



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11080.010948/97-52
Recurso nº : 122.962
Matéria : IRPJ – EXS: 1993 a 1996
Recorrente : GENTE SEGURADORA S/A
Recorrida : DRJ PORTO ALEGRE-RS
Sessão de : 14 de setembro de 2000
Acórdão nº : 107-06.061

DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS - O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido.

DECADÊNCIA – IRPJ - LUCRO INFLACIONÁRIO DIFERIDO – FATOS PRETÉRITOS - ALTERAÇÕES - Na recomposição do lucro inflacionário, deve o fisco levar em conta valores que, a despeito de terem produzido efeitos próprios em período já atingidos pela decadência, pela sua natureza, são computados no cálculo de valores cuja repercussão tributária se dá no futuro. Entretanto, não pode o fisco, utilizando-se dessa possibilidade, transferir para exercícios futuros, ainda que indiretamente, exações já atingida pela decadência.

LUCRO INFLACIONÁRIO – REALIZAÇÃO - O diferimento do lucro inflacionário é uma faculdade, assim como o valor a tributar em cada período pode ser maior que o mínimo exigido. O valor a maior oferecido à tributação não pode ser alterado para atender conveniências da empresa em função da nova situação verificada após a ação do fisco. A realização antecipada do lucro inflacionário, com tributação reduzida, permitida pelo art. 31 da Lei nº 8.541/92, somente se aplica ao saldo desse lucro a realizar existente em 31/12/92.

GLOSA DE DESPESAS E PROVISÕES – IRPJ – A prova de que as despesas não são necessárias à atividade da empresa deve ser feita pelo fisco, individualizando-se a análise por natureza de cada dispêndio. Não pode ser aceito o procedimento tendente a glosar valores total da conta contábil, respaldado apenas pela juntada de alguns comprovantes tidos como inábeis ou por conterem mercadorias cuja aquisição não é usual no ramo da empresa. A glosa de valores provisionados deve ser precedida da necessária verificação da natureza e posterior efetivação dos dispêndios dentro do período abrangido pela ação fiscal.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

DISPÊNDIOS COM A REFORMA DE BENS DE ATIVO - Para exigir a ativação dos gastos com a reforma de bens do ativo permanente, o fisco deverá demonstrar que houve aumento da vida útil prevista em, pelo menos, 12 meses. Não pode ser aceito o procedimento tendente a glosar o total da conta contábil que registra a reforma, respaldado apenas pela juntada de alguns comprovantes contendo itens com característica de imobilizado.

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

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER parcialmente a preliminar de decadência para afastar os ajustes efetuados no lucro real anos – calendário de 1991 e 1º semestre de 1992, inclusive o valor adicionado relativo ao excesso de lucro inflacionário diferido e os valores adicionados a título de excesso de variações monetárias, que implicaram em redução dos valores declarados como prejuízo fiscal , mantendo-se, nesses períodos, o recálculo do lucro inflacionário ajustando – se a compensação de prejuízos fiscais, nos períodos posteriores levando-se em conta, também, o decidido quanto ao mérito. No mérito, determinar a exclusão no ajuste efetuado (adição) ao lucro real, nos períodos de apuração de 1991 a 1995, dos valores das glosas de despesas tidas como indedutíveis relativas aos Reparos - Marechal Floriano; outras despesas (provisão para depósitos judiciais); representação social e ajuda de custo e, quanto à realização do lucro inflacionário acumulado, refeitos os cálculos em face do acolhimento parcial da preliminar de decadência, deve-se levar em conta a opção da recorrente à vista do saldo de lucro inflacionário efetivamente existente em 31/12/92, imputando-se o valor recolhido ao valor devido em função da opção, observando-se: se o valor pago for insuficiente, o pagamento deverá ser complementado obedecendo-se a opção efetuada em 31/12/94; caso contrário, havendo sobra, esta deverá ser imputada ao total da exigência remanescente, de acordo com as regras existentes para essa modalidade, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061


MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente justificadamente o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Recurso nº : 122.962
Recorrente : GENTE SEGURADORA S/A

RELATÓRIO

A ação fiscal teve início em 09/10/96 com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização de fls 01, revalidado em 22/07/97, por despacho apostado em seu verso.

Em 27/11/97 o auditor fiscal produziu o Relatório de Auditoria Fiscal de fls 02 a 34, consignando em sua introdução os aspectos que considerou relevantes em sua análise, assim sintetizados:

- 1) A empresa apresenta prejuízos fiscais consecutivos de 1991 a 1995;
- 2) As despesas operacionais naqueles anos apresentam valores próximos das receitas declaradas;
- 3) As despesas não operacionais apresentam valores elevados, sem que se verifiquem receitas não operacionais;
- 4) A correção monetária do balanço de 31/12/90 resultou credora, mas o resultado correção monetária pela diferença IPC/BTNF determinada pela Lei nº 8.200/91 é devedor;
- 5) Ausência de ajustes ao saldo credor de correção monetária do balanço pela não consideração das variações monetárias passivas que foram registradas em contas de outras despesas operacionais, provocando o aumento significativo do saldo de lucro inflacionário diferido, saldo este que veio, em 31/12/94, ser tributado à alíquota reduzida propiciada pelo art. 31 da lei nº 8.541/92.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Á vista dessas constatações o auditor passou a descrever as irregularidades identificadas que culminaram com a lavratura do Auto de Infração de fls. 35 a 84 contendo as seguintes exigências fiscais:

- a) redução dos prejuízos fiscais do período-base de 1991; 1º e 2º semestre do ano-calendário de 1992; e meses de janeiro a maio, outubro e novembro do ano-calendário de 1993, janeiro e dezembro do ano-calendário de 1994 e janeiro do ano-calendário de 1995; e
- b) exigência do imposto de renda pessoa jurídica nos meses de junho, julho e dezembro do ano-calendário de 1993; fevereiro a novembro do ano-calendário de 1994 e fevereiro a dezembro do ano-calendário de 1995.

São as seguintes as irregularidades relatadas:

- 1) Transformação do saldo credor da CM complementar IPC/BTNF em saldo devedor:

Pelo que se pode concluir dos demonstrativos efetuados pela fiscalização às fls. 03 a 07 do Relatório de Auditoria Fiscal a empresa teria cometido erro na contabilização da correção monetária complementar IPC/BTNF, provocando a inversão do saldo credor de Cr\$ 129.353.339,11, originalmente apurado, para saldo devedor de Cr\$ 1.416.943.391,42.

Isto se deu pelo fato de ter aplicado integralmente a CM complementar relativa à diferença IPC/BTNF sobre o saldo da conta do patrimônio líquido que registrava a reserva de reavaliação efetuada em 11/90 que já havia sido incorporada ao Capital e lá também sofrera a mesma correção, resultando numa transferência indevida para a conta Reserva Especial de Correção – Lei nº 8.200/91 do valor de Cr\$ 1.386.423.124,40, já considerada a CMB em 31/12/91.

Esse saldo devedor apurado foi excluído parcialmente do lucro líquido nos meses de 09/93; 02/94.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

A fiscalização ajustou as exclusões nesses meses ao valor por ela apurado, informando às fls. 33 que o saldo ainda passível de exclusão é de R\$ 19.062,00, tendo intimado a empresa a ajustar o saldo constante da parte B do LALUR.

2) Variações monetárias passivas não consideradas no cálculo do lucro inflacionário diferido – Conta IPC/BTNF

a) lançamento a débito da conta "outras despesas" do valor de Cr\$ 394.516.216,00 relativo à atualização para 1991 do valor da CM complementar IPC/BTNF calculada sobre a conta Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário, não considerado pela empresa como variação monetária passiva no cálculo do lucro inflacionário do período-base de 1991;

3) Variações monetárias passivas não consideradas no cálculo do lucro inflacionário diferido – Conta Normal:

a) no período-base de 1991, lançamento a débito da conta "outras despesas" e outras contas do valor de Cr\$ 241.893.029,50 relativo à correção monetária normal de 1991 calculada sobre a conta Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário (conta normal), não considerado pela empresa como variação monetária passiva no cálculo do lucro inflacionário do período-base de 1991;

b) no 1º semestre de 1992, lançamento a débito da conta "outras despesas" do valor de Cr\$ 1.318.063.572,04 relativo à correção monetária normal calculada sobre a conta Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário, não considerado pela empresa como variação monetária passiva no cálculo do lucro inflacionário do período;

c) no 2º semestre de 1992, lançamento a débito da conta "outras despesas" do valor de Cr\$ 3.088.382.507,33 relativo à correção monetária normal calculada sobre a conta Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário, não considerado pela empresa como variação monetária passiva no cálculo do lucro inflacionário do período;

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

d) nos meses do ano-calendário de 1993 foram levados a débito e informados como "despesas não operacionais" na DIRPJ os valores demonstrados no quadro de fls. 11 relativos a variações monetárias calculadas sobre o saldo da conta Provisão para IR sobre lucro inflacionário, não considerados pela empresa no cálculo do lucro inflacionário daqueles meses.

Em decorrência dessa constatação, a fiscalização recalculou o lucro inflacionário do período-base de 1991, do 1º e 2º semestre de 1992 e dos meses do ano-calendário de 1993 (fls. 14 a 18), reduzindo a exclusão efetuada pela empresa na declaração do IRPJ daqueles períodos de apuração.

3) Excesso de variação monetária passiva da conta Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário Diferido – Conta IPC/BTNF:


a) no 1º semestre de 1992 a variação monetária calculada pela empresa foi de Cr\$ 758.835.999,00 tendo o fisco encontrado o valor de Cr\$ 757.775.941,11, resultando num excesso de Cr\$ 1.060.057,89;

b) no 2º semestre de 1992 a variação monetária calculada pela empresa foi de Cr\$ 2.733.496.258,81 tendo o fisco encontrado o valor de Cr\$ 2.718.877.402,35, resultando num excesso de Cr\$ 14.618.856, 46;

c) conforme quadro elaborado pela fiscalização às fls. 8 houve excesso de variações monetárias passivas nos meses de 06/93; 07/93; 10/93; 11/93 e 12/93.

4) Excesso de variação monetária passiva da conta Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário Diferido – Conta Normal:

a) no período-base de 1991 a variação monetária calculada pela empresa foi de Cr\$ 523.888.777,96 tendo o fisco encontrado o valor de Cr\$ 241.893.029,50, resultando num excesso de Cr\$ 281.995.748,46.

Em relação às constatações dos itens 3 e 4 acima, a fiscalização considerou os excessos como indedutíveis na recomposição que fez do lucro real, fls. 24 a 33. 

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

- 5) Contabilização em contas de despesas nos meses de 01/93; 02/93; 03/93 e 10/93 dos valores de Cr\$ 1.262.145.243,66; Cr\$ 950.048.590,53 e Cr\$ 456.391.342,08, relativos a provisão para IR sobre lucro inflacionário diferido, indedutíveis na apuração do lucro real.

Esses valores foram adicionados na recomposição do lucro real daqueles meses, efetuada pela fiscalização às fls. 26.

- 6) Diferimento a maior do lucro inflacionário – Falta de ajustes considerando as variações monetárias passivas, as despesas financeiras, as variações monetárias passivas e as receitas financeiras:

Em decorrência das irregularidades relativas às variações monetárias acima relatadas (excesso e lançamento em contas de despesas) e outras irregularidades constatadas nos ajustes ao saldo credor de CM do balanço para apuração do lucro inflacionário diferido nos anos-calendário de 1991 a 1995, demonstradas às fls. 14 a 20, a fiscalização recalculou o seu valor nos períodos de apuração, conforme demonstrado às fls. 21 a 24.

De se notar que nos demonstrativos de recálculo do lucro inflacionário, fls. 21 a 24, o fisco considerou a parcela realizada pela empresa no valor nominal constante das declarações do IRPJ dos anos de 1991 a 1994.

- 7) Glosa de Despesas não necessárias – Representação Social

Relata a fiscalização que a conta contábil nº 57112000010001 – Representação Social acolheu lançamentos de despesas com casas de carnes, doações, festas, refeições, brindes, combustíveis (sem identificação do veículo ou beneficiário), supermercados, lanches, etc. Entendeu o fisco que essas despesas são indedutíveis na apuração do lucro real por serem desnecessárias à atividade da empresa.

Às fls. 11 a 13 estão relacionados os valores glosados de 1991 a 1995 que foram adicionados na recomposição do lucro real às fls. 25 a 33.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

8) Glosa de provisão indedutível

a) Provisão para depósitos judiciais

A fiscalização glosou o valor de Cr\$ 18.685.446,32 contabilizado em 31/12/91 na conta contábil Outras Despesas nº 54991000010001. Adicionou o valor na recomposição do lucro real do período-base de 1991, fls. 25.

b) Provisão para IR sobre Lucro Inflacionário Diferido

Foram glosadas pela fiscalização, nos meses de 01/93, 02/93, 03/93 e 10/93, os valores de Cr\$ 1.262.145.243,66; Cr\$ 950.048.590,53; Cr\$ 456.391.342,08 e CR\$ 1.503.270,00, respectivamente, por se tratarem de contrapartidas das provisões para imposto de renda sobre lucro inflacionário diferido, indedutíveis na apuração do lucro real.

8) Glosa de Ajuda de Custo a diretores

A fiscalização glosou os valores lançados a débito da conta 371.160.00.01.00 – Ajuda de Custo, de 04/95 a 12/95, fls. 13. Relata a fiscalização que as despesas são relativas a reembolsos a diretores da empresa a título de cartão de crédito, refeições, seguros, etc, estranhas à atividade da empresa.

Os valores glosados foram adicionados na recomposição do lucro real, fls. 32 e 33.

9) Bens do ativo permanente deduzidos como despesas

Relata a fiscalização que a empresa, em 31/12/91, levou para resultados dispêndios efetuados com a reforma do prédio sito à rua Marechal Floriano, 450 e 452, no centro de Porto Alegre, onde está instalada uma de suas filiais. O valor glosado e ativado é de Cr\$ 159.902.464,61.

Além da glosa da despesas, o fisco incluiu na recomposição do lucro real de 1992, fls. 26. a correção monetária do valor que deveria ter sido ativado, calculada às

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

fls. 20, no montante de Cr\$ 121.080.224,70. Entretanto, não considerou a depreciação do valor ativado.

Na recomposição que fez do lucro real, em decorrência das irregularidades relatadas a fiscalização aproveitou todos os prejuízos acumulados até 31/12/1995.

Não aproveitou o valor de R\$ 171.288,98, pago em 31/12/94 nos termos do art. 31 da Lei nº 8.541/92 (realização incentivada do lucro inflacionário acumulado até 31/12/1992).

Apreciando a impugnação apresentada pela empresa, a autoridade julgadora de primeira instância determinou diligência para obtenção dos valores relativos à depreciação não considerada pelo fisco na glosa do valor e ativação de bens do permanente lançados como despesa.

Atendendo à determinação do julgador a fiscalização procedeu aos cálculos da depreciação dos valores ativados de ofício.

Reaberto o prazo para impugnação, a empresa alegou que nos cálculos procedidos pelo auditor fiscal não foi considerada a correção monetária da depreciação acumulada. Refaz os cálculos, fls. 533 a 535 e pede a sua consideração pela autoridade julgadora de primeira instância.

A decisão monocrática expedida em 31/03/99, fls. 538 a 566, manteve parcialmente a exigência. Aceitou apenas a concessão da depreciação corrigida dos bens ativados de ofício, tendo rebatido todos os demais argumentos da impugnante, inclusive aquele trazido com a reabertura do prazo, qual seja o de considerar o correção monetária devedora da depreciação acumulada dos bens ativados. Em relação ao valor recolhido por conta do saldo do lucro inflacionário a tributar em 1992, determinou sua imputação aos valores devidos no Auto de Infração.

Intimada da decisão em 07/05/99, a empresa recorre a esse Conselho, protocolando a petição de fls. 621 a 643, acompanhada dos documentos de fls. 644 a 763, em 08/06/99.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Vê-se às fls. 847 que a empresa está amparada em Liminar deferida em sede de ação cautelar, fls. 799/800, para o fim especial de ver encaminhado seu recurso sem a exigência do depósito prévio em dinheiro.

RAZÕES DE RECURSO

A recorrente inicia por historiar sua condição de empresa do ramo de seguros, ramo este que, segundo ela, está sujeita, por força de Lei, a rigoroso controle e fiscalização da SUSEP.

Aduz que as seguradoras são estruturadas econômica e financeiramente de modo diferente das demais empresas, estando obrigadas a manterem margem de solvabilidade elevadas, por isso é compatível o fato dos custos e das despesas operacionais serem quase que equivalentes à receita líquida.

As companhias de seguro, continua a recorrente, são limitadas em seu desenvolvimento e não auferem lucros, principalmente, nos dez primeiros anos de atividade, pois consomem 95% dos valores dos prêmios emitidos na constituição de reservas técnicas obrigatórias.

Invoca dispositivos constitucionais da capacidade contributiva, e da justiça fiscal, concluindo que o crédito tributário exigido é maior que o patrimônio líquido não tendo a empresa condições de gerar um lucro tributável no montante apurado pelo fisco, ainda que tivesse cometido as irregularidades autuadas.

PRELIMINAR

Em sede de preliminar alega a decadência do direito do fisco de examinar os períodos de apuração de 1989, 1990, 1991 e 1º semestre de 1992, pois desse exame resultou a reconstituição da conta lucro inflacionário e prejuízos fiscais, gerando lançamento do imposto em anos-calendário subsequentes.

Discorda de forma veemente da decisão recorrida no ponto em que o julgador monocrático sustenta que naqueles períodos, mesmo após a reconstituição dos resultados pelo fisco, a empresa apresenta prejuízos fiscais e, por isso, não há

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

obrigação tributária a homologar. Sustenta a recorrente que o fisco homologa a atividade exercida e não o crédito tributário.

Assevera que as alterações efetuadas pelo fisco nos períodos já atingidos pela decadência projetaram seus efeitos para os períodos posteriores, estes sim com exigências tributárias capazes de absorver todo o seu patrimônio líquido.

Também não aceita a menção pela autoridade julgadora de que o art. 195 do CTN possibilita o exame de livros e documentos de períodos já decaídos, pois este trata da prescrição do direito de cobrança de crédito apurados e, no caso, não se trata de simples acesso aos livros comerciais e fiscais, bem como à documentação, mas foram feitas pelo fisco alterações nos valores apurados e escriturados que compõem a demonstração financeira da empresa.

Cita doutrina e jurisprudência desse Conselho que sustentam sua tese de decadência pela regra do art. 150 do CTN (homologação) para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Conclui que não poderia a fiscalização à guisa de recomposição dos saldos do lucro inflacionário a realizar e de prejuízos fiscais a compensar, constantes do LALUR, alterar os valores relativos aos anos de 1989, 1990 e 1991, com o propósito de reduzi-los, para glosar a compensação dos prejuízos remanescentes com os lucros havidos a partir de 1992, bem como, na mesma medida, diminuir o valor do lucro inflacionário a realizar naquele período (1992), para excluir grande parte da vantagem obtida pela empresa com a antecipação da tributação do saldo com alíquota reduzida, como facultado pelo art. 31 da lei nº 8.541/92.

MÉRITO

Em relação à falta de cômputo das despesas com variações monetárias passivas não lançadas em contas próprias o que provocou distorções no cálculo do lucro inflacionário a realizar, alega a recorrente que os fatos se deram em períodos já atingidos pela decadência, refutando a afirmação da fiscalização de que o

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

procedimento fora adotado visando os benefícios da tributação posterior desse lucro à alíquota reduzida, facultada pela Lei nº 8.541/92 que se deu em 1994.

Quanto à inversão ocorrida no ano de 1990 no saldo da correção monetária do balanço que de Cr\$ 746.141.651,17 credor passou a apresentar Cr\$ 1.416.943.391,42 devedor, após a Correção Monetária Complementar relativa à diferença IPC/BTNF, e após a Correção monetária do Balanço em 31/12/91, alega a empresa, após reforçar que suas demonstrações financeiras sempre foram revisadas por auditores independentes e pela SUSEP, que tal fato se deu em virtude de:

- 1) A partir de 1989 foram introduzidas modificações no plano de contas das seguradoras, com o registro das chamadas "reservas técnicas" como "provisões técnicas", que, submetidas também à correção monetária passaram a gerar significativa variação monetária passiva capaz de inverter a situação de lucro inflacionário para a de saldo devedor;
- 2) Reavaliação dos componentes do ativo permanente em 30/11/90 que, após reavaliados a preços de mercado, sofreram a correção monetária complementar para registrar, tão somente, a inflação ocorrida em dezembro de 1990;

Não obstante o acima exposto, aduz que esses fatos ocorreram no ano de 1990 e que o trabalho fiscal é de 1997, sem atentar para a decadência antes referida.

No tocante à provisão de IR sobre lucro inflacionário diferido a recorrente não entra propriamente no mérito das irregularidades relatadas pela fiscalização. Limita-se a protestar pelos ajustes procedidos a partir do ano de 1989.

Assevera que, no seu entendimento, qualquer recomposição da conta representativa da provisão de IR sobre lucro inflacionário a realizar deve ter início a partir do ano de 1991, com o saldo apresentado pela conta em 31.12.90 que não mais poderá ser modificado.

Handwritten signature and a checkmark.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Além disso, pleiteia a alteração nos cálculos efetuados pelo fisco em relação ao lucro inflacionário realizado para que se considere a efetiva realização em função das reduções no ativo ou, quando essa for inferior, a realização mínima de 5% do novo saldo.

Informa que as realizações a maior que fez levavam em conta a existência de prejuízos fiscais.

Tendo o fisco procedido a glosa de valores, em especial os relativos a custos ou despesas, que importam em modificar o lucro real da companhia, entende que também os critérios de realização do lucro inflacionário devam ser ajustados aos termos da Lei, sob pena de haver uma realização adicional que não corresponde a aquisição da disponibilidade de qualquer acréscimo patrimonial tributável, afrontando assim o art. 43 da Código Tributário Nacional.

Juntando jurisprudência desse Conselho que, segundo ela, ampara sua pretensão de ver recalculado esse item do Auto de Infração, a recorrente elaborou os Quadros Demonstrativos de fls. 699 e 700. No Quadro nº 01, partindo do lucro inflacionário de 1991 recalculado pelo fisco e considerando o percentual mínimo de realização (5%) pretende mostrar que, dessa forma, em 31/12/94, o saldo de lucro inflacionário a realizar era de R\$ 3.205.395,29. No Quadro 02, toma como "zero" o valor do lucro inflacionário diferido nos anos de 1991 e 1992 (decadência) efetuando os cálculos a partir dos saldos anteriores e considerando a realização pelo valor efetivo feita na declaração, pretende mostrar que o saldo a realizar é de R\$ 1.816.157,76.

Em 30/11/94 efetuou recolhimento de IRPJ no valor de R\$ 114.020,83 decorrente da aplicação da alíquota de 5% (art. 31 da Lei nº 8.541/92) sobre o saldo de lucro inflacionário a realizar de R\$ 2.280.417,00.

Reclama que a decisão recorrida, ao contrário do solicitado na impugnação, imputou o valor recolhido a toda a exigência fiscal e não ao novo valor do saldo do

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

lucro inflacionário a tributar apurado pelo fisco, como seria o correto, respeitando-se a opção original.

A recorrente se insurge também contra a glosa e imobilização de valores lançados como despesas na conta contábil nº 57320100010001 – Reparos Marechal Floriano pois, segundo ela, tais valores são decorrentes de despesas necessárias para evitar a deterioração e o desgaste das instalações dos móveis e utensílios da sua filial, sem que, no entanto, importe no aumento de vida útil do bem.

Seu argumento principal reside no fato de não ter a fiscalização provado que os dispêndios provocaram o aumento da vida útil dos bens. Transcreve decisões desse Conselho em abono a esse argumento. Reclama também que o efeito da reserva oculta que se formou no patrimônio líquido, em decorrência da ativação dos valores, não foi considerada a partir de janeiro de 1993.

Quanto à glosa do valor de Cr\$ 18.685.446,32 lançado como despesa na conta contábil nº 54991000010001 – Outras Despesas, a empresa confirma tratar-se de provisão para depósitos judiciais. Alega que os valores que compuseram o saldo da conta foram efetivamente pagos em reclamações trabalhistas cujas causas foram perdidas pela empresa em anos posteriores, portanto o lançamento deveria ater-se aos efeitos da postergação do imposto.

Finalizando, a recorrente discorda da glosa, pelo total da conta, dos valores lançados na conta de despesa nº 57112000010001 – Representação Social, sem que o fisco tenha comprovado que tais dispêndios não eram necessários, invertendo-se o ônus da prova.

Assevera tratar-se de despesas relacionadas à aquisição de insumos para os refeitórios que mantém em sua matriz e filiais; de gastos com os escritórios de verão no litoral gaúcho e catarinense decorrente de convênio com empresa argentina do ramo de seguros para atender os clientes do Mercosul; de gastos com veículos que possuía em seu ativo e outras como de manutenção da Sauna que funciona em sua sede e taxi.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Traz coleção de doutrina e jurisprudência administrativa na tentativa de mostrar a necessidade das despesas.

É o Relatório.

NE ✓

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

VOTO

Conselheiro LUIS MARTINS VALERO – Relator

O recurso é tempestivo. O encaminhamento a esse Conselho, sem o depósito de garantia de instância, se fez por determinação judicial.

Inúmeros julgados desse Conselho vem acolhendo a tese de que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, a partir da edição do Decreto-Lei nº 1.967/82, por ter o seu pagamento a partir de então sido desvinculado da entrega da declaração de rendimentos, dispensado o prévio exame da autoridade administrativa, se submete ao lançamento por homologação.

Não bastasse isso, o art. 38 da Lei nº 8.383, de 30/12/91, veio sepultar de vez os argumentos daqueles que resistiam em reconhecer no IRPJ a modalidade de lançamento prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, ao dispor:

“Art. 38. A partir do mês de janeiro de 1992, o imposto de renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.”

§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

(...)

§ 6º - O saldo do imposto devido em cada mês será pago até o último dia útil do mês subsequente.

§ 7º - O prejuízo apurado na demonstração do lucro real em um mês poderá ser compensado com o lucro real dos meses subsequentes.

Não resta dúvida então de que, a partir dos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1992, o Fisco dispõe do prazo de 5 anos deles contados para homologar cada período de apuração, ainda que dessa apuração tenha resultado imposto “zero” ou base de cálculo negativa (prejuízo).

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Esse entendimento encontra apoio no Acórdão 101-92.642, publicado no D.O.U de 30.06.2000, em que foi relator o conselheiro Raul Pimentel, cuja Ementa tem a seguinte redação:

DECADÊNCIA Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN), o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo. Por unanimidade de votos, declarar o lançamento decadente.

No caso presente, o auto de infração foi lavrado em 04/12/97; portanto, em princípio, o último período passível de ser alcançado por esse lançamento de ofício seria o período-base encerrado em 31/12/1992.

No ano-calendário de 1992, por disposição da Portaria MEFP 441/92, foi facultado às pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real a substituição da consolidação de resultados mensais por consolidações semestrais. Essa opção foi abraçada pela recorrente, havendo, portanto, duas apurações semestrais - uma em 30/06/1992 e outra em 31/12/1992. Assim, por força da diretriz acima referida, o auto de infração lavrado em 04/12/1997 poderia alcançar os fatos consolidados no balanço encerrado em 31/12/1992.

Todavia, no caso vertente, a discussão, que à primeira vista aparenta estar relacionada a prazo decadencial, na realidade, vincula-se a uma questão temporal originária de fatos que nascem ou se formam em um exercício e repercutem em vários exercícios subseqüentes.

Com efeito, não há no auto de infração lavrado em 04/12/97 exigência tributária, propriamente dita, que se refira a fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 1992: há, sim, fatos e atos contábeis ocorridos (=formados) a partir do ano de 1990, com repercussão fiscal gravada em anos posteriores, não atingidos pela decadência. A controvérsia vinculada à compensação de prejuízos, como se verá mais adiante, tipifica bem essa situação.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Assim, o tema posto em julgamento, em sede de preliminar, se resume às seguintes indagações:

- 1) Pode o fisco recalcular o resultado da Correção Monetária Complementar relativa à diferença IPC/BTNF (Lei nº 8.200/91 e Decreto nº 332/91) efetuada no ano de 1991, mas referida ao ano de 1990, encontrando saldo devedor menor que aquele apurado pela empresa e deduzido na apuração do lucro real dos anos-calendário de 1993 e 1994 ?;
- 2) Pode o fisco recalcular o lucro inflacionário diferido a partir do ano de 1991, em virtude de erros e omissões cometidas pelo contribuinte, consistentes em não ajustar o saldo credor da correção monetária do balanço pelo resultado das variações monetárias, para, a partir dos novos valores, recompor o lucro real a partir do ano de 1991, adicionando o deduzido a maior?
- 3) Pode o fisco, encontrando erro no cálculo das variações monetárias passivas da conta Provisão de IR sobre lucro inflacionário, recompor o lucro real dos anos-calendário de 1991 e 1992, considerando os valores vinculados a tais variações como despesas indedutíveis?
- 4) Pode o fisco, ao verificar que a empresa contabiliza variações monetárias passivas em contas de despesas que não identificam a natureza do encargo, considerar esses valores no recálculo do lucro inflacionário dos anos-calendário de 1991 e 1992?
- 5) Pode o fisco recalcular o saldo de lucro inflacionário a realizar a partir de 1991, em virtude das ocorrências relativas às questões 2 a 4 anteriores, mantendo os valores nominais realizado pelo contribuinte (maiores que o mínimo exigido)?



Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

- 6) Pode o fisco considerar indedutíveis as despesas de representação social e as provisões lançadas pela empresa nos anos de 1991 e 1992, com o conseqüente ajuste do lucro real,?
- 7) Pode o fisco glosar e ativar dispêndios efetuados em 1992 em bens do permanente, recompondo o lucro real pela adição da glosa e pelo cômputo da correção monetária do balanço desse ano?

É preciso, como ponto de partida para resposta dessas indagações, registrar o seguinte aforismo: o tempo não pode transformar em verdadeiro o que não era real, nem tampouco desfazer o que consolidou.

Feito esse registro prévio, algumas premissas precisam ser estabelecidas.

Como já acenado, em todas as hipóteses acima consideradas há um elemento uniforme, qual seja, tem-se um fato pretérito que se integra aos resultados apurados nos exercícios seguintes. Vale dizer, a repercussão atual tem origem e representa a continuação dos fatos verificados no passado. Portanto, tais fatos devem ser examinados sob duas perspectivas: no passado, no tocante à formação; no futuro, no que tange às repercussões fiscais decorrentes da efetiva apropriação.

O trabalho fiscal, nesses casos, pode examinar a formação pretérita do fato, mas não deve extrair e atribuir repercussão fiscal aos exercícios já protegidos pela decadência. O possível ajuste na formação desse fato, neste contexto, deve repercutir no exercício subseqüente, vale dizer, no momento da sua efetiva apropriação. Há, assim, um perfeito equilíbrio, pois o lançamento de ofício não invade exercício já atingido pela preclusão administrativa, como também o fato não repercute no futuro com uma formação distorcida.

Não pode o Fisco, assim, glosar despesas lançadas em períodos já atingidos pela decadência, pois esse fato (despesa) teve sua repercussão estratificada naquele período. Pelo mesmo motivo, não pode haver glosas das despesas das variações monetárias lançadas a maior naquele exercício.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Por outro lado, deve o Fisco levar em conta valores que, a despeito de terem produzido efeitos próprios no passado (despesa), pela sua natureza deveriam ter sido computados no cálculo do lucro inflacionário, como é o caso das variações monetárias passivas não computadas nos cálculos preparados pela empresa. A formação do fato levada para o futuro, como visto, deve ser exata.

É o caso também do erro cometido no cálculo da correção monetária complementar relativa à diferença IPC/BTNF, cuja apropriação deu-se nos anos de 1993 e 1994.

Essas premissas, como não poderia ser diferente, devem nortear o exame da compensação do prejuízo fiscal. Todavia, neste particular, é preciso ter-se presente que reduzir o valor do prejuízo apurado, mediante a impugnação de valores apropriados ao resultado do período de sua formação, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele exercício. Com efeito, a redução do prejuízo fiscal de um período, se vinculada à formação de juízo sobre a dedutibilidade ou não de um dispêndio lá apropriado, ou sobre a falta de tributação de uma receita ou ganho havido no período da sua formação, insere-se, portanto, no campo do lançamento de ofício.

A situação seria outra se as diferenças tivessem origem nas compensações já apropriadas ou até se vinculadas a erro de correção de tais prejuízos. Portanto, sem nenhuma contradição, as premissas acima estabelecidas são perfeitamente aplicáveis aos prejuízos fiscais.

Posto isso, passa-se ao exame das questões vinculadas às matérias autuadas.

A empresa havia feito uma reavaliação de ativos em novembro de 1990, certamente motivada pela defasagem da correção monetária, então calculada em função do BTN Fiscal, que sofrera expurgo inflacionário no ano de 1990.

Posteriormente, já em 1991, foi editada a Lei nº 8.200/91, determinando a correção complementar do balanço pelo diferencial entre a variação do IPC e o BTNF.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Nessa situação o art. 37 do Decreto nº 332/91, que regulamentou a Lei nº 8.200/91, dispunha:

Da Correção no Caso de Reavaliação

"Art. 37. Nos casos de reavaliação de bens ou direitos do ativo permanente no curso do período-base de 1990, a pessoa jurídica observará as seguintes instruções:

I- tratando-se de reavaliação referida ao mês de encerramento do período-base, a pessoa jurídica corrigirá o valor contábil do bem ou direito antes do registro da reavaliação, na forma disposta nos arts. 32 e 33, e registrará a diferença a maior entre o valor assim encontrado e o valor contábil do bem ou direito nele incluída a reavaliação, no balanço de encerramento do período-base de 1990;

II- no caso de reavaliação referida a qualquer outro mês do período-base, a pessoa jurídica apurará a diferença a maior entre o valor do bem corrigido pelo IPC até o mês a que se referir a reavaliação e o valor do mesmo bem ou direito corrigido pelo BTN Fiscal e acrescido da reavaliação; a diferença a maior, se apurada, será adicionada àquela apurada pela correção do valor contábil do bem ou direito a partir do mês da reavaliação até o encerramento do período-base."

Cabe ressaltar que o dispositivo considera a reavaliação efetuada antes da Correção Monetária Complementar pelo IPC – CMC-IPC/BTNF como uma parte dessa. Vale dizer, a empresa somente deveria registrar como CMC-IPC/BTNF a parcela dessa correção que eventualmente superasse o valor do bem ou direito corrigido pelo BTN Fiscal e acrescido da reavaliação.

Resta evidente, pela própria sistemática de correção monetária de balanço, que o mesmo critério aplicado ao ativo deveria ser aplicado à contrapartida da reavaliação registrada no patrimônio líquido.

No caso em exame, o Fisco não exigiu a aplicação da CMC-IPC/BTNF ao valor reavaliado do bem, como quer fazer crer a Recorrente. O que o Fisco questiona é o excesso de correção complementar aplicada à reserva de reavaliação, uma vez que essa reserva já era, como visto, parte da própria CMC-IPC/BTNF, que portanto jamais poderia sofrer a mesma CMC-IPC/BTNF.



Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Esse erro cometido pela Recorrente é a única explicação plausível para que o saldo credor de Correção Monetária do Balanço-CMB de 1990 fosse revertido para saldo devedor após a CMC-IPC/BTNF.

Nesse ponto o trabalho fiscal não merece reparos, sendo pertinente as glosas na dedução do saldo devedor da CMC-IPC/BTNF em 1993 e 1994.

Quanto à contabilização em 1991; 1º semestre/92; 2º semestre/92 e nos meses 06/93; 07/93 e 10/93 a 12/93 de variações monetárias passivas, calculadas sobre a conta de Provisão de IR sobre Lucro Inflacionário, em contas contábeis que não identificam a natureza do encargo e, por isso, não consideradas pela empresa no cálculo do lucro inflacionário, andou bem a fiscalização.

Deveras, o Parecer Normativo CST nº 347/70, com propriedade, interpreta que a forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade, e a repartição fiscal só a impugnará se a forma adotada omitir detalhes indispensáveis à determinação do verdadeiro lucro tributável.

A Recorrente alega que a forma de contabilizar foi ditada pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, à qual se subordina no tocante à forma de apresentação de suas demonstrações financeiras.

Esse argumento não pode ser acolhido, pois a forma de apresentação das referidas demonstrações não justifica a falta de ajuste ao saldo credor de correção monetária do balanço, mediante a apropriação do resultado obtido com as variações monetárias e operações financeiras. Esse ajuste é fundamental para mostrar o verdadeiro ganho ou perda em decorrência da ação da desvalorização da moeda sobre os componentes do patrimônio.

Caberia à empresa manter controles adequados que permitissem o atendimento ao órgão fiscalizador da sua atividade e, bem assim, ao Fisco.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

A recorrente discorda da recomposição efetuada pela fiscalização no lucro inflacionário diferido, por ter ela partido do saldo da conta em 31/12/89. Limita-se a pleitear que a recomposição do lucro inflacionário seja efetuada a partir do saldo apurado em 31/12/90, ajustando-se a parcela realizada ao mínimo obrigatório em cada período de apuração, pois a realização efetiva do ativo foi sempre menor. Aduz que as realizações a maior que fez levavam em conta os prejuízos fiscais que se apresentavam em cada período de apuração.

Vê-se às fls. 14, item 7.1 que a menção ao saldo de 31/12/89 deu-se apenas para efeitos didáticos, pois o primeiro valor apontado como classificado incorretamente foi de Cr\$ 394.516.216,00, contabilizado em 1991 - ver item 2.2 do Relatório Fiscal.

Quanto ao pleito de alteração dos valores, espontaneamente, realizados na declaração, ele não pode ser acolhido, pois isso traduziria admitir a retificação da declaração apresentada. Além disso, não se pode olvidar que o diferimento do lucro inflacionário é uma faculdade, como também é uma faculdade a tributação desse lucro acima do mínimo legalmente exigido. Exercida essa faculdade ela não pode ser alterada, pois não cabe reconsideração do ato que livremente exerceu tal direito.

A jurisprudência citada pela recorrente diz respeito ao direito do Fisco de, ao alterar o lucro inflacionário, ajustar o valor de realização para mais, quando da alteração resultar valor superior a ser obrigatoriamente e minimamente tributado em cada período de apuração.

Submisso às premissas colocadas e para reforçar a coerência necessária, diferente seria o tratamento quando o fisco recalcular lucro inflacionário em períodos já atingidos pela decadência, constatando, em função da ação fiscal, que o contribuinte teria realizado valores menores que o mínimo exigido nesses períodos. Ocorrendo essa hipótese entendemos que deve o fisco considerar como se realizado fosse o mínimo exigido para esse período, evitando-se assim a transferência da tributação suplementar não mais possível para períodos posteriores ainda não atingidos pela decadência.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

Ainda nesse ponto, mas agora analisando os reflexos na recomposição do lucro real dos períodos afetados pelo recálculo do lucro inflacionário passível de diferimento, tendo em vista as premissas já referidas, não podem ser aceitas as glosas efetuadas pela fiscalização no valor excluído do lucro real, a título de lucro inflacionário diferido, nos anos de 1991 e 1º semestre de 1992.

Reduzir aquelas exclusões implicam na redução dos prejuízos fiscais apurados pela empresa naqueles períodos (=lançar, como visto), o que não é mais possível face ao decurso do prazo decadencial.

O item relativo à glosa das despesas de constituição da Provisão de IR sobre Lucro Inflacionário diferido, no ano-calendário de 1993, não foi especificamente questionado pela recorrente e deve ser mantido.

Também não houve questionamento, no mérito, em relação aos excessos de variações monetárias passivas calculadas sobre a conta Provisão de IR sobre Lucro Inflacionário, verificados em 1991; 1º semestre/92 e no ano-calendário de 1993.

Entretanto, fiel às premissas que norteiam o presente julgamento, devem ser excluídos os efeitos decorrentes da glosa desses excessos na recomposição do lucro real do período-base de 1991 e no 1º semestre de 1992, mantendo-se a glosa nos períodos posteriores.

A realização antecipada do lucro inflacionário, com tributação reduzida, permitida pelo art. 31 da Lei nº 8.541/92, somente se aplica ao saldo desse lucro a realizar existente em 31/12/92. O prazo para opção é que era 31/12/94. Jamais poderá ser objeto de tributação, com as alíquotas dessa Lei, ganhos inflacionários verificados a partir de 1º de janeiro de 1993 que é o que parece ter ocorrido.

Observados tais aspectos, a opção feita pela empresa deverá ser respeitada e ajustada em seu valor.

A glosa procedida pela fiscalização no total das despesas lançadas na conta Reparos – Marechal Floriano -, não pode ser mantida pela ausência nos autos de

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

prova de que as despesas realizadas efetivamente resultaram no aumento da vida útil do imóvel em mais de um ano. Essa condição é essencial e não pode ser suprida pelo juízo do auditor, estendido para toda a conta, baseado em comprovantes por ele selecionados, mormente quando a empresa mostra que a conta registra outros lançamentos que, *a priori*, não são passíveis de imobilização. O espaço de tempo em que se deram os dispêndios, assim como a quantidade utilizada, não são suficientes para corroborar a ação fiscal, nesse aspecto.

Não obstante o voto pela improcedência dessa glosa, diga-se, a título de esclarecimento, que a correção monetária dos valores ativados foi corretamente efetuada pela fiscalização, somente no período-base da glosa, exatamente pelos efeitos da reserva oculta a que se refere a recorrente. A falta de correção monetária do saldo da depreciação acumulada atende à boa técnica dos resultados esperados com a correção monetária do balanço, facilmente provados.

Assiste também razão à Recorrente quanto a não procedência da simples glosa do saldo da conta que registra a provisão para depósitos judiciais. Com efeito, caberia ao Fisco verificar se a despesa se realizou em períodos de apuração posteriores à constituição da provisão, aplicando as normas do § 5º a 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, explicitadas no Parecer Normativo COSIT nº 2/96.

Também não pode ser mantida a tributação decorrente da glosa de despesas lançadas na conta Representação Social, somente com a seguinte justificativa lançada no Relatório Fiscal, fls. 11:

"Em 1991, foram contabilizadas centenas de despesas não necessárias às atividades da empresa, tais como pagamentos a casas de carne, pagamentos a título de doações, festas, refeições, brindes, combustíveis (sem identificação de veículo ou beneficiário), supermercados, lanches, etc."

A partir dessa constatação, a fiscalização seguiu glosando o saldo da conta nos anos subsequentes.

O ônus da prova de que a despesa não é necessária é do Fisco. A indedutibilidade do dispêndio tem que ser demonstrada individualizadamente ou, pelo

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

menos, por espécie de dispêndios, jamais se pode admitir a glosa do total da conta pela simples constatação de que "centenas" de despesas são desnecessárias, sem que a fiscalização demonstre claramente como chegou a esse juízo.

O mesmo ocorre com a glosa na conta Ajuda de Custo. Diz a fiscalização que a conta *"abrange reembolsos aos diretores.....correspondem a despesas com Cartão de Crédito, refeições, seguro, etc. estranhas às atividades da empresa."*

Às fls. 13 estão listados os valores glosados de 04/95 a 12/95, sem qualquer informação adicional que ligue aqueles valores diretamente aos reembolsos citados, levando a crer que, mais uma vez, houve glosa pelo total da conta cada período o que colide com a justificativa que menciona que a conta "abrange" aqueles gastos.

Assim, voto no sentido de se acolher parcialmente a preliminar de decadência para afastar os ajustes feitos no lucro real do anos-calendário de 1991 e 1º semestre de 1992, que implicaram em redução dos valores declarados como prejuízo fiscal, inclusive o valor adicionado relativo ao excesso de lucro inflacionário diferido e os valores adicionados a título de excesso de variações monetárias, mantendo-se, nesses períodos, o recálculo do lucro inflacionário, ajustando-se a compensação de prejuízos fiscais nos períodos posteriores levando-se em conta, também, o decidido quanto ao mérito.

No mérito, voto pela exclusão no ajuste feito (adição) ao lucro real nos períodos de apuração de 1991 a 1995 dos valores das glosas de despesas tidas como indedutíveis relativas aos Reparos – Marechal Floriano; Outras Despesas (provisão para depósitos judiciais); Representação Social e Ajuda de Custo e, quanto à realização do lucro inflacionário acumulado

Refeitos os cálculos após esse julgamento, deve ser levada em conta a opção feita pela recorrente à vista do saldo de lucro inflacionário efetivamente existente em 31/12/92, imputando-se o valor recolhido ao valor devido em função da opção, observando-se:

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : 107-06.061

- a) se o valor pago for insuficiente o pagamento deverá ser complementado, obedecendo-se a opção feita em 31/12/94;
- b) se houver sobra, esta deverá ser imputada ao total da exigência remanescente nos autos, de acordo com as regras existentes para essa modalidade.

Sala das Sessões - DF, em 14 de setembro de 2000.


LUIZ MARTINS VALERO

J