



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

RECURSO ESPECIAL N.º RD/108-00.349

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Recurso nº. : 117.704
Matéria: : IRPJ - Anos: 1992 a 1994
Recorrente : ARAUPEL S.A. (atual denominação de GIACOMET MORODIN
INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.)
Recorrida : DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 12 de maio de 1.999
Acórdão nº. : 108-05.720

Recurso da Fazenda Nacional n.º RP/108.0.204

IRPJ – VARIAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTOS NÃO PAGOS – INDEDUTIBILIDADE NO PERÍODO DE JANEIRO/93 A JULHO/94 - O crivo da indedutibilidade contido em disposição expressa de lei não pode ser afastado pelo Tribunal Administrativo, a quem não compete negar efeitos à norma vigente, ao argumento de sua inconstitucionalidade, antes do pronunciamento definitivo do Poder Judiciário.

IRPJ – APROPRIAÇÃO DE TRIBUTOS E ENCARGOS FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA – Não evidenciado prejuízo ao Fisco, admite-se, no ano de 1992, a apropriação de tributos não contabilizados e nem pagos em períodos anteriores, acrescidos da atualização monetária, dos juros e da multa de mora incorridos.

IRPJ – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL PELA FALTA DE AJUSTE DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO - O aumento do lucro da exploração autorizado pela IN-DpRF nº 62/92, nos períodos-base de 1.991 e 1.992, estava condicionado à posterior diminuição a partir de 1.993. Não efetuado o ajuste posterior, correta a exigência dos valores indevidamente aproveitados.

IRPJ – COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL COM RESULTADO DE OUTRAS ATIVIDADES - No ano calendário de 1.993, era possível compensar os prejuízos apurados na atividade rural de anos anteriores, com o resultado positivo das demais atividades.

AÇÃO JUDICIAL PRÉVIA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO – POSSIBILIDADE - A busca da tutela do Poder Judiciário não obsta a prática da formalização do lançamento, cuja exigibilidade do crédito lançado fica vinculada ao comando da ação judicial correspondente.

TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa - MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA - Incabível a imposição de multa de ofício e juros de mora para tributo com exigibilidade suspensa através de depósito judicial. Os juros de mora independem de formalização através de

Tom 9 G

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

lançamento e serão devidos sempre que o principal estiver sendo recolhido a destempo, salvo a hipótese de depósito do montante integral.

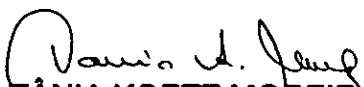
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE - A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito de incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

Recurso conhecido em parte .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARAUPEL S.A. (atual denominação de GIACOMET MORODIN INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.).

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, CONHECER em PARTE do recurso, para DAR – LHE provimento PARCIAL, para: 1) excluir da base tributável a glosa dos tributos deduzidos fora do período de competência, vencido o Conselheiro José Antônio Minatel (Relator) que, nesse item, apenas excluía os seguintes valores: Cr\$ 20.664.408,00 no mês de janeiro/92, Cr\$ 5.865.772,66 no mês de fevereiro/92, e Cr\$ 11.885.951,57 no mês de março/92; 2) excluir da base de cálculo a glosa dos prejuízos da atividade rural, utilizados para compensar resultados de outras atividades, nos seguintes valores: Cr\$ 775.150.028,00 em abril/93, Cr\$ 1.138.536.486,93 em maio/93, e Cr\$ 2.092.178.124,69 em junho/93; 3) excluir a multa de ofício e os juros de mora sobre as parcelas do IRPJ depositados judicialmente, relativos aos meses de setembro a dezembro de 1.994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tânia Koetz Moreira.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


TÂNIA KOETZ MOREIRA
RELATORA DESIGNADA

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

FORMALIZADO EM: 17 SET 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA. Ausente justificadamente o Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO e momentaneamente o Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº. : 11080.010576/95-48

Acórdão nº. : 108-05.720

Recurso nº. : 117.704

Recorrente : ARAUPEL S.A. (atual denominação de GIACOMET MORODIN
INDÚSTRIA DE MADEIRAS S.A.)

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi lavrado o auto de infração de fls. 02/16, para exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), que resultou devido nos meses de MAIO E JUNHO/92, SETEMBRO, OUTUBRO E DEZEMBRO/93 e JULHO a DEZEMBRO/94, em função de recomposição e redução de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores, pelas seguintes irregularidades apontadas pela fiscalização no "Relatório de Auditoria Fiscal" acostado às fls. 20/40:

1 – FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE DESPESA DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (Art. 8º da Lei 8.541/92)

Apontou a fiscalização que a empresa apropriou nos meses dos anos de 1.993 e 1.994, pelo regime de competência, os encargos do PIS, COFINS, INSS e CSLL, debitando despesa e creditando conta do passivo. Foi adicionado o valor original da despesa, para cálculo do Lucro Real, e excluído no mês do pagamento. No entanto, em relação aos tributos discutidos judicialmente, deixou a empresa de adicionar a atualização monetária incorrida entre a data do fato gerador e a data do depósito, que foi contabilizada como atualização da obrigação até aquela data, resultando em valores tributáveis nos meses de 02/93 a 12/94, conforme discriminação contida à fl. 22.

2 – GLOSA DE DESPESAS DO PIS SOBRE O ICMS, CONTABILIZADAS FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA

No período de 07/88 a 12/91, a empresa não apropriava contabilmente e não recolhia a parcela do PIS incidente sobre o valor do ICMS incluso no

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

faturamento. Nos meses de janeiro, fevereiro e março/92, apropriou contabilmente, como despesa, os valores devidos desde julho/88 a dezembro/91, mais variação monetária, juros e multa de mora, fazendo depósito e juízo do montante apurado. A fiscalização glosou os valores apropriados nesses meses, que estão discriminados à fl. 23, por ofensa ao art. 225 do RIR/80.

3 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL POR AUMENTO INDEVIDO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO (IN 62/92)

Nos meses de outubro e dezembro/93 e julho e agosto/94, a empresa promoveu a exclusão da diferença IPC x BTNF relativa aos encargos de depreciação, amortização e custo de bens do ativo permanente baixados, valores que haviam sido adicionados para cálculo do lucro real nos anos de 1.991 e 1.992, em atendimento à Lei 8.200/91 e Decreto 332/91. Como usou da faculdade prevista na IN 62/92 de adicionar esses valores ao lucro líquido para cálculo do lucro da exploração em 1.991 e 1.992, deveria reduzir o mesmo lucro da exploração quando das respectivas exclusões em 1.993 e 1.994, o que não foi feito, visto que a autuada abandonou a sua apuração a partir do ano de 1.993. Os valores tributáveis estão discriminados à fl. 25.

4 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

Prejuízo da atividade rural existente em 31.12.92, no valor de Cr\$ 1.107.415.171,05, que foi atualizado monetariamente e compensado nos meses de 04/93, 05/93 e 06/93 com o resultado positivo das demais atividades, uma vez que a empresa deixou de apurar o lucro da exploração a partir de 1.993. Apontou a fiscalização ofensa ao art. 14 da Lei 8.023/90, resultando nos valores tributáveis indicados na fl. 26.

5 – DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO PLANO VERÃO -

Jon Gd

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

A empresa tomou a iniciativa de levantar a diferença de correção monetária das demonstrações financeiras, face ao expurgo inflacionário ocorrido em janeiro e fevereiro de 1.989 (Plano Verão), e promoveu a exclusão, via LALUR, na apuração do Lucro Real dos meses de setembro a dezembro do ano de 1.994. As exclusões foram glosadas pelo Fisco sob fundamento de falta de previsão legal, ausência de registro contábil das apurações (correção monetária e depreciações), e critério simplista de apuração, que não levou em consideração todos os efeitos nos resultados da empresa dos períodos subsequentes, como lucro inflacionário, lucro da exploração, resultados de baixas de bens e a própria correção complementar do IPC x BTNF, relativa ao ano de 1.990. Indicou a fiscalização, à fl. 28, que se contabilizada a questionada diferença no respectivo período-base de competência (Cr\$ 25.005.165,20, em 1.989), seria apurado prejuízo fiscal de Cr\$ 19.387.828,20, que só seria compensável até o ano de 1.993.

Consta anotação, ainda, de que a empresa efetuou depósitos judiciais dos valores do IRPJ que deixaram de ser recolhidos em função das citadas exclusões, cujas cópias foram anexadas às fls. 34 e 35, razão porque o auto foi lavrado com o expresse registro de que essas parcelas ficavam com a exigibilidade suspensa, até o limite dos depósitos, porque parciais, conforme demonstrativo de imputação de fls. 36 a 38.

O lançamento foi impugnado pela petição protocolizada em 29/11/95 (fls. 114/143), alegando a empresa as seguintes objeções para cada item da exigência, assim resumidas:,

1 – FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE DESPESA DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (Art. 8º da Lei 8.541/92)

- que não procede a exigência do Fisco, uma vez que não há renda a ser tributada, sendo nulos os efeitos pela redução do PL de períodos subsequentes, além do fato de

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

o art. 8º da Lei 8.541/92 afrontar o conceito de renda estampado no art. 43 do CTN, conforme doutrina e jurisprudência que indicou;

- que a ilegalidade foi reconhecida pelo próprio Poder Executivo, que em 29/08/94 editou a Medida Provisória 542/94, reeditada sob nº 978/95, cujo art. 52 assegurou a dedutibilidade pelo regime de competência, das contrapartidas de variações de obrigações, inclusive de tributos e contribuições, ainda que não pagos, dedutibilidade reconhecida pelo ADN-COSIT nº 52/94 para as variações contabilizadas a partir de 29/08/94;

2 – GLOSA DE DESPESAS DO PIS SOBRE O ICMS, CONTABILIZADAS FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA

- que não há qualquer impropriedade em reconhecer a despesa do PIS fora do período de sua competência, princípio que foi atenuado pelo art. 6º do Decreto-lei 1.598/77 e orientação do PN 57/79, que admitem relevância no procedimento somente quando resultar prejuízo para o Fisco, como na hipótese de postergação no pagamento do imposto;

- citou doutrina e jurisprudência (fls. 126/128) que entende favoráveis à tese ora sustentada.

3 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL POR AUMENTO INDEVIDO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO (IN 62/92)

- que nos anos de 1.991 e 1.992 adicionou regularmente os encargos da correção monetária complementar da diferença IPC x BTNF, sobre as depreciações e amortizações, com o objetivo de neutralizar as despesas lançadas nesses anos, para aproveitamento via exclusão a partir de 1.993;

- que, além dessa adição, é verdade que *“... também adicionou, com base em expressa disposição da IN 62/92, os mesmos encargos, para determinar o lucro da*



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

exploração daqueles períodos [....] em decorrência das adições efetuadas a impugnante apurou lucro da exploração da atividade rural positivo nos períodos-base de 1.991 e 1.992, que foram excluídos na determinação do lucro real" (fl. 130);

- que os valores anteriormente adicionados foram atualizados e excluídos na apuração do lucro real dos meses de outubro e dezembro/93 e julho e agosto/94, conforme assegurava a Lei 8.200/91 e Decreto nº 332/91;

- que a fiscalização, com base na citada IN 62/92, entendeu não cumprida a condição de posterior diminuição do lucro da exploração apurado a partir de 1.993, pelo fato de a empresa não mais desdobrar os seus resultados, procedimento que, ao juízo da impugnante, não pode prejudicá-la;

- que, se devida a redução a partir de 1.993, impõe-se a apuração do lucro da exploração do período, para recálculo das parcelas devidas na forma da citada IN 62/92, e não como procedeu a fiscalização;

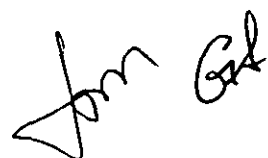
4 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

- que o invocado art. 14 da Lei 8.023/90 não faz restrição sobre a possibilidade de se comunicarem os prejuízos da atividade rural com os resultados positivos das demais atividades, procedimento autorizado pelo MAJUR/93;

- que a única vedação expressa está no item 39.2 da IN 138/90, que entende não embasada em dispositivo legal, daí sem força para obrigar o contribuinte;

5 – DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO PLANO VERÃO

- que o Conselho de Contribuintes já reconheceu os efeitos do expurgo do Plano Verão, no Acórdão 108-00.963;



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

- que, conforme atestado pelo próprio Fisco, “... a matéria está sendo discutida judicialmente (Mandado de Segurança nº 94.14472-5 – cópia anexa, onde estão devidamente rechaçadas as alegações do Sr. Agente Fiscal contrárias às deduções efetuadas) e que os valores controversos estão devidamente depositados nos termos do art. 151, II, do CTN ... “ (fl. 137);

- que é indevida a imposição de multa e juros quando o crédito exigido está com sua exigibilidade suspensa por depósito judicial, sendo certo que o art. 62 do Decreto 70.235/72 veda até mesmo a instauração de procedimento fiscal sobre a matéria que versar a suspensão judicial;

- que não há insuficiência de valores depositados, pelo que indevida a imputação realizada pela fiscalização, que não levou em conta os benefícios de exclusão dos Programas de Alimentação do Trabalhador e Vale Transporte, no cálculo do efetivo tributo reduzido neste item e objeto do depósito;

Sobreveio a decisão de primeiro grau que deliberou excluir da base tributável as parcelas das variações monetárias de tributos registradas a partir da MP 596/94, assim como reduziu a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), na forma do ADN-COSIT nº 01/97. Não tomou conhecimento sobre o mérito da diferença de correção monetária do Plano Verão, por estar submetida ao crivo do Poder Judiciário. Os fundamentos estão sintetizados na ementa de fls. 549, *verbis*:

“Determinação do lucro real – São dedutíveis as contrapartidas de variação monetária das obrigações tributárias, ainda que não pagas, correspondentes a períodos de apuração a partir de 29/08/94, data de vigência da Medida Provisória nº 596/94 (Lei nº 9.069/95, art. 52; ADN-COSIT nº 52/94)

Dedutibilidade de tributos – Conforme o art. 16 do Decreto-lei nº 1.598/77, reproduzido no art. 225 do RIR/80, os tributos são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

tributária. Somente a partir da vigência da Lei nº 8.541/92 (art. 57, I) é que o mencionado dispositivo legal foi revogado.

Tratamento do ajuste da IN-DpRF nº 62/92 – As diferenças a que se refere o art. 3º da Lei nº 8.200/91 poderiam ser acrescidas ao lucro líquido na apuração do lucro da exploração. Se acrescidas, essas diferenças deveriam ser diminuídas do lucro da exploração a partir de 1993, inclusive.

Atividades rurais – Compensação de Prejuízos – O prejuízo da atividade rural poderá ser compensado com o lucro dessa mesma atividade (Lei 8.023/90, art. 14; IN-DpRF 138/90, subitem 39.2).

Julgamento do processo – A propositura de ação judicial contra a Fazenda Nacional,, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia do contribuinte às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto (Ato Declaratório Normativo COSIT nº 3/96).

Depósito Judicial – O depósito judicial efetuado antes da ação fiscal, mas posterior ao vencimento da obrigação, não afasta o lançamento do crédito tributário, visando prevenir a decadência, incidindo os encargos legais, inclusive multa de mora, devidos até a data do depósito (AC. 105-11.770 e 105-11.771).

Multa de ofício – É lícito o seu lançamento na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, quando o contribuinte não comprova a suspensão da exigibilidade do crédito por medida liminar em mandado de segurança concedida antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo (art. 63 e § 1º da Lei nº 9.430/96). Cabível, no entanto, a redução da multa de ofício ao percentual previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96 (CTN, art. 106, II, c; Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/97).

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE”

Cientificada da decisão em 25/06/98 (AR de fl. 573), apresentou recurso voluntário que foi protocolizado em 27/07/98, onde alegou que não há concomitância entre as matérias do processo administrativo e do processo judicial, sendo indevidas as multas e juros sobre os valores depositados. Aditou que há erro na decisão recorrida que pretendeu elaborar novo demonstrativo de imputação dos

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

valores depositados, não levando em consideração que os depósitos intempestivos foram acrescidos de multa e juros de mora.

Nos diferentes tópicos que sustentam a exigência tributária, deduziu sua *contrariedade* na mesma linha assinalada na peça impugnatória, aditando cálculos para demonstrar o que chamou de *“absoluta irracionalidade da pretensão fiscal”* (fl. 594) relativa ao primeiro tópico, que resulta, a seu ver, *num bis in idem* não autorizado.

Às fls. 575/578 consta despacho em Mandado de Segurança onde foi concedida a liminar para afastar a exigência do depósito mínimo de 30% (trinta por cento), exigido pela Medida Provisória nº 1.621-36/98.

Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional em Porto Alegre (RS), pleiteando a manutenção da decisão monocrática.

É o Relatório.



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Passo ao exame das matérias, na mesma ordem em que mencionadas no relatório.

1 – FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL DE DESPESA DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DE TRIBUTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa (Art. 8º da Lei 8.541/92)

O lançamento tributário está calcado em disposição literal de lei, que não pode ser ignorada pelo julgador administrativo, pois não lhe cabe negar efeitos à norma seguramente vigente, ao argumento da sua inconstitucionalidade. Certo ou errado, é indubitável que o artigo 7º da Lei 8.541/92 alterou o regime de dedutibilidade dos tributos a partir do ano de 1.993, determinando que *“as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas”*. Complementando a regra, veio o art. 8º da mesma Lei 8.541/92 determinar que *“são consideradas como redução indevida do lucro real ... as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, **sua respectiva atualização monetária** e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966, haja ou não depósito judicial em garantia”* (grifei).

Se admitida a indedutibilidade para o valor original do tributo não pago, não é despropositada a extensão desse crivo também para a sua atualização



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

monetária, pois o sistema jurídico pacificou o entendimento de que a correção monetária tem a mesma natureza do principal, e serve de instrumento para manter constante a grandeza da expressão monetária, nada lhe acrescentando.

Não pode ser taxada de “irracional” a exigência do Fisco, como alega a Recorrente, se o lançamento está ancorado em norma legal ainda não afastada do ordenamento jurídico. Talvez a irracionalidade esteja na própria norma atacada, mas o foro competente para enfrentá-la desloca-se do plano administrativo para a esfera judicial, ainda mais que sendo o CTN norma de **estrutura**, com a missão de completar a Constituição Federal, entendo que qualquer norma de escalão inferior que lhe seja conflitante padece de vício de inconstitucionalidade, só passível de ser reconhecido, em caráter **original** e **definitivo**, pelo Poder Judiciário, mais precisamente pelo Supremo Tribunal Federal, ao teor do mandamento contido nos artigos 97, e 102, III, “b” da Carta de 1.988.

Esse também é o entendimento já pacificado pelo Poder Judiciário, como se vê de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que faz referência a precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF):

“DIREITO PROCESSUAL EM MATÉRIA FISCAL – CTN – CONTRARIEDADE POR LEI ORDINÁRIA – INCONSTITUCIONALIDADE.

Constitucional. Lei Tributária que teria, alegadamente, contrariado o Código Tributário Nacional. A lei ordinária que eventualmente contrarie norma própria de lei complementar é inconstitucional, nos termos dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE 101.084-PR, Rel. Min. Moreira Alve3s, RTJ nº 112, p. 393/398), vício que só pode ser reconhecido por aquela Colenda Corte, no âmbito do recurso extraordinário. Agravo regimental improvido” (Ac. unânime da 2ª Turma do STJ – Agravo Regimental 165.452-SC – Relator Ministro Ari Pargendler – D.J.U. de 09.02.98 – in REPERTÓRIO IOB DE JURISPRUDÊNCIA nº 07/98, pág. 148 – verbete 1/12.106 – grifo acrescido)

Esse é o primeiro obstáculo que vislumbro de difícil transposição, pois tenho para mim que a competência atribuída a este Colegiado Administrativo não se

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

alarga ao ponto de permitir que se afaste os efeitos de lei inquestionavelmente em vigor, ao argumento da sua inconstitucionalidade. Os dispositivos da lei retro mencionada não têm outra aplicação que não crivar de **indedutibilidade os tributos não pagos**, pelo que restariam totalmente inócuos no ordenamento jurídico, se pudesse a autoridade administrativa desconsiderá-los.

O testemunho do Prof. HUGO DE BRITO MACHADO é incisivo para corroborar a tese da impossibilidade de ser afastada norma legal vigente, quando do julgamento administrativo, antes do pronunciamento do STF. Escreveu ele:

*“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a **autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional**”* (in “MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA”, Editora Revista dos Tribunais, págs. 302/303 – grifo acrescido)

Tendo em vista que a Recorrente optou pela tributação mensal, no ano de 1.994, também não vejo possibilidade de dar efeito retroativo ao art. 52 da Medida Provisória nº 596, publicada no D.O.U. de 29.08.94, que passou a reconhecer que “*são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, segundo o regime de competência, as contrapartidas de variação monetária de obrigações, inclusive tributos e contribuições, ainda que não pagos e perdas cambiais e monetárias na realização de créditos*”. Quando editada essa nova regra, encontrou situações já consumadas à luz da norma anterior, vale dizer, já estavam encerrados os períodos de apuração mensais anteriores a agosto/94, e o tributo acaso devido não mais era passível de modificação pela norma superveniente, ao teor do art. 144 do CTN.

Com esses fundamentos, mantenho a glosa efetuada pelo FISCO, neste tópico.



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

2 – GLOSA DE DESPESAS DO PIS SOBRE O ICMS, CONTABILIZADAS FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA

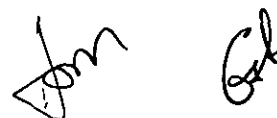
Conforme demonstrativo de fls. 23, a empresa apropriou em janeiro, fevereiro e março/92, toda a contribuição do PIS incidente sobre o ICMS contido no faturamento, relativamente aos meses de julho/88 a dezembro/91, que não haviam sido contabilizados nem pagos. Igual procedimento adotou para a atualização monetária desses valores, assim como juros de mora e multa moratória.

Entendo que assiste parcial razão à Recorrente, visto que, com o advento do art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, o princípio da independência dos exercícios deve ser visto com cautela, principalmente em relação ao reconhecimento de custos/despesas. Se era legítimo o reconhecimento da despesa relativa à contribuição do PIS sobre o ICMS embutido no faturamento, já nos meses de 07/88 a 12/91, nenhum prejuízo traz ao Fisco o fato dessa despesa ser apropriada em período superveniente, por deliberação da própria pessoa jurídica, posto que estaria ela postergando despesa e não receita.

Esse entendimento, além de lógico, está consagrado em ato há muito tempo expedido pela própria Administração Tributária que, ao interpretar a norma contida no art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, esclareceu sobre os efeitos fiscais em face de lançamentos contábeis efetivados em período-base diverso daquele a que competem os respectivos fatos. É esclarecedor o item 6 do PN/CST 57/79, *verbis*:

"6. Nem toda inexatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o parágrafo 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se, assim, que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

6.1 – Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

receita, rendimento ou reconhecimento de lucro, ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários". (grifo não do original)

Nessa linha de entendimento, não tendo a fiscalização indicado que o procedimento adotado pela empresa causou prejuízo ao Fisco, insistindo na glosa unicamente pelo aspecto formal, de estarem os valores apropriados fora do regime de competência, não vejo como sustentar a glosa da dedutibilidade da contribuição ao PIS, sua atualização monetária e juros incorridos até o momento da apuração.

No entanto, enquanto os juros são incorridos, a multa de mora apropriada antes do seu efetivo pagamento assume natureza de mera provisão, cuja dedutibilidade não é autorizada pela legislação tributária. Escreveu HIROMI HIGUCHI: *"Multas, quando dedutíveis, somente poderão ser apropriadas como custo ou despesa operacional, após o seu pagamento. Em caso contrário, implicaria provisão não autorizada na legislação fiscal, conforme decidiu o 1º C.C., pelo acórdão nº 101-76.379/86"* ("IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS" Ed. Atlas, 18ª edição, pág. 219).

Assim, neste tópico, deve ser mantida a glosa unicamente sobre a parcela da multa sobre o PIS, no valor de Cr\$ 5.650.251,76, no mês de março/92, excluindo-se da base tributável os valores de:

Cr\$ 20.664.408,00 – no mês de janeiro/92;

Cr\$ 5.865.772,66 – no mês de fevereiro/92, e

Cr\$ 11.885.951,57 – no mês de março/92.

3 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL POR AUMENTO INDEVIDO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO (IN 62/92)



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

A controvérsia está vinculada à fatídica diferença entre os indexadores do IPC x BTNF, uma vez que a empresa apropriou, nos anos de 1.991 e 1.992, as diferenças de correção monetária, depreciações e amortizações, na forma determinada pela Lei 8.200/91 e Decreto 332/91. Esses valores foram adicionados para apuração do lucro real desses anos, para controle no LALUR e posterior exclusão a partir de 1.993.

Bem, mas não é isso que está em discussão. Registrados esses valores na contabilidade, valeu-se a pessoa jurídica de autorização contida na IN-DpRF nº 62/92 que legitimou, inclusive para o período-base de 1.991, o acréscimo desses mesmos valores para fins de cálculo do Lucro da Exploração. Sabendo-se que o Lucro da Exploração tem como ponto de partida o resultado líquido do período-base, é inegável que esse procedimento permitiu à empresa majorar o seu lucro da exploração, permitindo maior exclusão da parcela correspondente à atividade rural, para fins de cálculo do IRPJ devido pela empresa. Ganha relevo se for considerado que nos mencionados anos de 1991 e 1.992, a alíquota do IRPJ incidente sobre o resultado das atividades rurais era de 25% (Lei 8.023/90), sem incidência do adicional, enquanto que os demais resultados eram tributados a 30% (trinta por cento), com possibilidade de incidência do adicional.

Todavia, nenhuma irregularidade pode ser apontada nesses dois anos (1.991 e 1.992). Não se deu conta a empresa de que o benefício previsto na IN 62/92 era em caráter excepcional, e sob condição de posteriormente diminuir o lucro da exploração apurado a partir de 1.993, nas mesmas épocas em que efetivadas as exclusões admitidas para cálculo do lucro real.

Assim não procedendo, está correto o trabalho fiscal que recompôs a base de cálculo dos meses de outubro e dezembro/93, assim como de julho e agosto/94, períodos em que foram excluídos os valores controlados na parte "B" do LALUR, relativos às diferenças IPC x BTNF.

Deixar de apurar o Lucro da Exploração a partir de 1.993 pode ter sido estratégia no intuito de evitar o ajuste a que estava obrigada. No entanto, essa evasiva



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

não pode acobertar redução indevida da base tributável, em prejuízo do Fisco, tampouco permitir locupletar-se de incentivo condicionado, evadindo-se do cumprimento da condição.

Pelos fundamentos expostos, sou pela manutenção dos valores apropriados pela fiscalização neste tópico.

4 – COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

Apontou a fiscalização que a empresa tinha um prejuízo fiscal da atividade rural, em 31.12.92, no valor de Cr\$ 1.107.415.171,05, que foi compensado com o resultado das demais atividades, nos meses de 04, 05 e 06/93, ante a opção de não mais apurar o chamado Lucro da Exploração, a partir de 1.993. Foi dado como infringido o art. 14 da Lei 8.023/90.

Penso que tem razão a Recorrente. Contrariamente ao que alega o Fisco, a Lei 8.023/90 não veda essa compensação e a única restrição expressa aparece na IN-DpRF 138/90, que a pretexto de regulamentar aquela Lei, restringiu indevidamente o seu alcance.

A outra norma que determinava a compensação de prejuízos decorrentes do exercício de atividade tributada por alíquota reduzida, com lucros da mesma atividade (art. 8º do Decreto-lei 2.429/88), perdeu sua eficácia a partir de 1.993, quando o lucro real da pessoa jurídica, qualquer que seja a atividade, passou a ser tributado pela alíquota uniforme de 25% (vinte e cinco por cento).

É sintomático que o MAJUR/93 já previa essa possibilidade para os períodos de apuração de 1.992, consoante previsão expressa contida na página 53, *verbis*

“Prejuízo fiscal

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

O prejuízo da atividade rural apurado no semestre poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades"

Pelo exposto, impõe-se restabelecer o direito à compensação do prejuízo pleiteado pela empresa, o que implica excluir da base tributável as seguintes parcelas, discriminadas à fl. 26:

04/93 – Cr\$ 775.150.028,00

05/93 – Cr\$ 1.138.536.486,93

06/93 – Cr\$ 2.092.178.124,69

5 – DIFERENÇA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO - PLANO VERÃO

A despeito de considerar impróprio o método simplista utilizado pela empresa de apropriar, **extra-contabilmente**, no período de **setembro a dezembro de 1.994**, os valores da diferença de correção monetária acontecida em **janeiro e fevereiro/89**, do chamado Plano Verão, sem que houvesse uma recomposição de todos os seus efeitos nas demonstrações financeiras dos períodos subsequentes, vejo que essa matéria foi deslocada para exame perante o Poder Judiciário, conforme faz prova a cópia da inicial do Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente em 31.10.94, perante a Justiça Federal de Porto Alegre, através do processo judicial nº 94.0014472-5 (fls. 153/181). Não há nos autos informação sobre liminar e às fls. 34/35 e 182 foram juntados comprovantes de depósito das parcelas em discussão judicial, relativas aos meses de setembro a dezembro/94.

Os novos demonstrativos acostados às fls. 670 evidenciam que não houve insuficiência de depósitos, pois os valores relativos aos questionados meses de setembro e outubro/94, embora depositados fora do prazo legal do vencimento do tributo, estão acompanhados de juros e multa moratória. Assim, a despeito da inexistência de liminar em mandado de segurança, a exigibilidade estava igualmente suspensa pela existência dos depósitos judiciais, ao amparo do art. 151, II, do CTN.

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

De há muito tenho expressado que a submissão de matéria ao crivo do Poder Judiciário, inibe qualquer pronunciamento da autoridade administrativa sobre aquele mérito, porque ambas as partes, contribuinte e administrador tributário, devem se curvar à decisão definitiva e soberana daquele órgão, que tem a prerrogativa constitucional do controle jurisdicional dos atos administrativos, de quem não poderá ser excluída qualquer lesão ou ameaça a direito, ao teor do inciso XXV, do art. 5º, da atual Carta.

Com a clareza que lhe é peculiar, ensina-nos SEABRA FAGUNDES, no seu clássico "O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário":

"54. Quando o Poder Judiciário, pela natureza da sua função, é chamado a resolver situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, tem lugar o controle jurisdicional das atividades administrativas.

.....
55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão jurisdicional. A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la, diante do indivíduo, como parte, em condição de igualdade com ele. O judiciário resolve o conflito pela operação interpretativa e pratica também os atos consequentemente necessários a ultimar o processo executório. Há, portanto, duas fases, na operação executiva, realizada pelo Judiciário. Uma tipicamente jurisdicional, em que se constata e decide a contenda entre a administração e o indivíduo, outra formalmente jurisdicional, mas materialmente administrativa, que é a da execução da sentença pela força."
(Editora Saraiva - 1.984 - pag. 90/92)

A análise sistemática da nossa estrutura organizacional de Estado leva, inexoravelmente, a esse entendimento, assinalando, sempre, que o controle jurisdicional visa a proteção do particular frente aos atos da Administração Pública, que não seriam estancados, pudessem ter eles seguimento através de organismos próprios de cunho administrativo, dotados de competência de dizer o direito. Neste sentido, embora entenda como prescindível, tem função didática a norma insculpida no



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

§ 2º, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.737/79, ao esclarecer que “a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.”

Essa mesma regra está reproduzida no parágrafo único, do art. 38, da Lei 6.830/80, e a matéria já foi objeto de estudo pela Procuradora Geral da Fazenda Nacional, em parecer no processo nº 25.046, de 22.09.78 (DOU de 10.10.78), provocado por este Conselho de Contribuintes, de onde se extraem conclusões elucidativas, convergentes para o posicionamento aqui adotado de supressão da via administrativa. Pela extrema clareza, são aqui reproduzidas algumas dessas conclusões:

“32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo, diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa, em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35.....

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim.”

Aprovando o citado parecer, o Dr. CID HERÁCLITO DE QUEIROZ, então subprocurador-geral da Fazenda Nacional, aditou as seguintes considerações:

“11. Nessas condições, havendo fase litigiosa instaurada - inerente à jurisdição administrativa - pela impugnação da exigência (recurso latu sensu), seguida ou mesmo antecedida de propositura de ação judicial, pelo contribuinte, contra a Fazenda,

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

objetivando, por qualquer modalidade processual - ordenatória, declaratória ou de outro rito - a anulação do crédito tributário, o processo administrativo fiscal deve ter prosseguimento - exceto na hipótese de mandado de segurança, ou medida liminar, específico - até a inscrição de Dívida Ativa, com decisão formal de instância em que se encontre, declaratória da definitividade da decisão recorrida, sem que o recurso (latu sensu) seja conhecido, eis que dele terá desistido o contribuinte, ao optar pela via judicial."

Nem se alegue que tal postura estaria limitando o preceito da ampla defesa, estampado no inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal, uma vez que ela estaria sempre assegurada, *"com os meios e recursos a ela inerentes"*, na garantia fundamental traduzida no outro mandamento, inserto no inciso XXXV, do mesmo artigo, no sentido de que *"a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito."*

Louvo-me nessas lições para concluir que falece competência a este colegiado, para se pronunciar sobre o mérito da mesma controvérsia submetida ao crivo do Poder Judiciário, quer seja a ação judicial prévia ou posterior ao lançamento. Entendo que a busca da tutela jurisdicional não inibe o procedimento administrativo do lançamento, para acautelar o direito da Fazenda Pública, exceto quando há determinação judicial vedando expressamente tal prática. Lançado o tributo, a exigibilidade de tal crédito fica adstrita à solução da controvérsia a ser ditada pelo Judiciário, com grau de definitividade para as partes.

Registro que, com base nas lições também extraídas do Parecer citado, posicionou-se no mesmo sentido a administração tributária através do Ato Declaratório Normativo - CST nº 3 (DOU de 15.02.96), orientando a autoridade julgadora de primeira instância para o não conhecimento de controvérsia já submetida ao exame do Poder Judiciário.

Tem o mesmo entendimento o conhecido HIROMI HIGUCHI, que assim se manifesta sobre a matéria:



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

“Essa regra decorre da natureza legal e lógica porque a decisão do Poder Judiciário se sobrepõe à decisão administrativa. Não teria nenhum sentido a administração decidir matéria sub-judice porque a sua decisão não tem nenhum valor perante a decisão final do Poder Judiciário.” (in IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS - 20ª edição - 1995 - Editora Atlas - pag. 587)

De outra parte, vejo que a identidade de objeto entre os processos administrativo e judicial limita-se ao questionamento acerca da possibilidade, ou não, da apropriação, em **1.994**, das diferenças de correção monetária, depreciações e amortizações, provocadas pelo denominado “Plano Verão” em **janeiro e fevereiro de 1.989**. Assim, a controvérsia acerca da pertinência da multa de ofício de 100% aplicada, que já foi reduzida para 75% conforme consta do relato, não é objeto da ação judicial noticiada pela recorrente, tampouco a possibilidade de incidência dos juros de mora, vale dizer, a contrariedade no tocante a multa e juros não é matéria submetida ao exame do Poder Judiciário, pelo que merece ser apreciada por este Colegiado, para que não se opere cerceamento ao consagrado direito de defesa.

A questão da multa nada tem a ver com a modalidade de lançamento. Não é condição para o lançamento de ofício a necessária imposição de penalidade, pois a função principal do lançamento é a de formalizar a exigência do tributo e, se for o caso, a da correspondente penalidade (CTN, ART. 141). Mais uma vez, entendo que a imposição de penalidade tem a ver com a exigibilidade, sendo imprópria para sancionar tributos não exigíveis.

Assim, se no momento do lançamento há medida liminar concedida em mandado de segurança, enquanto mantida essa condição de suspensão de exigibilidade (art. 151, IV, CTN), pode ser efetuado o lançamento, porém é incabível qualquer imposição de penalidade, cujo pressuposto fundamental é o ato antijurídico, ausente na situação em comento. A multa não deve decorrer unicamente do fato de o lançamento ser de ofício, mas, cumulativamente, da existência de ato que tipifica infração à legislação tributária.



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

De outra parte, se não há liminar, nem depósito, ou o depósito é efetuado intempestivamente e não contempla o montante integral da obrigação no momento do depósito (principal + juros + multa moratória + atualização monetária), a contribuição daquele mês é integralmente exigível e, portanto, passível de ser sancionada em procedimento de ofício. Havendo depósitos integrais, como no caso dos autos, é indevida a imposição de penalidade e está suspensa a fluência dos juros moratórios.

Registro que essas circunstâncias devem ser aferidas pela autoridade que administra a fase da cobrança do crédito lançado, e o melhor momento para se avaliar essas condicionantes é o da extinção do feito, em obediência ao comando a ser implementado pelo Poder Judiciário, a quem a exigibilidade do processo administrativo fica condicionada.

Por último, releva ressaltar que esse entendimento está hoje normatizado através da Lei 9.430/96 (D.O.U. de 30.12.96), dispondo expressamente o seu art. 63:

“Art. 63 - Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1.966”.

Embora possa lamentar que a norma tenha restringido a não aplicação da penalidade somente às hipóteses de liminar em mandado de segurança, porque entendo extensiva essa proibição, com maior razão, também às hipóteses de depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN), é de se louvar a função didática da norma em comento, que assinala para a solução de dois conflitos como os que se apresentam nestes autos: a legitimidade do lançamento diante da medida judicial, e a impossibilidade da aplicação da penalidade.

Por último, a exigência de juros moratórios independe de formalização através de lançamento, e serão eles devidos sempre que o principal estiver sendo recolhido a destempo, mesmo que não quantificados no momento do lançamento,

Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

salvo a hipótese do depósito do montante integral. Assim, não macula o lançamento a indicação de que o tributo lançado, se devido, está sujeito a juros variáveis em função da demora no cumprimento da obrigação, situação que não ocorre se os valores questionados estiverem depositados, pois estará suspensa a fluência dos juros moratórios.

Pelos fundamentos aqui expostos, VOTO no sentido de CONHECER EM PARTE do recurso, dando-lhe PARCIAL PROVIMENTO para:

- a) **EXCLUIR** da base tributável do IRPJ a glosa dos tributos deduzidos fora do período de competência, nos valores:
- Cr\$ 20.664.408,00 – no mês de janeiro/92;
 - Cr\$ 5.865.772,66 – no mês de fevereiro/92, e
 - Cr\$ 11.885.951,57 – no mês de março/92.
- b) **EXCLUIR** da base de cálculo a glosa dos prejuízos da atividade rural, utilizados para compensar resultados de outras atividades, nos seguintes valores:
- Cr\$ 775.150.028,00 – em abril/93;
 - Cr\$ 1.138.536.486,93 – em maio/93, e
 - Cr\$ 2.092.178.124,69 – em junho/93.
- c) **EXCLUIR** a multa de ofício e os juros de mora sobre as parcelas do IRPJ depositados judicialmente, relativos aos meses de setembro a dezembro de 1.994.

Sala das Sessões - DF, em 12 de maio de 1999


JOSE ANTONIO MINATEL



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

VOTO VENCEDOR

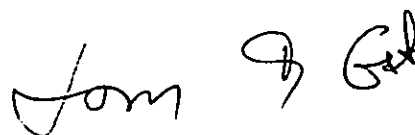
Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora Designada

A divergência em relação ao voto proferido pelo ilustre relator limita-se à dedutibilidade, pelo regime de competência, da multa de mora incidente sobre tributos e contribuições não recolhidos no prazo legal.

O regime de competência na apropriação de receitas e despesas, para fins de apuração do lucro real, foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.598/77, que se seguiu à Lei nº 6.404/76. Na observância da regra da competência, são dedutíveis as despesas incorridas, ainda que não efetivamente pagas. Os tributos e contribuições não recolhidos no prazo estabelecido pelo sujeito ativo estão sujeitos, por força de lei, aos juros e à multa de mora. São despesas que, reconhecidas e devidamente quantificadas quando da ocorrência do fato que enseja sua exigibilidade, têm verdadeiramente a natureza de incorridas. Escapam do conceito de provisão, pois que essa figura define aquelas contas que, por não terem a característica de certeza, dependem de evento futuro para tomarem-se definitivas.

É princípio fundamental no regime de competência o "emparelhamento de receitas e custos", o qual só pode ser obtido pela apropriação simultânea das receitas ganhas em determinado período e dos custos e despesas que lhes correspondem, mesmo que não efetivamente recebidas aquelas ou não efetivamente pagos estes.

A multa moratória tem sua incidência e alíquota fixadas em lei. Quando da verificação do fato que a torna exigível – o atraso no recolhimento de



Processo nº. : 11080.010576/95-48
Acórdão nº. : 108-05.720

imposto ou contribuição – nasce sua obrigatoriedade já quantificada pela própria lei que a exige. Daí porque inadequado atribuir-lhe, enquanto não paga, a característica de provisão, somente cabível se lhe faltassem a exatidão e a certeza.

Poder-se-ia contra-argumentar dizendo que a multa pode vir a ser perdoada pelo ente tributante, ou por uma nova lei que a exclua ou reduza e que por isso se aplique retroativamente. Tal fato, no entanto, não altera a situação no momento da ocorrência do fato que enseja a cobrança. Em outras palavras, se hoje a multa por atraso no recolhimento é devida por lei, acontecendo o fato bastante para sua exigência a despesa é incorrida. Se no futuro, e antes de seu efetivo pagamento, vier a legislação nova excluí-la ou reduzi-la, estaremos diante de fato superveniente, a exigir adaptação na apuração do resultado pelo ganho que daí decorrerá. Mas não se pode por isso transmutar o conceito de despesa incorrida e do próprio regime de competência na apuração dos resultados.

Por isso, voto no sentido de excluir da base tributável também a multa de mora incorrida, calculada sobre contribuição não recolhida no prazo legal.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 1999


Tânia Koetz Moreira