normas do CTN, "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente". Logo, a obrigação tributária passa a existir quando da ocorrência do fato gerador que, por sua vez, "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência";

- com relação à glosa das despesas incorridas com serviços de assessoria de exportação prestados por empresa controladora alega que a falta de pessoal técnico especializado para prestar o serviço é irrelevante para tornar indedutível a despesa, porquanto foram efetivamente incorridas e pagas pela autuada. No que tange à falta de comprovação da efetiva prestação de serviços, a autuada argumenta que os serviços foram efetivamente contratados, cujos recibos informa anexar aos autos no prazo de 5 (cinco) dias;

- quanto à compensação de prejuízos, a autuada aduz que a compensação de prejuízos fiscais com os lucros apurados em períodos-base subseqüentes, é faculdade do contribuinte, não podendo o Fisco Federal, em decorrência de valores lançados, pretender transformar em lucro, prejuízos fiscais já compensados.

Por fim, a autuada requer a realização de perícia técnico-contábil com o objetivo de conferir os valores levantados pela fiscalização. *MM*

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

Indeferido o pedido de perícia, a autuada foi regularmente cientificada, recebendo cópia da Representação de fls. 158/164.

Às fls. 168/187 são contraditados os argumentos apresentados na defesa tendo a fiscalização, em substanciada Informação, opinado pela manutenção integral do lançamento.

A autoridade de primeira instância, através da Decisão nº 827/93 (fls. 189/197), julga improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração de fls. 107/113.

Ciente em 27/08/93 conforme atesta o recibo de fls. 197-verso, a autuada interpôs recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes nos termos do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, protocolizando o seu apelo em 20/09/93. Em suas razões de recurso a autuada reitera os argumentos já expandidos na peça vestibular, argüindo, preliminarmente, a nulidade da decisão de primeira instância porque o julgador monocrático deixou de apreciar relevante argumento invocado nas razões iniciais, qual seja, a omissão do exame de questões constitucionais. Considera descabida a tese de que a autoridade administrativa não pode apreciar a inconstitucionalidade da legislação fiscal à luz do direito de petição insculpido no artigo 5º, inciso XXXIV e XXXIII da Constituição de 1988.

É o relatório.



Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

V O T O

CONSELHEIRA SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

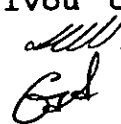
Inicialmente, cumpre salientar que não procede o argumento da recorrente de que a decisão de primeira instância é nula porque a autoridade "a quo" deixou de enfrentar questões constitucionais levantadas na peça vestibular. Isto porque falece-lhe competência para pronunciar-se a respeito da conformidade de lei, matéria reservada, por força de dispositivo constitucional, ao Poder Judiciário.

Por esta razão, entendo correto o procedimento da autoridade de primeira instância, motivo pelo qual rejeito a preliminar argüida.

No mérito, trata-se de lançamento fundamentando basicamente em omissão de receitas financeiras e glosa de custos e/ou despesas indedutíveis na determinação do lucro real. Considerando o grande número de itens de autuação, e objetivando melhor compreensão da matéria, passamos a analisá-los separadamente.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS

A omissão de receita financeira está caracterizada e identificada pela insuficiência no registro das variações monetárias ativas decorrentes dos depósitos judiciais efetuados em garantia de instância. Não houve omissão por parte da recorrente no registro da variação monetária, que utilizou os valores nominais da OTN/BTNF/UFIR Diária para atualizar os depósitos, conforme se vê das planilhas de cálculos às fls. 75 a 100. O que motivou o



Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

lançamento foi o fato de que os índices de correção divulgados pela Caixa Econômica Federal apresentavam-se superiores àqueles utilizados pela recorrente.

No que pesem os argumentos tecidos na decisão recorrida, entendo insubsistente o lançamento porque os tributos e contribuições registrados no passivo também foram objeto de atualizações segundo a variação da OTN/BTNF/UFIR Diária, anulando-se assim qualquer efeito fiscal na demonstração do resultado do exercício. Aliás, esta é a razão do contribuinte oferecer à tributação a variação monetária ativa dos depósitos judiciais.

Outro aspecto a analisar é o fato de que os depósitos judiciais, efetuados na Caixa Econômica Federal à ordem do Juízo, se assemelham aos depósitos efetuados em contas de cadernetas de poupança. Os primeiros não rendem juros, parcela tributável no âmbito do imposto de renda (receita financeira), já que a correção monetária é mera atualização do principal cujo montante é expurgado pela correção monetária do balanço. Embora o contribuinte faça os depósitos mensalmente em conta aberta em seu próprio nome, é raro possuir o extrato dessa conta para controlar os valores creditados a título de correção monetária.

Por esta razão, entendo correto o procedimento da recorrente que atualizou os depósitos judiciais e as contas de passivo que registravam as obrigações segundo os índices oficiais de correção, não acarretando qualquer efeito fiscal no resultado do exercício.

EXCESSO DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES

Ao contrário dos argumentos tecidos pela recorrente, ocorreu a disponibilidade econômica e jurídica de renda ou proventos, nos moldes preconizados pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Os administradores efetivamente perceberam remunerações e auferiram renda na acepção da palavra, e conseqüentemente, houve acréscimo patrimonial.

A legislação do imposto de renda, entretanto, impõe determinadas condições para a dedutibilidade, como despesa operacional, das

M.M.
GD

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

remunerações pagas ou creditadas aos sócios, diretores, administradores e aos membros do conselho de administração. Assim, as remunerações devem ser fixas, debitadas mensalmente, corresponderem à efetiva prestação de serviços e devem, sobretudo, se comportarem dentro de três limites máximos: limite individual, limite colegial e limite relativo. Constituirá excesso a ser tributado como adição ao lucro líquido para efeito de determinar o lucro real, o MAIOR valor verificado entre os três limites.

A fiscalização apurou corretamente o excesso de remuneração paga aos membros da diretoria e do conselho de administração, devendo ser mantida a tributação relativa a este item.

VARIAÇÃO MONETÁRIA DE DESPESA COM COMISSÕES

A recorrente adotou o critério de contabilizar as despesas de comissões, reconhecendo uma obrigação registrada no passivo. Como o pagamento das comissões estava vinculado ao recebimento das respectivas faturas, adicionou, por ocasião de determinar o lucro real, o saldo das comissões a pagar. No exercício seguinte, ao pagar referidas comissões atualizadas monetariamente, excluiu no LALUR também os valores corrigidos monetariamente.

Não vejo qualquer irregularidade no procedimento da recorrente até porque, de acordo com o artigo 28 da Lei nº 7.799/89, os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no LALUR, devem ser corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.

A legislação do imposto de renda não lista, de forma exaustiva, as hipóteses de adições e exclusões. Ela se refere a valores que devam influenciar períodos-base subseqüentes. Se a recorrente não tivesse oferecido à tributação o saldo das comissões a pagar, ai sim, estaria infringindo a legislação porque esta condiciona a dedutibilidade da despesa quando ocorrer o efetivo pagamento. Uma vez efetuado o pagamento e baixado a conta no passivo, poderá excluir na determinação do lucro real, a despesa correspondente, corrigida monetariamente, porque controlada via LALUR. *MM*

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

CONSTITUIÇÃO INDEVIDA DE PROVISÃO

Não assiste razão à recorrente. Embora os procedimentos adotados tenham sido recomendados pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a provisão a valor presente não é contemplada pela legislação do imposto de renda como provisão dedutível. Nada impede a recorrente de expurgar do saldo de contas a receber, para efeitos contábeis, o deságio correspondente à perspectiva inflacionária, desde que adicione o valor da provisão ao lucro líquido para efeito de apurar o lucro real.

MULTAS PROVISIONADAS SOBRE FINSOCIAL/FATURAMENTO E SOBRE O PIS/FATURAMENTO

Segundo se infere do parágrafo 4º do artigo 225 do RIR/80, não são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo.

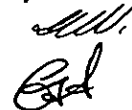
As multas compensatórias, dedutíveis como despesa operacional, decorre do procedimento espontâneo do contribuinte, quando as reconhece ou as paga. Com efeito, o dispositivo não condiciona a dedutibilidade ao pagamento.

Por outro lado, não se pode interpretar o parágrafo 4º sem analisar o "caput" do artigo 225 que estabelece a dedutibilidade dos tributos no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. Assim, o não pagamento dos tributos registrados no passivo, coloca a recorrente em estado de "mora" e impõe-lhe o reconhecimento de duas parcelas: a da variação monetária passiva e da multa de mora, ambas dedutíveis na determinação do lucro real quando referir-se a procedimento espontâneo do contribuinte.

Por esta razão, entendo insubsistente o lançamento neste item.

DEPRECIÇÃO INDEVIDA (DIFERENÇA IPC/BTNF) CORREÇÃO MONETÁRIA COMPLEMENTAR - DIFERENÇA ENTRE O IPC/BTNF

A fiscalização glosou, neste item, os valores lançados, nos



Acórdão nº 108-01.431


Processo nº 11065.000001/93-71

balanços encerrados em 31/12/91 e 31/12/92, como encargos de depreciação e amortização acrescidos da respectiva correção monetária complementar IPC/BTNF, bem como o saldo devedor da correção monetária complementar relativa aos balanços de 31/12/90 e 31/12/91, excluindo-os na apuração do lucro real.

Trata-se de lançamento fundamentado nos procedimentos de correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, ocasião em que a recorrente adotou como índice de correção o valor de BTNF atualizado segundo a variação plena do IPC, quando a fiscalização entende ser aplicável o valor do BTN Fiscal divulgado pela Secretaria da Receita Federal.

Assunto de grande polêmica, provocou corrida de contribuintes ao Poder Judiciário para salvaguarda de direitos contra a distorção alegada nos seus balanços dada a defasagem entre os indexadores, cujas pendências já vem sendo dirimidas, e, inobstante suas decisões não vincularem as decisões administrativas na forma do Decreto nº 73.529/74, fornecem diretrizes seguras que devem ser consideradas na amplitude de sua lógica, racionalidade e jurisdição.

Apesar de ter o assunto assumido notoriedade com o advento da Lei nº 8.200/91, sua origem se localiza a partir da Lei nº 7.730/89, com o chamado "Plano Verão", quando se realizou o primeiro expurgo da inflação ao fixar a OTN para 15/01/89 em NCz\$ 6,92, sem levar em conta que ela refletia apenas o IPC do mês anterior. Entretanto, interessa-nos a análise da sistemática de correção monetária durante o exercício de 1991, período-base de 1990, ocasião em que ocorreu o segundo expurgo de natureza similar, durante o "Plano Brasil Novo", quando já estava em vigor a Lei nº 7.799/89.

Com efeito, a Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, dispõe no seu artigo 2º que "para efeito de determinar o lucro real - base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas - a correção monetária das demonstrações financeiras será efetuada de acordo com as normas previstas nesta lei" e o artigo 3º esclareceu que "a correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto de renda de cada período-base." 

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

O artigo 10 da mesma lei estabelece que "a correção monetária das demonstrações financeiras (art. 4º, inciso I) será procedida com base na variação diária do valor do BTN Fiscal ou de outro índice que vier a ser legalmente adotado". Por sua vez, o parágrafo 2º do artigo 1º determinou que:

"O valor do BTN Fiscal, no primeiro dia útil de cada mês, corresponderá ao valor do Bônus do Tesouro Nacional - BTN, atualizado monetariamente para este mesmo mês, de conformidade com o § 2º do art. 5º da Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989." (grifei).

E o § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89 estabeleceu imperativamente que "o valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Ao longo do ano de 1990, uma série de Medidas Provisórias e de Leis foram editadas acerca da atualização dos índices, mas nenhuma delas conseguiram desatrelar o IPC das atualizações das demonstrações financeiras. Senão vejamos:

(1) até 15/03/90, o Bônus do Tesouro Nacional - BTN/BTN Fiscal era atualizado segundo a variação de preços ao consumidor medido pelo IBGE (MPs nºs 154 e 168 convertidas nas Leis nºs 8.030/90 e 8.024/90). Ademais, o parágrafo único do artigo 22 da MP nº 168 estabeleceu que "excepcionalmente, o valor nominal do BTN no mês de abril de 1990 será igual ao valor do BTN Fiscal no dia 1º de abril de 1990", fazendo desaparecer parte expressiva da inflação;

(2) em 30/04/90, o valor nominal do BTN passou a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) divulgado pelo IBGE, de acordo com metodologia estabelecida em Portaria do Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento (MPs nºs 189, 195, 200, 212 e 237, convertida na Lei nº 8.088/90).

Conforme dito anteriormente, nenhum destes atos conseguiram revogar o IPC-IBGE como indexador oficial dos índices aplicáveis na correção monetária das demonstrações financeiras de que trata a Lei nº 7.799/89, legislação vigente durante o período-base de 1990, permanecendo válido o critério determinado pelo § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89. Lembre-se que a MP nº 189/90 não revogou expressamente a lei anterior (Lei nº 7.777/89 e 7.799/89).

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

como também não a revogou tácitamente, pois não existe incompatibilidade na existência de diversos índices para diversos fins.

Partindo do BTN Fiscal de 31 de dezembro de 1989 de Cr\$ 10,9518, ajustado pelo IPC de 1.794,81% (inflação medida pelo IBGE para o ano de 1990), temos para 31 de dezembro de 1990 um BTN Fiscal igual a Cr\$ 207,5158 (Cr\$ 10,9518 x 18,9481) e não nos Cr\$ 103,5081 contidos no Ato Declaratório CST nº 230/90, índice que vigorou para efeito da correção monetária de balanço em 31/12/90.

Ao se utilizar de índices de correção inferiores aos outros indicativos mais representativos da perda real do poder aquisitivo da moeda, o procedimento da correção monetária do balanço não só deixa de cumprir com um de seus objetivos, qual seja de possibilitar a atualização da expressão monetária dos bens do ativo permanente e das contas do patrimônio líquido, e o reconhecimento do valor da despesa relacionada com o desgaste físico dos bens na atividade fim (depreciação), como também não atende ao seu principal objetivo que é o de identificar e reconhecer, no resultado de cada exercício, o ganho (redução da expressão monetária do valor das obrigações) ou perda (redução da expressão monetária do valor dos ativos monetários) da empresa face à diminuição do poder de compra da moeda em uma economia inflacionária.

Ora, a correção monetária, por expressa determinação legal, deve refletir a desvalorização real da moeda, caso contrário, estará sendo tributada uma renda fictícia. Isso ocorre no caso da empresa possuir patrimônio líquido maior que o ativo permanente e demais contas do ativo sujeitas a correção, onde o não reconhecimento da inflação enseja a apuração de menor resultado devedor de correção monetária, que é dedutível para fins de apuração do resultado tributável. Indiretamente, estaria ocorrendo majoração de tributo.

Tal procedimento, além de afrontar a melhor doutrina (ver artigo de João Dácio Rolim - Efeitos Fiscais da Correção Monetária dos Balanços - Expurgos Inconstitucionais dos Índices Oficiais de Inflação, in Imposto de Renda - Estudos, nº 20, Editora Resenha Tributária, São Paulo; de Alberto Xavier - A Correção Monetária das Demonstrações Financeiras no Exercício de 1990, BTN ou IPC,

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

in mesma publicação: de Misabel Abreu Machado Derzi - Os Conceitos de Renda e de Patrimônio. Efeitos da Correção Monetária insuficiente no Imposto de Renda, in Momentos Jurídicos, Livraria Del Rey, Belo Horizonte), afronta a garantia constitucional contida no artigo 150, III, letra "a", que veda a aplicação da legislação que aumente tributo no próprio exercício financeiro em que for publicada.

Por estas razões, entendo que as demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90 devam ser corrigidas utilizando o BTN Fiscal, atualizado na forma do § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777/89, ou seja, pelo IPC. Assim, a adoção, pela recorrente, do valor do BTN Fiscal atualizado segundo a variação do IPC me parece compatível com a legislação vigente à época de sua utilização, descabendo portanto a exigência que penalize tal procedimento.

Por via de consequência, a correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/91 incorporam os efeitos anteriores. Portanto, devem ser excluídas da matéria tributada, as importâncias relativas aos encargos de depreciação e amortização e da diferença da correção complementar entre o IPC e o BTNF correspondente ao ano de 1990.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS TRIBUTOS DEPOSITADOS JUDICIALMENTE

Como é sabido, a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. O fato gerador da obrigação tributária, por sua vez, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (artigos 113, § 1º e 114 do C.T.N.).

Assim, uma vez configurada a hipótese de incidência, materializa-se o vínculo obrigacional correspondente ao tributo. Nasce a obrigação tributária e com ela a obrigação de pagar o tributo.

Entretanto, discordando com a cobrança de referido tributo ou contribuição por entendê-los inconstitucionais, a recorrente ingressou com medida judicial obtendo liminar em mandado de segurança mediante depósito à ordem da Justiça Federal.



Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

suspendendo, nos termos do artigo 151, II e IV, do CTN, a exigibilidade do crédito tributário.

Da interpretação dos dispositivos citados, pode-se concluir que se a exigibilidade de um crédito tributário está suspensa inevitavelmente ocorreu o fato gerador da obrigação principal. A suspensão da exigibilidade do crédito não se confunde com suspensão do fato gerador, situação não contemplada pelo direito tributário brasileiro.

LUIZ HENRIQUE BARROS DE ARRUDA, no trabalho publicado na coletânea Imposto de Renda - Estudos acerca do assunto (Editora Resenha Tributária, nº 29, Out/92) esclarece que "as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário apenas impedem, temporariamente, que o credor promova a liquidação forçada do patrimônio do devedor para obter o cumprimento da obrigação. A obrigação, portanto, surge e deve ser consignada na escrituração, pois os efeitos suspensivos da exigibilidade de seu cumprimento não a afetam, como se dá conta o artigo 140 do CTN."

Vencida esta primeira etapa, resta-nos analisar, para os efeitos da determinação do lucro real, a dedutibilidade dos tributos e contribuições depositados em juízo por força da concessão de medida liminar em mandado de segurança.

O antigo tratamento dado à citada despesa anteriormente à vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, pautava pelo regime de caixa, nos termos do disposto no artigo 165 do antigo Regulamento do Imposto de Renda de 1975 (Decreto nº 76.186/75).

Posteriormente, com o advento do citado Decreto-lei nº 1.598/77, o reconhecimento da despesa para fins de apuração do lucro real passou a ser feito pelo regime de competência, e nesta constatação reside, a meu ver, os fundamentos da minha conclusão.

O Decreto-lei nº 1.598/77 teria, portanto, dentro dos objetivos maiores de transpor para a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, as alterações trazidas pela Lei nº 6.404/76, estendido às despesas com o pagamento de tributos o mesmo tratamento às demais despesas, ou seja, o reconhecimento pelo regime de competência. *ML*

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

O artigo 187 da Lei nº 6.404/76 é, na verdade, o fundamento último das disposições contidas no artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, o qual, por seu turno, vem a ser a matriz legal do artigo 225 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80.

Em todos os dispositivos citados consagra-se o regime de competência no reconhecimento das despesas relativas a tributos tornando uniforme a interpretação a ser dada às normas que orientam a matéria. Tributo passa a ser, a partir da vigência do Decreto-lei nº 1.598/77 até a da recente Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, uma despesa como outra qualquer do ponto de vista contábil e fiscal, isto é, o seu reconhecimento como gasto não excepcionado pela legislação far-se-á, nos mesmos termos dos demais dispêndios, pelo regime de competência.

Portanto, a dedutibilidade dos tributos depende unicamente da ocorrência do fato gerador da obrigação, independente de seu pagamento.

Ressalte-se, por fim, que o artigo 7º da recente Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, corrobora essa convicção, eis que alterou por completo o tratamento tributário dos tributos e contribuições, ao estabelecer que estes somente serão dedutíveis, na determinação do lucro real, quando pagos. Assim, a partir de 1º de janeiro de 1993, tributos e contribuições seguem, para fins de apuração do lucro real, o regime de caixa.

Nas palavras do Conselheiro Dr. JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA "o mesmo raciocínio deve ser adotado relativamente às disposições do artigo 8º da mesma lei que veda a dedutibilidade, a título de despesa operacional, de tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do artigo 151 do CTN, o que importa afirmar que anteriormente a tal vedação legal a dedução daqueles valores era permitida" (Acórdão nº 107-0.781/93). Por estas razões, entendo insubsistente o lançamento relativo a este tópico.

ASSESSORIA DE EXPORTAÇÃO

Não procedem as alegações da recorrente. Para que as despesas de assessoria sejam dedutíveis, mister a comprovação da efetiva



Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

prestação do serviço. O contrato anexado às fls. 153/154 e o relatório de fls. 155 são insuficientes para comprovar a despesa além de conter valores que não coincidem com os valores lançados. Adite-se que embora a recorrente tivesse informado que traria aos autos os recibos correspondentes, tais documentos não foram, até a presente data, anexados.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

Sem qualquer fundamentação as alegações da recorrente, pois a compensação de prejuízos fiscais com a matéria objeto de lançamento só lhe trouxe benefício na medida em que reduzindo a matéria tributada, reduzido está o valor do imposto a pagar.

Por fim, e a despeito das minhas posições anteriores a respeito da incidência da Taxa Referencial Diária - TRD na composição do crédito tributário, me curvo à jurisprudência dominante neste Pretório, em especial aos membros desta Colenda Câmara, e passo a adotar a mesma linha de decisão, o que me leva a desconsiderar a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD excedente a 1% (um por cento) ao mês no período que medeia 04/02/91 a 01/08/91, em razão do artigo 30 da Lei nº 8.218/91, ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177, de 1º/03/91, ter pretendido alcançar fatos geradores anteriores à sua publicação. No mesmo sentido as conclusões dos Acórdãos nºs 108-00.174/93 e 108-00.776/94.

Contudo, quanto a utilização da UFIR, não concordo com os argumentos apresentados pela recorrente. A própria Lei nº 8.383/91, no seu artigo 97, estabelece que "esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1992." Ademais, como é sabido, o Diretor do Diário Oficial da União esclareceu, em Juízo, que a edição de 31/12 circulou normalmente.

Ressalte-se, por oportuno, que a 4ª Turma do TRF, em recente julgado acerca da constitucionalidade da Lei nº 8.383/91, entendeu desnecessária a observância do princípio da anterioridade, posicionando-se no sentido de considerar válida a mudança do índice de correção monetária e legítima a utilização da UFIR como índice de correção do imposto de renda no exercício de 1992 (AMS 93.01.10938-7-GO, DJU 21/02/94).

Por todo o exposto, voto no sentido de que se conheça do recurso



Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeitada a preliminar argüida, para, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir da matéria tributada as importâncias de Cz\$ 1.461.017,19, NCz\$ 613.450,10, Cr\$ 230.651.756,30, Cr\$ 2.047.444.800,36 e Cr\$ 1.808.153.033,75 dos exercícios de 1989 a 1992, e do ano-calendário de 1992, respectivamente.

Adite-se, por fim, que devido à compensação dos prejuízos fiscais (refeitos os cálculos de fls. 106) não restou nenhuma matéria tributável a título de imposto de renda, conforme abaixo demonstrado, devendo a recorrente ajustar os prejuízos fiscais registrados e controlados no LALUR:

EXERCÍCIO/ ANO-CALENDÁRIO	AUTO DE INFRAÇÃO	EXCLUÍDO 2ª INSTÂNCIA	MATÉRIA TRIBUTÁVEL
1989	9.416.484,19	1.461.017,19	7.955.467,00
1990	710.162,31	613.450,10	96.712,21
1991	233.730.134,83	230.651.756,30	3.078.378,53
1992	2.406.168.053,60	2.047.444.800,36	358.723.253,24
1992	2.512.743.333,13	1.808.153.033,75	704.590.299,38

QUADRO DA COMPENSAÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS

EXERCÍCIO	APURADO/ COMPENSADO	Q/UFIR	TOTAL
31/12/87	41.331.551	522,99	546.882,96
31/12/88	275.451.987	4.790,89	397.865,05
31/12/88	(7.955.467)*	4.790,89	(11.490,94)
31/12/89	(2.944.892)	10,9518	(268.892,96)
31/12/89	(96.712)*	10,9518	(8.830,71)
31/12/90	105.527.105	103,5081	1.019.505,77
31/12/90	(3.078.378)*	103,5081	(29.740,46)
31/12/91	975.086.158	597,0600	1.633.146,01
31/12/91	(358.723.253)*	597,0600	(600.816,08)
30/06/92	(1.516.797.490)	2.067,91	(733.492,99)
31/12/92	(704.590.299)*	7.340,03	(95.992,83)

Acórdão nº 108-01.431

Processo nº 11065.000001/93-71

QUADRO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL APÓS COMPENSAÇÃO PREJUÍZOS FISCAIS

EXERCÍCIO	MATÉRIA TRIBUTÁVEL	PREJUÍZO FISCAL	TOTAL
1989	7.955.467,00	7.955.467,00(*)	-
1990	96.712,21	96.712,21(*)	-
1991	3.078.378,53	3.078.378,53(*)	-
1992	358.723.253,24	358.723.253,24(*)	-
1992	704.590.299,38	704.590.299,38(*)	-

Brasília (DF), 13 de setembro de 1994.


SANDRA MARIA DIAS NUNES
Relatora

