



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13884.001850/95-21
Recurso nº : RP/105-121151
Matéria : IRPJ - Ano-Calendário: 1992
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 15 de junho de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.994

IRPJ – GRATIFICAÇÕES – EXCESSO – APURAÇÃO – No cálculo da apuração de eventual excesso de gratificações à empregados para fins de adição ao lucro líquido, deve ser utilizada a Ufir do mês do pagamento

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Antônio Gadelha Dias (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior, Antônio de Freitas Dutra, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima e Dorival Padovan. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Remis Almeida Estol.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

REMIS ALMEIDA ESTOL
REDATOR DESIGNADO

1 8 ABR 2005

Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, MARCIO MACHADO CALDEIRA (SUPLENTE CONVOCADO), LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

Recurso nº : RD/105-121151
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Suj. Passivo : EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, por seu i. Procurador junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 105-13.270, de 16/08/2000, o qual, no que interessa, está assim ementado (fls. 269):

"GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS – Para fins de verificação do excesso de gratificações a empregados, deve ser utilizada a UFIR do mês de seu efetivo pagamento."

A douta Procuradoria fundamentou o seu recurso especial no inciso I (decisão não-unânime contrária à lei ou à evidência da prova) do art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 12/03/98.

Assevera o d. Procurador da Fazenda Nacional (fls. 282/283) que a contribuinte provisionou o valor da gratificação a empregados em um determinado mês e pagou-o no mês seguinte. Propugna seja restabelecida a decisão da Delegacia da Receita Federal em Campinas, que manteve esse item do lançamento, sob o argumento de que o excesso de gratificações a empregados deve ser valorado pela UFIR do mês da constituição da provisão.

O recurso especial resultou admitido pelo Presidente da C. Quinta Câmara (fls. 285/287), nos termos do pedido (IRPJ e, no que couber, Contribuição Social sobre o Lucro).

Intimado, o sujeito passivo EMPRESA DE ÔNIBUS SÃO BENTO LTDA. não ofereceu contra-razões nem interpôs recurso especial (fls. 302).

É o breve relatório. 

Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

VOTO VENCIDO

Conselheiro MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, Relator.

DO CONHECIMENTO

O recurso especial privativo da Fazenda Nacional é tempestivo e está fundamentado. Foi admitido pelo presidente da câmara recorrida com respeito ao IRPJ e, no que couber, à Contribuição Social sobre o Lucro.

Compulsando os autos de infração, verifico que a base de cálculo apurada relativamente ao excesso de gratificações (Cr\$ 2.995.559.159,02) não constou do lançamento da CSL (fls. 121/128).

Logo, conheço do recurso especial somente com respeito ao IRPJ.

DO MÉRITO

A acusação fiscal contida no item 05 do Termo de Constatação (fls. 94 v.) é que, em 31/12/1992, *“a empresa deixou de adicionar ao lucro líquido do Exercício para apuração do lucro real excesso de gratificação paga a empregados, conforme demonstrativo de fls. 50/67, no valor de 492.383,93 UFIR * 6.002,55 = Cr\$ 2.955.559.159,02”*.

Esse demonstrativo elaborado pela fiscalização (fls. 50/67) foi hostilizado pelo sujeito passivo. Na peça impugnatória, aduziu que o fiscal autuante utilizou o valor da UFIR dos meses de julho a dezembro de 1992, desconsiderando que as gratificações foram provisionadas em cada um daqueles meses porém pagas no mês seguinte ao da provisão. No Anexo 20 à impugnação (fls. 169), apresentou demonstrativo de recálculo do excesso de gratificações.



Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

Tomando emprestada a estrutura do demonstrativo elaborado pelo sujeito passivo, exhibo abaixo o demonstrativo consolidado sob a óptica do Fisco:

CÁLCULO DO FISCO PARA O EXCESSO DE GRATIFICAÇÕES (978 funcionários)			
Mês da Provisão em 1992	Valor Provisionado (em Cr\$)	Valor da UFIR (Cr\$) no Mês da Provisão	Valor Provisionado (em UFIR)
Julho	200.000.000,00	2.104,28	95.044,39
Agosto	280.000.000,00	2.546,39	109.959,59
Setembro	790.000.000,00	3.135,62	251.943,80
Outubro	1.027.273.350,00	3.867,16	265.640,25
Novembro	1.308.146.925,00	4.852,51	269.581,50
Dezembro	1.627.639.453,00	6.002,55	271.158,00
Total no ano			1.263.302,21
Limite Legal: 978 funcionários x 788,26 UFIR			(-) 770.918,28
Excesso Gratific. em 31/12/1992	(=) 2.955.559.159,02		(=) 492.383,93

O Fisco sustenta que a UFIR a utilizar deva ser a do mês da constituição da provisão (julho a dezembro de 1992). O sujeito passivo argúi que a UFIR correta é a do mês do pagamento da gratificação (agosto a dezembro de 1992 e janeiro de 1993). Isso porque, diz na peça recursal, não constituiu provisão alguma, mas, sim, registrou as gratificações em contrapartida de Salários a Pagar. Acrescenta que refez os cálculos do excesso e incluiu o valor retificado em processo de parcelamento.

O aresto recorrido dá a entender que a redação do art. 238 do RIR/80, ao fixar o limite máximo de dedutibilidade das gratificações *pagas*, favorece o entendimento do sujeito passivo. Argumenta que, se o sujeito passivo tivesse provisionado as gratificações e não as tivesse pago, a fiscalização teria seguramente glosado integralmente as despesas.

A meu ver, a escrituração contábil da empresa dá razão ao Fisco.



Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

O fiscal autuante trouxe aos autos cópia do Razão da conta de resultado 3.1.01.05.0015 "Outras Despesas com o Pessoal – Gratificações" do ano-calendário 1992. Vê-se que as gratificações devidas ao pessoal operacional (fls. 47), de manutenção (fls. 48) e administrativo (fls. 49) foram debitadas nessa conta de despesa em cada um dos meses do segundo semestre de 1992 (julho a dezembro). A contrapartida foi, em cada um dos meses, o lançamento a crédito da gratificação devida na conta de passivo 2.1.01.03.0001 "Obrigações Trab. Prev. A Pagar – Salários a Pagar" (fls. 161/168). Ao final do ano, a conta transitória de despesa com pessoal foi zerada mediante lançamento a crédito do seu valor total, tendo como contrapartida a apuração do resultado com o histórico "TRANSFERÊNCIA PARA APURAÇÃO DO RESULTADO".

Não resta dúvida, pois, que a empresa respeitou o regime de competência e provisionou a despesa com gratificações no mês em que foi incorrida, embora a tenha desembolsado no mês seguinte. Provisões são estimativas de valores a desembolsar (quase sempre despesas), que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos, no caso, a concessão de gratificação no mês de competência. Vê-se que o fato de não haver sido constituída uma conta com o nome de "provisão para pagamento de gratificação a empregados" não retira o cunho provisional dos lançamentos contábeis efetuados.

Em se tratando de provisão, aplica-se a regra de utilização do valor da UFIR do mês de constituição da provisão. Essa regra é corolário da regra geral de utilização do valor da UFIR do mês em que o resultado é afetado. Na espécie dos autos, não resta dúvida de que a gratificação devida em dezembro de 1992 foi lançada como despesa no resultado do próprio ano de 1992, como, aliás, determina o regime de competência. No Razão da mencionada conta transitória de despesa 3.1.01.05.0015 "Outras Despesas com o Pessoal – Gratificações", os valores de Cr\$ 1.168.682.979,24 (operacional, fls. 47), Cr\$ 274.427.582,18 (manutenção, fls. 48) e Cr\$ 184.528.891,48 (administrativo, fls. 49), perfazendo o total de Cr\$ 1.627.639.453,00, foram levados para o resultado do ano-calendário de 1992.



Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

O MAJUR Exercício 1993 não contradita a regra geral de utilização do valor da UFIR do mês em que o resultado é afetado. Nas instruções relativas ao preenchimento do Quadro 12 – Despesas Operacionais (pág. 20), registra que “*A despesa com a constituição da provisão para pagamento de gratificação a empregados (RIR/80, art. 224) será incluída na Linha 12/22 [DESPESAS COM A CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES]*”. Vê-se que o MAJUR/93 afasta a despesa provisionada do tratamento defendido pelo sujeito passivo, aquele previsto para a Linha 12/02 [ORDENADOS, SALÁRIOS, GRATIFICAÇÕES E OUTRAS REMUNERAÇÕES A EMPREGADOS], segundo o qual “os valores das gratificações relativos [...] aos semestres (apuração semestral do imposto) serão convertidos em quantidade de UFIR pelo valor da mesma no mês do seu pagamento para cada beneficiário”.

Por fim, registro que, **em nenhum momento, o sujeito passivo identificou o processo de parcelamento** que diz contemplar o excesso de gratificação por ele recalculado às fls. 169.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial privativo da Fazenda Nacional para restabelecer, na base de cálculo do lançamento de IRPJ, o valor de Cr\$ 2.955.559.159,02 (item 6 do auto de infração, fls. 102).

É o meu voto.

Brasília (DF), 15 de junho de 2004.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - RELATOR

VOTO VENCEDOR

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Redator designado.

Quando o lançamento, o fiscal autuante afirmou que (fls. 94, v.): “a empresa deixou de adicionar ao lucro líquido do Exercício para apuração do lucro real, excesso de gratificação para os empregados (...)”.

Os fatos que ensejaram a exigência partiram da constatação de que o contribuinte efetuou o provisionamento contábil das gratificações nos meses de julho a dezembro de 1992, efetuando os respectivos pagamentos nos meses seguintes, ou seja, agosto de 1992 a janeiro de 1993.

Quando do cálculo do excesso de gratificações, provisionada na conta 2.2.01.05.0015 – livro razão, utilizou o contribuinte a UFIR correspondente aos meses do efetivo pagamento.

Argumenta a fiscalização que esse procedimento estaria incorreto, sustentado que a UFIR a ser utilizada na apuração do excesso de gratificações e conseqüente adição ao lucro líquido, seriam aquelas correspondentes aos meses em que as despesas foram contabilmente provisionadas.

Posta a questão em debate, me permiti divergir da posição adotada pelo ilustre relator por entender que, no cálculo de eventual excesso de gratificações, correta é a utilização da UFIR correspondente aos meses do efetivo pagamento.

Firmei esse entendimento diante dos dispositivos legais aplicáveis ao tema, vejamos:

Art. 238 – RIR/80

A despesa operacional relativa às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem, excluído o 13º salário, não poderá exceder à importância anual de Cr\$.110.000,00



Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

(cento e dez mil cruzeiros) para cada um dos beneficiários (Decreto-lei nº 401/68, art. 17)

Majur 93 – pag. 20

Para a verificação do limite anual, os valores das gratificações serão convertidos em quantidade de UFIR pelo valor da mesma no mês do seu pagamento para cada beneficiário.

Examinando a decisão da DRJ/Campinas (fls. 198) surgem as razões que justificaram a manutenção da exigência, mesmo sendo tão claros os comandos legais tanto em relação a despesa operacional quanto ao cálculo de eventual excesso de gratificações (pagamento). Diz o julgador singular:

“ Para a verificação do excesso de gratificações aos empregados, quando for constituída uma provisão, deverá ser utilizada a regra geral, ou seja, o valor da Ufir do mês da constituição da provisão “

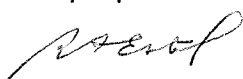
Para sustentar essa afirmativa aponta um erro no preenchimento da declaração do IRPJ pelo contribuinte, qual seja a inclusão das provisões na linha 12/02 enquanto que o correto seria na linha 12/22.

Esse entendimento, salvo melhor juízo, está absolutamente equivocado, isto pelos seguintes motivos:

- 1º) Para o cálculo de eventual excesso de gratificações a regra é especial (Ufir do mês do pagamento), inexistindo “regra geral” nessa matéria.
- 2º) Não seria um erro no preenchimento da DIRPJ suficiente para derrogar os dispositivos legais aplicáveis.

Penso que os argumentos utilizados pela DRJ seriam adequados se o lançamento envolvesse a glosa da despesa, o que aliás, também foi identificado no Acórdão recorrido (fls. 278 - final).

De qualquer forma, mesmo que não existissem os dispositivos determinando a utilização da Ufir do mês do pagamento, não vejo razão alguma para desprezar a verdade material (pagamento) em prestígio da forma (provisão), sob pena de distorcer o propósito da instituição da “Correção Monetária das Demonstrações

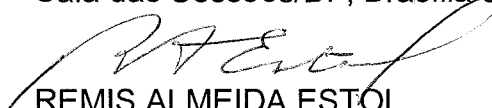


Processo nº :13884.001850/95-21
Acórdão nº :CSRF/01-04.994

Financeiras” que, anualmente, acerta os efeitos da inflação, ativas ou passivas, ocorridas em todas as operações “a prazo”, tão comuns na contabilização pelo regime de competência.

Assim, com as presentes considerações e pedindo vênias ao ilustre relator, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial formulado pela douta representação da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões/DF, Brasília em 15 de junho de 2004.


REMIS ALMEIDA ESTOL 