



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº	13805.007684/96-63
Recurso nº	146.303 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTRO - Ex.:1995
Acórdão nº	107-09.454
Sessão de	13 de Agosto de 2008
Recorrente	BANCO DE TOKYO - MITSUBISHI BRASIL S.A. NOVA RAZÃO SOCIAL DO BANCO DE TOKYO S.A.
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1994

Ementa:

LANÇAMENTO – ERROS DE CÁLCULO

Constatada a existência de erros de cálculo no lançamento, confirmados em diligência, exclui-se da glosa os valores respectivos.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – DEPÓSITOS JUDICIAIS – DEMANDAS FISCAIS E TRABALHISTAS.

Os depósitos judiciais relativos a demandas fiscais e trabalhistas não podem integrar a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, pois o disposto no inciso I do art. 60 da Lei 4.506/64, tem relação com o *caput* do artigo que por sua vez diz respeito à atividade operacional do sujeito passivo, por se referir a formação de provisões passíveis de serem registradas como custo ou despesas operacionais. Ademais, tais depósitos judiciais não representam dívidas de terceiros para com a recorrente.

DEDUTIBILIDADE - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

Para a dedutibilidade da provisão para créditos de liquidação duvidosa deve ser seguido o disposto na legislação tributária. Não prevalece sobre a norma fiscal, ato normativo do Banco Central, que determine critério diverso.

Processo nº 13805.007684/96-63
Acórdão nº 107-09.454

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, BANCO DE TOKYO - MITSUBISHI BRASIL S.A. NOVA RAZÃO SOCIAL DO BANCO DE TOKYO S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da glosa os valores de R\$ 213.160,90 e CR\$ 13.253.706,81, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Relatora

Formalizado em: 24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Hugo Correia Sotero, Jayme Juarez Grotto, Lisa Marini Ferreira dos Santos, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência. Para melhor compreensão da matéria elaboro o relatório por fase processual.

I – DA AUTUAÇÃO

A autuação refere-se a lançamento do IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro relativo ao ano-calendário de 1994, em razão da glosa de provisões não autorizadas. Exigiu-se a multa de 100%. Nesse ano-calendário a contribuinte apurou Lucro Real mensal.

O lançamento decorreu da não exclusão da base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, nos meses de janeiro a dezembro de 1994, dos valores das contas do grupo “DEVEDORES POR DEPÓSITOS EM GARANTIA”. Consignou-se ainda a “adoção de sistemática contábil indevida de não reverter os saldos das provisões anteriores, deixando de efetuar as adições no LALUR”, nos meses de julho a dezembro de 1994.

No Termo de Constatação de fls. 190/191 está consignado que:

“2. Decorrente desses exames, verificamos que o contribuinte, para poder atender as normas específicas editadas pelo Banco Central do Brasil – “BACEN”, espelhou em seus Balanços, as Provisões para Créditos de Liquidação Duvidosa – ‘PLCD’ exigidas por aquele órgão e, para fins fiscais, adotado duas sistemáticas distintas:

2.1. nos meses de janeiro a junho de 1994, efetuou ‘ajustes’ no Livro de Apuração do Lucro Real – ‘LALUR’, referentes aos valores considerados indevidos pela legislação tributária, obedecendo ao disposto no Parecer Normativo CST n.º 74/75 e em observância ao artigo 195, Inciso I, do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94, e no art. 6.º, inciso I, do Decreto-lei n.º 1.598/77.

Para a apuração desses ‘ajustes’ no ‘LALUR’, o contribuinte usou a sistemática de calcular o percentual devido de 0,5% (parágrafo único do artigo 9.º da Lei 8.541/92 e Inciso I do artigo 3.º da Instrução Normativa SRF n.º 80/93) sobre os créditos conforme parágrafo único do artigo 9.º da Resolução ‘BACEN’ n.º 1.748/90, efetuando a ‘exclusão’ daqueles não permitidos pela legislação tributária.

2.2. nos meses de julho a dezembro de 1994, embora tenham ocorrido excessos em relação ao determinado pela legislação fiscal, deixou de efetuar as devidas ‘adições’ no ‘LALUR’.

Tal irregularidade ocorreu porque o contribuinte adotou a sistemática contábil de não reverter os saldos das provisões anteriores, o que, por conseguinte, levou-o a considerar erroneamente como desnecessários os ajustes toda a vez que os saldos das ‘PCLD’ do Balanço do mês anterior, fossem superiores as ‘PLCD’ do mês em curso.

3. Diante do exposto, C O N S T A T A M O S que o contribuinte:

3.1. no que se refere ao período examinado de janeiro a julho/1994, deixou de excluir dessas bases de cálculo, as contas do grupo

'DEVEDORES POR DEPÓSITOS EM GARANTIA' (CÓDIGO 1.8.8.40.00.000.91), as quais, por sua natureza, não se enquadram no disposto no parágrafo 3º, do artigo 277, do RIR/94, aprovado pelo Decreto 1.041/94, no art. 1º da Portaria MF nº 526/93 e artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 80/93, já que não se tratam de créditos de natureza operacional. (...)

3.2. no que se refere ao período de julho a dezembro/94, deixou de efetuar as devidas "Adições" ao Lucro Real, dos exercícios de "PCLD", conforme explicitado no item 2.2, em desacordo com o determinado na legislação já citada neste Termo, em especial, o Parecer Normativo CST nº 75/75".

Como enquadramento legal foi citado o § 3º do art. 277 do RIR/94, o art. 1º da Portaria MF 526/93 e o art. 1º da IN SRF 80/93.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DA DRJ

A Turma Julgadora rejeitou pedido de diligência e julgou parcialmente procedente o lançamento. Reduziu a multa de ofício de 100% para 75%.

Transcrevo do acórdão da DRJ as alegações contidas na impugnação:

A contribuinte cientificada do lançamento em 26 de junho de 1996, apresentou impugnação em 26 de julho de 1996, fls. 195 a 206, argumentando, em síntese:

a) haver equívoco na determinação da exigência, visto que não se desconsiderou, na determinação do valor da glosa de cada um dos períodos mensais, a parcela já objeto de impugnação nos períodos anteriores, estabelecendo-se inadmissível cumulação, cuja consequência é um excesso de exação;

b) a partir da glosa, a provisão, até o montante dela, passa a ter natureza das denominadas reservas fiscalmente livres, não se justificando que permaneçam consideradas para fins do cálculo do reclamado excesso dos períodos subseqüentes;

c) a questão comporta ser verificada em diligência complementar, que será requerida ao final, a qual deverá confirmar o alegado, de forma a justificar a eliminação da autuação relativamente aos meses de julho a dezembro de 1994, nos quais, a considerar o demonstrado, a autuada teria pago imposto em excesso;

d) no mérito, descabem reparos aos procedimentos adotados pela Impugnante, quer em relação à inclusão dos depósitos judiciais na base de cálculo da provisão, quer no concernente à manutenção de saldos formados em períodos anteriores com aparente desatenção ao limite aplicável aos períodos subseqüentes;

e) dentre as exclusões listadas no § 4º do art. 277 do RIR, inexistente menção, quer a depósitos judiciais, stricto sensu, quer à aplicações financeiras, lato sensu, sendo certo que tais valores não se acomodam, de resto, entre as hipóteses excluídas pelo dispositivo em tela, do que resulta ser ilegal a pretensão de afastá-los do cálculo da provisão;

f) requer a realização de diligências, a fim de comprovar a indevida acumulação de valores em decorrência de não ter considerado as glosas de cada período na determinação das glosas dos períodos subseqüentes, como declinado preliminarmente, com o conseqüente ajustamento do montante da autuação, e, no mérito, seja declarada a autuação improcedente, à vista das razões expostas, arquivando-se o processo correspondente.

A Turma Julgadora entendeu que não se trata de simples contestação de cálculos, como levam a crer os argumentos aduzidos pela impugnante. Resumiu as questões a serem examinadas: (i) se há ou não autorização para compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa de valores relativos a depósitos judiciais para garantia de instância; (ii) verificar, no período fiscalizado, hipótese de reversão de saldo por eventual excesso verificado; (iii) se a contribuinte, apropriou-se mensalmente de despesas consideradas indevidas pela autoridade tributária, matérias de mérito a serem examinadas.

Transcrevo parte do voto condutor do acórdão:

8. Além dos cálculos efetuados pela fiscalização, a contribuinte contestou a exclusão dos depósitos efetuados em juízo para garantia de instância, da base de cálculo da provisão para devedores duvidosos, no período de janeiro a dezembro de 1994, em razão da natureza da conta DEVEDORES POR DEPÓSITOS EM GARANTIA.

9. Os valores contabilizados na conta 1.8.8.40.00-1-DEVEDORES POR DEPÓSITOS EM GARANTIA, em cumprimento à determinação contida na Resolução nº 1.748, de 30 de agosto de 1990, deveriam, para efeito fiscal, ter sido excluídos da base de provisão para devedores duvidosos, conforme demonstrado no Anexo ao Termo de Verificação.

10. É que a propositura de ação judicial com depósito em juízo não confere ao credor a faculdade de incluir os valores na base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa ou baixar o crédito como perda.

11. E sendo assim, tratando-se de créditos passíveis de recebimento, dependendo da decisão da Justiça, não podem, conseqüentemente, ser considerados incobráveis. Somente os créditos, para cujo recebimento se tenham esgotado, sem sucesso, todos os meios de cobrança é que podem ser debitados à provisão, e o eventual excesso verificado é que poderia ser levado a custos, despesas operacionais ou diretamente à conta Lucros e Perdas.

Conforme o Parecer Normativo CST nº 123/75, os créditos cuja cobrança esteja "sub judice" devem permanecer contabilizados em conta do ativo realizável, uma vez que não podem ser considerados como incobráveis. O montante litigado deverá ser debitado apenas na data em que a decisão judicial se mostre inexequível, quando a ação for julgada improcedente ou, se procedente, não puder ser executada, até o resultado de decisão transitada em julgado.

13. Assim, legítima a total exclusão da base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa de valores relativos a depósitos efetuados em juízo para garantia de ações relativas aos créditos.



14. Quanto à adoção pela contribuinte de sistemática contábil de não reverter os saldos das provisões anteriores, a Fiscalização aplicou corretamente a Instrução Normativa n.º 80, de 24 de setembro de 1993, não devendo ser apreciada nesta esfera administrativa a arguição de ilegalidade do citado ato normativo por expressa vedação e por determinação de obrigatoriedade da observação dos atos administrativos no julgado.

15. Dispõe o §7º do artigo 6º da IN n.º80, de 1993:

O saldo não utilizado da provisão constituída para fazer face aos créditos incobráveis, em dado período de apuração do lucro real, será revertido a crédito da conta de resultado desse mesmo período.

16. A autoridade fiscal comprovou que a contribuinte não efetuou a reversão do saldo da provisão, não adicionou no Livro de Apuração do Lucro Real o excesso resultante, e, em consequência, não ofereceu à tributação a receita que deveria resultar se o saldo não utilizado da provisão constituída para fazer face aos créditos incobráveis, tivesse sido revertido a crédito da conta de resultado do período.

17. Em consequência, a contribuinte apropriou-se mensalmente de despesas consideradas indevidas pela legislação tributária, daí não ter ocorrido dupla tributação de parcelas.

A ciência da decisão deu-se em 19.04.2005 e o recurso foi recebido em 19.05.2005.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A recorrente apresentou vários argumentos para justificar a necessidade de diligência.

No recurso foi argüido que mesmo que tivesse adotado metodologia de cálculo que a fiscalização entendia correta, ou seja, a exclusão dos valores constantes da conta contábil “Devedores por Depósito em Garantia” da base de cálculo da sua provisão para créditos de liquidação duvidosa e, no segundo semestre, a reversão dos saldos das provisões anteriores, com as devidas adições no LALUR, o montante de crédito tributário constituído excede em muito o valor que seria devido. Pediu diligência para revisão dos cálculos que originaram as exigências fiscais.

Até junho de 1994, vinha ajustando normalmente o Lalur pelos excessos de PCLD verificados mês a mês, assim até esse mês, o único equívoco da recorrente teria sido a inclusão indevida da conta “Devedores por Depósitos em Garantia” na base de cálculo da PCLD.

Efetua diversos cálculos (fls. 260/261) para demonstrar que mesmo que seja adotada a sistemática fiscal, ou seja, a reversão dos saldos de provisões anteriores e a desconsideração dos valores constantes da conta “Devedores por Depósitos em Garantia”, não poderia subsistir o cálculo elaborado pela fiscalização na constituição do crédito tributário.

Acrescenta que partindo da premissa que é necessária a reversão a crédito em resultado dos saldos não aproveitados da provisão do período anterior, no período de apuração

subseqüente seria necessária a constituição de uma nova provisão, com a dedução do montante autorizado pela norma fiscal e a conseqüente adição dos valores excedentes.

Afirma que há de se considerar (e que aí reside o erro fiscal) que os montantes não deduzidos da provisão, consoante disposição expressa da IN SRF 175/87, deveriam ser controlados no Lalur e excluídos, no período-base em que a provisão fosse utilizada ou revertida. Caso contrário, ter-se-ia uma multiplicidade de incidências sobre os mesmos valores, pois a cada período, no caso mensal, o montante adicionado (tributado) no período anterior seria novamente adicionado no período subseqüente. Cita doutrina de Nilton Latorraca e o acórdão 103-200056, 101-94164 e 101-92810.

Quanto às glosas da conta “Devedores por Depósito em Garantia” a glosa fiscal foi integral em todos os períodos, sendo que a recorrente tinha como procedimento apenas a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa pela diferença entre um período e outro, de modo que o montante deduzido para fins fiscais referia-se apenas a essa diferença. A fiscalização ao glosar todo o saldo da conta em todos os meses, calculando o crédito tributário resultante – 0,5% sobre todo o valor da conta mês a mês – não observou que a recorrente não havia deduzido integralmente esse valor, mas apenas a diferença a maior resultante entre um período e outro, ou seja, calculou o *quantum* tributável cerca de 11 vezes a maior. Conclui que ainda que fosse acatado o mérito do auto de infração, ficaria claro o excesso de tributação.

Quanto ao mérito discorda da glosa da conta “Devedores por Depósitos em Garantia” na base de cálculo da PLCD. Inicialmente afirma que as instituições financeiras em virtude do disposto no inciso XII, art. 4º, da Lei 4.595/64, estão sujeitas ao poder normatizador do CMN no tocante às suas contabilizações e que com essa finalidade foi criado o Plano Contábil das Instituições Financeiras – COSIF, que apresenta os critérios e procedimentos contábeis a serem observados pelas instituições financeiras. Transcreve as disposições do COSIF ao tratar da conta em questão. Com vistas a atender a expressa determinação da Resolução CMN 1.748/90, a recorrente incluiu na sua PCLD os valores constantes na referida conta.

Acrescenta que à época dos fatos (1994), a formação da PCLD era regida pela Lei 4.506/64, art. 60 e 61. Tais dispositivos legais que foram transcritos tratavam da PCLD sem fazer qualquer menção à natureza operacional ou não operacional dos créditos passíveis de serem incluídos na provisão. As únicas restrições constantes da aludida lei referem-se aos créditos provenientes de vendas com reserva de domínio ou de operações com garantia real, que por sua natureza não comportam ser provisionadas. No caso dos autos, os depósitos judiciais foram oferecidos como garantia a demandas fiscais ou trabalhistas para garantia de instância. Assim, são créditos em relação aos quais, apesar de figurarem no ativo da recorrente, havia incertezas quanto ao seu recebimento efetivo e que dispunham de qualquer garantia real.

Conforme o disposto no § 3º do art. 277 do RIR/94 há uma restrição à constituição da provisão em tela aos créditos de natureza operacional. Entende que o dispositivo do RIR/94, ao impor tal restrição, ultrapassou os limites do dispositivo legal que se dispôs a regulamentar, inovando o ordenamento jurídico, porque, a restrição aos créditos oriundos da atividade operacional da empresa não encontrava à época respaldo legal. Conforme o disposto no art. 99 do CTN é vedado aos Decretos inovar, ampliar ou reduzir direitos ou obrigações. Conclui que a restrição aos créditos não operacionais para compor a base de cálculo da PCLD imposta pelo § 3º do art. 277 do RIR/94, não encontra amparo legal.

Aduz que tal exigência somente tornou-se legal com o advento da Lei 8.981/95, conversão da MP 812, de 30.12.94 que impôs por meio do seu art. 43, § 2º que somente os créditos de natureza operacional poderia compor a base de cálculo da PLCD, mas que tal regra só tem aplicação para o ano-calendário de 1995, portanto, inaplicável para o ano de 1994.

Da jurisprudência cita os acórdãos 101-94.324, 101-92.557, 101-92.955 e 101-93.378. Pede a exclusão da glosa da conta “Devedores para Depósitos em Garantia”, tendo em vista a ilegalidade do Regulamento que embasou o auto de infração, bem como, a ilegalidade do art. 1º, da Portaria MF 526/93, art. 1º da IN SRF 80/93 e do Parecer Normativo 123/75.

Ressalta ainda que conforme abordado anteriormente, andou mal a fiscalização ao efetuar a glosa dos saldos integrais da conta, a cada período, de janeiro a dezembro de 1994, calculando o montante tributável de 0,5% sobre a totalidade da conta, a cada período de apuração, uma vez que tendo a recorrente adotado o procedimento de constituir a provisão pela diferença, apenas se seu valor excedesse ao do período anterior, e conseqüentemente, deduzindo para fins fiscais apenas o equivalente a 0,5% sobre a diferença a maior em relação ao período anterior do saldo da conta, o cálculo do montante tributável sobre a totalidade dos valores registrados na referida conta a cada período, inexoravelmente leva a uma tributação duodécupla dos mesmos valores.

Em relação à segunda parte da autuação afirma existir erro material na autuação lavrada quando faz referência à infringência ao PN CST 75/75, uma vez que este trata de matéria estranha à discussão (transferência de créditos de IPI). Da PCLD trata o PN CST 74/75 não fazendo qualquer referência a reversões de saldos da provisão, como afirmado no auto de infração.

Referido parecer, a par de examinar os créditos passíveis de integrar a base de cálculo da provisão, examina o tratamento dispensável aos excessos de dedução, no período de formação da provisão, em decorrência da inobservância dos critérios lá estabelecidos, para consignar restrição ao saneamento da falta mediante adição ao lucro tributável de período diverso, em face do princípio da independência entre exercícios. O mesmo foi superado pela legislação superveniente nessa matéria, pela disposição dos §§ 4º a 7º, do art. 6º do DL-1.598/77, que passaram a admitir os referidos ajustes fora dos períodos de competência. Entretanto, tanto a matéria tratada no mencionado PN quanto a matéria tratada no mencionado DL, não guardam qualquer sintonia com a matéria em debate, porque a adição de excesso no período de formação do lucro real, nada tem a ver com reversão de saldos das provisões anteriores, razão pela qual é totalmente infundado o embasamento da autuação no parecer normativo.

A par da autuação estar embasada no § 7º do art. 6º da IN SRF 80/1993, em que pese tal ato administrativo determinar a reversão do saldo de provisão não utilizado no período anterior, o que se deve levar em consideração é que essa determinação não encontra amparo legal, pois não é prestigiado pela legislação vigente à época (Lei 4.506/64) que cuida tão somente da formação e utilização da provisão, não trazendo qualquer disposição relativa à obrigatoriedade das reversões dos saldos anteriores.

Conclui ser ilegal tal dispositivo legal e que nem mesmo o RIR/94 trouxe tal obrigação. Este, no § 2º do art. 277 traça limites à provisão unicamente no interesse de fixar parâmetros para a dedução do encargo correspondente, de observância restrita, aos períodos de apuração. Nos períodos em que os saldos transportados de períodos anteriores se apresentam



suficientes para amparar as perdas virtuais, sem necessidade de provisionamento adicionais, descabe ante a inexistência de imperativo legal, cogitar-se de limites, conforme acórdão 101-93519.

Destaca que deve-se ter em consideração que a pretendida reversão instituída pela IN SRF 80/93 tem por objetivo evitar que, tendo o contribuinte deduzido a perda virtual mediante o provisionamento, venha a usufruir de uma segunda dedução, com o registro da perda efetiva diretamente no resultado, mas que, tal efeito é produzido pela simples observância da regra do § 7º do art. 277 do RIR/94, que determina que “os prejuízos realizados no recebimento de créditos serão obrigatoriamente debitados à provisão referida no artigo e o eventual excesso verificado será debitado a custo ou despesas operacionais”. Isso porque, atendendo à determinação do RIR/94, o eventual crédito será necessariamente baixado contra provisão, afastando a possibilidade de posterior dedução.

Aduz que ainda que pudesse ser levado em consideração uma disposição de natureza infra-legal, fica claro que por ser o RIR/94 posterior à IN SRF 80/93, as disposições daquele revogaram as determinações desta.

Acrescenta que não se pode perder de vista que em virtude da sua natureza de instituição financeira, a recorrente fica sujeita à normatização contábil pelo CMN e esse órgão por meio da Resolução Bacen 1.748/90 determinou que somente cabe considerar eventuais excessos passíveis de reversão se atendidos os limites mínimos fixados pelo normativo em apreço, sem embargo da opção, a cargo dos administradores da instituição, pela manutenção da provisão em níveis mais elevados, em atenção a situações específicas da carteira correspondente.

Em síntese, aponta que não pode subsistir a decisão de primeiro grau, porque entende ser ilegal o § 7º, do art. 6º da IN SRF 80/93, uma vez que não poderia uma instrução normativa criar obrigação da reversão dos excessos de provisão de períodos anteriores, sem o devido amparo legal; ainda que tal obrigação pudesse ser criada por norma de natureza infra-legal, com o advento do RIR/94 que não trouxe a exigência consignada na IN, as disposições da IN foram revogadas; finalmente, em virtude da sua natureza de instituição financeira fica sujeita à Resolução Bacen 1.748/90 que determina que somente cabe considerar eventuais excessos passíveis de reversão se atendidos os limites mínimos fixados pelo normativo em apreço, sem embargo da opção mencionada no parágrafo anterior deste relatório.

Pede que seja anulada a decisão de primeiro grau, em razão de lesão ao direito constitucional da ampla defesa, por conta da negativa ao pedido da diligência ou que se assim este colegiado não entender que seja anulado o auto de infração e imposição de multa tanto em relação ao IRPJ e CSLL, haja vista que não encontra embasamento legal válido, bem como, há patente erro no cálculo realizado pela fiscalização para a apuração do *quantum* tributável, cancelando-se a exigência.

A diligência foi determinada por este Colegiado porque não lograram os autuantes, em seu Termo de Constatação e anexos, apesar da juntada de documentação, demonstrar e identificar com a clareza necessária, a localização e quantificação das bases de cálculo e dos valores glosados, gerando dificuldades para uma análise mais aprofundada dos fatos alegados na defesa.



Ressaltou o relator que a diligência deveria ser focada na verificação dos alegados erros de cálculo cometidos pela fiscalização, apresentados na peça de defesa, em explanações e demonstrativos, com a exclusão, admitida em tese, no recurso voluntário, da base de cálculo da provisão, da conta “Devedores por Depósito em Garantia”.

IV – DO PRIMEIRO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

O relatório de diligência, de fls. 532/543:

a) Conta 1.8.8.40.00.1 – Devedores por depósito em Garantia e a base de cálculo da Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa

Com relação ao item 3.1 do Termo de Constatação, observou que de fato o contribuinte deixou de excluir das bases de cálculo da provisão para crédito em liquidação duvidosa, as contas do grupo “Devedores por depósito em garantia”, conforme planilha 1 apresentada em resposta à exigência nº 1 do Termo lavrado em 26.09.2006 e anexo ao relatório.

Observa que na linha 14 da mencionada planilha tem-se os saldos mensais dessa conta, compondo a base de cálculo da provisão, linha 26 da planilha nº 1. Com relação aos saldos da conta “devedores por depósito em garantia” foi verificado e constatado que são os mesmos constantes dos balancetes, cujas cópias estão anexadas.

b) Cálculo dos excessos mensais efetuados pela autoridade fiscal versus cálculo da contribuinte.

Em relação ao mês de maio de 1994, concluiu o autor da diligência que prevalece para apuração do excesso, o valor informado nas planilhas nº 1, 2 e 3, apresentada em resposta ao Termo lavrado em 26.09.2006, que tem suporte na contabilidade.

Quanto ao mês de agosto de 1994 conclui o autor da diligência que trata-se de erro da autoridade fiscal responsável pelo lançamento, ao utilizar, incorretamente o valor de R\$ 862.033,42 como limite da provisão para o mês anterior, quando o correto é R\$ 793.315,81, devendo prevalecer o valor de excesso apurado de acordo com as planilhas nº 1 a 3, apresentadas em resposta ao Termo de 26.09.2006.

Em relação ao mês de outubro de 1994, concluiu o autor da diligência que deve prevalecer o valor constante nas planilhas nº 1 a 3, ou seja, R\$ 167.134.650,48, apresentadas em resposta ao Termo de 26.09.2006, que tem suporte na contabilidade. A divergência relativa ao mês de novembro, resulta da divergência observada em outubro, prevalecendo o valor apresentado nas planilhas mencionadas.

Quanto ao mês de dezembro de 1994, trata-se de erro da autoridade fiscal, por deixar de considerar a adição das despesas com provisão para créditos de liquidação duvidosa do mês, no montante de R\$ 213.06067 e por desconsiderar a reversão efetuada no mês no montante de R\$ 159.015,05, prevalecendo o valor do excesso apresentado nas planilhas mencionadas.

c) exclusão da base de cálculo, dos saldos das contas do grupo “DEVEDORES POR DEPÓSITO EM GARANTIA”



O autor da diligência constatou que para a apuração da despesa de provisão a ser glosada, conforme coluna relativa ao item 3.1. da Tabela 1 – Anexo ao Termo de Constatação de 26.06.96, a autoridade fiscal utilizou os saldos finais constantes do balancete para a conta 1.8.8.40.00.1 – Devedores por depósito em garantia, quando o correto seria utilizar o movimento do mês, conforme a tabela 3 do relatório de diligência.

Observou que os valores contidos na tabela são oriundos dos balancetes cujas cópias estão anexadas, e confirmam os valores apresentados pela contribuinte na planilha nº 6, entregue em resposta à exigência nº 5, do Termo de Intimação Fiscal nº 1, lavrado em 23.02.2007, que por sua vez corrige valores anteriormente apresentados na planilha nº 6, entregue em resposta à exigência nº 5 do Termo de Início de Fiscalização.

Conclui que os valores corretos para o item 3.1 do Termo de Constatação (fls. 190 a 192) são os dispostos na tabela 4 contida no relatório de diligência.

d) Verificação das adições dos excessos no LALUR

Constata o autor da diligência que os excessos conferidos e informados de acordo com a planilha nº 3. apresentada em resposta ao Termo de Início de diligência, foram devidamente adicionados ao LALUR até o mês de junho de 1994, conforme cópia do LALUR apresentada em resposta ao mesmo Termo de Início, lavrado em 26.09.2006.

Registra que não houve acréscimos de excesso no LALUR nos meses de julho a novembro de 1994, ocorrendo acréscimo em dezembro de 1994, no valor de R\$ 54.045,62.

A contribuinte foi intimada a justificar documentalmente porque não foram adicionados para apuração do Lucro Real, os excessos de PDD (provisão não dedutível), verificados mensalmente de julho a dezembro de 1994. Informou que o saldo da provisão praticamente não se alterou no período, tendo aumentado efetivamente apenas em dezembro de 1994 e apresentou como suporte à sua alegação os saldos informados na tabela 5 do relatório de diligência.

A contribuinte justifica que por não ter havido movimentação contábil da provisão no período, exceto o ajuste que ocorreu em dezembro de 1994, é que não houve adições mensais.

O autor da diligência discordou da contribuinte, pois de acordo com a planilha nº 1, apresentada em resposta ao Termo de início, que a apuração dos excessos não dedutíveis em cada mês é apurado pela fórmula 6: Excesso PDD = saldo das contas PDD - Limite da PDD – PDD Créd. Trib. IR, sendo que, o saldo das contas PDD = Sld. Conta Prov. Créd. Liq. Duv. + Sld conta outros créd. liq. Duv. + sld contas aplic Tit e em ouro; limite da PDD = 0,005 * (soma ativos crédito a receber – Ops com garantia real).

Assim, segundo o autor da diligência, em função da movimentação nas contas de ativos de créditos a receber, houve alteração nos limites da PDD, e conseqüentemente nos valores de excesso, gerando saldo de provisões não dedutíveis, os quais em consequência destas movimentações apresentaram os valores contidos na tabela 6 do relatório de diligência (planilha 3 do Termo de Início) que tem como título “Provisões não dedutíveis, variação do excesso em cada mês em relação ao mês anterior” (provisão não dedutível no mês M = excesso no mês M – excesso no mês M-1).



Conclui que dessa forma, a provisão glosada relativa ao item 3.2. conforme apresenta na Tabela 1 deveria ser apurada conforme tabela 7 do relatório de diligência que tem como título “valores corretos (em R\$) para a provisão glosada relativos ao item 3.2 do Termo de Constatação, que tem as colunas, provisões não dedutíveis (excesso maior que zero não adicionado), adição efetuada, provisão glosada (para os meses de julho a dezembro).

e) Verificações adicionais que se mostraram necessárias

e.1 PDD sobre créditos tributários IR saldo acumulado

Constata o autor da diligência que conforme fórmula 6, são valores excluídos do cálculo do excesso. Intimado para esclarecer a natureza da provisão e a razão de seu saldo ser excluído do cálculo do excesso, informou que “a constituição e baixa da referida provisão não geraram qualquer efeito fiscal, eis que tais lançamentos não se deram contra conta de resultado”. Fundamenta sua afirmação ao informar que a constituição da provisão se deu contra lançamento em conta de ativo (1.8.8.25.00.2 – crédito tributário – imposto de renda) e não contra débito em conta de resultado (que geraria despesa). Apresentou esquema contábil de constituição e baixa, bem como cópias dos balancetes como suporte às suas alegações.

e.2 Provisão para desvalorização de títulos livres

A contribuinte foi intimada a justificar porque os valores constituídos para esta provisão não foram adicionados na apuração do Lucro Real. Informou que “Estes valores não foram adicionados na apuração do Lucro Real, porque foram constituídos nos meses de março e junho de 1994 e estornados/revertidos nos meses de abril e julho de 1994, respectivamente. Assim, como os fatos ocorreram dentro do mesmo ano-calendário, não foi necessário efetuar as adições, uma vez que não geraram efeitos fiscais”. Retificou incorreção na planilha anteriormente apresentada em resposta ao Termo de Início e apresentou o esquema contábil e cópia do balancete como suporte às suas alegações.

e.3 Provisão para perdas em aplicações temporárias em ouro

Intimada para justificar porque os valores contidos para esta provisão não foram adicionados na apuração do lucro real, informou: “Estes valores não foram adicionados na apuração do Lucro real, porque foram constituídos nos meses de outubro de 1994 e estornados nos meses de novembro de 1994. Assim, como os fatos ocorreram dentro do mesmo ano-calendário, não foi necessário efetuar as adições, uma vez que não geraram efeitos fiscais”. Retificou incorreção na planilha anteriormente apresentada e apresentou o esquema contábil e cópias do balancete como suporte às suas alegações.

e.4 Valor de R\$ 25.719,28 referente a Provisão para perdas em aplicações em ouro incluído no cálculo do excesso.

Intimada a justificar porque esse valor referente à provisão para perdas em aplicações em ouro foi considerado para a apuração do saldo da PDD, para cálculo do excesso, informou: “Este valor foi contabilizado por equívoco na conta de provisão em outubro de 1994, e por esta razão, estornado no mês seguinte (novembro/1994), conforme se vê no documento contábil anexo”

f) Conclusão do autor da diligência



Conclui que a verificação de eventuais erros de cálculo cometidos pela autoridade fiscal por ocasião da lavratura do auto de infração e demais verificações que foram necessárias permitiram constatar que a tabela apresentada como anexo ao Termo de Constatação de 26.06.96, às fls. 192 do mencionado processo, deve ser alterada para apresentar os seguintes valores relativos à Provisão Glosada Total:

TABELA 8 do relatório fiscal – Valor Revisado referente à Provisão Glosada.

Mês de 1994	Provisão glosada referente ao item 3.1	Provisão glosada referente ao item 3.2	Provisão glosada total
01	CR\$ 882.729,87	-	CR\$ 882.729,87
02	CR\$ 787.634,69	-	CR\$ 787.634,69
03	CR\$ 759.896,94	-	CR\$ 759.896,94
04	CR\$ 1.002.193,52	-	CR\$ 1.002.193,52
05	CR\$ 1.405.440,82	-	CR\$ 1.405.440,82
06	CR\$ 4.827.760,57	-	CR\$ 4.827.760,57
07	R\$ 268,30	R\$ 69.037,52	R\$ 69.305,82
08	R\$ 114,93	R\$ 52.571,06	R\$ 52.685,99
09	R\$ 169,46	-	R\$ 169,46
10	R\$ 64,19	-	R\$ 64,19
11	R\$ 100,95	R\$ 92.572,79	R\$ 92.673,74
12	R\$ 161,47	R\$ 51.101,12	R\$ 51.262,59

Destaca que caso na análise do mérito este Colegiado decida manter o auto de infração para os itens 3.1 e 3.2, os valores a serem considerados devem ser os dispostos na coluna “Provisão Glosada Total” da Tabela 8 em substituição aos valores dispostos na coluna “Valor Apurado” apresentada no auto de infração de fls. 3.

V - DA MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE SOBRE O RELATÓRIO

Argumenta que pelas conclusões da fiscalização, os valores negativos apresentados em setembro e outubro de 1994, que indicam excesso de adição a título de PDD nos meses anteriores (exatamente porque o saldo contábil da provisão, nos meses em destaque foi reduzido) não foram levados em consideração, quando deveriam.

Afirma que os valores de PDD levados à apuração do imposto de renda em determinado mês do ano-calendário, devem ser considerados no mês subsequente, sejam eles positivos ou negativos. Assim, se o valor do mês subsequente superar o valor adicionado até o mês anterior (saldo acumulado), a diferença deve ser adicionada; se o valor do mês subsequente foi inferior ao valor adicionado até o mês anterior (saldo acumulado), o saldo negativo deve ser carregado para “redução” do valor a tributar no mês posterior. Tendo essa situação ocorrido nos meses de setembro e outubro, que por terem indicado excesso de adição nos meses anteriores, devem servir para reduzir o montante de PDD a adicionar apurado nos meses subsequentes, no caso, novembro e dezembro. Entende que só assim, se chegará ao valor

exato do excesso tributável determinado por lei. Cita o acórdão relativo ao recurso 125240 da Primeira Câmara do 1º CC.

Conclui que os valores que devem ser considerados pelo fisco são de fato, os apresentados no quadro 1 de sua manifestação, que indicam total de excesso de PDD tributável de R\$ 170.354,62 e não R\$ 265.283,12 (em ambos já considerado o valor adicionado pela empresa, à época, de R\$ 54.045,62), como apontou a fiscalização.

Requer que o valor a tributar a título de PDD no ano-calendário de 1994 seja de R\$ 170.354,62.

VI – DO TERMO DE ESCLARECIMENTO DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

O autor da diligência elaborou o Termo em referência para subsidiar a análise do mérito. Apresenta os valores e os efeitos no Lucro Real e no cálculo do excesso de PDD, correspondentes às provisões mencionadas no relatório de diligência, item II-5 “Verificações adicionais que se mostraram necessárias” .

a) Valores das provisões não dedutíveis mencionadas no item II-5 do Relatório de Diligência

a.1 PDD sobre créditos tributários IR saldo acumulado

Conforme informações fornecidas na planilha nº 1, em resposta ao Termo de Início, e na resposta ao Termo de Intimação nº 2, a constituição desta provisão em PDD não gera despesa, uma vez que a conta 1.8.8.25.00.2 é conta de ativo. Da mesma forma a reversão não gera receita. Por esta razão, os valores constituídos foram excluídos do cálculo do excesso de PDD no mesmo mês que foram constituídas (fórmula).

a.2 Provisão para desvalorização de títulos livres

Conclui que trata-se de provisão não dedutível e que não gerou movimento na conta 1.6.9.99.00.2 – Provisão para Ops. De Liquidação Duvidosa, não produzindo efeitos para cálculo do excesso.

a.3 Provisão para perdas em aplicações temporárias em ouro

Trata-se de provisão não dedutível e que não gerou movimento na conta 1.6.9.99.00.2 – Provisão para Ops. De Liquidação duvidosa, não devendo produzir efeitos para cálculo do excesso.

a.4 Valor de R\$ 25.719,28 referente à provisão para perdas em aplicações em ouro incluído no cálculo do excesso.

Conforme visto no item anterior, a constituição desta provisão não gera efeitos na PDD. No entanto, na planilha nº 1, apresentada em resposta ao Termo de Início, verifica-se que a constituição em outubro foi somada ao saldo da PDD para cálculo do excesso e a reversão em novembro foi subtraída do saldo da PDD para cálculo do excesso.



b) Efeitos no Lucro Real e no cálculo do excesso de PDD para subsidiar análise do mérito.

A contribuinte no ano-calendário de 1994, estava no regime de Lucro Real Mensal, portanto, o lucro real e o respectivo IRPJ eram apurados em um mês e o IRPJ recolhido no mês seguinte. Caso na análise do mérito, o Conselho de Contribuintes decida por incluir no conjunto de deduções glosadas os ajustes relativos às provisões não dedutíveis acima expostas, tem-se os seguintes efeitos, relativos a cada item:

b.1 PDD sobre créditos tributários IR saldo acumulado.

A constituição da provisão não gerou despesa, portanto não há valores a adicionar no Lucro Real. A provisão foi efetuada na conta de PDD, portanto, seus valores devem ser excluídos do cálculo do excesso, o que efetivamente foi efetuado, nada mais havendo a fazer. Portanto, nenhuma modificação quer no cálculo do lucro real, quer no cálculo do excesso.

b.2 Provisão para desvalorização de títulos livres

A constituição da provisão gerou despesa não dedutível que não foi adicionada ao Lalur e a justificativa apresentada pela contribuinte de que foi feito estorno no mês seguinte não se aplica, uma vez que o regime é o Lucro Real mensal, portanto, a despesa deve ser adicionada no mês em que foi constituída (março: provisão constituída de Cr\$ 427.731,25; junho: provisão constituída de Cr\$ 231.723,98). A constituição da provisão não gerou movimento na conta PDD e não efetuou o cálculo do excesso. Portanto, nada se modifica em relação a este aspecto.

b.3 Provisão para perdas em aplicações temporárias em ouro

A constituição da provisão gerou despesa não dedutível que não foi adicionada ao Lalur; a justificativa da contribuinte de que foi feito estorno no mês seguinte não se aplica, uma vez que o regime é o Lucro Real mensal, portanto, a despesa deve ser adicionada no mês em que foi constituída (outubro: provisão constituída de R\$ 25.719,28).

b.4 Valor de R\$ 25.719,28 referente à provisão para perdas em aplicações em ouro incluído no cálculo do excesso.

Os valores constituídos e revertidos foram considerados no cálculo do excesso, como esta provisão não deve afetar o cálculo do excesso de PDD, seu efeito deve ser excluído no mês em que foi somado ao saldo da PDD e somado no mês seguinte, quando foi a provisão revertida. A partir dos valores de excesso apresentados na Tabela 6 do relatório de diligência: outubro = R\$ -56.807,76 (resultado de -31.088,48 - 25.719,28) - o valor negativo indica que não houve excesso a ser adicionado, portanto nada há a fazer; novembro = R\$ 118.292,07 (resultado de 92.572,79 + 25.719,28) - neste caso, a correção implica em aumento de R\$ 25.719,28 no valor do excesso, que deve, portanto, ser adicionado.

c) Resultado final, para subsidiar análise de mérito

O autor da diligência elaborou tabela do resultado final consolidado, em que as colunas A a D são os valores já apresentados na conclusão do relatório de diligência e refere-se



à revisão de erros de cálculo. Adiciona as colunas E a F (letras E e F: despesas não dedutíveis não adicionados ao Lalur, G: eliminação do efeito no excesso relativo à provisão perdas ouro).

Para a coluna E (provisão para desvalorização de títulos livres) acrescenta para o mês de março, o valor de Cr\$ 427.731,25, e no mês de junho, o valor de Cr\$ 231.723,98, obtendo o total consolidado de Cr\$ 1.187.628,19 e Cr\$ 5.059.484,55, respectivamente.

Acrescentou o valor de R\$ 25.719,28 no mês de outubro, a título de despesas não dedutíveis relativas a provisão perdas em ouro de R\$ 25.719,28, no mês de outubro e de R\$ 25.719,28 no mês de novembro.

VII - MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE SOBRE O TERMO ADICIONAL

Sobre a provisão para perdas em aplicações temporárias em ouro, a contribuinte argumenta que a atenta análise da planilha nº 8, anexa à resposta do Termo de intimação nº 1 dá conta de que no mês de outubro de 1994, este valor foi considerado na base mensal estimada. Afirma que apurava o IR pelo lucro real mensal, assim não haveria que se falar em apuração mensal estimada de tributos. Afirma que a informação do autor da diligência está equivocada.

Argumenta que naquele mês a base foi negativa, de modo que, mesmo tendo considerado a despesa de R\$ 25.719,28, o valor base para o IRPJ e para a CSLL foi de (R\$ 5.305,01), conforme planilha 8, não gerando valor a recolher. Acrescenta que ainda que se desconsiderasse tal fato, admitindo-se a alegação do fisco quanto à não observância do mês de competência, deve este Conselho reconhecer a ocorrência de postergação do pagamento do imposto de renda sobre tal valor no mês de outubro de 1994, para determinar-se a exigência apenas e tão somente dos acréscimos relativos à multa e juros sobre o montante principal (PN 2/96).

Também discorda do item relativo ao “Valor de R\$ 25.719,28, referente à Provisão para perdas em Aplicações em Ouro, incluído no cálculo do excesso”.

Afirma que a premissa do autor da diligência pauta-se em equívoco, vez que a movimentação da provisão para perdas em aplicações em ouro foi lançada em outubro e revertida no mês imediatamente posterior. Conclui que tais efeitos foram anulados por força deste procedimento.

Com relação a essas afirmações afirma haver gravíssimo erro no cálculo apresentado pelo fiscal em suas conclusões. Explica:

a) Nas conclusões das diligências apresentadas pela autoridade fiscal em maio de 2007, foi apontado como resultado final, para outubro de 1994, o valor de (R\$ 31.088,48) e para novembro de 1994, o valor de R\$ 92.572,79, conforme tabela 7 do relatório de diligência. No entanto, esses valores apontam que certamente já foram considerados os efeitos da adição de R\$ 25.719,28 de outubro de 1994, bem como a sua exclusão para o mês de novembro de 1994. Para comprovação do alegado, bastaria verificar a planilha 8 juntada na resposta ao Termo de Intimação nº 1, onde se demonstra os valores considerados no cálculo do excesso pela contribuinte, e o saldo da provisão não dedutível ao final de cada mês. Da planilha extrai-se que considerando o valor da despesa de provisão de perda em aplicações em ouro, o saldo da



provisão para o mês de outubro de 1994 foi de (R\$ 5.305,01) e para novembro de 1994 de R\$ 41.235,19.

b) Assim, se for tirado o efeito da despesa de provisão para perdas em aplicações em ouro, nos meses destacados, com a exclusão do valor no mês em que foi considerado no excesso, e somando-se no mês em que foi excluído, chegar-se-á exatamente nos valores considerados pelo fiscal na conclusão das suas diligências apresentada em maio de 2007, quais sejam, para outubro de 1994 (R\$ 31.088,48) e para novembro de 1994 R\$ 92.572,79. A manifestante elabora planilha que traduziria os valores corretos das bases de cálculo.

c) Argumenta que no mês de outubro de 1994, com a reversão da despesa de R\$ 25.719,28, a provisão para adicionar é de (R\$ 56.807,76) e em novembro de 1994, com a reversão do efeito de R\$ 25.719,29, a provisão para adicionar é de R\$ 118.292,07.

d) Conclui que a sugestão da autoridade fiscal constante no Termo de esclarecimento está tirando o efeito da provisão para perda em aplicações em ouro duas vezes, resultando, para o mês de novembro de 1994, R\$ 25.719,28 de base para IRPJ e CSLL a maior do que a realmente devida.

A recorrente requer:

a) Com relação ao item “c” do termo de esclarecimentos do fiscal, afastar as afirmações lá constantes, uma vez que o valor da despesa com provisão para perdas em aplicações em ouro do mês de outubro de 1994 já foi considerada na formação da base de cálculo do IR e da CS, como se nota pela planilha anexa, não tendo gerado saldo a pagar já que a base do mês foi negativa; ou alternativamente;

b) Com relação ao item “c” que reconheça a postergação do pagamento do imposto e da contribuição, exigindo-se apenas a multa e os juros sobre o montante principal que seria devido;

c) Com relação ao item “d” do termo de esclarecimentos do fiscal, deve ser afastada a afirmação do autor da diligência de que deve-se considerar um aumento de R\$ 25.719,28 no valor do excesso, vez que inequivocadamente comprovado o erro no cálculo da autoridade fiscal que leva à duplicidade de adição deste valor na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no período em questão.

É o Relatório.



Voto

Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento do IRPJ e CSLL, em razão da glosa de provisões não autorizadas. Exigiu-se a multa de 100%. A contribuinte apurou Lucro Real mensal. O lançamento decorreu da não exclusão da base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa, nos meses de janeiro a dezembro de 1994, dos valores das contas do grupo “DEVEDORES POR DEPÓSITOS EM GARANTIA”. Consignou-se ainda a “adoção de sistemática contábil indevida de não reverter os saldos das provisões anteriores, deixando de efetuar as adições no LALUR”, nos meses de julho a dezembro de 1994.

No recurso a contribuinte requereu a anulação da decisão de primeiro grau, por cerceamento do direito de defesa por conta da negativa ao pedido de diligência e se essa liminar fosse superada requereu a realização de diligência. Em relação a essa preliminar, constato que a Turma Julgadora decidiu com as informações disponíveis na impugnação. Rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Convertido o julgamento do recurso voluntário em diligência na sessão de 23.03.2006, foi elaborado relatório de diligência e Termo de esclarecimento posterior. Para ambos houve manifestação da interessada. Ressaltou o relator que a diligência deveria ser focada na verificação dos alegados erros de cálculo cometidos pela fiscalização, apresentados na peça de defesa, em explanações e demonstrativos, com a exclusão, **admitida em tese**, no recurso voluntário, da base de cálculo da provisão, da conta “Devedores por Depósito em Garantia”; além de demais verificações que se mostrassem necessárias diante das alegações de defesa.

O autor da diligência preparou a tabela nº 8 contida no relatório, e transcrita no relatório acima, que abrange ambas infrações e identifica a provisão glosada referente ao item 3.1 do auto de infração (dedução da PCLD dos depósitos em garantia) e a provisão glosada referente ao item 3.2 (adoção da sistemática de não reverter os saldos das provisões anteriores) apuradas após os trabalhos de diligência.

Posteriormente, formalizou Termo de esclarecimento do relatório de diligência, e obteve como resultado final, para subsidiar a análise do mérito, a tabela contida na página 4 do relatório, que constitui o doc. de fls. 551/555.

Para a infração do item 3.1 da autuação, a autoridade que efetuou a diligência consignou no primeiro relatório que a autoridade fiscal utilizou os saldos finais constantes do balancete para a conta 1.8.8.40.00.1 – devedores por depósitos em garantia – quando o correto seria utilizar o movimento do mês. Registra os valores corretos na tabela 4 e transporta o valor da provisão glosada para a tabela nº 8.

A contribuinte na manifestação apresentada após ciência do relatório da diligência não discordou dos valores da glosa apurados após a correção de diversos erros e aguarda o julgamento do mérito.

Concordo com os valores da glosa apresentados na tabela nº 8 do relatório da diligência fiscal, relativos à infração de falta de adição no lucro real das contas do grupo devedores por depósito em garantia.

Em relação à verificação das adições dos excessos no Lalur, o autor da diligência concluiu que verificou-se, em função da movimentação nas contas de ativos de créditos a receber, que houve alteração nos limites da PDD, e conseqüentemente nos valores de excesso, gerando saldo de provisões não dedutíveis, os quais em conseqüência destas movimentações apresentaram os valores mencionados na tabela 6, que inclui valores negativos e positivos. Na tabela 8 consigna os valores que devem prevalecer para a infração 3.2 do auto de infração.

A tabela abaixo evidencia os valores apurados para a infração 3.2, os valores apurados pelo autor da diligência e os valores que devem ser mantidos.

Tabela nº 1: Valores apurados para a infração 3.2 após correção de erros.

Mês	Valor apurado pela fiscalização (fls. 3 e 192) – R\$	Valor apurado pelo autor da diligência (fls. 543) – R\$	Valores mantidos R\$
Julho	189.853,17	69.037,52	69.037,52
Agosto	121.290,49	52.571,06	52.571,06
Setembro	-		
Outubro	-		
Novembro	91.859,91	92.572,79	91.859,91
Dezembro	51.101,13	51.101,12	51.101,12

Obs. Tendo o autor da diligência apurado no mês de novembro, valor maior que a fiscalização, e tendo a apuração do imposto se dado pelo Lucro Real mensal, deve prevalecer para esse mês o valor apurado pela fiscalização, para que não ocorra *reformate in pejus*.

Concluo que em relação à segunda infração, os erros de cálculo cometidos pela fiscalização foram corrigidos, devendo prevalecer os valores contidos na tabela acima, na última coluna.

Em relação à apuração do valor tributável, a contribuinte na manifestação em relação ao relatório de diligência, somente discorda do fato de que quando o excesso da provisão do mês é menor que o excesso da provisão no mês anterior, que tais valores negativos (mês de setembro: -R\$ 63.840,03 e outubro: -R\$ 31.088,48) não possam ser somados às provisões não dedutíveis dos meses de julho, agosto, novembro e dezembro, que em seu entendimento gera o total de provisões não dedutíveis de R\$ 170.354,62 em vez de R\$ 265.283,12, apurado pelo autor da diligência. Mas, essa apreciação se fará quando do exame do mérito.

Destaca-se que os cálculos apresentados na Tabela “resultado final consolidado” contido no Termo de esclarecimento do relatório de diligência, cujos efeitos tributários se

dariam em relação às despesas não dedutíveis não adicionadas ao Lalur, relativa à provisão para perdas em ouro de R\$ 25.719,28 no mês de outubro, e eliminação do efeito no excesso relativo à provisão para perdas em ouro no mesmo valor no mês seguinte são matéria nova que não devem ser conhecidas, e que inclusive aumentariam o crédito tributário a ser exigido. Conseqüentemente deixo de apreciar a argumentação da contribuinte relativa à matéria nova.

Quanto à glosa da exclusão da conta dos “Devedores por Depósitos em Garantia”, tais depósitos se referem a garantias de demandas fiscais ou trabalhistas para garantia de instância.

No ano-calendário de 1994, a constituição da provisão estava prevista no art. 277 do RIR/94. Transcrevo esse dispositivo legal:

Art. 277. Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa (Lei n.º 4.506/64, art. 60, I).

§ 1º A importância dedutível como provisão para créditos de liquidação duvidosa será a necessária a tornar a provisão suficiente para absorver as perdas que provavelmente ocorrerão no recebimento dos créditos existentes ao fim de cada período-base (Lei n.º 4.506/64, art. 61).

§ 3º O montante dos créditos referidos no parágrafo anterior abrange apenas os créditos decorrentes da exploração da atividade operacional da empresa.

(...)

A matriz legal do Decreto é a Lei 4.506/64, art. 60, I, transcritos a seguir:

Art. 60. Poderão ser registradas como custo ou despesas operacionais as importâncias necessárias à formação de provisões:

I - Para créditos de liquidação duvidosa;

II - Para responsabilidade pela eventual despedida dos empregados;

III - Para o ajuste do custo de ativos ao valor de mercado, nos casos em que este ajuste é determinado por lei.

Os depósitos judiciais relativos a demandas fiscais e trabalhistas não podem ser incluídos como créditos de liquidação duvidosa. O disposto no inciso I do art. 60 tem relação com o *caput* do artigo que por sua vez diz respeito à atividade operacional do sujeito passivo, por se referir a formação de provisões passíveis de serem registradas como custo ou despesas operacionais. Assim, entendo que o § 3º do art. 277 do RIR/94 não extrapolou os limites da Lei e conseqüentemente, nem os demais atos citados pela recorrente.

Ademais, os depósitos judiciais não representam dívidas de terceiros para com a recorrente, ma sim, trata-se de garantias de demandas fiscais ou trabalhistas que não se insere no conceito de créditos de liquidação duvidosa.



Registre-se ainda que a Resolução Bacen mencionada pela recorrente não tem aplicação para efeitos fiscais, devendo para essa finalidade ser seguidas as normas relativas à legislação tributária.

Da jurisprudência cito alguns acórdãos:

108-08.588 de 10.11.2005:

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.

DEDUTIBILIDADE - Somente são dedutíveis as baixas dos créditos de liquidação duvidosa comprovadamente incobráveis nos termos da legislação tributária, não cabendo a adoção de norma do Banco Central se assim não dispuser a legislação tributária de regência.

101-92348 de 14.10.98:

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - A Resolução BACEN nº 1.748/90 autoriza a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa para a apuração do lucro líquido mas para a determinação do lucro real, deve ser observado o disposto na legislação tributária (art. 277 e §§ do RIR/94).

101-92701 de 09.06.99:

IRPJ – PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – A dedutibilidade da provisão para créditos de liquidação duvidosa vincula-se ao que sobre ela dispõe a legislação tributária. Ato normativo do Banco Central, que determine critério diverso para a constituição da provisão pelas instituições financeiras, não prevalece sobre a norma fiscal.

Concluo que em relação à infração descrita no item 3.1. do auto de infração, apenas deve ser reduzido o valor da glosa, conforme valores apurados pelo autor da diligência e que estão registrados na tabela 8 do relatório de diligência de fls. 532/543, reproduzido no relatório acima.

Em relação à segunda infração (adoção de sistemática contábil indevida de não reverter os saldos das provisões anteriores, deixando de efetuar as adições no Lalur, nos meses de julho a dezembro de 1994, dos excessos da PCLD), o cálculo da provisão não dedutível foi efetuado pela diferença entre o excesso da provisão no mês e o excesso da provisão no mês anterior. Para os meses em que essa diferença foi positiva, considerou-se como provisão não dedutível. Sendo essa diferença negativa nada foi tributado.

Um dos argumentos da recorrente é que a par da autuação estar embasada no § 7º do art. 6º da IN SRF 80/1993, em que pese tal ato administrativo determinar a reversão do saldo de provisão não utilizado no período anterior, o que se deve levar em consideração é que essa determinação não encontra amparo legal, pois não é prestigiado pela legislação vigente à época (Lei 4.506/64) que cuida tão somente da formação e utilização da provisão, não trazendo qualquer disposição relativa à obrigatoriedade das reversões dos saldos anteriores.



Transcrevo referido artigo da IN SRF 80/93:

Art. 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão registrar como custo ou despesa operacional dedutível, provisão destinada a fazer face às prováveis perdas no recebimento dos créditos oriundos da exploração de suas atividades operacionais decorrentes de vendas de bens e serviços, existentes no encerramento de cada período-base de apuração do imposto.

Art. 6º Os prejuízos realizados no recebimento de crédito serão obrigatoriamente debitados à provisão referida no artigo 1º, e o eventual excesso verificado será debitado a custos ou despesas operacionais.

§ 7º O saldo não utilizado da provisão constituída para fazer face aos créditos incobráveis, em dado período de apuração do lucro real, será revertido a crédito da conta de resultado desse mesmo período

A contribuinte argumenta ser ilegal tal dispositivo e que nem mesmo o RIR/94 trouxe tal obrigação. Afirmo que este, no § 2º do art. 277 traça limites à provisão unicamente no interesse de fixar parâmetros para a dedução do encargo correspondente, de observância restrita, aos períodos de apuração. Aduz que nos períodos em que os saldos transportados de períodos anteriores se apresentam suficientes para amparar as perdas virtuais, sem necessidade de provisionamento adicionais, descabe ante a inexistência de imperativo legal, cogitar-se de limites, conforme acórdão 101-93519.

O fato do RIR/94, em seu art. 277 não se referir à reversão de que trata o § 7º da IN SRF 80/93, não significa que esse procedimento não deva ser adotado. Entendo que essa reversão é necessária para o equilíbrio dessa sistemática, entretanto, o resultado será o mesmo se o sujeito passivo constituir a provisão pelo complemento.

O outro argumento da contribuinte é que nos meses de setembro e outubro de 1994, pelo excesso de adição nos meses anteriores, deveria ser reduzido o montante de PDD a adicionar, apurado nos meses subsequentes, no caso, novembro e dezembro. Entendo que somente assim se chegaria ao valor exato do excesso tributável determinado em lei, ou seja, se o valor do mês subsequente superar o valor adicionado até o mês anterior (saldo acumulado), a diferença deve ser adicionada; se o valor do mês subsequente for inferior ao valor adicionado até o mês anterior, o saldo negativo deve ser carregado para redução do valor a tributar no mês posterior.

Assim, entendo que o total das provisões não dedutíveis para o período de julho a dezembro de 1994 relativo à segunda infração deve ser de R\$ 170.354,62 e não de R\$ 265.283,12, como apurou o autor da diligência.

Argumenta que a apuração do IRPJ é anual e que o lucro tributável é apurado apenas no final do ano, e que durante o exercício as apurações são meras estimativas, que ao final devem ser ajustadas.

Entretanto, a contribuinte no ano-calendário de 1994 apurou o lucro pelo Regime do Lucro Real mensal e não anual. Dessa forma, não procede seu argumento de que os valores negativos do excesso ocorridos em setembro e outubro devam ser deduzidos do excesso apurado nos meses seguintes.



A tabela abaixo especifica os valores da glosa que devem prevalecer.

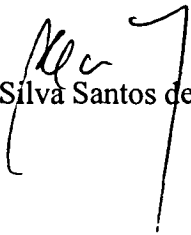
Tabela nº 2: Valor da glosa mantida e valores que devem ser excluídos da glosa

Mês de 1994	Glosa mantida do item 3.1 do auto de infração	Glosa mantida do item 3.2 do auto de infração	Provisão glosada total mantida	Valor da exclusão da glosa
01	CR\$ 882.729,87	-	CR\$ 882.729,87	-
02	CR\$ 787.634,69	-	CR\$ 787.634,69	CR\$ 882.729,87
03	CR\$ 759.896,94	-	CR\$ 759.896,94	CR\$ 1.670.364,56
04	CR\$ 1.002.193,52	-	CR\$ 1.002.193,52	CR\$ 2.430.261,50
05	CR\$ 1.405.440,82	-	CR\$ 1.405.440,82	CR\$ 3.432.455,03
06	CR\$ 4.827.760,57	-	CR\$ 4.827.760,57	CR\$ 4.837.895,85
07	R\$ 268,30	R\$ 69.037,52	R\$ 69.305,82	R\$ 124.330,43
08	R\$ 114,93	R\$ 52.571,06	R\$ 52.685,99	R\$ 72.500,69
09	R\$ 169,46	-	R\$ 169,46	R\$ 3.898,01
10	R\$ 64,19	-	R\$ 64,19	R\$ 4.067,48
11	R\$ 100,95	R\$ 91.859,91	R\$ 91.960,86	R\$ 4.131,67
12	R\$ 161,47	R\$ 51.101,12	R\$ 51.262,59	R\$ 4.232,62

Obs. O valor da exclusão da glosa foi calculado pela diferença entre o valor apurado no auto de infração às fls. 3 e a coluna "provisão glosada total mantida" desta tabela.

Do exposto, oriento meu voto para rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito dar provimento parcial ao recurso para excluir da glosa os valores de R\$ 213.160,90 e CR\$ 13.253.706,81.

Sala das Sessões – DF, em 13 de agosto de 2008.


Albertina Silva Santos de Lima.