



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13807.013343/99-96  
Recurso nº. : 138.968  
Matéria : IRPJ E OUTRO – EXS: DE 1995 a 1997  
Recorrente : KIMBERLY-CLARK KENKO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : 10ª.TURMA/DRJ – SÃO PAULO/SP.  
Sessão de : 18 de maio de 2005  
Acórdão nº. : 101-94.975

DECADÊNCIA – *EX OFFÍCIO* – Sendo a decadência e a homologação tácita hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício pela autoridade administrativa, independentemente de pedido do sujeito passivo, em respeito ao princípio da estrita legalidade e da moralidade administrativa.

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRAZO DECADENCIAL – A partir do advento da Lei n. 8.383/91, que impôs ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, aplicar-se-á para a contagem do prazo decadencial, o disposto no § 4º, art. 150 do Código Tributário Nacional.

GRATIFICAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES - são excluídos da conceituação de administradores os empregados que trabalham com exclusividade, em caráter permanente, para uma empresa, subordinada hierarquicamente e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com carteira profissional.

DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO – OPÇÃO – O direito a depreciação pressupõe o exercício de uma opção, de procedimentos contábeis e do cumprimento de obrigações fiscais a serem efetuados obrigatoriamente pelo contribuinte, em épocas e com obediência de formalidades próprias, de tal sorte que as importâncias não apropriadas num determinado exercício não poderão ser apropriadas em percentual maior que o permitido em outro período como forma de recuperar a depreciação feita a menor. Entretanto, permanece o direito do contribuinte de exercer nos anos-subsequentes a quota de depreciação não utilizada nos períodos pretéritos.

**CORREÇÃO MONETÁRIA CREDORA DO BALANÇO –**

A parcela do saldo credor da correção monetária deve ser computada para efeito de determinação do lucro real no período base de sua apuração, por tratar-se de uma obrigação legal, sob pena de dar causa a postergação de tributo para o exercício financeiro posterior ao em que deveria ter sido oferecido à tributação.

**POSTERGAÇÃO - DESPESAS DIFERIDAS–** Comprovado que no período posterior ao ano-calendário sob revisão fiscal o contribuinte deixou de compensar despesas diferidas glosadas pela fiscalização, em face da compensação a maior realizada no ano-calendário fiscalizado, impõe-se o tratamento dado aos casos de postergação no pagamento do imposto, nos termos do disposto no art. 6º. do Decreto-lei 1.598/77 e PN-CST 02/96.

**PARTICIPAÇÕES DOS EMPREGADOS NOS LUCROS –** Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração os pagamentos feitos a empregados a título de participação nos lucros da empresa, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas.

**ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. –** Serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias consideradas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional.

**DESPESAS DE CORREÇÃO MONETÁRIA –**  
**INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA –**  
Constitui fundamento para lançamento do imposto, se da inexatidão quanto ao período-base de escrituração de custo ou despesa resultou em indevida redução do lucro real no período em que foi lançado.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL -** A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente

Processo nº. : 13807.013343/99-96  
Acórdão nº. : 101-94.975

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por KIMBERLY-CLARK KENKO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ referente ao período de janeiro a novembro de 1994 e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) cancelar as exigências relativas aos itens gratificações de dirigentes, gastos pré-operacionais e lucros atribuídos a empregados; e 2) reduzir as exigências relacionadas aos itens depreciação de bens do ativo imobilizado e adições não computadas no lucro real, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº. :138.968  
Recorrente : KIMBERLY-CLARK KENKO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

KIMBERLY-CLARK KENKO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela 10ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento relativo a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, objetivando a reforma da decisão recorrida.

O lançamento decorreu de constatação pela autoridade fiscal, de que o contribuinte teria cometido as seguintes infrações: (i) gratificação equivalente atribuída a dirigentes e administradores, (ii) excesso de depreciação dos bens do ativo imobilizado; (iii) excesso de amortização a título de ativo diferido; (iv) provisão para distribuição de lucros não autorizada; (v) gratificação concedida a empregados; (vi) insuficiência da correção monetária em virtude de baixa no ativo diferido; (vii) adições não computadas na apuração do lucro reais referentes à Unidade de Suzano nos meses de 01/94 a 12/94 e 12/95 e 12/96, e (viii) redução indevida do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

As alegações que fundamentaram as impugnações, juntadas às fls. 206 a 290 e 517 a 597, de idêntico conteúdo, estão assim sintetizadas:

(i) ser nulo o auto de infração uma vez que não teria havido qualquer tipo de prejuízo ao erário, pois a empresa teria incorrido em prejuízo em todos os exercícios;

(ii) que a gratificação atribuída a dirigentes e administradores, não se submeteria às restrições contidas no art. 246 do RIR/94, eis que a denominação do cargo ou da função não possuiria o condão de alterar as situações de fato, qual seja, a existência

de contrato de trabalho ao qual se submeteriam as partes por não se tratarem de dirigentes estatutários. Alega ainda não configurar infração o benefício concedido aos empregados, pois tratar-se-ia de 14º salário e não participação nos lucros, sendo assim não ensejaria em adição na base de cálculo do Lucro Real;

(iii) que a não utilização das despesas relativas às cotas de depreciação em seus respectivos períodos-base, mas posteriormente, não teria implicado em recolhimento a menor de tributos; pelo contrário, teria ensejado em recolhimento a maior no ano-calendário de 1995. Além do que, não haveria nenhuma restrição valoratícia ou percentual de utilização de forma acumulada dos valores relativos à depreciação efetivamente ocorrida e não utilizada em períodos anteriores;

(iv) que a glosa referente a ajustes anteriores de depreciação fora efetuada sem se demonstrar o percentual anual garantido pela legislação do imposto de renda, e os índices referentes aos bens beneficiados com a depreciação acelerada, ocasionando assim grave cerceamento ao direito de defesa;

(v) que a fiscalização teria deixado de considerar que no saldo baixado pelo contribuinte classificado sob o título de ativo diferido, encontravam-se valores que não constituem gastos pré-operacionais, tratando-se de valores relativos a despesas efetivamente realizada, cabível sua utilização para redução do lucro líquido desde o momento de sua realização;

(vi) que teria a fiscalização incorrido em equívoco ao considerar o saldo contábil do ativo diferido, no valor de R\$ 2.126.088,00, tendo efetuado a correção somente deste valor sem ter considerado, por outro lado, o saldo contábil da conta de amortização acumulada no valor de R\$ 1.333.313,88. Assim, aduz que da correção monetária tributada como omissão de receita, no montante de R\$ 477.519,37, deveria ser reduzida à importância de R\$ 299.462,30, relativa à correção monetária da conta de amortização acumulada;

(vii) que teria a impugnante estabelecido acordo coletivo com seus empregados no ano de 1995, em que ficou convencionado que cada funcionário receberia o

equivalente a um salário nominal a título de participação nos lucros conforme previsto no art. 7º XI da CF;

(viii) que conforme previsto no art. 8º da Lei nº 8.541/92, e no art. 284 do RIR/94, a obrigatoriedade de obedecer-se ao termo “redução indevida” como infração, ocorreria somente se houvesse prejuízo no recolhimento do tributo, o que não seria o caso da impugnante devido a não aferição de lucro nos períodos.

(ix) no que se refere ao item da autuação referente à compensação de prejuízos fiscais sem a limitação de 30% prevista na Lei nº 8.981/95, argúi ter interposto Mandado de Segurança, no qual teria obtido liminar que autoriza a compensação de prejuízos fiscais acumulados integralmente sem a limitação de 30%, que estariam por sua vez com a exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, IV do CTN.

(x) requereu por fim fosse declarada a total nulidade do Auto de Infração, ou alternativamente fosse julgado improcedente o lançamento fiscal impugnado.

A vista dos termos das impugnações, a 10ª. Turma da DRJ em São Paulo/SP, por unanimidade, julgou procedente em parte o lançamento (fls. 847/864), sob os seguintes argumentos, em síntese:

Que restou consignado não ser o auto de infração nulo, uma vez que não se adequaria as hipóteses de nulidade dos atos processuais definidas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93.

No que se refere às alegações de equívoco na capitulação legal e de não necessidade de respeitar o limite de dedutibilidade do valor pago a título de 14º salário, fora acordado que a regra jurídica é clara ao dizer que não importa a designação adotada para o valor pago aos empregados que não seja salário. E que, o limite individual para dedução desta gratificação vigente em 1995 foi atualizado pela Lei nº 8.981/95, art. 38, e que teria sido esse limite o corretamente aplicado no lançamento.

1.333.314,00, excluiu da tributação a importância de R\$ 299.462,30, a título de insuficiência de correção monetária, porque procede a alegação de erro de cálculo demonstrado na impugnação (fl. 247).

No que se refere às adições não computadas na apuração do lucro real, sob o argumento de que a exigibilidade estaria suspensa, entendeu-se incabível devido ao preceituado no art. 284 do RIR/94: *“Serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros ou encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172/66”*.

Em relação às exclusões indevidas, ou seja, reduções efetuadas ao lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro em janeiro de 1995, como ajuste de exercícios anteriores, assentou-se, ao contrário do alegado, não se tratar de objeto de nenhuma ação judicial, mas referente à correção de financiamento para aquisição de terreno relativo a 12/94, efetuada pela contribuinte em 01/95, como ajuste de exercícios anteriores, razão pela qual manteve-se assim a tributação também neste item.

Em relação à concomitância, a Turma Julgadora deixou de analisar os argumentos a respeito de compensação de prejuízos fiscais por não ter sido objeto do presente auto de infração, eis que este processo trata exclusivamente de diferença de matéria tributável apurada pela fiscalização em auditoria procedida no período-base de 1995 e falta de adição ao lucro líquido para apuração do lucro real de PIS com exigibilidade suspensa, nos anos-base de 1994, 1995 e 1996.

A Turma Julgadora afastou por fim a solicitação de perícia, vez que o pedido não atende aos requisitos exigidos no artigo 16, inciso IV, do Decreto n. 70.235/72.

Em relação à depreciação dos bens do ativo imobilizado, alega não haver violação dos princípios da legalidade e do cerceamento de defesa, tendo em vista que não restou outra opção a fiscalização senão a adição ao lucro líquido para apuração do lucro real, pelo valor global do ajuste, eis que a contribuinte não apresentou os razões auxiliares relativos à posição anterior dos bens.

Argüiu que o lançamento de despesas das quotas de depreciação, depreciação incentivada e amortização é opção da empresa fazê-lo ou não, como determinam os artigos 250 e 266 do RIR/94, porém respeitados os limites mínimos de tempo e percentuais máximos de taxas, de tal sorte que as importâncias não apropriadas ou apropriadas em percentuais inferiores ao permitido, não poderão ser recuperadas posteriormente utilizando-se taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e para cada bem.

Quanto ao excesso de amortização em razão da taxa, depreendeu-se que os documentos que relacionam os gastos pré-operacionais nada esclareceriam no sentido de comprovar a inexatidão na classificação da referida conta. Por tal motivo não se acolheu a alegação de erro na classificação sob o argumento de absoluta falta de comprovação.

Em relação a provisões não autorizadas e gratificação a empregados, entendeu a Turma Julgadora que restou consignado ser correta a tributação relativa ao ano-calendário de 1995, decorrente da glosa de despesas por excesso de gratificações concedidas a empregados e por distribuições dos lucros, até porque o "Convencionamento da forma de participação dos trabalhadores nos resultados da empresa Kenko do Brasil Indústria e Comércio Ltda" traz a data de 25/01/96, razão pela qual consignou-se que não poderia ser aplicado às participações do ano-base de 1995.

Em relação à insuficiência de receita de correção monetária, entendeu a Turma Julgadora que, após analisar os valores contidos no TVF (fl. 146) e o Demonstrativo contido à fl. 39, onde consta no Ativo Diferido o valor de R\$ 2.126.088,00, em 31/12/1994, e respectiva amortização no valor de R\$

Em face da aludida decisão, a Recorrente apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário (fls. 895/952), argumentando, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente alegou que a decisão de primeira instância não teria abordado todos os aspectos da defesa apresentados na impugnação.

No mérito, em primeiro plano alega serem os diretores técnico e administrativo-financeiro meros empregados da Recorrente, contratados nos exatos termos e condições do previsto na CLT. Refuta assim a decisão de primeira instância, na parte em que preceitua que um empregado ao exercer funções de gerência da empresa, estaria conceituado como administrador, e assim, o empregador não poderia excluir do lucro real a percentagem que lhe atribuir.

A fim de embasar o entendimento, transcreve ementa de acórdão emanado pelo Egrégio Conselho de Contribuintes no sentido de ser incabível a adoção de critérios indiciários para valorizar a base de cálculo de lançamento, assim como, transcreve também Parecer Normativo do Ministério da Fazenda que define administradores com as características da habitualidade, atos de gerência e administração, enfatizando em fim, ser incabível a aplicação da restrição contida no RIR/94, e considera errônea a falta de adição apontada pela fiscalização.

Ademais, friza que nenhum dos dispositivos indicados no enquadramento legal poderia ser considerado como infringido pela Recorrente e que o lançamento se consubstanciaria na polarização da d. julgadora do mérito da questão, qual seja, o aproveitamento integral, em um único período, de despesa financeira.

Aduz adiante, que a d. julgadora ignorou frontalmente o teor do art. 219 do RIR/94, que consubstanciaria a desclassificação da Recorrente do auto de infração. A começar pelo enquadramento legal dado pela fiscalização "art. 195 – ajuste ao lucro líquido das despesas indedutíveis", em que condena a empresa por

ter excluído indevidamente de seu resultado a importância de R\$ 4.290.401,32, como ajuste de exercícios anteriores.

Enfatiza novamente a Recorrente não ter excluído o valor alegado, e sim o valor de R\$ 743.279,12, o que corresponderia a uma exclusão líquida entre receitas e despesas relativas a depreciação, amortização, e correção monetária credora do ativo imobilizado à época.

Assim, a fiscalização estaria efetuando a glosa de uma despesa excluída do lucro líquido na apuração do lucro real; contudo, a fiscalização não teria invocado o art. 195 do RIR/94 para reduzir a tributação da contribuinte, quando relativamente à mesma exclusão a Recorrente teria oferecido à tributação a receita de correção de ativo imobilizado não depreciado na época, oriunda da mesma operação de ajuste de exercício anterior, o que ocasionaria tratamento diverso entre receitas tributáveis e despesas dedutíveis.

Portanto, alega que diante de tal contra-senso, não caberia argumentar exclusão indevida da despesa de depreciação, exceto se ficasse comprovado ter realmente não existido a despesa, o que não seria o caso. Além do que, a própria fiscalização em seu Auto, teria demonstrado ter a contribuinte incorrido em equívoco e não de despesas inexistentes.

Aduz que, ao contrário do que consta no Auto de Infração, teria sim apresentado os razões relativos aos bens ajustados, e que o próprio Termo de Verificação Fiscal na página 01, item 02, parágrafo terceiro, teria confirmado que a Recorrente apresentou a documentação necessária.

Quanto à solicitação feita à Recorrente para que apresentasse os razões auxiliares da época, detalhando os valores contábeis a serem depreciados, bem como os valores reais e exatos de correção monetária no período, aduz ser completamente descabida, incoerente e inaceitável, uma vez que se tivesse condição de demonstrar àquela época os acertos necessários, teria feito nos livros contábeis daqueles períodos, sendo desnecessário todo o processo e ajuste que se

seguiram. Além do que, de acordo com a IN 68/95, estariam obrigadas à apresentação por meio magnéticos à Receita Federal dos arquivos a partir de 01/01/96, o que não se aplicaria por se tratarem de fatos geradores anteriores a 31/12/95.

Que não caberia à fiscalização o argumento de que a Recorrente teria infringido o artigo 197 do RIR/94, a fim de tipificar o ato praticado, haja vista que esta teria todos os livros fiscais com seus registros correspondentes na escrituração comercial, histórico de lançamento, natureza do ajuste na conta de patrimônio líquido, tudo devidamente escriturado conforme os princípios contábeis aceitos e consistentemente testados por auditores independentes. E que se caso, a fiscalização entendesse à época estar embaraçada a auditoria, caber-lhe-ia o direito de arbitrar o lucro da Recorrente.

Quanto à desnecessidade de despesas com a atividade da empresa, entende a Recorrente não ter havido qualquer tipo de justificativa para tal. Portanto, apesar de qualificar a despesa como desnecessária, no mesmo relatório teria confirmado ser dedutível, e se dedutível seria necessária. Porém, desde que seja feita em anos posteriores. Assim, entende a Recorrente que tal raciocínio seria contraditório e visaria apenas o favorecimento do sujeito ativo.

No que se refere às cotas de depreciação proporcional no caso de período-base com duração inferior a doze meses, alega que em nenhum momento teria alterado suas taxas de depreciação. Na realidade teria ocorrido erro de tipo identificado nos períodos anteriores que a teriam levado a contabilizar em seu patrimônio líquido despesas de depreciação, bem como, receitas de correção monetária de seus ativos, porém exatamente dentro das taxas de depreciação permitidas.

No que se refere as “taxas de depreciação e amortização”, aduz inicialmente não ter a fiscalização procedido a tipificação correta dos atos praticados pela Recorrente, além de ressaltar não ter havido prejuízo fiscal ocasionado pelo procedimento adotado. Conclui, ter efetuado recolhimento de tributos nos anos

subseqüentes ao ano em que fora lavrado o Auto, que impossibilitaria o uso da depreciação em períodos posteriores, hipótese em que configuraria o recolhimento a menor de tributos.

Esclarece ainda a Recorrente, que somente poderia reconhecer o efeito das despesas em cada um dos períodos de apuração anteriores, por meio de ajuste da conta de lucros acumulados, e que teria computado esse ajuste para fins fiscais no mesmo período em que procedeu ao ajuste da sua contabilidade.

Rebate a capitulação no art. 197, que prevê o dever de escriturar e manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, por não ter tido nenhuma alegação expressa da fiscalização no sentido da falta quanto à escrituração nos termos da lei.

No que tange à taxa de amortização de ativo diferido, relata que o fisco deve comprovar se o ajuste de exercício anterior teria ou não causado impactos tributários. E que estaria sempre de acordo em quitar suas obrigações com o fisco, desde que reste comprovado que o fisco teria deixado de arrecadar pelo ajuste de exercício anterior de tributo devido.

E que em se considerando os ajustes de amortização do ativo diferido em seu respectivo período de competência, as despesas de amortização não acarretariam aumento do imposto devido, mas pelo contrário, teria acarretado recolhimento a maior de tributos relativos ao ano calendário de 1992, situação diversa e imediatamente inversa à restrição prevista no art. 219 do RIR/94.

No que se refere às provisões para participação nos lucros, defende-se com o argumento de que com o advento do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 58, incorporado ao inciso II do art. 462 do RIR/99, esta despesa seria considerada dedutível do lucro real, pois este dispositivo preveria expressamente em seu inciso III que poderiam ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração, as participações nos lucros das pessoas jurídicas, atribuídas aos trabalhadores da empresa, o que minaria a alegação do fisco de que seria mera provisão.

Salienta que o acordo firmado pela empresa e seus empregados atenderiam a todos os requisitos previstos na legislação de regência, e que a parcela contabilizada como despesa operacional glosada no valor de R\$ 373.000,00, corresponderia à parcela exata a ser distribuída dos resultados auferidos do ano de 1995.

Quanto à tributação do excesso de gratificação paga a seus empregados, afirma não ter ocorrido infração, posto que não fora efetuado pagamento de gratificação, e sim, participação nos lucros, conforme convenção. Em decorrência, fora mantido o entendimento pela turma julgadora, sob a alegação de que a referida convenção fora efetuada em 25/01/1996, e não atenderia aos requisitos da MP 794/94, infração que a Recorrente questiona por não ter sido adequada na oportunidade da lavratura do auto de infração.

Por fim, alega que o principal fundamento utilizado pela fiscalização seria em síntese, a impossibilidade do contribuinte aproveitar integralmente, em um único período, a despesa financeira em comento, em afronta ao art. 219 do RIR/94, que estabelecerá o tratamento a ser dado por despesas reconhecidas fora de seu período de competência.

Portanto, requer seja reformada a autuação quanto a este item, assim como, integralmente reformada a decisão de 1ª instância a fim de declarar improcedente o lançamento efetuado pela fiscalização, com ênfase nos seguintes argumentos: (i) improcedência do enquadramento legal da suposta infração pela fiscalização; (ii) a ausência de prejuízo ao fisco pelo procedimento contábil adotado, baseado no disposto no art. 219 do RIR 94.

É o relatório.



## VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Antes de adentrar as matérias de mérito postas a discussão no presente recurso, faz-se necessário, preliminarmente, em razão do princípio da legalidade e moralidade administrativa, colocar aqui matéria não argüida em nenhum momento no processo, qual seja, a decadência do direito do Fisco em constituir o crédito tributário, a qual, pelos princípios acima, deve ser reconhecido de ofício, independentemente de pedido do contribuinte.

Compulsando os autos, verifica-se que se exige da Recorrente crédito tributário com base em fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 1994 a dezembro de 1996, relativo a Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real – Suspensão da exigibilidade do pagamento do PIS – referente a filial Suzano-SP.

Por outro lado, a Recorrente só tomou ciência do lançamento na data de 10 de dezembro de 1999, ou seja; para o período compreendido entre os meses de janeiro de 1994 a novembro de 1994, já havia transcorrido mais de 5 (cinco) anos da data dos respectivos fatos geradores, ocorrendo, portanto, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, ex vi do § 4º, artigo 150 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que para este ano-calendário a contribuinte optou em apurar seu lucro real em bases mensais (fl. 498).

É fato que a partir do advento da Lei n. 8.383/91, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido passaram a ser calculado e pago sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se



claramente ao art. 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, lançamento por homologação, sendo o prazo decadencial fixado no § 4º. do referido dispositivo legal.

Neste sentido é a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, conforme se depreende das ementas abaixo:

*“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica era constituído na modalidade de lançamento por declaração, até o advento da Lei n. 8.381/91. A partir de 1º. de janeiro de 1992, o referido imposto passou a ser exigido mensalmente, na modalidade de lançamento por homologação, aplicando-se o disposto no artigo 150, § 4º. do Código Tributário Nacional.”*

*DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independentemente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado.”*

Desta forma, tendo o Código Tributário Nacional disposto em seu art. 150, ao cuidar das modalidades de lançamento, que o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o que se ajusta perfeitamente ao presente caso, conclui-se que ocorreu o perecimento do direito do Fisco em constituir o crédito tributário (IRPJ) para este período.

Em relação aos supostos vícios constantes do Auto de Infração alegado pela Recorrente, entendo que os mesmos não têm como prosperar, eis que não se verifica qualquer falha ou irregularidade formal ou material no lançamento efetuado, visto que as infrações encontram-se perfeitamente constituída nos autos, tendo sido garantido a contribuinte o pleno exercício de sua defesa.

Quanto às matérias de mérito posta a análise desta E. Câmara, as mesmas serão apreciadas na seqüência em que foram dispostas no Auto de Infração, conforme segue:

001 – GRATIFICAÇÕES ATRIBUÍDAS A DIRIGENTES OU ADMINISTRADORES.

Em relação a este item, alega a Recorrente que os diretores técnico e administrativo-financeiro são seus empregados, contratados nos exatos termos e condições previstas pela CLT, para o exercício de suas funções com exclusividade e subordinados às regras e normas ditadas pela administração da empresa, sem ditar a sua política ou as suas normas.

Em contraposição, entendeu a decisão recorrida que por ter os empregados o cargo de Diretor Técnico e Diretor Administrativo Financeiro, e sendo inerentes a tais cargos ditar a política e as normas da empresa, não resta dúvida de que estes dois beneficiários são administradores, estando suas remunerações mensais sujeitas ao limite previsto no art. 246 do RIR/94.

De acordo com o PN/CST n. 48/72, em vigor por ocasião da apuração das suposta infração, são excluídos da conceituação de administradores *“os empregados que trabalham com exclusividade, em caráter permanente, para uma empresa, subordinada hierarquicamente e juridicamente e, como meros prepostos ou procuradores, mediante outorga de instrumento de mandato, exercem essa função cumulativamente com as de seus cargos efetivos e percebem remuneração ou salário constante do respectivo contrato de trabalho, provado com carteira profissional”*.

Pois bem, esta é a hipótese que se apresenta nos autos, conforme se verifica às fls. 989/993 e 995, onde se comprova que os diretores em questão são empregados da Recorrente e exercem a função subordinada hierarquicamente e juridicamente como meros procuradores da empresa.



Logo, sou pelo restabelecimento da dedução glosada pela fiscalização.

002 – DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.  
EXCESSO EM FUNÇÃO DA TAXA ANUAL AJUSTADA.

Em relação a este item da autuação, alega a Recorrente que não excluiu o valor alegado pela fiscalização no valor de R\$ 4.290.401,32, mas tão somente a importância de R\$ 743.279,12, correspondente a uma exclusão líquida entre receitas e despesas, todas relativas ao mesmo item, ou seja, depreciação, amortização e correção monetária credora do ativo imobilizado à época, entendendo que a fiscalização, para manter-se coerente com o seu raciocínio, deveria desconsiderar a receita de correção monetária na importância de R\$ 3.826.962,85, o que não ocorreu, e que em nenhum momento alterou as taxas de depreciação, mas apenas contabilizou em seu patrimônio líquido os ajustes de exercícios anteriores.

Por outro lado, a decisão recorrida entendeu que, por ser opção do contribuinte o lançamento das despesas de depreciação, depreciação incentivada e amortização, como determinam os artigos 250 e 266 do RIR/94, devem ser respeitados os limites mínimos de tempo e percentuais máximos de taxas, de tal sorte que as importâncias não apropriadas ou apropriadas em percentuais inferiores ao permitido, não poderão ser recuperadas posteriormente utilizando-se taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício e para cada bem.

Com o advento do Decreto-lei n. 1.598/77, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, devem, para fins de determinação de seu lucro, adotar o regime de competência, o qual estabelece que as receitas, custos, despesas e deduções serão consideradas em função dos fatos geradores dos mesmos.

Por outro lado, a inobservância do regime de competência na escrituração da receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do



lucro, só tem relevância para fins do Imposto de Renda, quando dela resultar prejuízo para o Fisco, como a postergação do imposto ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base, situação ocorrida nos presentes autos.

Isto porque, após proceder aos ajustes relativo às despesas de depreciações, amortizações e da correção monetária do Ativo que deixou de ser efetuada em períodos pretéritos, a Recorrente excluiu do lucro real a importância de R\$ 743.279,12, correspondente ao resultado líquido da operação, ou seja: a diferença entre as despesas de depreciações e amortização do ativo diferido com o saldo credor da correção monetária do ativo, gerando com isso uma redução do lucro real do período em que ocorreram tais ajustes (1995).

Ainda, corroboro com o entendimento esposado pela r. decisão recorrida no sentido de que o lançamento de despesas com depreciação, depreciação incentivada e amortização num determinado período de tempo é uma opção do contribuinte, conforme dispostos nos artigos 250 e 266 do RIR/94.

Sendo assim, se não o fizer ou fizer em percentuais inferiores ao permitido num determinado lapso de tempo, não poderá lançar num mesmo exercício o somatório do que deixou de apropriar nos períodos pretéritos se tais despesas ultrapassar o percentual anual admitido pela legislação.

Todavia, o mesmo não se sucede em relação à correção monetária do balanço, eis que é uma obrigação legal da empresa decorrente da Lei n. 7.799/89, com as alterações introduzidas pelas Leis ns. 8.200/91, 8.383/91 e pelo Decreto n. 332/91 (art. 396 do RIR/94).

Ocorre que, compulsando os autos, mais precisamente às fls. 386/399, verifica-se que a Recorrente apurou resultados tributáveis no ano-calendário de 1991 e 1992 (2º. semestre), e não tendo procedido à correção monetária do balanço de acordo com a determinação legal (regime de competência), implicou na postergação do pagamento do imposto para período-base posterior ao

em que seria devido, devendo, portanto, o lançamento se sujeitar ao disposto no art. 219 do RIR/94 (Inobservância ao regime de competência).

Contudo, não foi este o procedimento adotado pela fiscalização, eis que não questionou o lançamento relativo à correção monetária credora lançada pela Recorrente por ocasião dos ajustes, na importância de R\$ 3.826.962,85, por entender que adicionado corretamente, independentemente tratar-se de exercícios pretéritos, que por sinal, já havia decaído o direito do Fisco exigir tributo sobre tal importância, vez que se trata de ajuste de correção monetária credora de balanço apurada anteriores a 1994, *ex vi* do § 4º, art. 150 do CTN.

Sendo assim, os efeitos de apuração inadequada da correção monetária do balanço sobre as contas do Ativo Permanente da empresa (saldo credor da correção monetária), devem se restringir a cada período em separado, com o seu tratamento disposto na legislação, eis que se constitui em fato jurídico autônomo, impondo por conseguinte que os seus efeitos decadenciais sejam considerados em face da autonomia de cada período-base de incidência do Imposto de Renda.

Pelos motivos acima, e também pelos princípios da legalidade e moralidade administrativa, entendo que deve ser excluída da tributação a importância de R\$ 3.826.962,85, relativo ao saldo credor da correção monetária de balanço.

#### 003 – AMORTIZAÇÃO.

#### EXCESSO EM FUNÇÃO DA TAXA.

Neste item a Recorrente entende que o enquadramento legal da suposta infração feito pela fiscalização não procede, como também, não houve qualquer prejuízo ao fisco no procedimento contábil adotado, tendo em vista que tal “diferido” foi posteriormente identificado como despesas efetivas, as quais foram por ela equivocadamente classificadas naquele título, e ainda, mesmo que inexistisse o

artigo 219 do RIR/94, a amortização não foi utilizada nos períodos subseqüentes, o que acarreta em tributos recolhidos a maior.

Em contraposição, a decisão recorrida alega que da análise dos documentos de fls. 360 a 366 – GASTOS PRÉ-OPERACIONAIS, verifica-se que o mesmo nada esclarece no sentido de comprovar a inexatidão na classificação da referida conta.

De fato, da análise do referido demonstrativo não se chega à conclusão alguma, ou seja: que se trata na verdade de despesas efetivas que poderiam ter sido deduzidas por ocasião do dispêndio, pois estão discriminadas no referido documento de forma sintética, sem qualquer menção a que tipos de despesa se referem.

Contudo, a matéria aqui discutida trata-se de típica hipótese de postergação, tendo em vista que por ter sido tais despesas integralmente baixadas pela Recorrente por ocasião do ajuste (1995), deveria a fiscalização ter procedido ao ajuste dos exercícios posteriores por ocasião do lançamento, para que as despesas glosadas fossem alí aproveitadas, em respeito ao disposto no art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 e do Parecer Normativo CST 02/96.

De fato, compulsando os autos verifica-se que a fiscalização não recompôs a base de cálculo do Imposto de Renda dos anos posteriores, em que a Recorrente apurou lucro real e pagou imposto, só considerando o percentual de 20% para o ano-calendário em curso (1995).

Portanto, em respeito ao critério temporal da regra matriz de incidência, cabia a fiscalização proceder ao ajuste relativo à postergação do imposto pago em exercícios subseqüentes, pela não dedução das despesas pré-operacionais em períodos pretéritos, em observância ao ditame no art. 6º. do Decreto-lei 1.598/77 e do PN-CST 02/96.

### PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS.

Neste item, para contrapor o argumento da fiscalização no sentido de que se trata de provisão não autorizada em lei, e da decisão recorrida que manteve a exigência sob o argumento de que da análise do documento de fls. 650 a 652 (Convencionamento da forma de participação dos trabalhadores nos resultados da Empresa Kenko do Brasil Indústria e Comércio Ltda.), e da data nele oposta (25/01/1996), tal documento não poderá embasar as participações provisionadas no ano-base de 1995, pois de acordo com o item "b", § 1º. do art. 2º. da MP n. 794, de 29/12/94, os programas de metas, resultados e prazos deverão ser pactuados previamente, alega a Recorrente que não se trata de provisão, mas sim de Contas a Pagar, correspondente à parcela do lucro a ser distribuída aos seus trabalhadores, com previsão legal expressa na legislação fiscal desde 1977, por intermédio do artigo 58 do Decreto-lei n. 1.598, incorporado ao inciso II do artigo 462 do RIR/99, sendo que a MP 1.619-43/98 – art. 3º. – aprova a dedutibilidade da despesa dentro do ano-calendário de sua constituição, independentemente do seu efetivo pagamento, como também, que o acordo firmado entre a empresa e seus empregados atende os requisitos previstos na legislação de regência.

De fato, a partir do advento do Decreto-lei n. 1.598/77, art. 58, poderão ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas a seus empregados segundo normas aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas, caso da Recorrente

Por sua vez, a MP 794, de 29/12/94, que veio regular a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, citada pela Recorrente e que serviu com fundamento para a decisão recorrida manter a exigência, autorizou no seu § 1º., art. 3º. a dedução como despesa operacional, para efeito de apuração do lucro real, as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados – nos termos da referida medida -, dentro do próprio exercício de sua constituição.



Ou seja, a simples assinatura extemporânea do Termo de Convencionamento da forma de participação dos trabalhadores nos resultados da contribuinte (25/01/96), que por sinal foi realizado tão somente para se adequar aos termos da MP 1.276/96, não tem o condão de afastar um direito assegurado ao contribuinte em deduzir do lucro líquido as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados constituídos dentro do próprio exercício.

Não fossem os argumentos acima que por si só já restabelece a dedução efetuada pela Recorrente no ano-calendário de 1995, trata-se também aqui de hipótese de postergação de imposto pago em períodos subseqüentes, eis que os pagamentos foram efetivados no ano-calendário de 1996, época em que a Recorrente apurou lucro real e pagou o imposto sem que a fiscalização tivesse feito a devida recomposição da base de cálculo do tributo e compensasse o valor pago a maior.

Portanto, voto no sentido de restabelecer as deduções efetuadas pela Recorrente em relação a este item.

#### 005 – GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS

Neste item, a despeito da fiscalização ter caracterizado a infração como gratificações a empregados, alega a Recorrente tratar-se de pagamentos efetuados a seus funcionários a título de participação nos lucros da empresa.

Contudo não é o que se apresenta nos autos, porquanto da análise dos documentos de fls. 133/143, elaborado pela Recorrente, conclui-se que se trata na verdade de 14<sup>o</sup>. salário pago em parcelas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 1995. Nesta direção são os documentos de fls. 1003 a 1015, onde tais pagamentos estão registrados nos recibos de pagamentos de salários dos Srs. Antonio Mishao Noro e Hung Pai Chung como 14<sup>a</sup>. salário.

Portanto, correta a glosa efetuada pela fiscalização porque em desacordo com o disposto no art. 299 do RIR/94.



006 – INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA.

Quanto a este item a Recorrente nada alegou, uma vez que a decisão recorrida determinou fosse retificado o lançamento, excluindo da tributação a importância de R\$ 299.462,30. Portanto, nada há a ser apreciado.

007 – ADIÇÕES

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Trata-se conforme já citado na preliminar de dedução de PIS – Unidade Suzano – com exigibilidade suspensa nos termos do art. 151 do CTN, relativo ao aos anos-calendário de 1994 a 1996, glosada pela fiscalização com base no art. 284 do RIR/94 e mantido integralmente pela decisão recorrida.

A Recorrente alega, equivocadamente, que a decisão recorrida inovou no lançamento trazendo a lume o art. 284 do RIR/94, o qual em nenhum momento foi tomado pela Autoridade Autuante, o que provoca a nulidade do auto de infração.

Entretanto, da leitura do Termo de Verificação Fiscal n. 02, parte integrante do Auto de Infração, constata-se que a fiscalização capitulou corretamente o dispositivo infringido pela Recorrente (art. 284 do RIR/94), não tendo, portanto, como prosperar seu argumento.

Também não há como prosperar sua alegação no sentido de que nenhum prejuízo causou ao Erário a não adição dos valores ora questionados nos anos-calendário de 1994 e 1995, por ter realizado prejuízo fiscal nestes períodos.

Isto porque, não se trata aqui de verificar os efeitos econômicos ou financeiros do procedimento adotado pela Recorrente, mas sim da correta aplicação do dispositivo legal (Leis ns. 8.541/92, art. 8º. e 8.981/95, art. 41), que considera como redução indevida do lucro real às importâncias contabilizadas como custo ou



despesa relativos a tributos ou contribuições, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei 5.172/66 (CTN).

Alega também a Recorrente que por ocasião do lançamento (1999), já não mais existia o depósito em juízo, e sendo assim, tal despesa já poderia ter sido excluída da tributação, fato que reduziria o recolhimento do IRPJ daquele ano, vez que apurou lucro real no montante de R\$ 31.425.177,42.

De fato, com base nos documentos de fls. 1158 a 1164, constata-se que a Recorrente apurou lucro real no ano-calendário de 1999, suficientes para absorver todos os pagamentos efetuados a título de PIS.

Contudo, a fiscalização deu ciência a Recorrente do Auto de Infração na data de 10.12.99, quando ainda não havia encerrado seu exercício financeiro, e por conseguinte nada tinha a ajustar; ao contrário da contribuinte que sabedora das glosas efetuadas pela fiscalização, poderia muito bem ter deduzido integralmente tais despesas neste ano-calendário.

Logo, entendo como correto o procedimento adotado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida, com a ressalva do período alcançado pela decadência, objeto da preliminar suscitada no presente voto.

#### 008 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES.

##### EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Conforme já relatado, trata-se neste item de despesas com ajuste de correção monetária de exercícios anteriores incidente sobre passivo/financiamento na compra de um terreno junto à empresa FITESA S/A., deduzidos pela Recorrente no ano-calendário de 1995, glosado corretamente pela fiscalização com base no disposto no art. 219, inciso II, do RIR/94.

Corretamente porque, a Recorrente ao postergar as despesas de correção monetária incorridas em períodos pretéritos e lançá-las como dedutível no ano-calendário de 1995, reduziu indevidamente o lucro real deste período,

Processo nº. : 13807.013343/99-96  
Acórdão nº. : 101-94.975

ocasionando uma redução indevida de pagamento do imposto de renda, hipótese que se subsume perfeitamente ao dispositivo legal indicado pela fiscalização (art. 219, inciso II, do RIR/94).

Portanto, entendo que em relação a este item não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida.

Em relação ao lançamento reflexo (CSLL), a solução dada ao litígio principal, aplica-se, no que couber, ao lançamento dele decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, caso dos autos, até porque a Recorrente não apresentou alegações específicas em relação a esta exigência.

Por todo o exposto, voto no sentido de afastar a exigência incidente sobre a glosa do PIS com exigibilidade suspensa no período de janeiro a novembro de 1994, em decorrência da decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário, DAR provimento em relação aos itens 001 – Gratificações Atribuídas a Dirigentes ou Administradores, 003 – Amortização (Gastos Pré-Operacionais), 004 – Provisões (Lucros atribuídos a empregados), DAR provimento PARCIAL em relação aos itens 002 – Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado, 007 – Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real, e por fim NEGAR provimento em relação aos itens 005 – Gratificações a Empregados e 008 – Exclusões Indevidas.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 18 de maio de 2005

  
VALMIR SANDRI

