



MINISTÉRIO DA FAZENDA

cvgc

Sessão de 10 de outubro de 1989.

ACORDÃO N.º 103-09.605

Recurso n.º 94.993 - IRPJ - EX: DE 1983

Recorrente PHILIPS DO BRASIL LTDA. (SUC. DE WALITA ELETRO DOMÉSTICOS LTDA).

Recorrid DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SÃO PAULO - SP

IRPJ - CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE - LEGISLAÇÃO VIGORANTE EM 1983 - REGIME DE CAIXA.

No exercício de 1983 ainda vigorava o regime de caixa para a dedução de despesas de propaganda e publicidade, na forma preconizada pelo art. 247 do RIR/80. A Lei nº 6.404/76 e o Decreto-lei nº 1.598/77 não revogaram o art. 54 da Lei nº 4.506/64 (art. 247 do RIR/80), revogação esta que só veio a ocorrer com a edição da Lei nº 7.450/85.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PHILIPS DO BRASIL LTDA. (SUC. DE WALITA ELETRO DOMÉSTICOS LTDA).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF., em 10 de outubro de 1989.

ANTONIO DA SILVA CABRAL

-PRESIDENTE É RELATOR

VISTO EM

LUIZ DJALMA BARBOSA BEZERRA PINTO-PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE:

14 OUT 1989

NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: AYRES DE OLIVEIRA, ANTONIO PASSOS COSTA DE OLIVEIRA, LÓRGIO RIBEIRO, DÍCLER DE ASSUNÇÃO, FRANCISCO XAVIER DA SILVA GUIMARÃES, BRAZ JANUÁRIO PINTO e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 13811/000.537/87-56
Recurso nº 94.993
Acórdão nº 103-09.605
Recorrente: PHILIPS DO BRASIL LTDA. (SUC. DE WALITA ELETRO DOMÉSTI
COS LTDA.).

R E L A T Ó R I O

PHILIPS DO BRASIL LTDA., sucessora de Walita Ele-
tro Domésticos Ltda., com sede na cidade de São Paulo, inscrita no
CGC sob o nº 61.086.336/0096-74, solicita a reforma da decisão de
fls. 71/75.

Ao examinar a escrituração da empresa relativa ao
exercício de 1983, ano-base de 1982, percebeu a fiscalização que
o detalhamento do Q. 12 "Despesas Operacionais", linha 15 - "Propa-
ganda e Publicidade", no montante de Cr\$ 777.712.336, elementos re-
lativos à declaração de rendimentos desse exercício, demonstrou ha-
ver efetivamente pago despesas com propaganda no ano-base de 1983,
embora contabilizadas no período-base de 1982, portanto levadas ao
lucro líquido do exercício social encerrado em 31.12.82, pelo regi-
me de competência, em desacordo com as determinações contidas no
art. 247, incisos II a IV, do RIR/80, que erigiu o regime de caixa
para esse tipo de despesa. Estas despesas somam Cr\$ 98.988.374,42,
daquele total acima citado.

Ao impugnar o feito, a autuada lembrou que o art.
247 do RIR/80, que consolidara o art. 54 da Lei nº 4.506/64 foi
revogado pelo art. 187 da Lei nº 6.404/76, que adotou o regime de
competência para os custos e despesas. Mais ainda, as normas esta-
belecidas na Lei das sociedades anônimas foram totalmente admiti-
das pela legislação do imposto de renda, que determinou, por inter-
médio do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 67, item XI, que o lucro lí-
quido do exercício deveria ser apurado, a partir do primeiro exer-
cício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância
das disposições da Lei nº 6.404/76. Como se isto não bastasse, veio
a Lei nº 7.450/85 e claramente estabeleceu em seu art. 54 que as
despesas de propaganda seguiriam o regime de competência. Ainda

que se quisesse admitir a revogação da Lei nº 4.506/64 apenas por esse diploma de 1985, dever-se-ia atentar para o disposto no art. 106 do CTN, que trata da retroatividade benigna, que é o caso.

Às fls. 69 foi inserida a informação fiscal, defendendo a aplicação do regime de competência apenas para as despesas de propaganda relacionadas com o exercício de 1986 em diante.

O Delegado da Receita Federal, negou acolhida às razões da impugnante, em decisão assim ementada:

"Despesas de Propaganda incorridas no período-base porém liquidadas no período-base seguinte, utilizadas indevidamente como despesas operacionais do período."

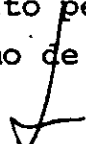
O julgador singular fundamentou sua decisão, em recurso, no seguinte:

- o auto de infração está calcado em despesas de propaganda incorridas no ano-base de 1982, mas não pagas dentro de período-base;

- o art. 247, incisos II a IV, do RIR/80, estabelece o regime de caixa para a dedutibilidade desse tipo de despesas;

- a aplicação retroativa da legislação, na forma do art. 106 do CTN, que trata da chamada "retroatividade benigna", não se aplica ao caso;

- para o exercício de 1983 prevalece o regime de caixa, conforme sobejamente explicitado no Parecer Normativo CST nº 34/81, em cujo item 5 foi escrito: "... somente o intérprete me nos avisado poderá enxergar um conflito entre a adoção do regime de competência na escrituração mercantil e a observância de preceitos da lei fiscal que somente admitem a dedutibilidade da despesa de propaganda quando efetivamente paga. Em verdade, o antagonismo é apenas aparente e o suposto conflito perde amplitude quando a matéria é examinada segundo o mecanismo de determinação da base impo



nível adotado pelo DL. 1598/77";

* - a Lei nº 6.404/76 contém dispositivos que asseguram nítida separação entre a escrituração comercial e a fiscal, e que asseguram nítida separação entre a escrituração comercial e a fiscal, e que segundo o parágrafo 2º do art. 177 a companhia deverá escriturar em registros auxiliares, sem modificação da escrituração, as disposições da lei tributária que prescrevem métodos ou critérios contábeis diferentes utilizados nos registros permanentes;

- analisando-se o Decreto-lei nº 1.598/77 não se percebe qualquer conflito entre sua norma e o art. 247 do RIR/80;

- a integração dos dois regimes está plenamente assegurada na medida em que o contribuinte cumpre o estatuído no § 2º do art. 8º do DL nº 1.598/77, promovendo os ajustes necessários no livro de apuração do lucro real;

- o MAJUR/83 (pág. 24) orientara no sentido de se registrarem os gastos com propaganda e publicidade na linha do art. 247 do RIR/80;

- a respeito da aplicação de norma do CTN, este Código não especificou formas de revogação das leis ou da legislação tributária, como afirma a impugnante. Aplica-se ao caso, ao contrário, o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, em cujo § 2º se encontra a regra segundo a qual a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga bem modifica a lei anterior.

Ao apresentar seu recurso voluntário, a empresa a legou, em síntese, o que segue:

1. a separação determinada por lei, entre escrituração comercial e fiscal só é necessária em caso de ajustes legalmente determinados entre a primeira e a segunda. Não é o caso presente, em que as despesas, segundo o art. 187 da Lei nº 6.404/76, deverão seguir o regime de competência;

2. o Decreto-lei nº 1.598/77 adotou a tese da Lei nº 6.404/76, conforme se depreende da leitura do art. 67, XI desse diploma fiscal;

3. por conseguinte, o art. 247 do RIR/80 já estava revogado, a partir da edição da Lei nº 6.404/76;

4. o art. 106 combinado com o art. 112, ambos do CTN, de respeito, prevê a retroatividade benigna, o que se aplicaria no caso em julgamento, dado que o art. 54 da Lei nº 7.450/85 trouxe para as despesas de propaganda a consagração do regime de competência.

5. não se aplica o art. 2º da LICC. A Lei nº 6.404/76, no que tange ao tratamento contábil das despesas não estabeleceu normas gerais ou especiais, mas sim normas específicas determinando fossem as mesmas assumidas pelo regime de competência. Isto faz com que deva aplicar ao caso não o parágrafo segundo do texto acima, mas o primeiro que determina a revogação do art. 54 da Lei nº 4.506/64.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 11.05.89 (AR de fls. 76 v.), enquanto a protocolização do presente ocorreu em 09.06.89 (doc. de fls. 77).

Quanto ao mérito, não cabe razão à recorrente, pelos motivos que passo a mencionar.

Em primeiro lugar, no tocante ao argumento de que o art. 187 da Lei nº 6.404/76 teria estabelecido o regime de competência para os custos e despesas e, portanto, revogado o art... 247 do RIR/80 (art. 54 da Lei nº 4.506/64), implicaria em crítica ao próprio RIR/80, que teria consolidado legislação revogada.

Não parece ser este o sentido da Lei nº 6.404/76. Esta Lei, conforme se tem dito frequentemente, consagrou prática utilizada em outros países, qual seja, a de se ter uma demonstração financeira para efeitos societários diversa de uma demonstração financeira para efeitos tributários. Há nítida separação, no Brasil, entre lei comercial, de um lado, e lei fiscal, de outro. Conforme acentuou muito bem o julgador singular, nada impede que uma empresa queira seguir a lei comercial e escriturar as despesas de propaganda com base em regime de competência. Para efeitos de tributação, no entanto, teria que proceder ao ajuste devido.

Não há a menor dúvida de que temos, a partir da edição da Lei nº 6.404/76, para não se falar de período anterior, uma nítida separação entre disposições de leis comerciais distintas de disposições de lei fiscais. Tanto isto é verdade que o Decreto-lei nº 1.598/77, se inicia com estes dizeres:

"O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 55, II, da Constituição, e tendo em vista a necessidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976)."

O Decreto-lei nº 1.598/77, ao adaptar as normas do imposto de renda às da Lei nº 6.404/76, teria revogado o art. 54 da Lei nº 4.506/64, o que indicaria ter o RIR/80 compilado, em seu art. 247, uma legislação revogada? Não.

Esta tese não tem qualquer fundamento, tendo sido rechaçada por todas as Câmaras deste Conselho. Cito, a título de exemplo, o Acórdão nº 101-72.934, de 03.12.81, assim ementado:

"DESPEAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA - Decreto-lei nº 1.598/77. Este diploma não alterou o regi-

Acórdão nº 103-09.605

me de dedutibilidade destas despesas, previsto no artigo 54 da Lei nº 4.506/64. Somente no ano do pagamento é que são dedutíveis." (grifei).

Esta matéria também foi objeto de análise pela 5ª Câmara deste Conselho em cuja ementa do Acórdão nº 105-1.65, de 03.10.84, se lê:

"DESPESAS OPERACIONAIS - Despesas de propaganda - A dedutibilidade de despesas de propaganda está condicionada ao seu efetivo pagamento durante o respectivo período-base."

Por fim, esta Câmara sempre tem se posicionado pela tese de que o Decreto-lei nº 1.598/77 não revogou o art. 54 da Lei nº 4.506/64. Cito, a título de ilustração, o Acórdão nº 103-07.350, de 15.04.86, assim ementado:

"IRPJ - Despesas de propaganda e publicidade - In-dedutíveis as despesas desta natureza não pagas no ano-base, sem que ocorra conflito entre a legislação fiscal e a legislação comercial, nos moldes trazidos pelos pareceres PN CST nºs 34/81 e 26/82." (grifei).

A mesma coisa foi assentada no Acórdão nº 103-06.957, de 14.08.85, assim ementado:

"IRPJ - Despesas de Propaganda - Inexiste conflito entre o regime de competência na escrituração mercantil e as disposições do art. 247 do RIR/80 que só admite a dedutibilidade das despesas de propaganda no ano do efetivo pagamento."

A recorrente citou o art. 67, XI, do Decreto-lei nº 1.598/77, em apoio à sua tese, e cujo texto diz o seguinte:

"XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976."

Em primeiro lugar, chamo a atenção para a expres-

são lucro líquido, que equivale a lucro contábil, para efeitos societários, que se distingue do lucro real ou lucro para efeitos fiscais. Por isso é que o julgador singular aceitou ser possível a empresa escriturar as despesas de propaganda, em 1982, pelo regime de competência, mas para efeitos de apuração do lucro líquido. O erro da recorrente foi ter utilizado tal sistema também para apuração do lucro real, o que não era permitido.

Em segundo lugar, muito bem acentuou o julgador singular, o art. 187 da Lei nº 6.406/76 é lei nova que estabeleceu disposições gerais e especiais a par das já existentes e que não revogou nem modificou a lei anterior.

Quanto ao problema da retroatividade benigna, na forma do art. 112 do CTN, conforme acentuou o julgador singular, nada tem a ver com o caso presente, sobretudo porque este dispositivo se reporta a normas que definem infrações ou que cominam penalidades e desde que haja dúvida, o que não se aplica ao caso em julgamento. Quanto à retroatividade do art. 106 do CTN, a recorrente se refere ao inciso II, alínea "b", na qual está dito:

"b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo."

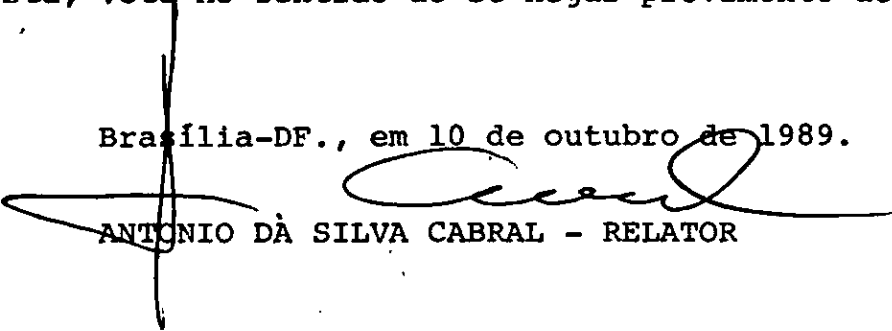
Logo, a própria norma invocada pela recorrente se volta contra ela, pois a condição para haver retroatividade é que não tenha ocorrido falta de pagamento de tributo, o que não se aplica ao seu caso, em que justamente se está cobrando a falta de pagamento de tributo devido. De resto, conforme salientado pelo julgador singular, não se aplica, ao caso, a legislação a que se refere a empresa, mas o art. 2º, § 2º, da LICC.

Na realidade, a mudança de regime só ocorreu com o advento da Lei nº 7.450/85. Costuma-se dizer que a lei não contém palavras inúteis. Se apenas nesse diploma é que se fez referência ao "regime de competência" é porque só a partir daí não mais se aplicaria o regime de caixa. Além do mais, se o art. 54 da Lei

nº 4.506/64 tivesse sido revogado, a lei nova não se reportaria a ele. Finalmente, se a legislação anterior já tivesse sido revogada pela Lei nº 6.404/76 ou pelo Decreto-lei nº 1.598/77 não seria necessário nova revogação pela Lei nº 4.750/85.

Por todos estes motivos e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 10 de outubro de 1989.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR