

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
RECURSO Nº: 111.605
MATÉRIA : IRPJ, IRFONTE, PIS e CSOCIAL - Exs. de 1989 a 1992
RECORRENTE: XALINGO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO
RECORRIDA : DRJ EM PORTO ALEGRE/RS.
SESSÃO DE : 22 de agosto de 1996
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA
OMISSÃO DE RECEITA - VARIACÕES MONETÁRIAS ATIVAS
DEPÓSITOS JUDICIAIS PARA GARANTIA DE INSTÂNCIA

As variações monetárias produzidas por depósito judicial para garantia de instância pertencem ao período-base em que são ganhas, independentemente do seu efetivo recebimento. Não são os créditos lançados na respectiva conta bancária que realizam a hipótese de incidência do imposto de renda, mas a situação jurídica, decorrente da decisão passada em julgado, em face da qual o montante depositado se torna juridicamente disponível para o contribuinte.

DESPESAS DE COMISSÕES

Despesas cuja realização pende de evento futuro não podem ser consideradas incorridas, nem exigíveis os correspondentes rendimentos enquanto juridicamente indisponíveis para o beneficiário.

CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

A parcela de contribuições e doações que exceda a 5% do lucro operacional, antes de computada essa dedução, deverá ser adicionada ao lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real.


IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

A hipótese de incidência do imposto de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713/88 somente alcança os valores que, objeto de ação fiscal, são considerados ajustes ao resultado do exercício. A glosa de despesas operacionais com fundamento na inobservância dos requisitos de dedutibilidade exigidos pela legislação do imposto de renda (adição do lucro líquido) não interfere na base de cálculo do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido porque trata-se de ajuste para fins de determinar o lucro real.

PROGRAMA DE INTERAÇÃO SOCIAL - PIS/FATURAMENTO

Insubistente a contribuição devida com fundamento nos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 148.754-2/RJ. Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

A decisão adotada no processo principal estende seus efeitos ao processo decorrente. 



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

Incabível a cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD, a título de indexador do crédito tributário, no período de fevereiro a julho de 1991, face ao que determina a Lei nº 8.218/91.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **XALINGO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito: 1) em relação ao IRPJ, por maioria de votos, em DAR provimento parcial ao recurso para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 16.977.315,44; NCz\$ 1.697.848,66; Cr\$ 22.385.503,56; e Cr\$ 255.381.960,66 dos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente, sendo que em relação às verbas correspondentes à glosa de despesas de comissões, foram vencidos os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Raquel Elita Alves Preto Villa Real, Márcia Maria Lória Meira e Victor Luis de Salles Freire, que davam provimento, decidida esta matéria pelo voto de qualidade; 2) excluir parcialmente a exigência do IRF sobre o lucro líquido; 3) excluir a exigência da contribuição ao PIS/FATURAMENTO; 4) excluir parcialmente a exigência da Contribuição Social sobre o lucro; e 5) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


SANDRA MARIA DIAS NUNES
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 SET 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Otto Cristiano de Oliveira Glasner e Vilson Biadola.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ORDÃO Nº: 103-17.683
CURSO Nº: 111.605
RECORRENTE: XALINGO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO

RELATÓRIO

Recorre a este Conselho de Contribuintes, XALINGO S/A - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, já qualificada nos autos, contra a decisão proferida pela autoridade de primeira instância que manteve parcialmente os lançamentos consignados nos Autos de Infração de fls. 107, 147, 211 e 249, relativos ao imposto de renda da pessoa jurídica, ao imposto de renda fonte sobre o lucro líquido, ao PIS/Faturamento e à contribuição social sobre o lucro devidos nos exercícios de 1989 a 1992, respectivamente.

A exigência fiscal sob exame decorre da constatação das seguintes irregularidades:

1. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA/TÍTULOS DÍVIDA AGRÁRIA

Adição ao lucro líquido do valor correspondente à atualização monetária sobre o Título da Dívida Agrária - TDA nº 76.515, adquirido em Bolsa de Valores para depósito judicial nos meses de nov/91 e dez/91, classificado no grupo "Resultado de Exercício Futuro":

Exercício de 1992 Cr\$ 18.238.144,00

2. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA/DEPÓSITO JUDICIAL

Adição ao lucro líquido do valor correspondente às variações monetárias ativas incidentes sobre os depósitos judiciais, com infração ao artigo 254, inciso I, c/c 171 do RIR/80:

Exercício de 1989 Cz\$ 16.977.315,44

Exercício de 1990 NCz\$ 1.429.287,66

Exercício de 1991 Cr\$ 21.035.477,56

Exercício de 1992 Cr\$ 255.381.960,66

3. DESPESAS COM COMISSÕES

Adição ao lucro líquido do valor correspondente às comissões a pagar aos representantes da empresa, cujo valor está condicionado ao recebimento do valor da venda, lançado indevidamente como despesa no resultado do exercício, em desacordo com o artigo 191 c/c artigo 171 do RIR/80:

Exercício de 1991 Cr\$ 524.569,49

Exercício de 1992 Cr\$ 18.674.062,03



PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

4. CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

Adição ao lucro líquido dos valores correspondentes às contribuições e doações efetuadas à Associação Esportiva Xalingo, constituída por empregados da empresa, no valor excedente a 5% do lucro operacional, com infringência aos artigos 242, inciso I, e 243 do RIR/80:

Exercício de 1991	Cr\$	3.589.761,10
Exercício de 1992	Cr\$	24.232.810,00

5. PERDAS NA ALIENAÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Adição ao lucro líquido do prejuízo apurado na alienação de ações da Eletrobrás e Embraer conforme determina os artigos 318 e 387, inciso I, do RIR/80:

Exercício de 1991	Cr\$	1.676.034,88
-------------------------	------	--------------

6. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO PREJUÍZO FISCAL

Glosa do prejuízo fiscal em razão da reversão do resultado pelas infrações constatadas pela fiscalização;

Exercício de 1990	Ncz\$	268.561,00
-------------------------	-------	------------

7. POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO

Pela transferência de duplicatas a receber a sua controladora sob a forma de *Factoring*, com o objetivo de postergar o pagamento do imposto de renda pela antecipação de despesa com o desconto dos títulos. Base legal: artigo 171 e §§ do RIR/80.

Exercício de 1991	Cr\$	16.590.532,55
-------------------------	------	---------------

Da matéria tributável relativa ao exercício de 1989, a fiscalização procedeu à compensação do prejuízo declarado pela autuada, apurando-se ainda um resultado negativo igual a Cr\$ 32.836.492,56 (49.813.808,00 - 16.977.315,44).

As irregularidades acima mencionadas geraram, de igual forma, exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido na forma prevista no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, da contribuição devida ao Programa de Integração Social - PIS/Faturamento de que trata o artigo 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70 com as alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, e da contribuição social sobre o lucro instituída




PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

pela Lei n° 7.689/88. Relativamente ao PIS/Faturamento verifica-se que houve também o lançamento de parcela decorrente da incidência desta contribuição sobre as operações financeiras efetuadas no período de maio/91 a setembro/92.

Inconformada com os lançamentos, a atuada apresentou tempestivamente suas impugnações (fls. 115, 154, 216 e 256) alegando, em síntese, que:

- preliminarmente e em relação a todas as exigências, alega a inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança de acréscimos legais calculados com base na variação da Taxa Referencial Diária - TRD, que teria a natureza de taxa de juros, não podendo ser confundida com índices de correção monetária. Aduz que a Taxa Referencial Diária é, inegavelmente, uma taxa de remuneração financeira, que não mantém qualquer compromisso de reposição da perda do poder aquisitivo da moeda em decorrência do fenômeno inflacionário. Cita, em abono a sua tese, trechos do ADIn n° 493-0 do Supremo Tribunal Federal e a jurisprudência dos tribunais. Questiona também a adoção da UFIR como índice de atualização monetária, alegando que a Lei n° 8.383/91 que a instituiu, embora editada em 31/12/91, somente tornou-se pública em 02/01/92, data que em o Diário Oficial circulou;

- no mérito, e relativamente ao imposto de renda da pessoa jurídica;

a). argumenta que a variação monetária ativa calculada sobre os depósitos judiciais efetuados com Títulos da Dívida Agrária e em moeda, não pode gerar nenhum efeito tributário, tendo em vista que a correção monetária ativa gera aumento de tributo, no caso sustentado pelo próprio depósito. Ademais, por disposição expressa do art. 225 do RIR/80, seria cabível a dedução da contrapartida da variação monetária da obrigação tributária correlatada, e que se encontra suspensa pelo depósito, anulando-se os efeitos da variação ativa caso existente e, uma vez não tendo se procedido a redução da variação passiva, incabível a contabilização da ativa. Afirma que a variação monetária ativa não constitui em fato gerador do imposto de renda nos termos do art. 43 do C.T.N. e que até o momento da decisão judicial de última instância favorável ao contribuinte, o depósito judicial traduz-se em mera expectativa de disponibilidade jurídica ou econômica; .



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

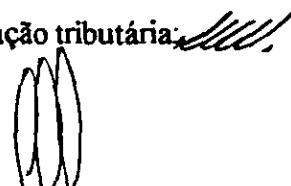
b). em relação à glosa das despesas de comissões, afirma que os lançamentos contábeis das comissões, assim como o das vendas, foram efetuados pelo regime de competência. Entende que se as receitas das vendas, pendentes de recebimento, integram o lucro tributável, da mesma forma as despesas de comissões, pendentes de pagamento, geram dedutibilidade;

c). quanto à glosa das despesas de contribuições e doações porque excedentes ao limite de 5% do lucro operacional, afirma que a Associação donatária não guarda qualquer identidade com aquelas sujeitas às restrições do artigo 242 do RIR/80. Esclarece que trata de associação de empregados e não pode ser confundida com as entidades beneficentes, mas sim, identificada como se fosse uma extensão da fonte de benefícios concedidos aos empregados. Cita o Acórdão nº 103-5.358/83 e 105-1.301/85 para concluir que as doações e contribuições devem ser necessariamente consideradas como despesas operacionais, sem qualquer limite de dedução do lucro real, posto tratar-se a associação donatária de entidade com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos;

d). com referência à perda na alienação das ações da Eletrobrás e Embraer, afirma que são reais e definitivas, inobstante reconhecer a determinação regulamentar que veda a dedutibilidade efetuada por decorrerem os investimentos de incentivo fiscal por redução do imposto de renda;

e). quanto à compensação indevida do prejuízo fiscal, afirma que a autuação está fulcrada, principalmente, na falta de atualização monetária dos depósitos judiciais, veementemente contestados anteriormente. Argumenta que não pode prevalecer a glosa fiscal dos valores pretensamente revertidos, sob pena de transformar em renda, prejuízos legalmente apurados e compensados;

f). relativamente à postergação no pagamento do imposto de renda, afirma ser incabível a desclassificação da operação de *factoring* efetuada pelo fisco por entendê-la mera transferência de títulos, objetivando tão-somente a contabilização antecipada de despesas e postergação do imposto, Aduz que nenhuma irregularidade foi cometida eis que a operação resulta de planejamento tributário, expediente aceito pela legislação tributária.



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

- quanto à exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, alega que o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 elegeu como contribuinte do imposto o sócio, quotista, beneficiário da pretendida distribuição, o que torna inviável que tal acréscimo exista desde o momento do encerramento do balanço (isto só seria possível a partir de decisão de assembléia da sociedade) momento em que ainda inexistente o fato gerador do imposto, inviabilizando a pretendida retenção na fonte pela interessada. Afirma que o mencionado artigo 35 extrapolou a permissão do artigo 43, 44 e 45 do C.T.N., afrontando, também, o artigo 153, III, da CF/88, na medida em que pretende definir como fato imponible situações não previstas nas normas superiores. Não se pode admitir, continua a autuada, que a simples ocorrência de lucro na pessoa jurídica gere, no encerramento do balanço, uma renda para o sócio. Lembra ainda que a doutrina e a jurisprudência acolhem que somente uma efetiva disponibilidade é válida para configurar ocorrida a hipótese de incidência do imposto de renda, afastando meras expectativas de renda. Argumenta ainda ser inaplicável, ao imposto relativo ao período-base de 31/12/91, o comando do artigo 79 da Lei nº 8.383/91 (conversão do imposto em UFIR), sob pena de ofensa aos princípios do direito adquirido, da estrita legalidade tributária, irretroatividade das leis, anterioridade e anualidade. Por fim, discorda da aplicação da multa de ofício exacerbada uma vez que inexistente a intenção de fraudar o tesouro federal, e sendo essa multa de caráter estritamente sancionatório, incabível sua aplicação na ausência de dolo;

- em relação à contribuição devida ao Programa de Integração Social - PIS, alega inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, eis que alteraram diploma legal de superior hierarquia, a Lei Complementar nº 7/70, que previa a hipótese de incidência da exação com base no imposto de renda e não sobre a receita operacional bruta, além de não servirem de instrumento para legislar sobre a contribuição, por força do artigo 43, X, e artigo 55, II, da CF/69;

- quanto à contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei nº 7.689/88, alega inconstitucionalidade da exação pela necessidade de aprovação prévia do plano de custeio e benefícios e pela unicidade da contribuição dos empregadores, com afronta aos princípios constitucionais da igualdade e da desigualdade seletiva. Aduz que sua base de cálculo é equivocada, vez que deveria incidir sobre o lucro depois da dedução da provisão para o imposto de renda, e não antes como determinado pela Lei nº 7.689/88. Questiona a aplicação



PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

das alíquotas majoradas sobre o lucro apurado em 1989 e a aplicação da multa exacerbada de 100%.

Na informação de fls. 138, 181, 240 e 281, a fiscalização analisa os argumentos tecidos na impugnação concluindo pela manutenção integral do lançamento.

A autoridade de primeira instância, através da Decisão de fls. 303 a 314, indeferiu os pedidos de perícia e rejeitou as preliminares por incabíveis. No mérito, julgou parcialmente procedente a ação fiscal, para excluir da base de cálculo dos exercícios de 1991 e 1992, os valores correspondentes a Cr\$ 16.590.532,55 e Cr\$ 14.390.703,43, respectivamente, em decorrência da exclusão do lançamento da despesa da operação de *factoring* e da receita de correção monetária ativa do ganho com deságio na compra dos TDAs, mantendo-se, de igual sorte, parcialmente os lançamentos de IRFonte, PIS/Faturamento e Contribuição Social. Quanto esta última, aquela autoridade opinou pela exclusão integral da exigência relativa ao exercício de 1989, face à edição da Resolução n° 11, de 1995, do Senado Federal.

Ciente em 15/01/96 conforme atesta o recibo de fls. 315, a autuada interpôs recurso a este Colegiado (fls. 317) protocolando seu apelo em 07/02/96. Em suas razões, alega, preliminarmente, quanto ao dever do julgador de apreciar questões constitucionais. Afirma que à luz dos mandamentos constitucionais, descabe a alegação da autoridades administrativa de que a inconstitucionalidade da legislação fiscal não pode ser por ela apreciada, sendo esta uma prerrogativa do Poder Judiciário. No mérito, reitera os argumentos já apresentados acrescentando, quanto ao PIS/Faturamento, a recente decisão proferida pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal - RE n° 148.754-2, que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis n°s 2.445 e 2.449/88.

Em atendimento ao disposto no artigo 1° da Portaria MF n° 260/95, o Senhor Procurador da Fazenda Nacional apresenta, às fls. 346 a 349, contra-razões ao recurso voluntário e, ao final, requer seja negado provimento, exceto no que tange à inconstitucionalidade dos Decretos-leis n°s 2.445 e 2.449, ambos de 1988..

É o Relatório. 



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

VOTO


Conselheira SANDRA MARIA DIAS NUNES, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

A recorrente argüi, preliminarmente, a inconstitucionalidade e a ilegalidade da cobrança da Taxa Referencial Diária - TRD sobre o pretense crédito tributário bem como a utilização da UFIR como índice de atualização monetária. Quanto a TRD, na realidade trata-se de mérito e assim será analisada.

No que se refere à indexação dos tributos e contribuições em UFIR, faz-se necessário lembrar que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a lei instituidora da correção monetária tem eficácia imediata e incide a partir de sua vigência, sobre todo e qualquer crédito tributário, ainda que constituído anteriormente. Acrescente-se que a Lei nº 8.383, de 30/12/91, que estabeleceu a utilização da UFIR como índice de atualização de tributos entrou em vigor em 31/12/91, como esclareceu o Parecer/PGFN/CRJN nº 858/92:

.....
Contudo, o que importa reconhecer é que, evidentemente, a vigente Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro não pretendeu que a obrigatoriedade de um determinado diploma legal, devidamente publicado, com os exemplares do respectivo "Diário Oficial" tendo sido colocados à disposição dos interessados para comercialização na repartição própria na Capital Federal, somente se iniciaria a partir da remessa dos referidos exemplares para os seus assinantes, por parte da ECT, nos vários locais do País.

Neste capítulo, cabe, apenas, adiantar que, como na realidade, a Lei nº 8.383, de 30.12.91 foi publicada, e, portanto, entrou em vigor no dia 31.12.91, tendo efetivamente, a edição do "DOU" que a continha circulado neste mesmo dia, não há de se falar em lesão aos princípios da anterioridade e retroatividade da lei tributária - mesmo porque, seus malsinados preceitos não trazem instituição de tributo novo ou aumento de tributo -, nem de dano ao direito adquirido ou ao ato jurídico perfeito, mesmo em relação ao fato gerador que ocorreu no último momento do ano-base de 1991,....." 



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

Portanto, rejeito a preliminar argüida pela recorrente passo a analisar as questões de mérito. Dado ao grande número de itens do Auto de Infração e dos tributos e contribuições que compõem o presente processo, passo a analisar cada matéria separadamente.

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

1. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS/TÍTULOS DÍVIDA AGRÁRIA

A autoridade julgadora de primeira instância, acatando as argumentações da recorrente, excluiu da matéria tributável a importância de Cr\$ 14.390.703,69, contabilizada indevidamente como atualização das TDAs, por entender que efetivamente este valor representa o ganho entre o valor de compra e o seu valor de face. Permanece em litígio a importância de Cr\$ 3.847.440,43, registrados em conta de Resultado de Exercícios Futuros, no meu modo de ver, totalmente equivocado face ao que dispõe o inciso I do artigo 254 do RIR/80.

É certo que sobre os Títulos da Dívida Agrária não deve incidir qualquer modalidade de tributo, inclusive o imposto sobre a renda, por representarem o pagamento de prévia e justa indenização na desapropriação por interesse social, para fins de reforma agrária (Parecer CS-27, de 22/02/91, da Consultoria Geral da República). O que se tributa neste item é a atualização (acessório) dos títulos e não os títulos (principal) em si ou deságio. Ademais disso, os TDA representam direitos de crédito cujas variações monetárias devem compor o resultado do exercício segundo o regime de competência. Não vislumbro qualquer ofensa aos princípios que regem a tributação deste valor, devendo ser mantida a parcela remanescente da atualização.

2. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS/DEPÓSITOS JUDICIAIS

No que pesem os argumentos tecidos pela digna autoridade de primeira instância, inclusive quando se reporta ao artigo 254, inciso I do RIR/80, peço vênias para dela discordar. Discute-se aqui qual ou quais os períodos-base de competência a que pertencem as variações monetárias produzidas nos exercícios de 1989 a 1992, por depósito judicial feito para



PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

garantia de instância em processo instaurado para decidir sobre a constitucionalidade da cobrança de exigências tributárias.

As conhecidas regras que disciplinam a determinação do resultado do exercício segundo o regime contábil de competência, impõem que tais receitas sejam computadas no período-base em que são ganhas, independentemente da sua realização em moeda (Lei n° 6.404/76, art. 187, § 1º, alínea "a").

Aqui surge uma outra questão: quando foram ganhas as variações monetárias aqui discutidas? A cada lançamento feito a crédito da conta bancária que garantia a instância; na data em que se tornou definitiva a decisão judicial favorável à ora recorrente; ou, finalmente, na data em que foi recebido o montante depositado?

O entendimento fiscal de tributar como receita a correção monetária dos depósitos judiciais baseia-se numa interpretação equivocada do artigo 254, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n° 85.450/80, bem como numa extrapolação da natureza do depósito judicial:

Art. 254 - Na determinação do lucro operacional:

1 - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigação.

Nos termos do artigo 109 do C.T.N., se a lei tributária não adotar expressamente um conceito diferente de institutos de direito privado para efeitos fiscais, o conceito clássico permanece válido, ou seja, a lei tributária pode alterar alguns conceitos de direito privado, mas deve fazê-lo de modo explícito.

Ora, não existe na legislação fiscal qualquer conceito de direito de crédito, devendo prevalecer o conceito de direito privado, especificamente do direito civil, que exige para a sua configuração, a exigibilidade judicial, a coercibilidade, isto é, o credor, no caso o



PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

contribuinte relativamente ao depósito, teria que ser imediatamente habilitado a exigir o seu retorno, inclusive judicialmente, como nos ressalta ORLANDO GOMES, *in* Obrigações, Ed. Florense, 7ª Edição:

O titular do direito de crédito há de dispor dos meios próprios para compelir judicialmente o devedor e satisfazer a prestação, se este não cumpre a obrigação espontaneamente. A coercibilidade do vínculo é, em suma, juridicamente necessária.

O Conselheiro DÍCLER DE ASSUNÇÃO, em judicioso voto proferido nesta Câmara (Ac. 103-11.961/92), analisando o assunto, mostra que o depósito judicial é indisponível por parte do depositante, não se confundindo com o depósito bancário, que “é tipificado pela aquisição da DISPONIBILIDADE”. Acrescenta ainda que a aquisição da disponibilidade do depósito judicial, assim entendidas também as correspondentes variações monetárias, está condicionada à ocorrência de evento futuro e incerto: a decisão final do processo judicial.

Portanto, falece qualquer argumento jurídico para considerar como direito de crédito os valores depositados judicialmente nos termos do artigo 151, inciso II, do C.T.N., até a solução definitiva do processo. Por outro lado, a contabilização no Ativo Circulante não gera a obrigação de atualizar tais valores porque não contempladas pela Lei nº 7.799/89 e Decreto nº 332/91, legislação que rege a correção monetária das demonstrações financeiras.

Ademais, o artigo 43 do C.T.N. define que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda. Ora, o montante depositado está economicamente e juridicamente indisponível para a contribuinte até a decisão final da ação judicial. Portanto, enquanto dura a contenda judicial e a conseqüente indisponibilidade do montante depositado, este não passa de coisa que está fora do comércio. Os depósitos realizados nessa conta bancária desde sua abertura, cuja apropriação é discutida e restara decidida com a solução definitiva do litígio, não realizam a hipótese de incidência do imposto. Por isto, improcede a exigência fiscal *sub judice*.

Ressalte-se, por fim, que a recorrente foi coerente no seu procedimento na medida em que não atualizou a obrigação no passivo (que nem existia), fato que deixou intacto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

o resultado do exercício. Aliás, o sistema contábil que adotou para registrar os depósitos judiciais (fls. 139) sequer influenciou o resultado do exercício (débito de Finsocial a crédito de Finsocial a Pagar pela contabilização da despesa e, débito de Finsocial a Pagar a crédito de Caixa pela contabilização do depósito) porque envolvendo lançamentos meramente patrimoniais. A autuação tributa a variação monetária ativa sem a correspondente contrapartida da variação passiva, situação que faria incidir tributo sobre correção monetária, hipótese não prevista na legislação do imposto de renda. Neste sentido o entendimento exarado nos Acórdãos nºs 101-87.589/94, 103-11.228/91, 101-84.814/93. Por esta razão, entendo insubsistente o lançamento deste item devendo ser excluído da matéria tributável as importâncias de Cz\$ 16.977.315,44, NCz\$ 1.429.287,66, Cr\$ 21.035.477,56 e Cr\$ 255.381.960,66, dos exercícios de 1989 a 1992 respectivamente.

3. DESPESAS DE COMISSÕES

A legislação do imposto de renda autoriza a dedutibilidade das despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. E como despesa incorrida, entendem-se as relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenha sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível.

Se, entretanto, a despesa operacional refere-se a comissões sobre vendas, o contribuinte deve observar a ocorrência de situações comuns nas transações mercantis como devoluções, descontos especiais, fatos que podem influenciar no valor final a pagar. Assim, se o pagamento ou crédito da comissão estiver condicionado ao recebimento do valor da venda, não pode a importância correspondente ser considerada despesa incorrida no faturamento nem ser contabilizada como exigibilidade, dado que corresponde a meras expectativas. Portanto, correta a tributação dos valores lançados pela recorrente a título de despesas de comissões porque condicionada à ocorrência de evento futuro.

4. CONTRIBUIÇÕES E DOAÇÕES

O artigo 242 do RIR/80 admite, como despesa operacional, as contribuições e doações efetivamente pagas a organizações desportivas, recreativas e culturais, constituídas



PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

para os empregados da empresa, observado o limite de 5% (cinco por cento) do lucro operacional, antes de computada a dedução. O lançamento efetuado pela fiscalização levou em consideração exatamente os termos da lei, ou seja, a dedutibilidade é reconhecida pela legislação do imposto desde que atendidas as condições e limites ali fixadas.

Os Acórdãos citados na peça inicial não socorrem a recorrente porque contemplam situação diversa a dos autos - pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas objetivando a prestação de serviços assistenciais de empregados da empresa.

5. PERDA NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES

A própria recorrente reconhece que a legislação de regência veda a dedutibilidade de tal perda porque decorrente de investimentos de incentivos fiscais do imposto de renda (art. 318). Ocorre que parte da autuação refere-se a perda na alienação de ações da Eletrobrás, adquirida com recursos próprios, cuja perda é perfeitamente dedutível na apuração do imposto. Por esta razão, entendo que deve ser excluída da matéria tributável a importância de Cr\$ 1.350.026,00 do exercício de 1991.

6. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DO PREJUÍZO FISCAL

Segundo consta do Auto de Infração, a fiscalização compensou, no exercício de 1989, o prejuízo apurado de Cz\$ 49.813.808,00 com a receita da variação monetária ativa incidente sobre os depósitos judiciais, no valor de Cz\$ 16.977.315,44, apurando um novo valor de prejuízo passível de compensação (Cz\$ 32.836.492,56).

A recorrente, por sua vez, compensou, no exercício de 1990, todo o prejuízo fiscal por ela apurado (Cz\$ 49.813.808,00), situação que fez surgir a glosa sob exame, no valor correspondente a NCz\$ 268.561,10. Ora, a matéria que ensejou o lançamento foi totalmente excluída de tributação, circunstância que nos leva a restabelecer o prejuízo da recorrente no valor de Cz\$ 49.813.808,00 e, conseqüentemente, desconsiderar a glosa do prejuízo fiscal.




PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Com se sabe, as pessoas jurídicas de direito privado, sujeitas ao pagamento do imposto de renda com base no lucro real, o qual tem sua origem no lucro líquido do exercício apurado, estiveram, de 1989 até 1992, sujeitas ao recolhimento do imposto de renda sobre o lucro líquido (ILL), instituído pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, "verbis":

Art. 35 - O sócio quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoa jurídicas na data do encerramento do período-base..

O imposto, devido na data do encerramento do período-base, teve como base de cálculo o lucro líquido do exercício, apurado com observância da legislação comercial na forma definida no art. 187 da Lei nº 6.404/76, ajustado pela (I) - adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real; (II) - adição do valor da reserva de reavaliação, baixada e não computada no lucro líquido; (III) - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (IV) - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (V) - exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (VI) - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item I que tenham sido baixadas no curso do período-base; (VII) - adição das parcelas dos encargos de depreciação, amortização, exaustão, ou do custo de bem baixado a qualquer título que corresponder à diferença IPC/BTNF/90; (VIII) - adição do valor da reserva especial de que trata o artigo 2º da Lei nº 8.200/91.

Da simples leitura dos dispositivos acima mencionados verifica-se não haver possibilidade de se incluir outros valores que, embora sejam considerados como adições ao lucro líquido, não compõem a base de cálculo do imposto de renda na fonte, sob pena de afrontarmos o comando do artigo 97 do Código Tributário Nacional segundo o qual somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota e da sua base de cálculo. Com efeito, a base de cálculo do imposto de fonte (ILL) não alcança glosa de despesas definidas na legislação do imposto de renda da pessoa jurídica como indedutíveis para fins de determinar o lucro real. 



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

Assim é que o excesso de remuneração, o excesso de contribuições e doações, as despesas com multas por infrações fiscais, as despesas com comissões que não preencham os requisitos de dedutibilidade, perda na alienação de ações, são valores que representam ajustes ao lucro líquido apenas para determinar o lucro real e não a base de cálculo do imposto de fonte.

Por esta razão deve ser excluída da matéria tributável as importâncias de Cz\$ 16.977.315,44, NCz\$ 1.429.287,66, Cr\$ 26.825.843,03 e Cr\$ 298.288.832,69, dos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente.

Quanto as demais argumentações da recorrente cumpre esclarecer que a Lei nº 7.713/88, apenas modificando o momento da incidência do imposto sobre o lucro, de depois para antes da sua destinação pelos sócios, não provocou alteração substancial na regra do tema. Não afetou a base de cálculo e o fato gerador do tributo. O lucro, uma vez apurado, encontra-se na esfera da disponibilidade jurídica dos sócios, que lhe definirão o destino, portanto, a tributação neste instante não ofende a regra do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

A exigência formalizada baseou-se nas disposições contidas na Lei Complementar nº 7/70, com as alterações introduzidas pelos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca da matéria ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210/Rio de Janeiro, ocasião em que declarou inconstitucionais os Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449/88.

O Senado Federal, por sua vez, promulgou a Resolução nº 49, de 1995 (DOU de 10/10/95), suspendendo a execução dos citados diplomas, retirando do mundo jurídico a hipótese de incidência que fundamenta o presente lançamento. Insubsistente portanto a exigência da referida contribuição.



PROCESSO N°: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO N°: 103-17.683

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO


Aqui não merece acolhida as argumentações da recorrente. As inconstitucionalidades que maculavam a contribuição social sobre o lucro foram reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal. A execução do disposto no artigo 8º da Lei nº 7.689/88, que previa a cobrança da exação com base no resultado encerrado no próprio período-base de 1988 (exercício de 1989), foi suspensa através da Resolução nº 11, de 1995, do Senado Federal. A digna autoridade de primeira instância já expurgou da exigência esta parcela.

Quanto as parcelas adicionadas à base de cálculo da contribuição social pela fiscalização, cabe aqui a mesma linha da raciocínio expendida no item relativo ao imposto de renda na fonte. As importâncias adicionadas ao lucro líquido nestes autos compõem apenas a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (determinação do lucro real) e não a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (resultado do exercício). Assim, deve ser excluída da matéria tributável as importâncias de NCz\$ 1.429.287,66, Cr\$ 26.825.843,03 e Cr\$ 298.288.832,69, dos exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente.

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

Quanto a Taxa Referencial Diária -TRD cobrada a título de indexador do crédito tributário no período que medeia 04/02/91 a 01/08/91, este Colegiado já se pronunciou por inúmeras vezes no sentido de ser incabível a cobrança da TRD no período acima mencionado em razão de o artigo 30 da Lei nº 8.218/91, ao dar nova redação ao artigo 9º da Lei nº 8.177/91, ter pretendido alcançar fatos geradores anteriores a sua publicação. Na mesma linha de entendimentos as conclusões consubstanciadas no Acórdão nº CSRF/01.1.773, de 17/10/94.

MULTA DE OFÍCIO

Improcedentes as alegações da recorrente. A multa de lançamento de ofício no valor de 100% (cem por cento) do imposto devido encontra guarida no artigo 4º da Lei nº 8.218/91. 



PROCESSO Nº: 13005.000331/92-51
ACÓRDÃO Nº: 103-17.683

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso por tempestivo e interposto na forma da lei, rejeitada a preliminar argüida para, no mérito:

a). dar provimento parcial ao recurso do imposto de renda da pessoa jurídica para excluir da base tributável as importâncias de Cz\$ 16.977.315,44, Ncz\$ 1.697.848,66, Cr\$ 22.385.503,56 e Cr\$ 255.381.960,66 dos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente, bem como afastar a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho de 1991;

b). dar provimento parcial ao recurso do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido de que trata o artigo 35 da Lei nº 7.713/88 para excluir da base tributável as importâncias de Cz\$ 16.977.315,44, NCz\$ 1.429.287,66, Cr\$ 26.825.843,03 e Cr\$ 298.288.832,69, dos exercícios de 1989, 1990, 1991 e 1992, respectivamente, bem como afastar a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho de 1991;

c). cancelar a exigência relativa à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS/Faturamento em decorrência da inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, suspensos por força da Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995;

d). dar provimento parcial ao recurso da Contribuição Social sobre o Lucro para excluir da base tributável as importâncias de NCz\$ 1.429.287,66, Cr\$ 26.825.843,03 e Cr\$ 298.288.832,69, dos exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente, bem como afastar a incidência da Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho de 1991.

Adite-se, por oportuno, que deverão ser cobrados juros de mora, no período retro mencionado, à razão de 1% (um por cento) ao mês, na forma do artigo 161 do C.T.N.

Sala das Sessões (DF), em 22 de agosto de 1996.


SANDRA MARIA DIAS NUNES - Relatora

