



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº : 13836.000300/92-63
RECURSO Nº : 109.358
MATÉRIA : IRPJ - EX: 1988
RECORRENTE : J.F. NOGUEIRA MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA
RECORRIDA : DRF em CAMPINAS-SP
SESSÃO DE : 19 de março de 1997
ACÓRDÃO Nº : 107-03.973

BRINDES - As despesas realizadas a esse título somente são dedutíveis quando incidirem sobre bens de pequeno valor e, simultaneamente, for moderado o total da despesa realizada em relação à sua receita bruta operacional.

VALORES ATIVÁVEIS - DESPESA DE INSTALAÇÃO DE BENS - As despesas com instalação de bens estão sujeitas a ativação.

DESPESAS INCORRIDAS - PROVISÕES - As obrigações vencidas, identificadas e quantificadas no período-base e não pagas no curso dele constituem, face ao regime econômico ou de competência, despesas dedutíveis do lucro líquido do período. A reserva de recursos para o pagamento, com a designação imprópria de “provisão” não impede a dedução da despesa, assegurada no art. 191 do RIR/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J.F. NOGUEIRA MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 13836.000300/92-63
ACÓRDÃO N° : 107-03.973

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

✓ Carlos Nunes
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 13 JUN 1997

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES e PAULO ROBERTO CORTEZ.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

3

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63

ACORDÃO N°.: 107-03.973

RECURSO N°.: 109.358

RECORRENTE : J.F.NOGUEIRA MAQUINAS AGRICOLAS LTDA.

R E L A T O R I O

J.F.NOGUEIRA MAQUINAS AGRICOLAS LTDA., qualificada nos autos, foi, no exercício de 1988, ano-base de 1987, alvo de lançamento do imposto de renda e do PIS-Dedução, conforme Termo de Verificação de fls. 7 e Auto de Infração de fls.11/18, conseqüente de: a) glosa de despesa com brindes de fim de ano considerados pela fiscalização como ato de mera liberalidade; b) glosa de despesa indevida por versar aquisição de bem do ativo permanente; c) glosa de despesa referente a provisão de encargos relativos a contribuição para o IAPAS, não pagas no ano base, e que foi constituída em desacordo com a legislação do imposto de renda; d) correção monetária credora a menor em decorrência da infração referida b),supra.

A empresa impugnou a exigência (fls. 19/27), alegando, em síntese resumida, que seguiu rigorosamente as regras de regime de competência, ressaltando da leitura dos artigos arrolados pela fiscalização a legitimidade de seu procedimento. Assevera que os tributos não pagos nos seus vencimentos são acrescidos de juros, multa e correção monetária. O seu montante incorrido, até a data de encerramento do período-base, é perfeitamente mensurável e no regime de competência toda despesa incorrida é dedutível. Do contrário, seria o mesmo que penalizar o contribuinte duplamente, uma por atraso no recolhimento de contribuição previdenciária e a outra cobrando imposto sobre o Patrimônio

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

4

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

e não sobre a a renda; a correção monetária é decorrente de lei e, por isso, a atualização do débito, na data do balanço, está autorizada pelo art. 254 do RIR/80. Do mesmo modo, a multa moratória e os juros até a data do encerramento do período-base são, também, despesas incorridas, dedutíveis de acordo com o art. 191 do RIR/80.

Não se trata de provisão e sim de previsão, institutos de nítida distinção. Enquanto uma despesa provisionada pode não ocorrer, uma despesa previsionada, como é o caso dos acréscimos legais "sub judice" (despesa incorrida), já ocorreu.

Relativamente à immobilização como despesa, diz tratar-se de despesa de instalação de um aparelho telefônico que é de natureza imaterial e ainda porque não aumenta o valor do bem instalado, não infringindo o disposto no art. 193 do RIR/80. É uma despesa irrecuperável, levada a débito da conta de resultados.

Quanto à omissão de receita de correção monetária, sustenta a sua improcedência, citando diversos acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que a glosa equivale a uma baixa total do bem. E também porque, no seu entendimento, no caso em tela a glosa da despesa com a instalação do bem é descabida.

Assevera que os objetos adquiridos foram presenteados como brindes a funcionários e representantes comerciais, enquadrando-se os valores na limitação de que

9

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

5

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

trata o art. 238 do RIR/80, que trata de gratificação a empregados. Não se referem a objetos de grande valia, mormente face ao faturamento da empresa, representando um percentual insignificante.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve o lançamento (fls. 43/46) por entender que a instalação do PABX é condição essencial para a sua utilização, requerendo, inclusive, mão-de-obra especializada, devendo ser ativado para futura depreciação. O seu valor é 150 vezes maior que o limite estabelecido no Decreto-lei nº 2.287/86 para imobilização no ano-base de 1986.

Considera correta a cobrança da correção monetária sobre o valor não ativado, pois o procedimento do contribuinte reduz indevidamente o resultado do exercício pela dedução de um valor ativável e, além disso, pela ausência da receita de atualização desse valor.

No que se refere à glosa da despesa provisionada, diz que não há dúvida sobre a dedutibilidade do valor de tributos ou contribuições cujo fato gerador tenha ocorrido no ano-base, ainda que não paga no vencimento ou no próprio exercício social. A dúvida recai sobre a dedutibilidade dos encargos incidentes sobre impostos, ou seja correção monetária, juros e multa, tendo em vista que esses acréscimos serão mensurados, exigidos e realizados se e quando o recolhimento das obrigações a que se referem

87

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

vier a ser efetivado. Invoca o Ac. 105-2.253//87, nessa direção. Os encargos foram provisionados e não pagos até o encerramento do período-base.

Na fase recursal (fls.52), a sucumbente alega que a autoridade julgadora de primeira instância não agiu com o devido senso de Justiça, sendo que a contestação por ela apresentada não foi capaz de infirmar o direito da recorrente, expresso em sua impugnação, motivo pelo qual reporta-se às razões ali apresentadas.

É o relatório.

h

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

7

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACORDÃO N°. : 107-03.973

V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

O voto adota a mesma ordem de matérias seguida no relatório. Assim, tem-se:

1 - Brindes:

As despesas a título de "brindes" para distribuição a clientes, fornecedores e empregados configura uma forma de propaganda da empresa, e que se distingue da propaganda do produto, esta feita através de amostras dele.

São dedutíveis, segundo a Administração Fiscal, quando incidirem sobre bens de diminuto ou nenhum valor comercial e, simultaneamente, for moderado o total da despesa realizada em relação à sua receita bruta operacional.

A determinação desses limites não é precisa e a Jurisprudência Administrativa tem alargado esse conceito de modo a melhor ajustar-se à realidade da vida empresarial.

4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

8

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACORDÃO N°. : 107-03.973

No caso concreto entendo que as bolsas, de que trata o documento de fls.10, enquadram-se nesse conceito, não assim faqueiro e aparelho de jantar (fls.9).

Excluo, portanto, da tributação a parcela de CZ\$ 11.800,00.

2 - Bens do Ativo Permanente registrado como despesa:

A fiscalização considerou como aquisição de bem do ativo permanente (fls. 7 e 11) o valor da mão-de-obra cobrada na montagem de um PABX (fls. 8), com infração ao art. 193 do RIR/80.

Entendo que realmente se trata de valor ativável porque o serviço prestado não se limita a mera instalação de um aparelho mas de uma verdadeira rede com extensão etc., como se verifica do documento correspondente.

Esse dispêndio deve ser capitalizado para futuras depreciações.

3 - Correcão monetária de bens do ativo Permanente:

Refere-se à correção monetária, do valor capitalizado e objeto do item anterior.

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

9

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACORDÃO N°. : 107-03.973.

Entendido que o valor da mão-de-obra deve ser ativada, impõe-se a manutenção da exigência de imposto sobre o valor da atualização da imobilização.

4 - Provisão de encargos do IAPAS:

Como consta dos autos e foi realçado pelo julgador, não se questionou a dedutibilidade da contribuição que é plenamente reconhecida, desde que tenha ocorrido o seu fato gerador, tenha sido paga no vencimento ou não, ou mesmo fora do ano-base.

O busílis está nos encargos pendentes de pagamento, quando do encerramento do período-base, tendo em vista que esses acréscimos serão mensurados, exigidos e realizados se e quando o recolhimento das obrigações a que se referem vier a ser efetivado, arrematando o julgador que eles foram provisionados e não pagos até o encerramento do período-base.

Em primeiro lugar, cumpre consignar que tanto a contribuição, como correção monetária, multa de mora e juros de mora correspondentes são dedutíveis por expressa disposição legal (Decreto-lei nº 1.598/77, artigos 16, "caput" e seu § 4º, 191). Disso não resulta a Administração Tributária, nem a Jurisprudência Administrativa.

E a dedutibilidade dos impostos e contribuições

4

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

10

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACORDÃO N°. : 107-03.973.

dá-se no período em que ocorrer o respectivo fato gerador, se o contribuinte adota o regime de competência na apuração de resultados (art. 16, I, 6º, 67, XI, do Decreto-lei nº 1.598/77 c/c art. 47, § 1º, da Lei nº 4.506/67, reproduzido no art. 191 e seu § 1º, do RIR/80).

Ora, ocorrido o fato gerador da contribuição para o IAPAS o seu valor é quantificado, sabido, tornando-se, desde então, uma obrigação a pagar do contribuinte e que compõe o seu exigível, em contrapartida um crédito do IAPAS contra a empresa.

Deste modo, essa obrigação não depende de nenhuma providência por parte do titular do crédito, cumprindo ao devedor satisfazê-la por sua iniciativa, conta e risco, independentemente de cobrança.

A correção monetária e os juros de mora são previstos em regulamento e também prescindem de qualquer providência externa para incidirem sobre a obrigação principal. Incidem automaticamente pelo atraso no seu pagamento e em função do tempo decorrido. O próprio contribuinte tem o dever de calculá-los até o final do período, como encargos incorridos que são, como obrigações suscetíveis de exigência.

Da mesma forma que seriam calculados se pagos dentro do ano-base.

Essas despesas ou encargos, pagos fora do prazo mas dentro do ano-base, são dedutíveis não porque nele

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

11

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03. 973

tenham sido pagos, mas porque incorreram no transcurso dele.
Tornaram-se obrigações exigíveis no período-base.

E como tal são dedutíveis

Diz-se-á que o contribuinte poderá obter anistia do débito referente à contribuição ou da correção monetária e/ou dos juros, o que pode ocorrer.

No entanto, o que há de concreto é que são exigíveis da empresa, enquanto a dispensa não se pode colocar sequer no campo da probabilidade, mas, quando muito, na da possibilidade.

Essa hipótese não pode prevalecer porque ela também poderia ocorrer com relação às obrigações com fornecedores que já tenham cumprido a sua prestação e que são credores da empresa.

Aliás, não se pode raciocinar no campo das hipóteses, mas da realidade. Mas, ainda que isso ocorresse, o contribuinte deveria apropriar o valor como recuperação de custos ou encargos, e oferecê-los à tributação.

No voto que proferi, como relator, no julgamento do Recurso nº 92.470, e que serviu de base ao Acórdão nº 101-77.961, unânime, assim me manifestei sobre questão semelhante, e aos argumentos expendidos aqui me reporto como razão de decidir, para todos os efeitos legais:

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

12

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

"O art. 220 do RIR/80, consolidando norma contida no artigo 3º do Dec.-lei nº 1.730/79, estabelece que somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas no Regulamento.

Por outro lado, de acordo com o art. 191 e seu § 1º, do RIR/80 são operacionais as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte pagadora, e necessárias são as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

Não é portanto essencial para a dedutibilidade da despesa no lucro real do período-base o seu pagamento, mas que ela tenha incorrido naquele período.

Como se sabe as "despesas incorridas consubstanciam-se pouco a pouco, na medida em que o tempo avança, enquanto perduram os seus efeitos, apropriando-se proporcionalmente ao lapso temporal de que participam em cada um dos períodos sociais, no decurso dos quais se projetam os objetivos delas decorrentes"(Ac. nº 101-71.697, Ac. CSRF/01-0.099 e Ac. CSRF/01-0.101).

Assim, nada impede que se aproprie ao exercício de correspondência as despesas já consubstanciadas no período-base mesmo que ainda não tenham sido pagas, mas apenas provisionadas, embora não se trate propriamente de "provisão".

Este valor é dedutível não porque provisionado, mas porque a despesa já incorrerá.

E, neste passo, é bom esclarecer o sentido do termo provisionado para que não se confunda "despesa incorrida provisionada" com as provisões a que se refere o art. 220 do RIR/80 e que somente são dedutíveis quando são autorizadas por lei.

Sylvio Rodrigues, ex-Conselheiro desta Câmara, autor do voto que embasou o Ac. 101-71.697,

8

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

13

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

reproduzido em parte nos votos dos relatores dos recursos que conduziram os acórdãos da Câmara Superior, emitiu também o voto que, acolhido pela unanimidade de seus pares, originou o Ac. 101-76.185.

Na oportunidade, o eminente Conselheiro teceu considerações sobre essa questão e que tem lugar na espécie, merecendo transcrição os seguintes excertos:

"Desde que se aboliu a condição do efetivo pagamento, as obrigações tributárias e as relativas a encargos sociais, quando não pagas no vencimento, hão de ser consideradas despesas incorridas.

É verdade que, nos termos do artigo 220 do RIR/80, se veda a dedução de provisões que não estejam expressamente autorizadas. Nem poderia ser diferente a limitação que ali se consagra quando técnica, contábil e fiscalmente se tratar de simples provisões. Não se pode; porém, dar maior amplitude à vedação sob pena de erroneamente exceder os limites que visa atingir, com evidente ofensa à norma jurídica que permite deduzirem-se os tributos no período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, como dispõe o art. 225 do RIR/80 em consonância com o § 1º do art. 191 do mesmo regulamento.

Certa a quantificação do tributo dedutível, certo o período-base de incidência em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária e certo também o prazo de pagamento em que o sujeito passivo deve cumpri-la, mas se torna inadimplente não a satisfazendo com o pagamento, não há como negar-se que se trata de uma obrigação exigível, configurativa de despesa incorrida no período-base de determinação daquela incidência, cujo valor integra o grupo do passivo circulante, à disposição dos respectivos credores do tributo.

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

14

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63

ACORDÃO N°. : 107-03.973

Ora, se o direito ao tributo se gerou em determinado exercício social e ao cumprimento da obrigação tributária o sujeito passivo não poderá furtar-se, uma vez corretamente quantificado o valor do tributo devido a sua apropriação como custo ou despesa, respeitado o regime de competência, constitui encargo tributário incorrido no período em que o direito do sujeito ativo se aperfeiçoou, embora o pagamento da obrigação só venha ser satisfeito em exercício diverso daquele em que surgiu o dever de o sujeito passivo pagá-la.

Embora não se trate propriamente de "provisão" o dever de pagar o tributo vencido, quando se calcula com precisão o valor do direito adquirido pelo credor (sujeito ativo), a responsabilidade tributária do devedor (sujeito passivo), em realidade não repreSENTA mera provisão, refletidora de um simples fato incerto e futuro, mas autêntica despesa incorrida de encargo quantificado e irreversível de uma obrigação já existente, cuja exigibilidade não se pode obscurecer, uma vez que a quantificação e individualização do tributo afastam, de plano, a hipótese de pura estimativa, característica peculiar da provisão que simboliza apenas um risco.

Conhecidos os encargos e calculados os valores dentro dos limites estabelecidos na legislação fiscal do tributo, não se cogita de simples provisão, que apenas traduz a incerteza de um risco, pois, em face do regime de competência que a Lei nº 6.404, de 15.12.76 (art. 177) consagra e que, expressamente, na questão da dedutibilidade de tributos, a Exposição de Motivos do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, ao explicar os preceitos do artigo 16, também o adota a quantia determinada naqueles valores e limites, que for assim escriturada, constitui encargos incorridos por obrigações existentes, que na data do levantamento do balanço integram o passivo exigível da empresa.

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

15

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACORDÃO N°. : 107-03.973

Não se permite, isto sim, que o valor provisionado seja estimado, mas perdas autorizadas por lei, como se depreende a "contrario sensu" do artigo 387, inciso I, do RIR/80, entendendo-se, na hipótese dos autos, como perdas autorizadas os tributos dedutíveis. Nem se pode afirmar que o adjetivo "autorizadas", constante do art. 3º do Decreto-lei nº 1.730, de 17.12.1979 (art. 330 do RIR/80), não alcança todos os encargos dedutíveis, já definitivamente fixados como incorridos, a fim de que fosse necessário que, hipótese por hipótese, os custos as despesas operacionais, os encargos e as provisões tivessem de ser expressamente autorizadas pela legislação tributária como caso de perdas irreversíveis. De tal entendimento participa a Exposição de Motivos do projeto que se transformou no Decreto-lei nº 1.730, de 17.12.1979, ao expor:

" O artigo 3º do projeto define que, para efeitos fiscais, somente serão dedutíveis as provisões expressamente admitidas pela legislação tributária. É que, com a adoção generalizada do regime de competência para apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, algumas provisões passaram a ser necessárias do ponto de vista contábil, não devendo, todavia, ser admitidas para efeitos fiscais; visto como, muitas vezes, são constituídas por valores apenas estimados.

Estando o contribuinte obrigado a adotar o regime de competência na apuração do lucro líquido, certamente contabilizará algumas provisões fundamentadas em simples estimativas. A ausência de uma disposição legal, no sentido de somente serem dedutíveis as provisões expressamente autorizadas, provoca inevitáveis controvérsias entre o Fisco e o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

16

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

contribuinte. Para os efeitos do artigo 3º o livro de apuração do lucro real será usado para serem feitos os necessários ajustamentos no lucro líquido de cada período-base."

Dai se infere que nem tudo que se registra na contabilidade como "provisão" traduz mero risco provável e futuro, por quanto "provisões" há que refletem encargos e perdas quantificáveis e irreversíveis.

As provisões admissíveis, para os efeitos fiscais de dedução, são aquelas que refletem a certeza irrefragável de um acontecimento passado e não a eventualidade de uma contingência que, por sua incerteza, pode vir, ou não, acontecer.

Destarte, as provisões que apenas traduzam a eventualidade das autênticas reservas de contingência, de modo a revelar-se, na sua constituição simplesmente o destino de separar lucros, não representam de maneira alguma, custo ou despesa de encargo incorrido. Semelhantes provisões objetivam tão-somente restringir a disponibilidade de lucros, com intuito exclusivo de preservarem-se riscos virtuais das operações realizadas, os quais possam vir comprometer a situação patrimonial ou financeira da empresa em exercícios futuros. Dessas provisões se ocupou o Decreto-lei nº 1.730/79, pois, das outras, que representem autênticas despesas incorridas, já na vigência da lei anterior ao Decreto--lei nº 1.598/77 eram dedutíveis, como dispunha o § 1º, art. 162, do RIR/75 combinado com o artigo 154 do mesmo regulamento (art. 47 § 1º, c/c o artigo 43 da Lei nº 4.506/64), atualmente correspondidos no RIR/80 pelo § 1º do artigo 191, combinado com o artigo 175 e seu parágrafo único.

Por conseguinte, em se tratando de tributos e de contribuições sociais dedutíveis, quando os

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

17

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

valores das obrigações a pagar, correspondentes, estejam devidamente quantificados e se relacionem com encargos incorridos, não há por que deixar de considerá-los quanto a reduzir-se o lucro real do exercício, pois, nesta hipótese, o designativo "provisão" é mera afiguração imprópria.

Estreme de dúvida, portanto, que despesa originada de uma obrigação legal vencida, desde que seja perfeitamente identificada e quantificada, gera um passivo exigível enquanto não for paga e logicamente constitui parcela dedutível do lucro tributável, se a lei não dispuser como indeudável a base em que ela repousa. Assim, com exceção das multas, a respeito das quais resultem falta ou insuficiência do pagamento dos encargos tributários, hão também de ser considerados os acréscimos legais da atualização monetária e dos juros moratórios que se assentam em bases dos tributos e das contribuições sociais dedutíveis."

René Izoldi Avila, em sua obra "Imposto de Renda Pessoa Jurídica - D.L. 1598, comentado e Aplicado, Ed. Síntese, diz às fls. 199:

"As provisões, normalmente, são constituídas para evitar que se distribuam resultados aos sócios ou acionistas em prejuízo do atendimento de obrigações já assumidas de modo incondicional, mas ainda não pagas, porque devidas no futuro. É o caso, por exemplo, da provisão para o pagamento do imposto de renda.

Há casos, também, em que a provisão se constitui não tendo em vista uma obrigação já assumida, mas em virtude da probabilidade de uma perda. É o caso, por exemplo, da provisão para créditos de liquidação duvidosa, vinculada

97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

18

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

diretamente ao risco, provável, de que uma parte dos devedores venha a deixar de pagar seus débitos para com a empresa".

Dai se conclui que enquanto a "provisão" em sua acepção técnica reflete fato incerto e futuro e de valor estimável a despesa incorrida caracteriza-se por ser certa e determinada, representando uma obrigação já existente."

Por derradeiro, merece registro, também, a distinção entre reservas e provisões feita por Gilberto de Ulhôa Canto, "in" Temas de Direito Tributário, vol. III, Pág. 25, nos seguintes termos:

"As provisões não devem ser confundidas com obrigações a pagar. O que as distingue é a existência ou não da obrigação. Na provisão há registro contábil de obrigação que, embora ainda não existente, provavelmente ou possivelmente virá a existir. Na obrigação a pagar há o registro de exigibilidade já existente, embora seu vencimento venha a ocorrer no futuro: se a empresa determina o seu lucro de acordo com o regime econômico, deve registrar em cada período todas as obrigações nascidas de modo incondicional e cujo montante é determinado, ou determinável, com aproximação razoável.

A distinção é importante na prática porque se a empresa mantém escrituração segundo as normas do regime econômico tem direito - e mesmo o dever - de registrar em cada período de determinação, como obrigações a pagar, todas as obrigações já nascidas ao fim do exercício embora ainda não pagas. Mas em relação às provisões, as condições legais de dedutibilidade são taxativamente previstas na lei, quer quanto à enumeração das espécies de provisões admitidas, quer quanto à importância dedutível em cada período de determinação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

19

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACORDÃO N°. : 107-03.973

A jurisprudência anterior já se orientava neste sentido, embora por vezes se encontrem decisões que revelam imprecisão de conceitos, confundindo obrigação a pagar com provisão."

José Luiz Bulhões Pedreira, "in Imposto de Renda - Editora Apec, item 6.34 (16)-Despesas realizadas no exercício, afirma:

"Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com a provisão. Na despesa a pagar a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão há registro contábil de reserva de recursos para atender a obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável. Na determinação do lucro operacional a lei somente admite as provisões que especifica. Mas as despesas incorridas, embora ainda não pagas, podem e devem ser deduzidas, se necessárias, normais e correntes...."-

Esse entendimento, todavia, não é comprehensivo da multa de mora porque ela, ao encerramento do exercício, não foi ainda realizada. E poderá não se realizar, bastando, para tanto, qualquer ato de ofício do fisco, de um lado, ou o recolhimento espontâneo do montante da dívida, acrescido de juros de mora e correção monetária.

Esta Câmara - na linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça (R. Esp. 9.421-PR e 36.796-4 SP) e do Supremo Tribunal Federal (RE 106.068 - SP.), e bem

47

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

20

PROCESSO N°.: 13836/000.300/92-63
ACÓRDÃO N°. : 107-03.973

assim de diversos pronunciamentos da Doutrina, dentre os quais o de Geraldo Ataliba, Espontaneidade no Procedimento Tributário, "in" Revista de Direito Mercantil-13, e de Sacha Calmon Navarro Coêlho, Teoria e Prática das Multas Tributárias, e Denúncia Espontânea-Efeitos (Interpretação do art. 138 do Código Tributário Nacional), "in" Cadernos de Direito Tributário RDP-32 - tem decidido que a denúncia espontânea do contribuinte, com o recolhimento do montante devido, juros de mora e correção monetária, se for o caso, exonera o contribuinte da multa moratória.

Coerente com essa posição, excluo da tributação a parcela de Cz\$ 449.703,16, correspondente aos juros de mora e à correção monetária.

Conclusão:

Nesta ordem de juízos, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação a quantia de Cz\$ 461.503.503,16 (Quatrocentos e sessenta e um mil, quinhentos e três cruzados e dezesseis centavos).

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 1997


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - RELATOR.