



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Tlasvb\3

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Recurso nº. : 109.564
Matéria : IRPJ - Exs.: 1991 e 1992
Recorrente : DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA., NOVA RAZÃO SOCIAL DE VERAFUMOS - COMÉRCIO, INDÚSTRIA, AGRICULTURA DE FUMOS E CEREAIS LTDA. (SUCESSORA DE TABASA TABACOS S/A),
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 11 DE NOVEMBRO DE 1997
Acórdão nº. : 107-04.534

IRPJ - COMISSÕES PAGAS A AGENTES NO EXTERIOR -

Não comprovado pelo Fisco que as vendas foram realizadas sem a interveniência do agente, incabível a glosa das despesas de comissões sobre vendas no exterior.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - PROVISÕES - Somente são dedutíveis para a apuração do lucro tributável, as provisões citadas nos artigos 220 a 224 do RIR/80.

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

JUROS DE MORA EQUIVALENTES A TRD - Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir do advento do artigo 3º, inciso I, da Medida Provisória nº 298, de 29.07.91 (D.O. de 30.07.91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA -
A solução dada ao litígio principal, relativamente ao imposto de renda pessoa jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexos correspondente a Contribuição Social sobre o Lucro.

ILL - INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 35 DA LEI N° 7.713/88 - Nos termos da decisão proferida pelo STF junto ao RE nº 172058-1/SC, o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Constituição Federal, na parte em que disciplinada a situação do



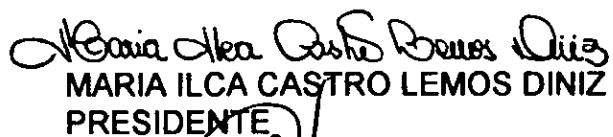
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

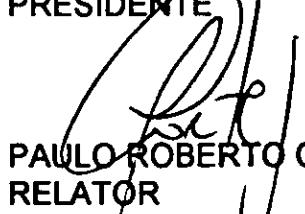
Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, quer jurídica ou econômica, do lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência o valor das comissões sobre vendas pagas a agentes no exterior; glossa da provisão da Contribuição Social sobre o lucro e os juros moratórios da TRD no período de fevereiro a julho de 1991. Com relação à tributação reflexa AJUSTAR o crédito tributário constituído a título de Contribuição Social com o decidido no processo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e DECLARAR insubsistente o lançamento referente a Imposto de Renda na Fonte, nos termos do voto do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 NOV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: PAULO ROBERTO CORTEZ, NATANAEL MARTINS, ANTENOR DE BARROS LEITE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

FILHO, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, MARIA DO CARMO SOARES
RODRIGUES DE CARVALHO E CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Recurso nº. : 109.564
Recorrente : DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA.

RELATÓRIO

DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 752/762, da decisão prolatada às fls. 734/751, da lavra do Sr. Delegado da Receita Federal em Porto Alegre - RS, que julgou procedente os lançamentos consubstanciados nos seguintes autos de infração: IRPJ, fls. 512; IRFONTE, fls. 617 e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, fls. 686.

Da descrição dos fatos e enquadramento legal consta que o lançamento é decorrente das seguintes irregularidades:

1) glosa de despesas de comissões sobre vendas para o exterior, com infração aos artigos 191, §§ 1º e 2º, 192 e 387, inciso I, todos do RIR/80;

2) glosa de despesa de provisão para contribuição social sobre o lucro, com fundamento nos artigos 153, 164, incisos I e II, 168, 191, 225 e 387, todos do RIR/80;

3) glosa de provisão para despesas entressafra, nos termos dos artigos 220 a 224, 387, inciso I, 154, 157 e 676, inciso III, todos do RIR/80.

Tempestivamente a empresa impugnou a exigência (fls. 527/542), alegando, em síntese, o seguinte:

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

- a) que a fiscalização constatou que todas as vendas foram efetuadas com pagamentos antecipados, isto é, mediante a remessa de dólares antecipadamente;
- b) que os Srs. auditores confirmaram que as vendas foram feitas às empresas DIBRELL, A.C. MONK e TRABATRADE, e que os embarques foram feitos diretamente a estes e outros clientes;
- c) que a impugnante é uma indústria processadora de fumo; ela não planta o tabaco, nem produz ou revende cigarros. A impugnante financia o pequeno produtor rural, compra dele fumo, processa e exporta o fumo para revendedoras ou para os fabricantes de cigarros;
- d) que a utilização de agentes estrangeiros na exportação constitui prática normal e usual, além de necessária, visto que a impugnante não possui corpo de venda nem pessoal especializado em comércio exterior. Que as comissões pagas foram aprovadas pela antiga CACEX, hoje SECEX, sendo de sua competência exclusiva verificar a admissibilidade da comissão e dos respectivos pagamentos;
- e) que o pagamento de comissões pela impugnante não foi simples ato de liberalidade. Pelo contrário, a impugnante tinha a obrigação contratual de pagar à Piedmont, comissões de 5% sobre as exportações intermediadas pela comissionista. Neste sentido, a impugnante chama a atenção para a carta de 07/01/1986 da Piedmont (cópia anexa - doc. 3) que reflete de forma incontestável o acordo havido, desde então entre as partes;
- f) que não entende quais provas adicionais deveria produzir para convencer a fiscalização, momente quando toda a produção da

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

impugnante foi efetivamente exportada. Que a impugnante não tem controle sobre as atividades do agente. Para ela, basta que o agente consiga vender sua produção, o que efetivamente ocorreu *in casu*;

g) que não deve ser mantida a glosa da provisão para a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, cuja exigibilidade está suspensa por força de depósitos judiciais feitos ao amparo de mandado de segurança impetrado pela impugnante, processo nº 14.292-5, em curso perante a 17ª Vara Federal de São Paulo, pois a impugnante limitou-se a aplicar a legislação pertinente à dedutibilidade de tributos e contribuições, cujo regime vigente em 1988/89, ou seja, o artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77;

h) que a provisão para despesas de entressafra é utilizada para ajustar a receita tributável ao valor justo sobre o qual é devido o imposto de renda. Isto, seguindo os princípios que norteiam o regime de apropriação de acordo com o momento em que os custos são incorridos. Além do mais, ainda que não aceite o procedimento da impugnante, nada tem a reclamar o Tesouro se não houve qualquer prejuízo para os cofres. Note-se que o valor de estoques menor de um período gera lucro menor neste período que, entretanto, compensa-se com o lucro superior no período subsequente, de forma que o imposto finalmente pago pela impugnante acabou sendo o mesmo. Trata-se na realidade de uma diferença temporária, fato corriqueiro para profissionais versados na ciência contábil e reconhecido pela própria legislação do imposto de renda.

Finaliza insurgindo-se contra a cobrança da TRD.

Em circunstanciado relatório (fls. 656/574), a autoridade autuante presta a informação fiscal, de acordo com o artigo 19 do Decreto nº 70.235/72, onde propõe a manutenção da exigência fiscal.

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

A autoridade julgadora de primeira instância manteve integralmente a exigência, fundamentando sua decisão com o seguinte ementário:

**"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
JULGAMENTO DO PROCESSO**

A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade de leis.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

À Fazenda Nacional cabe o direito de constituir o crédito tributário, através do lançamento, mesmo na hipótese de existência de ação judicial e medida suspensiva da sua exigibilidade, conforme, inclusive, já decidiu a Justiça Federal nesse sentido.

**IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA
DA APLICAÇÃO DAS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DO
IMPOSTO SOBRE A RENDA**

Inaplicáveis as normas contidas no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80, quando não se trata de inexatidão do regime de competência de registro contábil, mas, ao contrário, a autuada não observou o referido princípio, em sua escrituração comercial, mas deixou de proceder a adição, na apuração do lucro real, de provisão que a lei fiscal não permite dedução.

**CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E
ENCARGOS**

Não são dedutíveis, na apuração do lucro real, despesas relativas a pagamentos de comissões, quando não comprovada pelo contribuinte a efetiva prestação dos serviços de intermediação entre a autuada e os adquirentes das suas mercadorias.

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Igualmente, não é dedutível a provisão constituída para fazer frente ao pagamento da Contribuição Social contra a qual a autuada propôs ação judicial sustentando ser indevida.

**IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE
QUALQUER NATUREZA - FONTES
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL**

A legislação que regulamenta a Contribuição Social sobre o Lucro não possui nenhum dispositivo semelhante ao contido no art. 171 do RIR/80, não se lhe aplicando, portanto, as normas nele contidas.

Aplica-se aos processos decorrentes, pela relação de causa e efeito, o decidido no processo matriz.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE."

Ciente da decisão de primeira instância em 20/07/94, a contribuinte interpôs recurso voluntário de fls. 752/762, protocolo de 18/08/94, onde desenvolve a mesma argumentação da fase impugnatória, acrescentando, ainda, que para a recomposição do resultado tributável, devem ser deduzidos os valores relativos à Contribuição Social sobre o Lucro, como determina a legislação aplicável.

Posteriormente, em 08/11/95, a contribuinte compareceu novamente aos autos para incluir documentos e razões adicionais ao recurso voluntário, juntando parecer técnico de um perito judicial (fls. 836/880).

É o Relatório.



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

V O T O

CONSELHEIRO PAULO ROBERTO CORTEZ, RELATOR

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O voto segue a mesma ordem de itens do relatório.

Glosa de despesas de comissões sobre vendas para o exterior

O presente item encontra-se assim descrito no Termo de Verificação Fiscal e de Juntada de Papéis (fls. 506):

"A empresa considerou como despesa dedutível, todas as comissões provisionadas e pagas a PIEDMONT LEAF TOBACCO COMPANY INC.

Em 15/12/92, intimamos a empresa a comprovar a efetiva prestação de serviços pela comissionada, estabelecendo perfeita relação entre as vendas realizadas e as respectivas comissões creditadas/pagas. Vide fls. 379 deste Processo Fiscal.

Em 18/12/92, a empresa respondeu à intimação, vide fls. 380 deste Processo Fiscal, e esclareceu que:

a - com relação a intermediação do agente, que o mesmo opera com pleno conhecimento da CACEX/DECEX, conforme aprovação nas guias de exportação;

b - a intermediação é necessária, pois a empresa não dispõe de estrutura comercial, sendo suas despesas limitadas a fretes, seguros, armazenagens e despesas alfandegárias;

c - a empresa exporta para vários países e clientes e, sem a

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

estrutura do agente, estas vendas seriam impossíveis de serem realizadas; alega que uma estrutura comercial para visitas a estes países e contatos com os clientes, gastaria mais do que os 5% pagos ao agente.

Quanto aos esclarecimentos prestados formalmente pela empresa, informamos que:

a - a empresa não comprovou a efetiva prestação de serviços pela comissionada, no sentido de provar que executou alguma tarefa com o objetivo de vender os produtos, fls. 43 a 94;

b - a empresa vendeu fumo no período autuado para DIBRELL, A.C. MONK e TABATRADE;

c - todas as vendas foram efetuadas com pagamentos antecipados, isto é, mediante a remessa de dólares antecipadamente, fls. 05/06;

d - a intermediação dos negócios entre as três empresas compradoras e seus clientes, não é de responsabilidade da empresa fiscalizada;

e - a explicação formal da empresa, confere com os fatos de que a empresa realmente fatura e remete seus produtos para diversas empresas em diversas partes do mundo, fls. 95 a 244."

Na informação fiscal (fls. 655/657), a fiscalização assim se manifesta:

"GLOSA DE DESPESAS DE COMISSÕES SOBRE VENDAS PARA O EXTERIOR:

Nas folhas nºs. 528 a 531, o contribuinte trata do assunto. Traz como alegações a seu favor os fatos de que: - o pagamento de tais comissões foi aprovado pela CACEX. - Que o fumo foi efetivamente exportado e, foi embarcado diretamente para clientes finais.

Alega ainda que, para poder produzir, recebe adiantamentos de clientes no exterior e, alega ainda que não possui corpo de venda, por isso comissiona agente.

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Fala ainda no rigoroso controle da CACEX; nos usos e costumes internacionais, onde no comércio internacional não se faz nada sem pagar comissão; cita acórdão sobre o assunto da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e, ainda alega e anexa (folha 547) uma cópia de uma carta feita com data de 07.01.1986 e enviada para Dibrell, via fax, em 05.10.93, onde a Piedmont Leaf Tobacco Company (comissionada e do grupo Dibrell na América do Norte) sediada em Winston-Salem, Carolina do Norte, Estados Unidos da América do Norte, comunica a autuada em três linhas que receberá uma comissão de cinco por cento nas vendas de exportação da Tabasa, onde estivesse envolvida.

Por fim, diz na folha nº 531, que não deve trazer prova adicional para convencer a fiscalização já que toda produção foi efetivamente exportada. Alega que não tem controle sobre as atividades do agente e, que basta o agente vender sua produção, o que efetivamente ocorreu.

Quanto ao mérito informamos:

A nossa intimação na folha nº 79 é clara e pede prova da efetiva intermediação dos negócios ou prova da prestação de serviços que deram origem ao pagamento de comissões à comissionada. É o tal envolvimento citado na carta apresentada na impugnação (folhas 530, item 19 e folha 547), que queremos ver. O fumo beneficiado exportado é um produto personalizado onde para cada cliente é emitida uma Ordem de Produção e neste são especificados e após produzido um fumo que leva em consideração todas características solicitadas pelo cliente como mistura (blended), teores de açúcar, tipo de fumo, grau de secagem etc. Evidente que para isto ser feito, ou atendido corretamente, existe um envolvimento de técnicos do cliente final e do fabricante. Mas em todo esse processo de atendimento e venda, a autuada não consegue demonstrar um envolvimento do comissionado?

A resposta na folha nº 380 nada comprova e até nas palavras da autuada, diz que as vendas seriam impossíveis de serem realizadas para diversos clientes em diversos países caso não houvesse o agente comissionado.

Ocorre que glosamos (fls. 382 e 514) as comissões pagas/creditadas à comissionada decorrente de faturamento da

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

autuada para as empresas ali especificadas (Dibrell, A.M. Monk e Tabatrade) e, onde a mercadoria foi remetida para outros clientes em outros países.

Pela resposta dada pelo contribuinte na intimação, entendemos que até é possível que tenha havido uma intermediação pela Piedmont mas, pela resposta da intimação e verificando a documentação - faturas para uma empresa (Dibrell, Tabatrade, A.C. Monk) e destino da mercadoria para outra empresa (diversas - vide "Bill of Lading" conhecimento de embarque), muitas vezes até em outro país (vide folhas 05 a 244 do Proc. Fiscal), essa intermediação não foi na venda da Tabasa para a Dibrell (sua controladora) ou Tabatrade (empresa interligada) mas, na venda da Dibrell (que recebeu mercadoria da Tabasa) para aqueles clientes para onde foi destinada a mercadoria. E, neste caso, tal despesa não seria da Tabasa e sim da Dibrell lá nos Estados Unidos.

O importante é que a autuada deve comprovar o envolvimento da Piedmont nas vendas da Tabasa para as empresas Dibrell, Tabatrade e A.C. Monk)."

Como visto, a matéria trata exclusivamente de questão de prova, pois, no caso dos autos, as despesas com comissões foram consideradas pelos autuantes, como insuficientemente comprovadas pela pessoa jurídica.

No processo administrativo tributário hão há limitação expressa dos meios de prova, no entanto, predominam as provas documentais. Referidas provas documentais são predominantes no processo tributário dada as características da matéria, uma vez que os impostos referem-se a fatos econômicos e operações comerciais. Por outro lado, o julgador deve ater-se ao que consta do processo e aos elementos existentes nele e nunca ao que as partes argüem e não comprovam.



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

O assunto ora questionado, tem sido objeto de decisões por parte deste Conselho, no sentido de reconhecer a dedutibilidade das comissões, quando não restem dúvidas acerca do seu pagamento e da efetiva exportação dos produtos e quando não resulte provado a capacidade da exportadora em promover suas próprias vendas no exterior.

É certo que a escrita contábil, por si só, não se garantece do caráter de prova legal. O Fisco tem poder de acesso e exame desses livros e o contribuinte a obrigação de conservá-los. A própria documentação relacionada com os fatos econômicos (transações comerciais), servirá para dirimir a polêmica levantada no processo, pois os documentos colhidos junto ao contribuinte, até prova em contrário, servem para atestar a veracidade das operações realizadas pela empresa.

Do exame dessa documentação, verifica-se que as Guias de Exportação anexadas, demonstram que efetivamente ocorreu a exportação dos produtos, consignando-se nas referidas guias a quantidade, espécie e modelo dos produtos, além dos números das faturas, e estão devidamente autorizadas pela CACEX, com o competente visto da repartição da Secretaria da Receita Federal, muito embora a efetivação da exportação não esteja aqui sendo questionada. Verifica-se, ainda, que as citadas GE, possuem um campo destinado à identificação do agente, com a respectiva comissão.

Entendo ter faltado alguns elementos de prova na conclusão do trabalho fiscal, no que se refere à destinação dos pagamentos a título de comissões, que, no entender dos mesmos, teve finalidade diferente àquela consignada pela autuada, em sua escrita contábil, lastreada nas guias de exportação. O fisco não comprova que as operações foram diretamente contratadas e que a autuada operava diretamente no exterior, restando para efeito da dedutibilidade da despesa a certeza de que sem intermediação

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

comercial de terceiros, os negócios não seriam celebrados e as receitas de venda não ocorreriam. Como não foi comprovado que os destinatários finais das mercadorias negociaram diretamente com a autuada, entendo que não resta outra alternativa que acatar as despesas como dedutíveis, caso contrário estaria concluindo que as vendas internacionais se realizariam sem o pagamento de comissões.

Nesse mesmo sentido, cabe citar o Acórdão nº 107-04.201, julgado por esta mesma Câmara, em Sessão de 10/06/97, sendo relatora a ilustre Conselheira Dra. Maria Ilca Castro Lemos Diniz, cuja ementa é a seguinte:

*"IRPJ - COMISSÕES DE VENDAS A AGENTES NO EXTERIOR -
Não comprovado pelo Fisco que as operações foram diretamente
contratadas resta para efeito de dedutibilidade da despesa a
certeza de que sem intermediação comercial de terceiro os
negócios não seriam celebrados e as receitas de vendas não
ocorreriam."*

Dante disso, sou pelo provimento do presente item.

Glosa de despesa de provisão para contribuição
social

No entender da autoridade autuante, a despesa constituída com a provisão para a contribuição social sobre o lucro deveria ser estornada pela contribuinte, por ocasião do ingresso no Judiciário, para eximir-se do pagamento da mesma. Afirma, às fls. 657, que não pode ser considerado

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

como despesa dedutível por alguém, aquela despesa que não reconhece e que discute judicialmente.

Há que se considerar que o regime de apuração dos resultados das pessoas jurídicas declaram o imposto com base no lucro real é o econômico ou de competência, segundo o qual as receitas e as despesas pertencem ao período de sua incorrência, salvo disposição legal específica em contrário.

Essa era a regra geral de regência do fato gerador do imposto de renda, nos anos-base de 1988 a 1992 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16).

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

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

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

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



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

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

Exatamente o oposto do que ocorreria sob a vigência da legislação anterior ao Decreto-lei nº 1.598/77 que estabelecia para os efeitos fiscais o regime de Caixa no pagamento dos tributos. E, também, sob a legislação que o sucedeu, posteriormente aos períodos-base verificados nestes autos com o advento da Lei nº 8.541/92.

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

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

Portanto, no caso de a recorrente lograr êxito em sua demanda no Poder Judiciário, deverá apropriar como recuperação de despesas ao

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

resultado do exercício em que a sentença for definitiva, do valor da contribuição que fora deduzido no período de competência.

Assim, não deve ser mantido o presente item.

Glosa de provisão para despesas entressafra

Consta do Termo de Verificação Fiscal a seguinte explanação:

"4. CONSTITUIÇÃO DE PROVISÃO PARA DESPESAS ENTRESSAFRA - "IDLE PLANT EXPENSES"

4.1 Ciclo Operacional

A empresa tem seu ciclo operacional dividido basicamente nos seguintes períodos:

- entre janeiro e julho de cada ano, opera processando (secando, destalando etc.) o fumo recebido no período.

O fumo processado, na maior parte, é vendido neste período e também na entressafra que vai de agosto a dezembro.

Sempre sobre um saldo físico em 31 de dezembro.

- Entre agosto e dezembro de cada ano, a empresa pára totalmente a produção. Neste período, considerado como entressafra, toda a área industrial entra em manutenção. As máquinas e instalações são revisadas, pintadas, consertadas etc.

Tudo é feito por funcionários mensalistas da fábrica. Os funcionários safristas são dispensados ao final da safra, em julho de cada ano.

No período de entressafra, a empresa tem, além dos custos de manutenção, pesados custos de depreciação, seguros, salários e encargos do mensalistas.

4.2 Critério Contábil

Até 1991, a empresa autuada procedia da seguinte forma:



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

- considerava todos os gastos da entressafra como despesa do exercício.

Nada era considerado como custo, para fins de valorização dos estoques.

A partir de 1992, a empresa, com base na Lei 8383/91, optou pela apuração do lucro real com base na apuração mensal de resultados.

Neste ano de 1992, também mudou o seu critério contábil, e em junho e julho de 1992, constituiu uma provisão de Cr\$ 23.966.971.995,00. Esta provisão na realidade não se trata de custos incorridos, mas sim de uma projeção de custos a serem incorridos na entressafra, entre julho e dezembro de 1992.

Em decorrência de tal provisão, que na realidade é uma previsão, o custo dos produtos vendidos - CPV, foi aumentado e consequentemente, foram diminuídos os lucros contábil e real dos meses onde os produtos foram baixados para o CPV, custo dos produtos vendidos, pois os custos estavam aumentados com esta previsão.

Frisa-se que, posteriormente, entre julho e dezembro de 1992, a maior parte dos custos acabou sendo efetivado/realizado, e foram aí nesses meses debitados contra a provisão constituída em junho e julho de 1992.

4.3 Conseqüências do Procedimento Contábil Adotado

Tal procedimento implicou que:

- a empresa por ter mudado o seu critério contábil, passou a reconhecer gastos de entressafra como custo do exercício. Ou melhor, passou a reconhecer os custos da entressafra dentro da safra concluída em julho;

- em termos fiscais, houve uma antecipação indevida de gastos e na constituição de uma provisão não dedutível para fins fiscais.

Esta provisão, que foi uma antecipação dos gastos, resultou na redução indevida do lucro contábil e real daqueles meses onde o valor provisionado foi imputado ao CPV - Custo dos Produtos Vendidos foi maior do que o valor pago/realizado no mesmo mês.

4.4 Esclarecimentos da Empresa



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Buscamos esclarecimentos sobre a mudança do critério contábil e seus efeitos em 1992 e quanto ao procedimento adotado até 31.12.91, onde o regime de apuração do lucro era anual e a empresa contabilizava todos os gastos como despesa.

Em 09.03.93, intimamos a empresa a esclarecer diversos itens tais como: ciclo operacional; tipos de gastos de entressafra; como e a qual safra a empresa atribui tais custos; se tais gastos são ou não da produção; por que mudou o critério contábil em 1992 etc. Vide fls. 385 a 386 deste Processo Fiscal.

Em 29.03.93 a empresa respondeu. Vide fls. 387 a 488 deste Processo Fiscal.

Até a resposta, não tínhamos dúvidas de que tais gastos sempre foram custos e que não eram despesas, aliás este foi o tratamento que a empresa deu até 1991.

Nossa dúvida era se tais custos, gastos de entressafra, eram:

- custos do exercício, isto é, custos da produção encerrada no ano, ou*
- custos da safra a ser processada no ano seguinte.*

A empresa ao responder por que mudou o critério contábil em 1992, alegou:

- a incorporação da TABASA pela Verafumos (atual DIBRELL LTDA) onde o procedimento contábil da TABASA seria mais acertado.*

Quanto ao dito formalmente pela autuada, informamos que:

- a TABASA foi incorporada em set/92, mas já era 30% da Verafumos (atual DIBRELL LTDA.) e que até 1991, contabiliza tudo como despesa;*
- a TABASA até 1989, diferia todos os gastos da entressafra para o ano seguinte.*

Em 1990 é que quebrou o critério contábil e aí passou também a considerar tudo como despesa, igual à Ex-Verafumos. Vide nota explicativa no Balanço Patrimonial, nas fls. 246 deste Processo

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Fiscal.

Portanto, quanto aos gastos de entressafra:

- *Na TABASA até 1989: diferia os custos para o ano seguinte;*
- *Na Verafumos até 1991, e na TABASA em 1990 e 1991: despesas do ano;*
- *em 1992, ambas passaram a considerar como custo do ano.*

4.5 Valores Autuados

Considerando que formalmente a empresa na resposta da intimação afirmou que o procedimento de 1992 é o mais acertado e, que no nosso entendimento os gastos de entressafra sempre foram custos e não despesas, adotamos os seguintes procedimentos:

Quanto aos resultados até 1991, consideramos que uma parcela dos gastos da entressafra deveria ter ficado imputada aos estoques finais, e não tudo como despesa conforme constou.

Quanto a Produção para Despesas Entressafra "Idle Plant Expenses", consideramos como uma provisão indevidável, tendo em vista que não está entre aquelas elencadas e aceitas pelo RIR/80, nos artigos 220 a 224.

Por isto, glosamos mês a mês em 1992 a diferença desta provisão constante no CPV.

Consideramos como parcela dedutível os valores pagos/realizados que foram posteriormente debitados contra a Provisão. Estes valores foram considerados nos respectivos meses dos débitos."

A recorrente procura invalidar o entendimento da fiscalização argumentando que constituição da provisão em causa, não causou qualquer prejuízo ao erário, uma vez que o imposto que deixou de ser pago nos meses indicados pela autuação acabou sendo pago nos meses seguintes, na medida em que os gastos de entressafra foram ocorrendo.



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Entendo correto o procedimento adotado pelos autuantes, pois a contribuinte registrou como custo do período, uma previsão de gastos, cujos valores estavam sujeitos a eventos futuros, isto é, referidos gastos não haviam sido pagos e, tampouco, incorridos por ocasião do fechamento dos balanços mensais.

O Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, na Subseção VI, trata das Provisões - Dedutibilidade, nos artigos 220 a 224, abaixo reproduzidos:

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

Art. 221 - Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Art. 222 - Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para ajuste do custo de ativos ao valor real de mercado, nos casos e que este ajuste é determinado por lei.

Art. 223 - O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada exercício social, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados.

Art. 224 - O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, a provisão formada, por ocasião do balanço, para pagamento de gratificações a empregados, desde que não exceda ao limite anual previsto no artigo 238."

Como visto acima, a legislação do imposto de renda admite tão somente as provisões relacionadas, o que não é o caso dos autos, sendo, portanto, admissíveis, para os efeitos fiscais de dedução, somente as

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

provisões que refletem a certeza incontestável de um acontecimento passado e não a eventualidade de uma contingência que, por sua incerteza, pode vir, ou não, acontecer.

Por outro lado, não se trata de simples inexatidão contábil, com a consequente postergação no pagamento do imposto de renda pois, além da constituição de uma provisão não estabelecida em lei, o que resultou em um aumento indevido no custo dos produtos vendidos, decorrente do registro de valores que, na realidade, tratam-se de expectativas futuras de custos.

Outrossim, deixou a recorrente de comprovar nos autos, quais os tipos de custos que foram provisionados, por gênero e natureza de cada uma das contas, bem como seus valores correspondentes, e ainda o período exato (mês calendário) da ocorrência dos mesmos.

Assim, o presente item deve ser mantido.

TRD

Com relação aos juros de mora calculados com base na Taxa Referencial Diária, tem razão a recorrente, pois no exercício da atividade administrativa do lançamento, há que se ter em conta, o princípio da legalidade e dos direitos adquiridos que veda a retroatividade das leis, inclusive para agravar o ônus tributário (art. 5º, incisos II e XXXVI da Constituição Federal). E também no Código Tributário Nacional, lei complementar que estabelece normas gerais de Direito Tributário, que, segundo a hierarquia das leis, deve ser observado pela lei ordinária.



Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

Os juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária somente têm lugar a partir de 30/07/91, de acordo com o disposto nos artigos 3º, inciso I, e 36 da Medida Provisória nº 298, de 29/07/91 (D.O. de 30/07/91), convertida em lei pela Lei nº 8.218, de 29.08.91.

Dizem os referidos dispositivos, "in verbis":

"Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao seu efetivo pagamento; e
II - "omissis".

Art. 36 - Esta Medida Provisória entra vigor na data da sua publicação."

Assim, os juros de mora incorridos antes do advento da Medida Provisória nº 298/91 seguem a regra da lei anterior, porque os fatos nela hipoteticamente previstos se materializaram sob o seu império. Retroagir a lei nova para abranger esses fatos é defeso pela Lei Maior e pela Lei Nacional, não sendo a referida Medida Provisória de natureza interpretativa.

O artigo 31 da Medida Provisória em questão, alterando a redação do artigo 9º da Lei nº 8.177, de 01.03.91, não dá respaldo à pretensão do fisco; a uma, porque não diz expressamente que a incidência seria a título de juros; a duas, pela manifesta inconstitucionalidade desse comando, em que, aliás, incorreu o artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29.08.91, e que, por isso, não pode dar legitimidade à exigência.

Como a lei dispõe para o futuro e os juros de mora, segundo o art. 2º do Decreto-lei nº 1.736/79, incidiam à razão de 1% (um por cento) por mês calendário ou fração, essa será a taxa de juros correspondente a julho de

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

1991, pois do contrário haveria retroatividade da lei para aplicar a nova taxa a juros já incorridos.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A exigência relativa a contribuição social sobre o lucro, ora discutida, refere-se aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 1991 e 1992, decorrente das infrações fiscais lançadas a título de imposto de renda pessoa jurídica, conforme auto de infração de fls. 686.

Fulcrou o lançamento o artigo 2º e seus parágrafos, da Lei nº 7.689/88, alterado pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90.

Em se tratando de processo decorrente, cuja contribuição lançada com base nos mesmos fatos apurados no processo referente ao imposto de renda pessoa jurídica, o lançamento para sua cobrança é reflexivo e, assim, a decisão de mérito prolatada naqueles autos constitui prejulgado na decisão do processo relativo a contribuição social sobre o lucro.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Relativamente ao imposto na fonte sobre o lucro líquido, sobre as infrações ocorridas no anos de 1990, 1991 e 1992, exigido com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172058-1 - Santa Catarina, referente à aplicação do mencionado artigo, declarou a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "sócio cotista", ressalvando, quanto a esta última, quando, de acordo com o

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido outra finalidade que não a de distribuição.

Da referida decisão interessa ao caso vertente, apenas, a aplicação do artigo 35 da Lei 7.713 às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, por ser esta a natureza jurídica da recorrente.

Sob este aspecto, assim concluiu o Ministro Relator da precitada decisão:

"c) o artigo 35 da Lei nº 7.713/88, guarda sintonia com a Lei Básica Federal, na parte em que disciplinada situação do sócio cotista, quando o contrato social encerrar, por si só, a disponibilidade imediata, que econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado. Caso a caso, cabe perquirir o alcance respectivo."

Extrai-se desta conclusão que, em relação às empresas cujos contratos sociais estabeleciam a distribuição obrigatória dos lucros, a exigência do imposto foi considerada legítima. Por outro lado, foi considerada inconstitucional a exigência do gravame das empresas cujos contratos não previam a mencionada distribuição.

Além disso, não constam dos autos, o contrato social original da empresa. Verifica-se, porém, que o Termo de Início de Fiscalização (fls. 01), foi lavrado contra a empresa "TABASA TABACOS S/A" (antecessora da autuada), e, também, às fls. 287/297, cópias das declarações de rendimentos da mesma empresa, através da qual conclui-se que na época da ocorrência do fato gerador do imposto de renda que deu origem ao presente lançamento reflexo, tratava-se de uma sociedade anônima.

Não obstante, como a decisão suprema menciona a distribuição imediata estabelecida em contrato social e considerando-se que

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

no caso vertente não se vislumbra tal requisito, conclui-se que, também aqui o lançamento é insubsistente, porquanto a hipótese foi declarada inconstitucional pela Suprema Corte do País, à qual deve este Conselho se curvar, sobretudo em razão do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, que concluiu no sentido de que os Conselhos de Contribuintes têm competência para aplicar, em seus julgamentos, o entendimento manifestado, de forma definitiva, pelo STF, através do qual declara a inconstitucionalidade das leis, conforme, aliás, vinha procedendo este Colegiado.

Nesta ordem de juízos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência, o valor as comissões sobre vendas pagas a agente no exterior, a glosa da provisão da contribuição social sobre o lucro e os juros moratórios calculados com base na TRD, anteriores a 01/08/91. Com relação a tributação reflexa, ajustar o crédito tributário constituído a título de contribuição social com o decidido no imposto de renda pessoa jurídica e declarar insubsistente o lançamento relativo ao imposto de renda na fonte com base no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1997


PAULO ROBERTO CORTEZ

Processo nº. : 13005.000088/93-16
Acórdão nº. : 107-04.534

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 26 NOV 1997

Maria Aparecida Nogueira Dias
PRESIDENTE

Ciente em

16 DEZ 1997

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL