



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

PROCESSO Nº : 13005.000089/93-89
RECURSO Nº : 114.942
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1992
RECORRENTE: DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ EM PORTO ALEGRE(RS)
SESSÃO DE : 08 DE DEZEMBRO DE 1998
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

IRPJ - ANO-CALENDÁRIO DE 1992 - DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO COM APURAÇÃO SEMESTRAL - Aceita a opção manifestada pelo sujeito passivo (apresentação das declarações de rendimentos, com apuração semestral - Portaria MF nº 441, de 27 de maio de 1992), a autoridade fiscal não pode promover o lançamento de ofício, com base em apuração mensal de resultados.

IRPJ - CUSTOS OU DESPESAS INCORRIDAS - Como custos ou despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de obrigação assumida e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passivo exigível da empresa.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação tributária e não se inclui entre as provisões dedutíveis, as provisões para despesas de entressafra. Entretanto, se os encargos apropriados correspondem a gastos incorridos no mesmo período-base, não prospera a glosa pretendida porque não houve qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES SOBRE EXPORTAÇÕES - A prática do comércio exterior exige que o exportador pague comissões aos agentes intermediários. São dedutíveis do lucro real as importâncias pagas a título de comissões para a exportação, sobretudo quando os respectivos documentos indicarem a operação ou a causa que deu origem a tal pagamento e quando o comprovante do pagamento individualizar o beneficiário.

IRPJ - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - O prejuízo fiscal declarado deve ser restabelecido depois de compensado com os valores considerados tributáveis em procedimentos fiscais, nos respectivos exercícios.

Recurso voluntário provido.



PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

RECURSO Nº : 114.942
RECORRENTE : DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher os embargos declaratórios para deixar de declarar a nulidade da decisão recorrida e RE-RATIFICAR o Acórdão nº 101-92.109, de 03 de junho de 1998 para dar provimento ao recurso voluntário com base no artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, SANDR MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

RECURSO Nº : 114.942
RECORRENTE : DIBRELL DO BRASIL TABACOS LTDA.

RELATÓRIO

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta embargos declaratórios relativamente ao Acórdão nº 101-92.109, de 03 de junho de 1998, por entender que havia contradição parcial no voto condutor do acórdão.

A contradição parcial estaria inserta na assertiva de que a autoridade julgadora de 1º grau promoveu um novo lançamento e se efetuou um novo lançamento (apuração semestral), está implícito o cancelamento do lançamento anterior (apuração mensal) e que em direito, o ato nulo não produz efeitos e que a nulidade, mesmo declarada posteriormente, produz efeitos "ex tunc" e, assim, se o segundo lançamento é nulo, como pode ele ser juridicamente válido para, ainda que implicitamente, cancelar o lançamento anterior.

A matéria objeto dos embargos foi relatado no referido acórdão, nos seguintes termos:

“Registre-se que o sujeito passivo foi autuado inicialmente em 22 de abril de 1993, com base na apuração mensal de resultados no ano-calendário de 1992 mas a autuada, utilizando-se da faculdade estabelecida na Portaria MEF nº 441, de 27/05/92, Instrução Normativa SRF nºs. 90, de 15/07/92, 97, de 1/08/92 e 98, de 12/08/92, optou pela apresentação da declaração de rendimentos semestral.

Assim, a autoridade preparadora do processo administrativo fiscal determinou que, independentemente do exame da preliminar relativa ao período de apuração, com fundamento no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, baixou os autos em diligências para que a autoridade lançadora faça os cálculos do crédito tributário, em demonstrativos detalhados, considerando as alterações decorrentes da opção pelo regime de apuração semestral de imposto de renda.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

A fiscalização, após realizar as diligências cabíveis, produziu informação fiscal de fls. 1464/1476, onde recalculou o valor do crédito tributário devido, propondo a redução substancial do montante inicialmente exigido.

Estes autos de infração foram objeto de julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre(RS) que entendeu que o lançamento é parcialmente procedente e determinou o cancelamento dos valores da exigência referente ao imposto de renda pessoa jurídica, imposto de renda na fonte e contribuição social, no que excederem aos novos cálculos reajustados às fls. 1477/1494.

Os cálculos reajustados, de fls. 1477/1494, referem-se a minuta de Autos de Infração, visando a retificação de lançamento em virtude de mudança de apuração do lucro real, de mensal para semestral, que a fiscalização elaborou em atendimento a proposta formulada pela autoridade preparadora, no caso dos autos, a Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre(RS).”

Recapitulando o relatório, no lançamento principal correspondente ao Imposto de Renda - Pessoa Jurídica, após a decisão de 1º grau, as parcelas consideradas tributáveis são os seguintes:

ITEM/AI	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	MÊS/ANO	VALOR TRIBUTAVEL
01	Custo dos bens ou serviços - glosa de comissão	12/92	37.681.369.699,00
02	Glosa de provisão encargos financeiros a pagar	1989	1.263.885.782,00
03	Glosa de despesas de entressafra	1989	77.343.896,42
04	Compensação indevida de prejuízos	12/92	22.284.485.220,00
TOTAL DO VALOR TRIBUTÁVEL			61.307.084.597,42

No período-base de 1992, os diligenciantes informaram que não houve agravamento mas sim, simples redução de valores tributáveis, no confronto dos valores considerados tributáveis no lançamento inicial e os valores considerados tributáveis adotados pela autoridade julgadora de 1º grau, diferem quanto a descrição da infração, base de cálculo e fundamento legal.

Os argumentos apresentados pela recorrente, em sua defesa contra os quatro itens de autuação podem ser sintetizados a seguir.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

ITEM 01 DO AUTO DE INFRAÇÃO - GLOSA DE COMISSÕES

As comissões pagas e relacionadas com as exportações foram glosadas porque o sujeito passivo não conseguiu prova a efetiva prestação dos serviços dos comissionados, com infração dos artigos 191 e §§ 1º e 2º, 192, 387, inciso I e 676, inciso III, do RIR/80.

A fiscalização justifica a glosa, nos seguintes termos (fls. 1.453/1.454):

“Ocorre que glosamos as comissões pagas/creditadas à comissionada COMMONWEALTH decorrente de faturamento da DIBRELL - EX VERAFUMOS para TEIC - empresa sediada em Danville - Virginia - Estados Unidos - USA e controladora de 99,99% do capital social da autuada 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 COMMONWEALTH mas, pela resposta da intimação e verificando a documentação - faturas para uma empresa - TEIC e destino da mercadoria para outras empresas (diversas), em muitos outros países, essa intermediação não foi na venda para a TEIC (sua controladora - 99,99% do capital social) mas, na venda da TEIC (que recebeu apenas as faturas da Verafumos) para aqueles clientes para onde foi destinada a mercadoria. E, neste caso tal despesa não seria da Verafumos e sim da TEIC lá nos Estados Unidos.

O importante é que, a autuada deve comprovar o envolvimento da COMMONWEALTH nas vendas da VERAFUMOS para a empresa TEIC. A glosa nada tem a ver com o fato de a TEIC ser a controladora e a compradora da VERAFUMOS. A intermediação da COMMONWEALTH nesta operação de venda da Verafumos para a TEIC é que não foi comprovada.”

A recorrente expõe que nem os autuantes e tampouco a decisão recorrida questionaram o efetivo e correto pagamento das comissões, que foi aprovada pela extinta Carteira de Comércio Exterior (CACEX), hoje Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e pelo Banco Central do Brasil e que também não questionaram o fato de que o fumo efetivamente exportado e que foi embarcado diretamente aos clientes finais e que nenhum embarque foi feito à TEIC e não se

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

discute se o nível de comissões estava ou não dentro dos limites usuais e normais das operações em tela.

Acrescenta a recorrente que a questão limita-se em determinar se os serviços dos agentes no exterior foram prestados à recorrente e a resposta à questão só pode ser afirmativa, pelos elementos presentes no caso e nos documentos juntados aos autos.

Reitera a recorrente que além de usual e normal, a presença de agentes no exterior é necessária pois não possui corpo de venda nem pessoal especializado em comércio exterior e como a quase totalidade da produção de fumo é exportada, o trabalho de agente no exterior torna-se imprescindível

Se entender que os valores relativos às comissões são indedutíveis para efeito de apuração do lucro real, a recorrente solicita seja reconhecida a dedutibilidade da variação cambial passiva calculada sobre as provisões para pagamento de comissões.

ITEM 02 DO AUTO DE INFRAÇÃO - GLOSA DE PROVISÃO PARA ENCARGOS FINANCEIROS

A fiscalização explicitou que a glosa refere-se a encargos financeiros calculados por competência até 31/12/88, referente a financiamentos contratados por fumicultores em 1986, 1987 e 1988 para investimentos em suas propriedades, e que a empresa, num acordo tácito com os mesmos resolveu assumir e como comprovante do provisionamento foi apresentado uma relação de nomes e valores, por banco.

O valor provisionado e contabilizado em despesa em 31/12/88, conta 370.05.001 - Reembolso Encargos Financeiros - Fumicultores a pagar, teve seu valor estornado em 31/08/89 a crédito da conta 3.90.01.001.0006 - Reembolso Despesas Financeiras, e o mesmo valor foi debitado na mesma conta, durante o ano

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

de 1989 na medida que a empresa foi ressarcindo os valores aos fumicultores e este procedimento gerou uma despesa efetivada/ressarcida em 1989, via provisionamento e decorrente de um acordo tácito, considerada como despesa já em 31/12/88, portanto despesa antecipada vez que o Parecer Normativo CST nº 32/81 é claro, quando trata especificamente do assunto determinando que constitui despesas operacional da pessoa jurídica, dedutível na apuração do lucro real, o valor dos encargos decorrentes de financiamentos bancários, contratados para implantação e manutenção da cultura fumageira, quando o adquirente do fumo ressarcir ao produtor rural a importância correspondente.

A fiscalização entendeu que houve infração dos artigos 154 a 157, 220 a 224 e 387, inciso I, do RIR/80.

Contra a acusação, a recorrente esclarece que os dispêndios glosados preenchem os requisitos estabelecidos no artigo 242, §§ 1º e 2º do RIR/94, tanto é verdade que o Parecer Normativa CST nº 32/81 autoriza expressamente a dedutibilidade.

A recorrente explicita que concluiu o acordo com os fumicultores durante o período-base de 1988, fato, aliás, não contestado pela fiscalização e nesse sentido, em obediência ao regime de competência, registrou a obrigação no momento em que ela foi contraída, ou seja, no ano de 1988.

Arremata os argumentos nos seguintes termos:

“Ao regime de competência se contrapõe o regime de caixa, pelo qual se deve registrar a mutação patrimonial no momento do efetivo recebimento ou desembolso. O regime de caixa é excepcional e só deve ser utilizado quando expressamente determinado pela legislação tributária, nos casos não expressamente determinados, vale a regra da competência.

Contudo, a fiscalização entendeu que não caberia dedutibilidade antes do ressarcimento, ou quando foi feita a provisão (31/12/88). Nesse sentido, entende ser dedutível somente em

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

1989. Em melhores palavras, entendeu que a Recorrente deveria adotar o regime de caixa em lugar do regime de competência.

Ora, não havia (e não há) qualquer dispositivo que obrigasse a Recorrente a registrar o ressarcimento a fumicultores pelo regime de caixa. Logo, prevaleceu a regra geral da competência, pelo qual a Recorrente devia registrar a obrigação no momento de seu surgimento, ou seja, no período-base de 1988. Contrariar esse mandamento é contrariar a própria legislação tributária.”

Com estas considerações, a recorrente conclui a sua tese de que o ressarcimento aos fumicultores feito pela recorrente é despesas operacional dedutível de seu lucro líquido.

ITEM 03 DO AUTO DE INFRAÇÃO - GLOSA DE PROVISÃO DE ENTRESSAFRA

A atuada vinha reconhecendo os gastos da entressafra como custo do exercício, ou melhor, passou a reconhecer os custos da entressafra dentro da safra concluída em julho o que, em termos fiscais, houve uma antecipação indevida de gastos e na constituição de uma provisão não dedutível para fins fiscais.

A fiscalização entendeu que 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 e foi maior do que o valor pago/realizado no mesmo mês.

Assim, a fiscalização entendeu que os gastos de entressafra sempre foram custos e não despesas e portanto deveria ter sido imputado aos estoques finais e foi considerado provisão indedutível, por não estar elencados como aceitas e dedutíveis pelos artigos 220 a 224 do RIR/80, infringindo os artigos 183, incisos II, III e IV, 186 e 171 do RIR/80.

Contra a acusação fiscal, a recorrente apresenta os seguintes argumentos:

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

“A cultura do fumo obedece a um ciclo anual; entre janeiro a junho, o fumo é colhido e industrializado. Nessa época, a indústria está em plena atividade. Entre julho e dezembro, ocorre a entressafra, quando a maioria dos recursos da indústria permanece ociosa.

A indústria fumageira apresenta, assim, um ciclo econômico anual, com alta concentração de receitas em um dos semestres e gastos em outro semestre. Obviamente, esses dois períodos tão distintos influenciam o custo dos produtos e o resultado da empresa.

Para que a contabilidade pudesse refletir todo o seu ciclo econômico, a Recorrente constituiu a provisão em causa, que compreendia os gastos durante o período de ociosidade da indústria, vale dizer, durante todo o período de entressafra, no segundo semestre de 1992.”

A recorrente acrescenta que, abstraindo-se a discussão sobre natureza da provisão em causa, é preciso ressaltar que a sua constituição 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.

Desta forma e não havendo diferença de imposto mas simplesmente postergação do imposto, a recorrente estaria sujeita, no máximo, ao pagamento dos juros de mora calculados sobre o eventual imposto postergado.

Para reforço de sua tese, cita Acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes e, ainda, o Laudo Pericial, de fls. 1.559/1.629, elaborado pelo perito contador Dr. Cássio Antônio Bezerra.

ITEM 04 DO AUTO DE INFRAÇÃO - GLOSA DE PREJUÍZOS INDEVIDAMENTE COMPENSADOS.

No primeiro Auto de Infração foram glosados os seguintes prejuízos, tendo em vista que o lançamento foi efetivado com base em apuração mensal de resultados:

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

FATO GERADOR	PREJUÍZO GLOSADO
31/10/92	85.171.121,00
30/11/92	98.921.992.174,00
31/12/92	2.823.242.723,00
TOTAL GLOSADO	101.830.406.018,00

No julgamento de 1º grau, o montante glosado foi reduzido para Cr\$ 22.284.485.220,00, face a recomposição de parcelas consideradas tributáveis e objeto de novo exame realizado pela fiscalização e objeto de informação fiscal, de fls. 1.464/1476.

Além disso, argumentando que o processo administrativo fiscal visa apuração da verdade material, a recorrente aponta diversos erros materiais contidos nos lançamentos iniciais, como os seguintes:

- no 2º semestre de 1992, não foi deduzido o valor da Contribuição Social da base de cálculo do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica porquanto até a edição da Lei nº 9.316/96, a CSL era dedutível da base de cálculo do IRPJ e não estava sujeita a qualquer termo ou condição que restringisse o seu cômputo;
- no 2º semestre de 1992, não foi deduzido o valor da IRPJ e CSL da base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido;
- nos 1º e 2º semestre de 1992, a comissão sobre venda não foi provisionada como alega os autuantes porque se trata de simples contas a pagar de comissões e assim, em não sendo provisão a conta de comissões glosada pela fiscalização a mantida pela decisão recorrida, não se aplica a legislação citada pela decisão recorrida e tampouco há que se falar em tributação pela CSL e pelo ILL, devendo de plano ser excluídos os valores lançados correspondentes;

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

- no 2º semestre de 1992, não foi computada a base de cálculo negativo da CSL e ILL e, além disso, a fiscalização esqueceu-se de computar nestes cálculos a reversão das supostas provisões de comissões e entressafra adicionadas pela mesma em 31 de dezembro de 1991(a base de cálculo da CSL seria Cr\$ 19.419.190.345 e não Cr\$ 70.174.921.594 e a base de cálculo do IRF/LL seria zero em vez de Cr\$ 37.579.743.799);
- na apuração da base de cálculo de IRPJ no período-base de 1989, a fiscalização reverter as provisões glosadas no período anterior pelo valor original sem a correção monetária devida; assim, solicita seja computada a reversão total da provisão glosada em 1988, com a respectiva correção monetária e que seja considerada em 1989, com os conseqüentes reflexos nos períodos-base posteriores, inclusive os efeitos da Lei nº 8.200/91, reduzindo-se, desta maneira, o quantum exigido a título de IRPJ no período-base de 1992.

Ao final, solicita seja excluída a incidência da TRD - Taxa Referencial Diária, no cálculo dos acréscimos legais no período anterior a 1º de agosto de 1991, face a legislação tributária vigente e jurisprudência administrativa predominante.

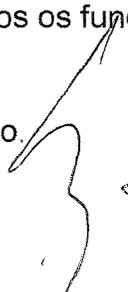
Acrescenta que com a expedição da Lei nº 8.383, de 31/12/91, em seu artigo 59 e seus parágrafos, os juros de mora passaram a ser de apenas 1% (um por cento) e que, de conformidade com o disposto no artigo 106, inciso II, letra "c", do Código Tributário Nacional, por cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, tem aplicação retroativa para ato não definitivamente julgado, ou seja, os juros de mora devem ser de 1% ao mês, inclusive no período de agosto a dezembro de 1991.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Por fim, registre-se que o Laudo Pericial foi elaborado para demonstrar a improcedência do lançamento primeiro, ou seja, com base na apuração mensal no ano-calendário de 1992.

Durante a sessão de julgamento, o patrono da causa apresentou defesa oral, reiterando todos os fundamentos de defesa.

É o relatório.

A handwritten signature or mark, possibly a stylized '3' or a similar symbol, written in black ink. It is positioned to the right of the text 'É o relatório.' and appears to be a signature or a mark indicating the end of the report.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

VOTO

Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e portanto deve ser conhecido por esta Câmara.

No relatório acima, ficou demonstrado que a decisão de 1º grau aceitou a apuração semestral e cancelou o lançamento correspondente a diferença demonstrada pelos diligenciantes, às fls. 1477/1494.

De fato, a decisão recorrida, a fls. 1518, sintetiza:

“Nos termos do Parecer retro, que aprovo, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE esta ação fiscal. Determino o cancelamento dos valores da exigência referentes ao imposto de renda pessoa jurídica, imposto de renda retido na fonte e contribuição social, no que excederem aos novos cálculos reajustados as fls. 1477/1494, consoante a proposta do item 13, supra.”

Na proposta de DECISÃO DRJ/SERCO-PAE Nº 14/1308/96, as fls. 1517, consta:

“A presente ação encontra-se formulada corretamente. O respaldo legal em que estribada é o devido e suficiente. Por todo o exposto, proponho manutenção parcial da exigência contida nestes autos a respeito do imposto de renda pessoa jurídica, imposto de renda na fonte e contribuição social, com valores reajustados às fls. 1477/1494.”

Ora, as fls. 1477/1494, foram anexados os Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, sendo que:

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

a) repete as mesmas bases de cálculo e alíquota, fundamento de fato e de direito do lançamento principal do IRPJ, no exercício de 1989, período-base de 1988;

b) altera o lançamento relativamente aos períodos-base correspondente a 1º e 2º semestres de 1992, vez que originariamente o lançamento referia-se ao ano-calendário de 1992, por apuração mensal, no lançamento principal do IRPJ e também dos lançamentos reflexivos - Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido e Contribuição Social sobre Lucro.

Nestas condições, o lançamento correspondente ao exercício de 1989, período-base de 1988, cujo litígio diz respeito a GLOSA DE PROVISÃO DOS ENCARGOS FINANCEIROS A PAGAR A FUMICULTORES e GLOSA DE DESPESAS DE ENTRESSAFA foi julgado procedente e processualmente não há qualquer imperfeição e pode ser objeto de apreciação por esta Câmara.

Entretanto, o lançamento que foi mantido como devido na decisão recorrida e relativo aos períodos-base encerrados em 30/06/92 e 31/12/92 merecem um exame mais acurado.

De fato, o lançamento inicial foi realizado com base na apuração mensal e o julgamento adotou o lançamento na modalidade de apuração semestral, sem que o teor da Informação Fiscal ou minutas de autos de infração, de fls. 1477/1494 tenha sido cientificado o sujeito passivo e que este, nesta fase recursal, vem a defender-se de apuração mensal, inclusive, no Laudo Pericial.

Em verdade, tanto a Informação Fiscal, de fls.1464/1476, como as minutas dos autos de infração deveriam servir para RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO, a cargo da autoridade lançadora, ou seja, Delegado da Receita Federal de Porto Alegre. O Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre é autoridade julgadora de 1º grau e como tal não tem competência para

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

promover novo lançamento que é atribuição da autoridade lançadora, como estabelecido no artigo 149 do Código Tributário Nacional.

Os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional que realizaram as diligências entenderam que se trata de nova apuração de crédito tributário porquanto no termo de fls. 1464/1476 registraram: 1 - NOVOS DEMONSTRATIVOS DOS CÁLCULOS DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO e 2 - NOVA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL, A PARTIR DOS DADOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE NO REGIME SEMESTRAL, NO ANO-BASE DE 1992.

De fato, no ano-calendário de 1992, o primeiro lançamento consistia de glosa de seguintes prejuízos de Cr\$ 101.830.406.018,00 compensados indevidamente, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1992 enquanto a decisão de 1º grau assumiu como devido o lançamento correspondente ao período-base encerrado 31/12/92, de seguintes irregularidades:

GLOSA DE COMISSÃO DE VENDAS	Cr\$ 37.681.369.699,00
GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS .	Cr\$ 22.284.485.220,00

Verifica-se, pois, que a autoridade julgadora de 1º grau cancelou o lançamento anterior estribado em apuração mensal e promoveu um novo lançamento (apuração semestral), embora afirme que tenha cancelado apenas o crédito tributário excedente.

Em verdade, o lançamento com base nas declarações de rendimentos apresentadas com período apuração semestral está respaldado em fundamentos de fato e de direito diversos da apuração mensal e, portanto, trata-se de um novo lançamento.

Assim, entendo que o novo lançamento relativo ao período-base de 2º semestre de 1992 é nulo de plano, tanto para o Imposto de Renda - Pessoa Jurídica como os lançamentos reflexivos: Contribuição Social sobre o Lucro e Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Nestas condições, se a autoridade julgadora não poderia promover um novo lançamento, não cancelou o lançamento inicial com base na apuração mensal, está caracterizada a contradição parcial no Acórdão objeto de exame.

A contradição parcial apontada pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional não afeta a conclusão do Acórdão tendo em vista que no ano de 1992, a legislação tributária vigente autorizava a faculdade de apresentação de declaração de rendimentos, com apuração semestral e, portanto, o lançamento de ofício com apuração mensal não pode subsistir.

De fato, os artigos 43, 86 e 87 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 previa a possibilidade de apuração semestral e a Portaria MF nº 441, de 27 de maio de 1992, não deixou qualquer margem a dúvida, quando estabeleceu que:

“Art. 1º - Fica facultado às pessoas jurídicas enquadradas nos arts. 86 e 87 da Lei nº 8.383, de 1991, que recolherem o imposto de renda das pessoas jurídicas, contribuição social sobre o lucro e o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, calculados por estimativa segundo o disposto nos §§ 1º e 3º dos mesmos artigos, substituir, na declaração de ajuste anual relativa ao ano calendário de 1992, a consolidação dos resultados mensais, de que trata o art. 43 da referida Lei, por consolidação de resultados semestrais.

Art. 2º - O valor dos tributos e da contribuição social, determinado com base em levantamento semestral será convertido em quantidade de UFIR diária pelo valor desta:

I - no dia 30 de junho de 1992, relativamente ao primeiro semestre;

II - no dia 31 de dezembro de 1992, relativamente ao segundo semestre.”

Desa forma, se o sujeito passivo utilizou-se da faculdade estabelecida pela legislação tributária e apresentou as declarações semestrais de rendimentos, a autoridade lançadora não pode cassar a opção legalmente manifestada.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Assim, o lançamento de ofício, com base na apuração mensal não pode subsistir e deve ser cancelado, ainda que a decisão de 1º grau que cancelou este lançamento seja nula e justifica-se, portanto, que a contradição parcial aventada pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional não afeta a conclusão do presente voto.

De qualquer forma, ainda que fosse o caso de nulidade da decisão de 1º grau, de conformidade com o artigo 39, § 3º do Decreto nº 70.235/72, quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a que aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Além disso, em sendo provido o recurso voluntário, em todos os itens objeto da autuação, inclusive a parcela de Cr\$ 37.681.369.699,00 relativa a comissões sobre as vendas (exportação), nada restaria a ser tributada, inclusive a compensação indevida de prejuízo de Cr\$ 22.284.485.220,00, no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1992, vez que o valor do prejuízo glosado é inferior ao valor da comissão, cuja dedutibilidade foi restabelecida.

No item relativo a compensação indevida de prejuízos no primeiro lançamento, foram computadas as glosas de comissão sobre exportação e respectivas variações cambiais constantes do Termo de Verificação Fiscal e portanto, é preciso examinar quanto ao mérito da glosa.

As despesas de comissões tanto na exportação como na importação, quando constantes do campo específico dos documentos sob controle da CACEX e efetivamente pagas devem ser aceitas como dedutíveis.

No caso dos autos, as exportações foram efetivadas, ou seja, as operações foram identificadas e as comissões foram pagas e a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes tem sido favorável ao sujeito passivo.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Entre outros Acórdão, cita-se o de nº 103- 09.026, de 10 de abril de 1989, com a seguinte ementa:

“DESPESAS OPERACIONAIS - COMISSÕES PAGAS NA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO - A prática do comércio exterior exige que o importador ou o exportador pague comissões aos agentes intermediários. São dedutíveis do lucro real as importâncias pagas a título de comissões para as importação ou exportação, sobretudo quando os respectivos documentos indicarem a operação que deu origem a tal pagamento e quando o comprovante do pagamento individualizar o beneficiário.”

No voto condutor do Acórdão acima, o relator assevera que:

“Glosou a fiscalização as despesas com comissões, sem a prova da efetiva intermediação do beneficiário nos negócios de importação e revenda de mercadorias.

Entendo que se deve dar razão à empresa. As comissões foram pagas no campo específico das importações, onde há rigoroso controle da CACEX. Além do mais, quem opera com exportações e importações há de submeter-se aos usos e costumes internacionais e, como se sabe, no comércio internacional não se faz nada sem pagar comissão.”

No caso dos autos, as comissões foram efetivamente pagas dentro das normas e padrões de usos e costumes internacionais e as exportações foram efetivadas, com ingresso de divisas e as operações e os beneficiários estão devidamente identificados. Além disso, existe contrato de representação regularmente assinados e que devem ser cumpridos.

A glosa das despesas de comissão foi efetivada por simples suspeitas ou presunção de que os serviços de intermediação de venda não foram prestados. As meras suspeitas não são motivos suficientes para descaracterizar a dedutibilidade das comissões efetivamente pagas.

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Se restabelecida a dedutibilidade das comissões pagas, igualmente dedutíveis são as variações cambiais incidentes sobre as mesmas comissões devidas.

Assim, entendo que deva ser restabelecida a dedutibilidade das despesas de comissões sobre a exportação de produtos manufaturados e suas variações cambiais glosadas, nos períodos-bases de 1989, 1990, 1991 e 1º semestre de 1992.

Restabelecida a dedutibilidade das despesas de comissões e variações cambiais nos períodos-bases indicados desaparece a autuação correspondente a compensação indevida de prejuízos, no período-base de 2º semestre de 1992.

Nesta seqüência, fica prejudicado o exame de erros materiais argüidos pela recorrente porquanto versavam sobre a apuração de resultados do períodos-bases correspondentes aos 1º e 2º semestres de 1992.

Vencida esta etapa, examina-se os dois tópicos relativos ao período-base de 1988: glosa de provisões relativos aos Encargos Financeiros a Pagar - Fumicultores e glosa de Despesas de Entressafra (Idel Plant Expenses).

**ENCARGOS FINANCEIROS A PAGAR/FUMICULTORES - Cr\$
1.263.885.782,00**

A glosa desta despesa deu-se em virtude de os encargos financeiros calculados por competência até 31/12/88, referente a financiamentos contratados por fumicultores em 1986, 1987 e 1988 para investimentos em suas propriedade, e que a empresa, num acordo tácito com os mesmos resolveu assumir e, para tanto, provisionou contabilizando em despesas em 31/12/88 e, em 31/08/89, estornou a despesa a crédito da conta Reembolso Despesas Financeiras e na medida em que a

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

empresa foi ressarcindo os valores aos fumicultores, os valores reembolsados foram debitados na mesma conta.

O sujeito passivo entende que está correto o seu procedimento porque observou o regime de competência estabelecida na Lei nº 6.404/77 e, também, no Decreto-lei nº 1.598/77 vez que o ressarcimento foi acordado em 1988 e correspondem a empréstimos contratados pelos fumicultores em 1986, 1987 e 1988 e nesta hipótese, a legislação de regência não estabeleceu o regime de caixa.

O demonstrativo anexado as fls. 100 comprova que tem razão o sujeito passivo quando afirma que as despesas correspondem aos períodos-bases de 1986, 1987 e 1988 e portanto constituem despesas incorridas, como segue:

BANCOS PARTICULARES	1987	Cz\$ 144.758.990,72
idem	1988	Cz\$ 597.494.467,29
BANCO DO BRASIL S/A	1986	Cz\$ 30.140.532,92
idem	1987	Cz\$ 44.725.809,85
idem	1988-A	Cz\$ 446.953.249,28
idem	1988-B	Cz\$ 96.260.079,24
TOTAL		Cz\$ 1.360.333.129,30

Estas despesas, uma vez acertado que seriam ressarcidas aos fumicultores e que de acordo com o sujeito passivo, o acordo ocorreu em 1988 e este fato não foi contestado pela autoridade lançadora e nem pela autoridade julgadora, entendo que foi incorrida, conforme interpretado no Parecer Normativo CST nº 07/76, nos seguintes termos:

“2. Como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passivo exigível da empresa.”

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Nestas condições, opino pelo provimento do recurso relativamente a dedutibilidade como custos/despesas operacionais incorridas, de encargos financeiros a serem reembolsados aos fumicultores.

**PROVISÃO PARA DESPESAS DE ENTRESSAFRA - Cz\$
77.343.896,42**

A matéria objeto de litígio já foi examinado quando do julgamento do processo administrativo fiscal nº 13005.000081/93-77, em Acórdão nº 101-91.454, de 14 de outubro de 1997, onde foi decidido que:

“IRPJ - DEDUTIBILIDADE DE PROVISÕES - POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação tributária e não se inclui entre as provisões dedutíveis, as provisões para despesas de entressafra. Entretanto, se o sujeito passivo reverteu/estornou a referida provisão nos meses subsequentes, submetendo ao crivo do tributo, ocorreu apenas a postergação no pagamento do imposto.”

No voto condutor do Acórdão, entre outras considerações, o relator examinou a matéria em litígio e concluiu que:

“Quanto a dedutibilidade da Provisão para Despesas de Entressafra tem razão a autoridade julgadora de 1º grau quando afirma que o artigo 220 do RIR/80 é taxativo no sentido de estabelecer que somente podem ser deduzidas do lucro tributável aquelas provisões expressamente previstas na legislação, dentre as quais não se inclui a provisão constituída para a autuada.

Por outro lado, tem razão a recorrente quando afirma que o seu Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR registrava prejuízo acumulado suficiente para compensar a provisão considerada tributável, porquanto, a cópia do balanço encerrado em 31 de julho de 1991, de fls. 16, indica que o montante do prejuízo acumulado é de Cr\$ 9.932.407.027,63. Esta compensação estava autorizada pelo § 7º do artigo 38 da Lei nº 8.383/91.

Tem razão, também, a recorrente quando afirma que no caso dos autos, ficou caracterizada a postergação no pagamento do

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

imposto de renda vez que nenhum imposto deixou de ser pago em virtude de contabilização daquela provisão.

Assim, mesmo que a provisão tenha sido indevida, se o sujeito passivo reverteu ou estornou a provisão, ocorreu o fenômeno conhecido como postergação no pagamento do imposto e tendo sido demonstrado que no ano calendário não restou qualquer tributo a ser pago, não vejo como prosperar o lançamento nos moldes como foi constituído.”

Assim, entendo que não cabe a apropriação das provisões como despesas operacionais e se o sujeito passivo apropriou contábilmente, o valor deduzido deveria ter sido adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real. Aliás, o próprio perito contratado pela recorrente assevera que houve uma inexatidão contábil, no Laudo Pericial Contábil (fls. 1.582).

Entretanto, os encargos provisionados no mês julho de 1988 foram revertidas nos meses subsequentes, de agosto a dezembro, do mesmo período-base.

De fato e como o lucro real é apurado anualmente, o fato de apropriar a despesa indevida e apropriar o mesmo valor como reversão de provisão representa um estorno contábil que afeta o lucro líquido e conseqüentemente o lucro real do mesmo período e não houve qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional.

O Primeiro Conselho de Contribuinte já se manifestou sobre este tema no Acórdão nº 103-18.937, de 14 de outubro de 1997, em cuja ementa assevera:

“IRPJ - PROVISÕES - DEDUTIBILIDADE - Para efeitos fiscais, as provisões dedutíveis são aquelas expressamente autorizadas pela legislação tributária. Comprovado que os encargos apropriados em conta intitulada provisão, na verdade correspondem a gastos incorridos no período-base, revele-se im procedente a glosa fiscal.”

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

Do todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher os embargos declaratórios para deixar de declarar a nulidade da decisão de 1º grau e RE-RATIFICAR o Acórdão nº 101-92.109, de 03 de junho de 1998 para dar provimento ao recurso voluntário, com base no artigo 59, § 3º do Decreto nº 70.235/72..

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 1998



KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

PROCESSO Nº : 13005.000089/98-89
ACÓRDÃO Nº : 101-92.453

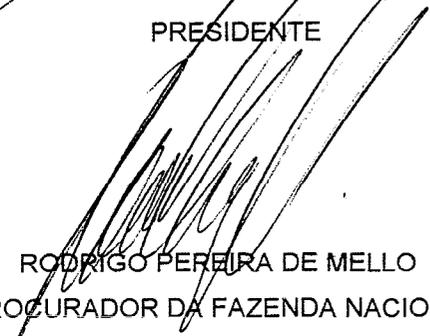
INTIMAÇÃO

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 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 29 JAN 1999


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em : 8/2/99


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL