

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

Processo nº. : 11080.013645/91-41

Recurso nº. : 109.539

Matéria : IRPJ - EX.: 1991

Recorrentes : DRF PORTO ALEGRE/RS E UGHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Interessada : UGHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 1998

Acórdão nº. : 105-12.605

- **AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES** - Não cabe a adição, na apuração do lucro real, a título de diferença na avaliação dos estoques, de valor extraído de mapas gerenciais, internos, se não há provas conclusivas sobre as supostas irregularidades cometidas pela empresa quanto à movimentação de mercadorias à margem da escrituração comercial, e de que o referido valor representa, efetivamente, o montante dos estoques da autuada. Por outro lado, devem ser mantidas as adições a este título para as quais há prova documental de que representam valores que a empresa não considerou no saldo final dos estoques no encerramento do período-base.

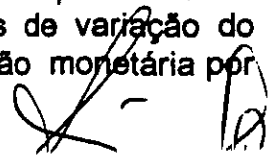
ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - Os recursos transferidos para empresa ligada como adiantamento para futuro aumento de capital devem ser obrigatoriamente capitalizados na data da primeira alteração contratual da sociedade tomadora dos recursos (PN CST nº 17/84). Em não o fazendo, passa o referido valor, a partir dessa data, a ser considerado mútuo, devendo ser adicionada, na apuração do lucro real da empresa que transferiu os recursos, a correção monetária não registrada (art. 21 do D.L. 2.065/83).

- **DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS** - Devem ser glosadas as despesas pré-operacionais amortizadas indevidamente antes de iniciado o funcionamento dos estabelecimentos aos quais se referiam (art. 209, parágrafo único, "a", do RIR/80).

- **PROVISÃO PARA PAGAMENTO DE MULTA E JUROS INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS EM ATRASO** - Somente são dedutíveis, na apuração do lucro real, as provisões expressamente referidas na legislação fiscal (art. 220 do RIR/80), entre as quais não se encontra a provisão para pagamento de encargos moratórios sobre tributos em atraso.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO - BASE E MÉTODOS DE CORREÇÃO - No exercício financeiro de 1991, período-base de 1990, a correção monetária do balanço, segundo dispõe a Lei nº 7.799/88, deve ser calculada segundo os índices de variação do BTNF. As despesas geradas pelo cálculo da correção monetária por

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

índices diferentes dos previstos na lei são indedutíveis na apuração do lucro real. Além disso, é inadmissível a dedução de despesa não registrada contabilmente (PN CST nº 96/78).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - O procedimento reflexo deve ser adequado ao decidido no processo matriz (IRPJ).

IMPOSTO SOBRE LUCRO LÍQUIDO - Incabível a sua exigência para as empresas revestidas da forma de Sociedade por Ações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE/RS E UGHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO**.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NEGAR** provimento ao recurso de **OFÍCIO** e, por maioria de votos, **DAR** provimento parcial ao recurso voluntário, para: 1- IRPJ: excluir da base de cálculo da exigência a parcela de Cr\$ 44.102,50; 2- ILL: excluir integralmente a exigência; 3 - Contribuição Social: ajustar a exigência ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiro José Carlos Passuello, Victor Wolszczak e Ivo de Lima Barboza, que, quanto ao recurso voluntário, excluíam ainda da base de cálculo das exigências (IRPJ e Contribuição Social) as parcelas concernentes ao adiantamento para futuro aumento de capital e à diferença IPC/BTNF.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE

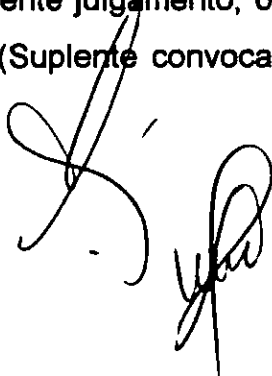

AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO
RELATOR

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

FORMALIZADO EM: 18 NOV 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CHARLES PEREIRA NUNES, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado). Ausente o Conselheiro NILTON PÊSS.

Two handwritten signatures in black ink. The first signature is a large, stylized 'C' followed by 'P', likely representing Charles Pereira Nunes. The second signature is smaller and more compact, likely representing Alberto Zouvi.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

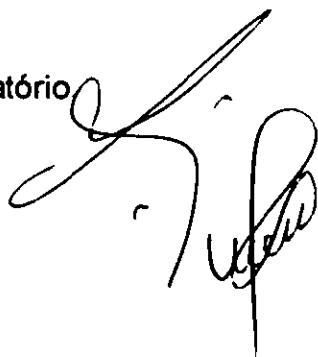
RECURSO Nº: : 109.539
RECORRENTES: DRF PORTO ALEGRE/RS E UGHINI S/A INDÚSTRIA COMÉRCIO
INTERESSADA: UGHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Retorna o presente processo da diligência determinada por esta Câmara, através da Resolução nº 105-0.984, de 15.10.97.

Adoto e leio em sessão, para o conhecimento de meus pares, o relato anterior, de fls. 540/543, bem como o voto de fls. 544 e as conclusões de diligência fiscal, de fls. 549/550.

É o Relatório

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a vertical stroke at the end, positioned to the right of the text 'É o Relatório'.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

VOTO

Conselheiro AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO, Relator

O presente processo, nesta fase, contempla Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, ambos passíveis de seguimento.

Quanto ao Recurso de Ofício, nego provimento ao mesmo, já que a decisão do Sr. Delegação foi adotada conforme a prova dos autos e a legislação de regência.

No tocante ao Recurso Voluntário, permanecem em exame matérias diversas, as quais examinarei de forma isolada para um melhor posicionamento como segue:

1- SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES

Começo por este item, para efeito de aproveitar a diligência realizada, a qual trouxe o deslinde à questão, conforme conclusões de fls. 549/550, que adoto e considero como transcritas.

Assim, vale excluir da base de cálculo da exigência, o valor de Cr\$ 44.102,50, no exercício de 1991.

2- ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL

Não vejo como alterar a posição de decisão singular, que adoto e transcrevo:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41

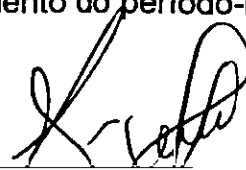
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

“O Auto de Infração considerou como empréstimo o valor de Cr\$ 7.500.000,00, transferido da autuada para sua controlada USACON IND. DE CONFECÇÕES LTDA., a título de adiantamento para futuro aumento de capital em 30/07/90. A capitalização do referido valor somente se efetivou em 30/03/91. Como não havia comprometimento contratual e irrevogável desse aumento de capital, requisito esse previsto na IN SRF nº 127/88, a fiscalização considerou-o como decorrente de contrato de mútuo, determinando a adição, na apuração do lucro real, da correção monetária entre a data da transferência do referido valor, até a data de encerramento do período-base, totalizando Cr\$ 7.094.250,00.

De fato, a IN SRF nº 127/88 estabeleceu condições para que os adiantamentos para futuro aumento de capital não se caracterizem como contrato de mútuo, segundo determinam os arts. 21 do D.L. 2.065/83, e os Pareceres Normativos 23/83 e 10/85, entre as quais, que “haja comprometimento contratual e irrevogável de que tais recursos se destinam a futuro aumento de capital”. A norma em questão, no entanto, não fixou a forma pela qual esse comprometimento contratual deve ser dar, não sendo lícito concluir que deva existir um contrato escrito. Tanto na controladora, quanto na controlada, os registros contábeis, conforme se pode depreender dos autos, foram feitos no sentido de nominar a quantia repassada da autuada para sua controlada como sendo adiantamento financeiro para ser futuramente utilizado para aumento de capital. A efetivação do aumento de capital, posteriormente, confirmou a utilização correta dos referidos recursos segundo a destinação originalmente feita.

Ocorre, contudo, que o Parecer Normativo CST nº 17/84, examinando a questão, concluiu que os recursos repassados a outra empresa a esse título não podem permanecer indefinidamente sem serem capitalizados, sob pena de se estar burlando as disposições legais que vedam a transferência de lucros entre as empresas ligadas. Diz o citado Parecer Normativo, em sua ementa, “*verbis*”:

“Não é exigível a observância ao disposto no art. 21 do D.L. 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada. Interligada de controlada, desde que: (1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária e (2) a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.” (grifei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

À primeira vista, a empresa tomadora de recursos obedeceu aos prazos máximos previstos na norma acima transcrita. Entretanto, uma análise do instrumento de "Alteração de Contrato Social", juntado às fls. 156 a 160, evidencia uma irregularidade. Em 30/11/90, a empresa USAMACRO - Comercial de Tecidos, Calçados e Confecções LTDA., detentora de 30,24% do capital da USACON, (empresa tomadora dos recursos ora em exame) foi extinta, razão pela qual a referida participação societária passou a pertencer diretamente à autuada.

Nessa data, portanto, em razão da alteração da composição societária da empresa tomadora dos recursos (USACON), com a transferência de parte de suas quotas a outro sócio, deveria ter sido formalizada a alteração do seu contrato social. Nesse mesmo instrumento, em atendimento ao que dispõe o Parecer Normativo retromencionado, deveria ter se efetivado o aumento de capital para o qual se destinam os recursos adiantados.

A omissão da empresa tomadora dos recursos, em não formalizando a alteração contratual, infringe a norma legal que determina a obrigatoriedade da capitalização dos recursos dados em adiantamento. A partir de 30/11/90, portanto, por força das normas legais mencionadas no Auto de Infração como fundamento legal para a autuação (fls. 169), deve o valor transferido pela autuada à sua controlada ser considerado como mútuo, cabendo ser adicionada, na apuração do lucro real, a correção monetária entre a referida data, e a data de encerramento do período-base."

Procedente, pois, esta parcela da exigência, nos termos e valores indicados na decisão singular.

3- AMORTIZAÇÃO DE DESPESAS PRÉ OPERACIONAL

Face ao lançamento, a autuada reconhece a sua falha e a decisão "a quo" já afastou a sua linha de defesa, *verbis*:

Relativamente a esse item, a autuada reconhece que amortizou despesas decorrentes de contrato de locação de lojas, as quais somente foram



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

abertas ao público no exercício seguinte, admitindo, portanto, a irregularidade cometida.

Contesta, entretanto, a autuação, evocando em sua defesa o art. 171, e o seu inciso I, do RIR/80, os quais dispõem que a inobservância do regime de competência, relativamente ao registro de despesa, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto se resultar postergação do imposto para o exercício posterior ao que seria devido. Argumenta que, como apurou prejuízo fiscal, não cabe o referido lançamento.

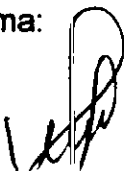
Nesse aspecto, entretanto, não assiste razão à autuada. Em razão da autuação, mesmo com as alterações propostas por este voto, conforme se verá adiante, a autuada passou a possuir lucro real no exercício examinado, estando, em consequência, correto o lançamento.

4- DEDUÇÃO DE DESPESAS - MULTA, JUROS E TRIBUTOS.

Primorosa a decisão singular:

*Nesse item, igualmente, o lançamento está correto. Equivoca-se a impugnante ao evocar o art. 225 do RIR/80 como suporte legal para a dedutibilidade do valor da multa e dos juros incidentes sobre tributos em atraso, registrados em provisão própria.

A regra contida no art. 225 do RIR/80 aplica-se apenas aos tributos, não albergando os encargos moratórios incidentes após vencido o prazo de recolhimento. As despesas decorrentes da constituição de provisão para pagamento desses encargos, por não possuir regra específica, devem se submeter à regra geral da dedutibilidade das provisões, estabelecida pelo art. 220 do mesmo diploma legal. Assim dispõe a citada norma:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

“Art. 220 - Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento.”

Examinando o rol de provisões cuja dedutibilidade é permitida, mesmo as previstas na legislação editada posteriormente ao Regulamento do Imposto de Renda, não se encontra qualquer menção à provisão em questão, razão pela qual é indedutível na apuração do lucro real.”

Cabível a exigência

5- CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Também neste tópico não vejo como alterar o já decidido, *verbis*:

A atuada, ao elaborar suas Demonstrações Financeiras referentes ao período-base encerrado em 31/12/90, calculou a correção monetária do balanço segundo as regras da Lei nº 7.799/88, utilizando, portanto, como referencial a variação do valor do BTNF. Quando da entrega da declaração de rendimentos, contudo, a atuada excluiu, na apuração do lucro real, o valor de Cr\$ 74.329.859,10, referente à diferença entre a correção monetária do balanço calculada nos moldes acima referidos e a calculada segundo a variação do Índice de Preços ao Consumidor - IPC do mesmo período. Da mesma forma, recalculando o valor da perda de capital decorrente da alienação de bens do ativo permanente, também considerando a correção monetária segundo a variação do IPC, excluiu, na apuração do lucro real, o valor de Cr\$ 47.525.377,17 a esse título.

Primeiramente, deve-se destacar que, ao contrário do que informa a atuada na sua impugnação, não retificou ela as suas demonstrações financeiras. Isso é perfeitamente constatável, comparando-se o saldo da correção monetária de balanço constante das demonstrações de fls. 94 com o valor consignado no quadro

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41

ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

13, item 19, da declaração de rendimentos (fls. 2), que são idênticos e referem-se à correção monetária do balanço calculada pela variação do BTNF, conforme se verifica pelo demonstrativo de fls. 55.

Conclui-se, portanto, antes de se entrar na análise da questão sobre a possibilidade de se calcular a correção monetária do balanço pela variação do IPC, que a atuada pretende deduzir, da base de cálculo do imposto de renda, despesa não registrada contabilmente.

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas é, entre outras, o lucro real, cujo conceito está expresso no art. 154 do RIR/80:

“Art. 154 - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este regulamento.”

Quanto às exclusões especificamente, diz o art. 388 do mesmo diploma legal:

“Art. 388 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

I - Os valores cuja dedução seja autorizada por este Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício.”

Muito embora pareça abrangente a norma acima transcrita, em verdade a possibilidade de exclusão de valores, na apuração do lucro real, é limitada. Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 96/78 é claro em sua ementa, “*verbis*”.

“Os valores que podem ser excluídos do lucro líquido, a que se refere este inciso, são aqueles que, em virtude de serem dotados de natureza exclusivamente fiscal, não reúnem requisitos para poderem ser registrados na escrituração comercial, tais como os decorrentes de depreciação acelerada incentivada e de exaustão mineral com base na receita bruta; o dispositivo não cogita de custos ou



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

base na receita bruta; o dispositivo não cogita de custos ou despesas operacionais, que, necessariamente, devem ser registrados na escrituração comercial. (grifei)

Fica claro, portanto, que não se admite a dedução de despesa não registrada contabilmente, salvo valores de natureza exclusivamente fiscal, o que não é o caso do saldo devedor da conta de correção monetária do balanço, o qual, necessariamente, deve estar registrado na escrituração comercial.

Conforme já se demonstrou, a atuada pretende deduzir a despesa a maior, gerada em razão da correção monetária adicional BTN/IPC, sem registrá-la contabilmente, apenas procedente à exclusão na apuração do lucro real, o que é inadmissível. A esdrúxula posição adotada pela atuada equivale a querer deduzir, apenas por exclusão na apuração do lucro real, despesas de depreciação não registradas contabilmente, ou ainda, despesa com provisão de férias de empregados, também não constituída na escrituração comercial.

Acrescente-se a esses argumentos o fato de que, no exercício seguinte, em razão do não registro da despesa de correção monetária devedora contabilmente, o patrimônio líquido da atuada estará superavaliado, gerando uma correção monetária devedora superior à devida, o que reduzirá irregularmente o lucro tributável daquele período-base. Por todos esses motivos, não se pode aceitar o procedimento adotado pela impugnante.

Os argumentos acima expendidos, por si só, são suficientes para manter o lançamento. Entretanto, deve ser referido, também, que não há norma legal que autorize a empresa a adotar índice distinto da BTNF. A Lei nº 7.799/88 estava plenamente em vigor na data de encerramento do período-base em questão, e determinava a adoção do BTNF como referencial para cálculo da correção monetária do balanço, estando à margem da lei a utilização de qualquer outro índice.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

A autuada, sem qualquer formalidade, e querendo fazer a própria justiça, abandonou inteiramente as disposições legais sobre o assunto, e resolveu adotar procedimento não previsto em lei, em flagrante afronta à autoridade fiscal. A Constituição Federal faculta a qualquer cidadão buscar, junto ao Poder Judiciário, a garantia dos direitos que eventualmente possam estar sendo desrespeitados. O que não se admite é que ignore, pura e simplesmente, as leis, sob pena de se estabelecer o caos jurídico em nossa sociedade.

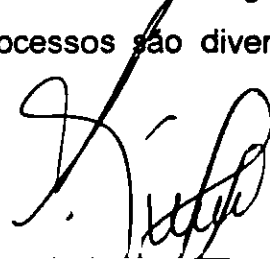
O lançamento foi correto em exigir o crédito tributário decorrente da glosa das referidas despesas, que, repita-se, a lei não autoriza a sua dedutibilidade. Além disso, consoante dispõe o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, podendo ser responsabilizado o servidor se não o formalizasse.

Finalmente, é pacífico o entendimento de que a autoridade administrativa é incompetente para decidir sobre a constitucionalidade de leis. Os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade esta prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 e 120 da Carta Magna.

Procedente, assim, a exigência.

6- PROCEDIMENTOS REFLEXOS

O presente feito acarreta decorrência de Contribuição Social e Imposto sobre Lucro Líquido. Em ambos os casos a contribuinte argumenta inconstitucionalidade, sendo que as conclusões nos processos são diversos, a saber:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº. 11080.013645/91-41
ACÓRDÃO Nº. 105-12.605

Contribuição Social - O STF já decidiu sobre a constitucionalidade da contribuição, pelo que deve remanescer a exigência, adequado, entretanto, ao decidido ao IRPJ.

Imposto Sobre o Lucro Líquido - Considerando que a atuada é uma Sociedade Anônima e em vista do decidido pelo STF, não há como prosperar o lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para efeito de excluir da base de cálculo da exigência, no tocante ao IRPJ, a importância de Cr\$ 44.102,50, no exercício de 1991 (subavaliação de estoque), bem como afastar o lançamento relativo ao Imposto de Sobre o Lucro Líquido -ILL.

Quanto ao Recurso de Ofício, nego provimento ao mesmo.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 1998.


AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO