



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Lam-5

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Recurso Nº. : 111.270
Matéria : IRPJ e OUTRO - Ex: 1992
Recorrente : CASA DICO S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE-RS
Sessão DE : 10 de dezembro de 1997
Acórdão Nº. : 107-04.627

IRPJ - DESPESAS INCORRIDAS - PROVISÕES - As obrigações incorridas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso do mesmo, constituem, face ao regime econômico ou de competência, despesas dedutíveis do lucro líquido do período. A contabilização da reserva de recursos para o pagamento, com a designação imprópria de "provisão" não impede a dedução da despesa assegurada no art. 191 do RIR/80.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUÇÃO DO VALOR DE CONTRIBUIÇÃO CUJA EXIGÊNCIA FORA SUSPensa POR MEDIDA JUDICIAL - Em se tratando de contribuição dedutível no ano-base de sua incorrência, segundo o regime econômico ou de competência vigente à época da ocorrência do fato gerador, a suspensão de sua exigência não impede a sua apropriação no período-base de competência.

IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Na correção monetária das demonstrações financeiras relativas ao período-base encerrado em 31/12/90, deve ser considerada a variação do IPC ocorrida no ano de 1990, em consonância com a legislação vigente no exercício anterior, face o que dispõem os arts. 43, 44, 104, inciso I e 144, do Código Tributário Nacional e o artigo 150, III, "a", da Constituição Federal de 1988.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PIS FATURAMENTO - LANÇAMENTO AUTÔNOMO - Com a vigência do Decreto nº 2.191/97, compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos interpostos, cuja matéria, objeto do litígio, decorra de lançamento de ofício das contribuições para o PIS, PASEP, FINSOCIAL e COFINS.

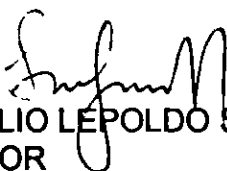
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CASA DICO S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso interposto contra a exigência do imposto de renda e não conhecê-lo quanto à exigência da TRD proveniente do PIS-Faturamento, em lançamento autônomo, em face do disposto no Art. 1º do Decreto nº 2191/97, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 FEV 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, NATANAEL MARTINS, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e MARIA DO CARMO SOARES RODRIGUES DE CARVALHO. Ausente, justificadamente, a Conselheira MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ.

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

Recurso nº. : 111.270
Recorrente : CASA DICO S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica originado de glosa de valores de despesas consideradas pelo fisco como indedutíveis no ajuste do lucro real (constituição indevida de provisão para processo trabalhista, despesa de Finsocial) e glosa de despesas de correção monetária da depreciação (IPC/BTNF). O Auto de Infração expressa como enquadramento legal embasador da constituição do crédito tributário os dispositivos pertinentes do RIR/80 (arts. 676 e 678).

Com fulcro na Portaria MF nº 531, de 30.09.93, foi anexado aos autos o processo nº 11080.007281/92-93 (PIS/FAT.), cujo Auto de Infração foi lançado em razão da falta de recolhimento da referida contribuição para o PIS.

A interessada impugnou tempestivamente tanto o processo principal (IRPJ), quanto o decorrente (PIS).

A decisão de primeiro grau foi assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.

Reduzem indevidamente o lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do artigo 151 da Lei nº 5.172/66 (CTN), haja ou não depósito judicial em garantia, bem como demais provisões não previstas na legislação do Imposto de

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

Renda (como a provisão de despesa com processo trabalhista). (Ver p. 123, decisão).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

COMPETÊNCIA JULGADORA

A autoridade administrativa não tem competência legal para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

Apurada falta ou insuficiência de recolhimento de PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social – é cabível sua cobrança, com todos os acréscimos legais previstos na legislação.”

Em grau de recurso, o contribuinte manifesta novamente sua irresignação quanto:

- a) a constituição indevida da provisão. Trata-se não de provisão, mas de efetivo encargo do período-base a que a empresa estava obrigada a adimplir, como foi confirmado por decisão transitada em julgado no Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região. O fato de a empresa ter estimado o encargo por valor inferior ao determinado pela decisão do Juízo Classista não desfigura a despesa operacional, mesmo que, equivocadamente tenha sido escriturada como provisão, já que ela foi efetiva;
- b) a glosa de despesa de Finsocial. Inadmissível borrar a despesa, porquanto a sua dedutibilidade é assegurada pelo art. 225 do RIR/80, definida pela circunstância de ser ela relativa a período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária. E suspensão da exigibilidade de crédito tributário (motivada por ação judicial impetrada pela empresa, com depósito das importâncias questionadas) não se confunde com

suspensão do fato gerador. Assim o era, pelo menos até o advento da Lei 8.541/92, que não se aplica ao caso sob exame. Tem afeição ao caso a interativa jurisprudência administrativa do Primeiro Conselho de Contribuintes (faz remissão);

- c) a glosa de despesa de correção monetária da depreciação. A matéria litigada é relativa à correção monetária da diferença IPC/BTNF das demonstrações financeiras aplicáveis ao período de apuração do IRPJ encerrado em 31.12.90. Segundo o fisco a diferença somente seria dedutível a partir do ano-calendário de 1993. Traz, como fundamentos jurídicos da admissibilidade de deduzir imediatamente a diferença assinalada, a palavra de juristas de noemada (fls. 166 e 168, dos autos) e aresto erigido pelo nobre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes (Ac. 101-77.955/88, reproduzido às fls. 170);
- d) a competência dos órgãos administrativos para apreciar arguições pertinentes à ilegalidade e/ou inconstitucionalidade das leis e atos do Poder Executivo. Desenvolve, neste ponto, a tese (esposada por publicistas pátrios) de que o Poder Executivo pode e deve negar cumprimento a leis que julgar inconstitucionais, porque a este (Poder Executivo), toda vez que tenha de dar execução a uma lei, cumpre examiná-la, interpretá-la e, naturalmente, considerá-la em cotejo com a Carta Magna. Tudo isso, a propósito da exigência da TR e TRD como indexador de tributos e sua transformação em encargo de juro moratório, que incidiram sobre as exigências remanescentes de IRPJ e PIS. Transcreve ementa do Ac. 108-01.182, deste Conselho;
- e) por derradeiro, diz da inaplicabilidade da TRD e da UFIR como índice de correção monetária de débitos fiscais consolidados até 31.12.91. É que, no seu sentir, os débitos de IRPJ e de PIS, relativos aos fatos geradores ocorridos nos períodos-base de 1988, 1989, 1990 e janeiro de 1991, convertidos em quantidade

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

de BTN Fiscal na forma da Lei 7799/89, foram reconvertidos em cruzeiros pelo valor de Cr\$ 126,8621, em 1º de Fevereiro de 1991, tornando-se, pois, dívida de dinheiro, perdendo, a partir daí, sua condição de dívida de valor, donde não mais corrigíveis.



É o relatório.



Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

VOTO

Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

CONSTITUIÇÃO INDEVIDA DE PROVISÃO

Consta dos autos que se trata de glosa de despesa em virtude da constituição de provisão para processo trabalhista, não prevista na legislação do Imposto de Renda.

Trata-se na verdade, de despesa incorrida cujo aspecto principal está no fato de se encontrar pendente o pagamento, quando do encerramento do período-base, tendo em vista tratar-se de processo trabalhista. Cumpre consignar que essas despesas são dedutíveis do Imposto de Renda, muito embora pagas fora do período-base de incidência, porém, incorridas no transcurso do mesmo, e como tal são dedutíveis.

Pode-se alegar que o contribuinte tem possibilidade de ser vencedor na demanda trabalhista, e com isso deixar de efetuar o pagamento questionado, fato esse que efetivamente pode vir a ocorrer.

Porém, o que há de concreto é que as despesas incorreram para a empresa e estão sendo questionadas, enquanto que a dispensa do pagamento pode se colocar, quando muito, no campo da possibilidade.

Nesse caso, não se pode raciocinar no campo das hipóteses, mas da realidade. Ainda que isso ocorresse, o contribuinte deveria apropriar o valor como recuperação de custos ou despesas, e oferecê-lo à tributação.

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

Sobre o assunto, cabe citar parte do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Carlos Alberto Gonçalves Nunes no Acórdão nº 101-77.961, o qual expõe que:

“O art. 220 do RIR/80, consolidando norma contida no artigo 3º do Dec.lei nº 1.730/79, estabelece que somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas no Regulamento.

Por outro lado, de acordo com o art. 191 e seu § 1º, do RIR/80, são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora, e necessárias são as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Não é portanto essencial para a dedutibilidade da despesa no lucro real do período-base o seu pagamento, mas que ela tenha incorrido naquele período.

Como se sabe as “despesas incorridas consubstanciam-se pouco a pouco, na medida em que o tempo avança, enquanto perduram os seus efeitos, apropriando-se proporcionalmente ao lapso temporal de que participam em cada um dos períodos sociais, no decurso dos quais se projetam os objetivos delas decorrentes” (Ac. nº 101-71.697, Ac. CSRF/01-0.099 e Ac. CSRF/01-0.101).

Assim, nada impede que se aproprie ao exercício de correspondência as despesas já consubstanciadas no período-base mesmo que ainda não tenham sido pagas, mas apenas provisionadas, embora não se trate propriamente de “provisão”.

Este valor é dedutível não porque provisionado, mas porque a despesa já incorrerá.

E, neste passo, é bom esclarecer o sentido do termo provisionado para que não se confunda “despesa incorrida provisionada” com as provisões a que se refere o art. 220 do RIR/80 e que somente são dedutíveis quando autorizadas por lei.

Sylvio Rodrigues, ex-Conselheiro desta Câmara, autor do voto que embasou o Ac. 101-71.697, reproduzido em parte nos votos do relatores dos recursos que conduziram os acórdãos da

Câmara Superior, emitiu também o voto que, acolhido pela unanimidade de seus pares, originou o Ac. 101-76.185.

Na oportunidade, o eminente Conselheiro teceu considerações sobre essa questão e que tem lugar na espécie, merecendo transcrição os seguintes excertos:

"Desde que se aboliu a condição do efetivo pagamento, as obrigações tributárias e as relativas a encargos sociais, quando não pagas no vencimento, hão de ser consideradas despesas incorridas.

É verdade que, nos termos do artigo 220 do RIR/80, se veda a dedução de provisões que não estejam expressamente autorizadas. Nem poderia ser diferente a limitação que ali se consagra quando técnica, contábil e fiscalmente se tratar de simples provisões. Não se pode; porém, dar maior amplitude à vedação sob pena de erroneamente exceder os limites que visa atingir, com evidente ofensa à norma jurídica que permite deduzirem-se os tributos no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, como dispõe o art. 225 do RIR/80 em consonância com o § 1º do art. 191 do mesmo regulamento.

Certa a quantificação do tributo dedutível, certo o período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária e certo também o prazo de pagamento em que o sujeito passivo deve cumpri-la, mas se torna inadimplente não a satisfazendo com o pagamento, não há como negar-se que se trata de uma obrigação exigível, configurativa de despesa incorrida no período-base de determinação daquela incidência, cujo valor integra o grupo do passivo circulante, à disposição dos respectivos credores do tributo.

Ora, se o direito ao tributo se gerou em determinado exercício social e ao cumprimento da obrigação tributária o sujeito passivo não poderá furtar-se, uma vez corretamente quantificado o valor do tributo devido a sua apropriação como custo ou despesa, respeitado o regime de competência, constitui encargo tributário incorrido no período em que o direito do sujeito passivo se aperfeiçoou, embora o pagamento da obrigação só venha ser satisfeito em exercício diverso daquele em que surgiu o dever de o sujeito passivo pagá-la.

Embora não se trate propriamente de "provisão" o dever de pagar o tributo vencido, quando se calcula com precisão o valor do direito adquirido pelo credor (sujeito ativo), a responsabilidade tributária do devedor (sujeito passivo), em realidade não represente mera provisão, refletidora de um simples fato incerto e futuro, mas autêntica despesa incorrida de encargo quantificado e irreversível de uma obrigação já existente, cuja exigibilidade não se pode obscurecer, uma vez que a quantificação e individualização do tributo afastam, de plano, a hipótese de pura estimativa, característica peculiar da provisão que simboliza apenas um risco.

Conhecidos os encargos e calculados os valores dentro dos limites estabelecidos na legislação fiscal do tributo, não se cogita de simples provisão, que apenas traduza a incerteza de um risco, pois, em face do regime de competência que a Lei nº 6.404, de 15.12.76 (art. 177) consagra e que, expressamente, na questão de dedutibilidade de tributos, a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, ao explicar os preceitos o artigo 16, também o adota a quantia determinada naqueles valores e limites, que for assim escriturada, constitui encargos incorridos por obrigações existentes, que na data do levantamento do balanço integram o passivo exigível da empresa.

Não se permite, isto sim, que o valor provisionado seja estimado, mas perdas autorizadas por lei, como se depreende a "contrario sensu" do artigo 387, inciso I, do RIR/80, entendendo-se, na hipótese dos autos, como perdas autorizadas os tributos dedutíveis. Nem se pode afirmar que o adjetivo "autorizadas", constante do art. 3º do Decreto-lei nº 1.730, de 17.12.1979 (art. 330 do RIR/80), não alcança todos os encargos dedutíveis, já definitivamente fixados como incorridos, a fim de que fosse necessário que, hipótese por hipótese, os custos e as despesas operacionais, os encargos e as provisões tivessem de ser expressamente autorizadas pela legislação tributária como caso de perdas irreversíveis. De tal entendimento participa a Exposição de Motivos do projeto que se transformou no Decreto-lei nº 1.730, de 17.12.1979, ao expor:

"O artigo 3º do projeto define que, para efeitos fiscais, somente serão dedutíveis as provisões expressamente admitidas pela legislação tributária.

É que, com a adoção generalizada do regime de competência para apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, algumas provisões passaram a ser necessárias do ponto de vista contábil, não devendo, todavia, ser admitidas para efeitos fiscais; visto como, muitas vezes, são constituídas por valores apenas estimados.

Estando o contribuinte obrigado a adotar o regime de competência na apuração do lucro líquido, certamente contabilizará algumas provisões fundamentadas em simples estimativas. A ausência de uma disposição legal, no sentido de somente serem dedutíveis as provisões expressamente autorizadas, provoca inevitáveis controvérsias entre o Fisco e o contribuinte. Para os efeitos do artigo 3º o livro de apuração do lucro real será usado para serem feitos os necessários ajustamentos no lucro líquido de cada período-base."

Daí se infere que nem tudo que se registra na contabilidade como "provisão" traduz mero risco provável e futuro, porquanto "provisões" há que refletem encargos e perdas quantificáveis e irreversíveis.

As provisões admissíveis, para os efeitos fiscais de dedução, são aquelas que refletem a certeza irrefragável de um acontecimento passado e não a eventualidade de uma contingência que, por sua incerteza, pode vir, ou não, acontecer.

Destarte, as provisões que apenas traduzam a eventualidade das autênticas reservas de contingência, de modo a revelar-se, na sua constituição simplesmente o destino de separar lucros, não representam de maneira alguma, custo ou despesa de encargo incorrido. Semelhantes provisões objetivam tão-somente restringir a disponibilidade de lucros, com intuito exclusivo de preservarem-se riscos virtuais das operações realizadas, os quais possam vir a comprometer a situação patrimonial ou financeira da empresa em exercícios futuros. Dessas provisões se ocupou o Decreto-lei nº 1.730/79, pois, das outras, que representem autênticas despesas incorridas, já na vigência da lei anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77 eram dedutíveis, como dispunha o § 1º, art. 162 do RIR/75, combinado com o artigo 154 do mesmo regulamento (art. 47 § 1º, c/c o artigo 43 da Lei nº

4.506/64), atualmente correspondidos no RIR/80 pelo § 1º do artigo 191, combinado com o artigo 175 e seu parágrafo único.

Por conseguinte, em se tratando de tributos e de contribuições sociais dedutíveis, quando os valores das obrigações a pagar, correspondentes, estejam devidamente quantificados e se relacionem com encargos incorridos, não há por que deixar de considerá-los quanto a reduzir-se o lucro real do exercício, pois, nesta hipótese, o designativo "provisão" é mera afiguração imprópria.

Estreme de dúvida, portanto, que despesa originada de uma obrigação legal vencida, desde que seja perfeitamente identificada e quantificada, gera um passivo exigível enquanto não for paga e logicamente constitui parcela dedutível do lucro tributável, se a lei não dispuser como indedutível a base em que ela repousa. Assim, com exceção das multas, a respeito das quais resultem falta ou insuficiência do pagamento dos encargos tributários, não também de ser considerados os acréscimos legais da atualização monetária e dos juros moratórios que se assentam em bases dos tributos e das contribuições sociais dedutíveis."

René Izoldi Ávila, em sua obra "Imposto de Renda Pessoa Jurídica – D.L. 1598, comentado e Aplicado, Ed. Síntese, diz às fls. 199:

"As provisões, normalmente, são constituídas para evitar que se distribuam resultados aos sócios ou acionistas em prejuízo do atendimento de obrigações já assumidas de modo incondicional, mas ainda não pagas, porque devidas no futuro. É o caso, por exemplo, da provisão para o pagamento do imposto de renda.

Há casos, também, em que a provisão se constitui não tendo em vista uma obrigação já assumida, mas em virtude da probabilidade de uma perda. É o caso, por exemplo, da provisão para créditos de liquidação duvidosa, vinculada diretamente ao risco, provável, de que uma parte dos devedores venha a deixar de pagar seus débitos para com a empresa."

Dai se conclui que enquanto a "provisão" em sua acepção técnica reflete fato incerto e futuro e de valor estimável a despesa incorrida caracteriza-se por certa e determinada, representando uma obrigação já existente."

Por derradeiro, merece registro, também, a distinção entre reservas e provisões feita por Gilberto de Ulhôa Canto, "in" Temas de Direito Tributário, vol. III, pág. 25, nos seguintes termos:

"As provisões não devem ser confundidas com obrigações a pagar. O que as distingue é a existência ou não da obrigação. Na provisão há registro contábil de obrigação que, embora ainda não existente, provavelmente ou possivelmente virá a existir. Na obrigação a pagar há o registro de exigibilidade já existente, embora seu vencimento venha a ocorrer no futuro: se a empresa determina o seu lucro de acordo com o regime econômico, deve registrar em cada período todas as obrigações nascidas de modo incondicional e cujo montante é determinado, ou determinável, com aproximação razoável.

A distinção é importante na prática porque se a empresa mantém escrituração segundo as normas do regime econômico tem direito – e mesmo o dever - de registrar em cada período de determinação, como obrigações a pagar, todas as obrigações já nascidas ao fim do exercício embora ainda não pagas. Mas em relação às provisões, as condições legais de dedutibilidade são taxativamente previstas na lei, quer quanto à enumeração das espécies de provisões admitidas, quer quanto à importância dedutível em cada período de determinação.

A jurisprudência anterior já se orientava neste sentido, embora por vezes se encontrem decisões que revelam imprecisão de conceitos, confundindo obrigação a pagar com provisão."

José Luiz Bulhões Pedreira, "in" Imposto de Renda – Editora Apec, item 6.34 (16) – Despesas realizadas no exercício, afirma:

"Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com a provisão. Na despesa a pagar a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão há o registro contábil de reserva de recursos para atender a obrigação que ainda não existe, mas cuja

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

existência futura é possível ou provável. Na determinação do lucro operacional a lei somente admite as provisões que especifica. Mas as despesas incorridas, embora ainda não pagas, podem e devem ser deduzidas, se necessárias, normais e correntes..."

Assim, com base nos ensinamentos acima transcritos, o presente item deve ser provido.

GLOSA DE DESPESAS A TÍTULO DE CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

A acusação fiscal encontra-se assim descrita na peça básica da autuação:

"Glosa de despesas a título de Contribuição para o Finsocial, tendo em vista que no ano-base de 1991, a empresa obteve medida liminar na Justiça Federal, Processo nº 91.0001263-7, no sentido de eximir-se da obrigação de recolhimento da contribuição, os quais estão sendo efetuados judicialmente, sendo, portanto, improcedente a dedução da despesa na apuração da receita líquida."

No entender da autoridade autuante, a despesa constituída com a provisão para a contribuição para o Finsocial deveria ser estornada pelo contribuinte, por ocasião do ingresso no Judiciário, para eximir-se do pagamento da mesma.

Há que se considerar que o regime de apuração dos resultados das pessoas jurídicas declaram o imposto com base no lucro real é o econômico ou

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

de competência, segundo o qual as receitas e as despesas pertencem ao período de sua incorrência, salvo disposição legal específica em contrário.

Essa era a regra geral de regência do fato gerador do imposto de renda, nos anos-base de 1988 a 1990 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16).

Por outro lado, o RIR/80 considerava como dedutíveis as despesas necessárias incorridas no curso do período-base, em obediência ao princípio de emparelhamento de receitas e despesas.

A contribuição para o Finsocial, a contribuição social sobre o lucro, bem como a contribuição para o PIS, tratam-se, indiscutivelmente, de despesas necessárias às atividades da empresa e sendo assim são dedutíveis no período-base de sua incorrência.

A autoridade fiscal reconhece que essas despesas incorreram, mas discorda de sua dedutibilidade simplesmente porque a exigência, mais precisamente o pagamento delas, estava em suspenso por força de medida judicial.

Todavia, isso não afasta a realidade de que elas haviam incorrido nos períodos em que foram deduzidas do lucro operacional.

Dessa forma, se a pessoa jurídica, por força de lei, somente poderia deduzir a despesa no ano de sua incorrência, pois não poderia fazê-lo depois da sentença final, simplesmente porque estaria o seu procedimento em desacordo com o regime de competência, e aí estaria sujeita a glosa do respectivo valor.

Exatamente o oposto do que ocorreria sob a regência da legislação anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77 que estabelecia para os efeitos fiscais o regime de Caixa no pagamento dos tributos. E, também, sob a legislação que o

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

sucedeu, posteriormente aos períodos-base verificados nestes autos com o advento da Lei nº 8.541/92.

Com a utilização do regime de Caixa, a dedução da despesa dedutível teria de ser efetuada no ano-base de seu pagamento. Dessa forma, se fosse deduzida no período em que ocorrera, estaria sujeita a glosa.

Convém salientar, por derradeiro, que a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 7º, estabeleceu que os tributos e contribuições somente serão dedutíveis, na determinação do lucro real, quando pagos, o que seria desnecessário dizer caso prevalecesse o entendimento contrário. O mesmo raciocínio deve ser adotado relativamente às disposições do art. 8º da referida lei, que veda a dedutibilidade, a título de despesa operacional, de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa com fundamento no art. 151 do CTN, o que importa afirmar que anteriormente a esta vedação a dedução daqueles valores era permitida, posto que, em caso contrário, não seria necessária a previsão do referido artigo 8º.

Portanto, no caso de a recorrente lograr êxito em sua demanda no Poder Judiciário, deveria apropriar como recuperação de despesas ao resultado do exercício em que a sentença fosse definitiva o valor da contribuição que fora deduzido no período de competência.

Assim, não deve ser mantido o presente item.

GLOSA DE DESPESA DA CORREÇÃO MONETÁRIA DA DEPRECIACÃO

"Depreciação corrigida monetariamente levada a resultado do período-base de 1991, relativa a correção da diferença IPC/BTNF em desacordo com o artigo 32, 33, 38 e 39 parágrafos 1º e 2º do Decreto 332 de 04/11/91 e art. 4º da Lei nº 8.200, de

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

28/06/92, que só poderá ser dedutível a partir do período-base de 1993."

A sistemática da correção monetária de balanços foi instituída para afastar os efeitos da inflação nos resultados e no patrimônio das pessoas jurídicas.

Assim, o ajuste da correção monetária, se devedor o saldo da respectiva conta, reveste a natureza jurídica de um encargo do período-base, elemento redutor do lucro líquido da empresa e de seu lucro real, para fins de apuração do valor tributável pelo imposto de renda. Ocorre sempre o saldo devedor de correção monetária quando a empresa imobiliza valores em montante inferior ao do seu patrimônio líquido, com isto significando que a correção monetária deste excedente constitui-se em elemento negativo do resultado líquido do exercício, para fazer face aos ganhos inflacionários embutidos no preço de venda das mercadorias e serviços. Trata-se de um simples ajuste de resultados, para impedir a tributação de ganhos fictícios, nominais, conseqüentes da perda de valor da moeda entre dois momentos.

Por outro lado, em se tratando de saldo credor, o ajuste reveste natureza jurídica diversa, revelando-se como autêntico lucro inflacionário, após o seu cotejo, com outras contas que abrigam formas diferentes de correção monetária, conforme estabelece o artigo 254 do RIR/80. O lucro inflacionário ocorre, via de regra, quando a empresa imobiliza capitais de terceiros, sem lhes reconhecer a correspondente correção, isto é, quando adquire bens para pagamento a prazo, sem qualquer reajuste de preço.

O mestre Bulhões Pedreira nos ensina em sua obra Imposto de renda, APEC, 1969, p. 502:

"A correção monetária do balanço objetiva (a) eliminar distorções que a inflação gera nos balanços levantados com base na escrituração em moeda nominal, a fim de

(b) excluir da incidência do imposto de renda os lucros fictícios contidos nos resultados demonstrados por esses balanços."

Nesse sentido a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 2.341/87, cita que: *"A correção monetária das demonstrações financeiras é necessária para que se elimine os efeitos da inflação sobre os resultados apurados pelas pessoas jurídicas. Os elementos do patrimônio passam a ser expressos em valores próximos aos reais, os resultados de cada período-base e, portanto, base de cálculo do imposto de renda ficam escoimados dos efeitos inflacionários, impedindo a apresentação de lucros meramente nominais."*

Coerente com esse entendimento, o legislador consagrou no art. 3º da Lei nº 7.799, de 10/07/89, esse princípio, ao dispor que: *"A correção monetária das demonstrações financeiras tem por objetivo expressar, em valores reais, os elementos patrimoniais e a base de cálculo do imposto sobre a renda de cada período."*

E o fez inspirado, por certo, no disposto nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, que dizem:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos

;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais compreendidos no inciso anterior.

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis."

Assim, um resultado fictício não configura renda ou proventos no sentido que lhes empresta a lei nacional, nem tampouco serve de base de cálculo do imposto de renda, pois não é real, nem arbitrado ou presumido, nos termos da lei.

Desse modo, é até possível que se adotem índices arbitrários para contenção de preços e salários, não assim para efeito de tributação do imposto de renda, mesmo porque esses são apenas dois elementos que influenciam a inflação que, como se sabe, se alimenta de outros mais. Deste modo, o índice de variação de preços e salários não corresponderá necessariamente à taxa de inflação do mesmo período.

Dai, os diferentes índices levantados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, como, por exemplo, o IPC (Índice de Preços ao Consumidor), elaborado com base no art. 10 da Lei nº 7.799, de 10/07/89; o Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF), elaborado com fundamento na Medida Provisória nº 189, de 30/05/90, e o Índice da Cesta Básica.

De acordo com o artigo 1º da Lei nº 7.799, de 10/07/89, a correção monetária das demonstrações financeiras seria efetuada com base na variação diária do valor do BTN fiscal, ou de outro índice que viesse a ser estabelecido por lei. Antes, o § 2º do artigo 5º da Lei nº 7.777, de 19/06/89, já prescrevera que "O valor nominal do BTN será atualizado mensalmente pelo IPC."

Esta a legislação em vigor antes do início do ano-base de 1990.

A partir de 15/03/90 - com as Medidas Provisórias nº 154, de 15/03/90, que criou nova sistemática para reajuste de preços e salários em geral,

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

convertida na Lei nº 8.030, de 12/04/90, e 168, de 15/03/90, que instituiu o cruzeiro novo, convertida na Lei nº 8.024, de 12/04/90 - foram feitas alterações na determinação do BTN, ao fixar-se o valor do BTN do mês de abril de 1990 no valor do BTN Fiscal do dia 01/04/90.

A MP nº 189, de 30/05/90, secundadas pelas de nº 195, de 30/06/90, nº 200, de 27/07/90, nº 212, de 29/08/90 e nº 237, de 28/09/90, convertidas na Lei nº 8.088, de 31/10/90, determinou que o valor nominal do BTN passaria a ser atualizado pelo Índice de Reajuste de Valores Fiscais (IRVF) apurado pelo IBGE com base na metodologia estabelecida em Portaria do Ministro de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento.

Em face dessa alteração é que foi expedido o Ato Declaratório CST nº 230, de 28/12/90 (D.O. 31/12/90), que fixou em Cr\$ 103,5081 o valor do BTN de dezembro de 1990 para a correção monetária das demonstrações financeiras do balanço levantado pelas empresas em 31/12/90, quando o BTN desse mês ajustado pela variação do IPC no ano de 1990 era da ordem de Cr\$ 207,5158.

Porém, o valor do BTN declarado pelo ADN CST nº 230/90, para atualização das demonstrações financeiras do balanço encerrado em 31/12/90, não pode prevalecer em face do que dispõe o artigo 150, III, "a" da Constituição Federal de 1988 e no artigo 104, inciso I, e 44 do Código Tributário Nacional.

Dizem os referidos dispositivos:

Constituição Federal:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - "omissis".....;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

Código Tributário Nacional:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a imposto sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos."

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Ao mudarem o critério de determinação do BTN, índice de correção monetária das demonstrações financeiras, da variação do IPC para a do IRVF, houve, como bem demonstrado pela recorrente, sensível redução do valor que seria apurado se mantido o critério determinado pela legislação vigente no ano-base, de sorte que houve um aumento fictício do resultado das empresas cujo patrimônio líquido superava o valor do ativo permanente. E isto porque o saldo devedor de correção monetária do balanço constitui despesa dedutível do imposto de renda.

É inegável a majoração de tributo, no caso sob julgamento, ocorrida em face da legislação baixada no curso do ano-base, cuja vigência o Código Tributário Nacional reserva para o exercício social seguinte.

A Lei nº 8.200, de 28/06/91 (D.O. 29/06/91), procurou reparar os efeitos danosos daquela legislação. Na verdade, o legislador reconheceu a adoção de índices que não correspondiam à inflação do período-base de 1990.

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

Quem, na correção monetária de suas demonstrações financeiras, se utilizou dos índices legitimamente aplicáveis, nos termos da Lei Maior e da Lei Nacional, não pode ser compelido a pagar um tributo indevido para depois ressarcir-se.

Pelos motivos expostos, o presente item deve ser provido.

PIS FATURAMENTO

Trata-se de processo autônomo e não decorrente das matérias objeto do processo relativo ao imposto de renda pessoa jurídica.

Consta na descrição dos fatos que originou o auto de infração:

"PIS FATURAMENTO

FALTA DE RECOLHIMENTO DO PIS FATURAMENTO

A empresa deixou de recolher a contribuição do PIS/Faturamento sobre receitas financeiras nos períodos de julho/88 a dezembro/91, conforme demonstrativos em anexo, onde constam as respectivas bases de cálculo."

O Decreto nº 2.191, de 03 de abril de 1997, que alterou as competências relativas a matérias objeto de julgamento pelos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em seu artigo 1º, estabelece o seguinte:

"Art. 1º - Fica transferida do Primeiro para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda a competência para

Processo Nº. : 11080.007282/92-96
Acórdão Nº. : 107-04.627

julgar os recursos interpostos em processos fiscais de que trata o art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, cuja matéria, objeto do litígio, decorra de lançamento de ofício das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

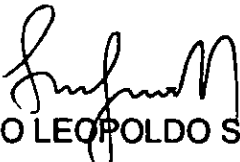
Parágrafo único. A competência para julgar os recursos interpostos em processos fiscais, relativos às contribuições de que trata o caput deste artigo, permanece no Primeiro Conselho de Contribuintes, quando suas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviram para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto de renda.”

Por se tratar de um processo independente e autônomo, cuja lavratura decorre da falta de recolhimento das contribuições mensais, não compete mais ao Primeiro Conselho de Contribuintes a sua apreciação.

Dessa forma, deve o referido processo ser desentranhado daquele relativo ao imposto de renda, e encaminhado ao Segundo Conselho de Contribuintes para julgamento.

Por todos esses motivos, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso interposto contra a exigência do imposto de renda e não conhecê-lo quanto à exigência da TRD proveniente do PIS/Faturamento, em lançamento autônomo, em face do disposto no art. 1º do Decreto nº 2.191/97.

Sala das Sessões - DF, em 10 de dezembro de 1997.


MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT