

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
RECURSO Nº. : 111.156
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1989, 1991 E 1992
RECORRENTE : CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A
RECORRIDA : DRF EM SALVADOR(BA)
SESSÃO DE : 12 DE NOVEMBRO DE 1996
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS DEPRECIACÃO - Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar a depreciação dos bens do Ativo, em qualquer percentual desde a data em que os bens são instalados, postos em serviço ou em condições de produzir.

IRPJ - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - A provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações não previstas.

IRPJ - VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA - ADIANTAMENTO RECEBIDO - São dedutíveis os valores apropriados, a título de variação cambial ou variação monetária passiva e calculadas sobre importâncias liberadas como adiantamentos em moeda estrangeira para execução de obras tendo em vista que os valores disponíveis foram aplicados no País gerando receitas financeiras tributáveis.

IRPJ - DIFERIMENTO DO LUCRO ORIUNDO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - CONTRATOS DE LONGO PRAZO - ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - Nos contratos de longo prazo com entidades governamentais, a variação monetária ativa calculada sobre créditos a receber, ainda que vencidos, deve ser adicionada a receita de serviços para cálculo do lucro diferido, face ao comando específico do artigo 282, incisos I e II do RIR/80 e confirmação contida no artigo 1º da Medida Provisória nº 1.506, de 20 de junho de 1996(DOU de 21.06.96).

IRPJ - VARIAÇÃO CAMBIAL - A variação cambial calculada sobre conta corrente de coligada e controlada mediante utilização de taxas de câmbio incompatíveis com os valores indicados não são apropriáveis na determinação do lucro líquido.

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - BRINDES - Não podem ser apropriados a título de despesas operacionais, os dispêndios correspondentes às aquisições de obras de arte, quadros e esculturas, por não preencher os requisitos exigidos nos artigos 191 e 192 do RIR/80 e Parecer Normativo CST nº 32/81. Já os dispêndios ainda não apropriados como despesas operacionais por terem sido classificados como despesas a ratear não pode ser objeto de glosa.



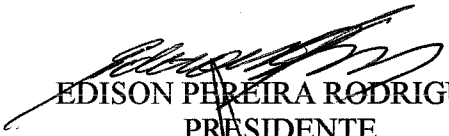
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

RECURSO Nº. : 111.156
MATÉRIA : IRPJ - EXS: DE 1989, 1991 E 1992
RECORRENTE : CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A
RECORRIDA : DRF EM SALVADOR(BA)
SESSÃO DE : 12 DE NOVEMBRO DE 1996

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A

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



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



KAZUKI SHIOBARA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL, SANDRA MARIA FARONI e CELSO ALVES FEITOSA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

RECURSO Nº. : 111.156
RECORRENTE : CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A

RELATÓRIO

A empresa **CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT S/A** inscrita no Cadastro Geral de Contribuintes sob nº 15.102.2880001-82, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador(BA), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a reforma da decisão recorrida.

O litígio tem origem no Auto de Infração, de fl. 02, e de seus anexos, e após a decisão de 1º grau, restaram seguintes parcelas consideradas tributadas:

EXERCÍCIO DE 1989 - PERÍODO-BASE DE 1988:

ITENS DO		BASE DE CÁLCULO			
TVF	AUTO	VAL/AUTO	N/IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
I-1	3	2.640.335.596,73	-	-	2.640.335.596,73
I-2	4	6.714.287.864,66	-	4.784.275.856,00	1.930.012.008,66
I-3	6	44.105.574.427,36	-	3.978.795.040,92	40.126.779.386,44
I-4	7	126.514.611.576,90	-	-	126.514.611.576,90
I-5.1	5	3.277.258.377,40	-	-	3.277.258.377,40
I-5.2	5	16.708.438.773,50	-	-	16.708.438.773,50
I-6	9	14.736.403.871,86	-	-	14.736.403.871,86
I-7	8	501.265.403,25	-	-	501.265.403,25
I-8	2	300.687.819,51	-	-	300.687.819,51
EX: 1989		215.498.863.711,17	-	8.763.070.896,92	206.735.792.814,25

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

EXERCÍCIO DE 1991 - PERÍODO-BASE DE 1990:

ITENS DO		BASE DE CÁLCULO			
TVF	AUTO	VAL/AUTO	N/IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
II-1.2	1	259.323.712,00	259.323.712,00	-	-
II-2	10	6.000.461.913,01	-	-	6.000.461.913,01
EX: 1991		6.259.785.625,01	259.323.712,00	-	6.000.461.913,01

EXERCÍCIO DE 1992 - PERÍODO-BASE DE 1991:

ITENS DO		BASE DE CÁLCULO			
TVF	AUTO	VAL/AUTO	N/IMPUGNADO	EXCLUÍDO	MANTIDO
II-1.1	1	244.219.604,00	244.219.604,00	-	-
II-3	10	110.169.178.246,00	-	-	110.169.178.246,00
EX : 1992		110.413.397.850,00	244.219.604,00	-	110.169.178.246,00

As parcelas em litígio correspondem as irregularidades que teriam sido cometidas pela recorrente e descrita pela autoridade lançadora no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal e os argumentos apresentados pela recorrente, em seu recurso voluntário de fls. 3.135 a 3.195, foram sintetizadas nos parágrafos abaixo.

1 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO NÃO INSTALADOS, POSTOS EM SERVIÇO OU EM CONDIÇÕES DE FUNCIONAMENTO - glosa de despesas de depreciação de bens não utilizados na atividade operacional, no montante de Cz\$ 2.640.335.596,73, no exercício de 1989, com infração dos artigos 157 e § 1º, 191 e §§, 198 e § 2º e 387, inciso I do RIR/80 (item 3 do AI e item I-1 do TVF).

Os autuantes constataram que a autuada constitui um Fundo de Reposição de Equipamentos que representa a cobrança de uma taxa mensal incidente sobre o valor de reposição dos equipamentos utilizados por diversas obras com caráter de custo de depreciação nas obras e de receita interna da matriz, compensável no fim do período-base com os encargos de depreciação e como a autuada não justificou a diferença entre valor total do Fundo de Cz\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

6.676.051.421,07 e dos encargos de depreciação de Cz\$ 9.316.387.017,80, foi considerada esta diferença de Cz\$ 2.640.335.596,73, como indedutível por ter sido calculado sobre os bens ociosos.

No recurso voluntário, a recorrente alega que o Fundo mencionado consiste em mero sistema de controle interno, destinado a apropriar durante o período-base os encargos de depreciação dos bens que devam ser atribuídos a cada uma das diversas obras em que os equipamentos sejam utilizados, pelo tempo de utilização em cada uma delas e que terminada a obra, ou mesmo durante o seu andamento, a partir do momento da retirada do equipamento do respectivo canteiro, essa obra deixa de receber os encargos da depreciação, ficando esses encargos sem "débito" a uma obra específica enquanto o equipamento estiver em trânsito, ou estiver sofrendo algum processo de reparo ou manutenção.

Entende a recorrente que o fato de não ser alocado a qualquer obra o custo da depreciação, durante esses períodos, não significa que os bens não sejam depreciáveis ou que a depreciação não seja fiscalmente dedutível face ao dispõe o artigo 198, § 2º do RIR/80 onde estabelece que os bens são depreciáveis a partir do momento em são instalados, postos em serviços ou em condições de produzir.

Acrescentou mais que a exigência parte de uma premissa falsa porque a fiscalização limitou-se ao critério simplista de considerar indedutível toda a diferença entre o valor que no período-base foi contabilizado a título de depreciação e os valores debitados ao custo de obras específicas e que assim procedendo, a autuação acabou por englobar no "pacote" de custos indedutíveis todas as depreciações de valores advindos de reavaliação, cuja reserva foi comprovadamente adicionada no cálculo do lucro líquido e que foram neutras de efeitos fiscais e, ainda, os encargos de depreciação debitados no período-base sobre construções, veículos, instalações, móveis, utensílios, máquinas de escritório e de informática e de outros bens, cuja depreciação nada tem a ver com o Fundo de Reposição de Equipamentos que se ocupa apenas dos equipamentos de construção enviados às obras.

Assim, entende a recorrente que a decisão recorrida merece reforma porque ao invés de determinar a depuração do auto de infração ante tão evidente erros quanto à matéria fática, limitou-se a afirmar que a recorrente não provou suas afirmações e, no caso dos autos, como a contabilidade retrata os fatos expostos, prova a favor do contribuinte e não pode ser ignorados sem elementos seguros de prova ou indícios de irregularidade.

Esclarece que o procedimento adotado pela recorrente está amparado no Parecer Normativo CST nº 146/75 e, principalmente, no Acórdão nº 103-13.131, de 16.11.92, relatado pelo Conselheiro Luiz Henrique de Barros Arruda.

2 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS -
PROVISÕES E AJUSTES DE CUSTO DE BENS DO ATIVO - glosa de parte da provisão
para devedores duvidosos, no montante de Cz\$ 1.930.012.008,66, no exercício de 1989,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

constituída sobre parcelas de direitos cedidos à CBPO - Companhia Brasileira de Projetos e Obras e sobre contas correntes de clientes cujos créditos não tiveram origem em operações da atividade fim da empresa, representando mera liberalidade, com infração dos artigos 157 e § 1º, 191 e §§, 220, 221 e §§ e 387, inciso I do RIR/80 (item 4 do AI e item 2.3 do TVF).

Sobre a primeira parte e relacionada com os créditos cedidos para CBPO, a recorrente argumenta que o procedimento adotado na contabilidade foi o de manter os valores dos créditos cedidos na conta ativa de devedores por faturas de obras, creditando o valor recebido pelas cessões a uma sub-conta retificadora e que essa contabilização não constitui mero procedimento formal sem substância, tendo em vista que nos contratos (fls. 2715 a 2722) a recorrente conservou a condição de responsável solidária pelos títulos cedidos, obrigando-se a pagá-los caso não liquidados pelos respectivos devedores e portanto, como os créditos ainda não estão liquidados e havendo risco de perda pela recorrente, face à garantia contratual dada a cessionária, impõe-se a provisão e sua dedutibilidade.

Entende a recorrente que hipótese vertente versa hipótese rigorosamente igual à de duplicatas descontadas, sobre os quais persiste o direito de regresso, com base no qual é pacífico o direito à constituição da provisão para devedores duvidosos conforme Acórdãos nº 101-60.501/67, 101-60.980/68.

Argumenta mais que mesmo na hipótese de ser incabível a constituição da provisão sobre os créditos cedidos, ainda assim, não há razão para constituição do crédito tributário visto que no exercício subsequente foi providenciada a reversão da provisão e, portanto, estaria em consonância com o decidido no Acórdão nº 101-72.880, relatado pelo Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes e, ainda, se mantida a exigência estaria ocorrendo duplicidade de tributação sobre a mesma parcela e portanto, impõe-se o cancelamento da exigência, de conformidade com o Acórdão nº CSRF/01-1.199/91.

A recorrente alega que o procedimento adotado pela recorrente não trouxe qualquer prejuízo para o fisco visto que não há como fugir das duas hipóteses abaixo aventadas: ou a provisão era dedutível, e neste caso seria deduzida da base de cálculo do período em que constituída, aumentando o prejuízo fiscal do mesmo mas haveria reversão tributável no período seguinte, sem a produção de quaisquer efeitos fiscais ante a existência de prejuízo nos dois períodos; ou, a provisão não era dedutível, e neste caso não seria deduzida da base de cálculo do primeiro período, mas acarretaria menor prejuízo fiscal e não haveria reversão tributável no período seguinte, não havendo também qualquer efeito fiscal e, por via de consequência, haver ou não haver provisão, no caso da recorrente, não traria, como não trouxe, qualquer reflexo.

No tocante a constituição da provisão para devedores duvidosos sobre conta corrente de clientes, a recorrente argumenta que estes créditos decorrem da atividade operacional da empresa visto que os contratos de empreitada ou de administração são espécie do gênero contrato de construção e que o procedimento adotado pela mesma está consoante com o Acórdão nº 101-86.913, onde sintetiza que “de acordo com a interpretação sistemática do art. 221, parágrafo 1º, do RIR/80, a provisão abrange todos os créditos da empresa”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

existentes ao final de cada período, não podendo a autoridade lançadora estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.”

Acrescenta que como não foi compensada a reversão da provisão no período-base seguinte, a decisão recorrida não pode subsistir.

3 - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS - este item desdobra-se em quatro subitens e versa sobre a glosa de variação cambial de sucursal no exterior (ITEM 6 DO AI E ITEM 3 DO TVF):

- glosa de Cz\$ 31.026.484.999,15 correspondente a variação cambial calculada sobre a conta 44208 - recursos financeiros liberados pelo Banco do Brasil S/A, vez que os valores recebidos no Brasil, pela matriz, não possui caráter de obrigação ou qualquer outro enseja correção cambial já que representa tão somente receita de exportação de serviços ao exterior, recebido parte no Brasil, em moeda nacional correspondente a quantidade de dólares contratados e que a fiscalização descreveu a irregularidade nos seguintes termos:

“A autuada calculou a variação cambial passiva sobre valores recebidos referentes a exportação de serviços ao exterior, conforme Guias de Exportação e recibos anexos, no valor de Cz\$ 31.026.484.999,15, relativos à obras CHARCANI, CHAVIMOHIC e SANTA HELENA, com financiamento do governo brasileiro aos governos dos países contratantes dos serviços da Construtora Norberto Odebrecht através do Banco do Brasil S/A, pela linha de financiamento de estímulo a exportação, conforme comprovam as Guias de Exportações, em anexo, bem como contratos de prestação de serviços que ora juntamos. A construtora, como contratada pelos respectivos governos estrangeiros recebia em moeda nacional as quantias liberadas pelo Banco do Brasil S/A, de acordo com cronograma de execução estabelecido em contrato. As obras mantidas no exterior eram tratadas na CNO, como sucursais no exterior sendo as quantias recebidas, pela matriz, creditadas em conta corrente das ditas sucursais. Quando ocorriam remessas de máquinas e equipamentos necessárias a execução das obras, bem como outros pagamentos de despesas/custos, como, por exemplo, pagamento de funcionários, a conta corrente da sucursal era debitada. Sobre os saldos da dita conta corrente a matriz procedeu o cálculo da variação cambial que gerou a despesas acima citada. Porém os valores recebidos, no Brasil, pela matriz, NÃO possui caráter de obrigação ou qualquer outro que enseje correção cambial já que representa tão somente receita de exportação de serviços ao exterior, recebidos parte no Brasil, em moeda nacional correspondente a quantidades de dólares contratados.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

e assim, por não revestir o caráter de obrigação da recorrente, foi glosada a variação monetária passiva, no montante de Cz\$ 31.026.484.999,15, no exercício de 1989.

- glosa de Cz\$ 8.329.072.881,22 correspondente a correção monetária sobre sociedade em organização - conta nº 44203 (conta corrente de coligada e controlada OSEL/ANGOLA);

- glosa de Cz\$ 170.897.410,92, por falta de comprovação de pagamento de correção monetária de capital de giro (HOT MONEY); no julgamento de 1º grau foi aceita a comprovação da parcela de Cz\$ 804.273.334,00;

- glosa de Cz\$ 600.324.095,00, por falta de apresentação de documentação respectiva quanto ao dispêndio de tais variações monetárias passivas vez que a decisão recorrida aceitara a parcela de Cz\$ 39.119.721,87, como comprovado.

Sobre o primeiro subitem, a recorrente esclarece que não se trata de exportação de serviços, mas sim, de serviço inteiramente produzido no exterior e, por conseguinte, o seu resultado é excluído integralmente do lucro real tributável no Brasil. A recorrente não produz nada no Brasil vez que todos os recursos materiais e humanos para executar as obras em regime de empreitada global estão alocados nas sucursais no exterior.

O cliente no exterior era parcialmente financiado pelo Banco do Brasil S/A que entregava o financiamento em cruzeiros à recorrente, por conta do cliente e estes recebimentos eram considerados adiantamento de futura prestação de serviços e por esta razão, eram creditados à conta 11811, a qual, na essência é uma conta que reflete créditos ou débitos do cliente, até porque o financiamento foi concedido ao cliente sob forma de "buyer's credit" e não à recorrente (caso em que seria "supplier's credit).

O contrato de financiamento do Banco do Brasil S/A para o cliente no exterior estipulava que o cliente fizesse aquisições no Brasil, junto a fornecedores brasileiros e remetidas mediante Guia de Exportação.

Assim sendo, os valores recebidos do financiamento ao cliente eram creditados à conta que refletia o movimento da obra, na qual eram debitados os valores pagos em cruzeiros no Brasil e que eram encargos do cliente, tais como parte do salário de pessoal brasileiro mandado para a obra, os valores pagos a fornecedores brasileiros de bens adquiridos no País, e outros (conta 11811) e para essa conta corrente, a moeda de parâmetro foi o dólar norte americano, porque esta era a moeda do financiamento, e aquela pela qual a recorrente devia prestar contas ao cliente.

Daí que se o saldo dessa conta fosse credor, representando liberações de recursos maiores do que os créditos da recorrente, estaria seria devedora, e devedora na moeda estrangeira que regulava a operação e quantificava sua obrigação e é por isso que, nessa situação, a recorrente teve variação cambial passiva, debitada à conta 44208 e ao contrário, se o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

saldo da conta fosse devedor, a recorrente experimentaria variação cambial ativa e isto ocorreu com a obra CHARCANI, sem que a fiscalização fizesse qualquer reparo ou mera menção.

Assim, entende a recorrente que a posição da referida conta é a mesma que ocorre com adiantamentos de clientes, que geram variação monetária quando sujeitos à correção cambial ou qualquer outra forma de indexação.

Esclarece mais que os recursos em poder da recorrente pertenciam aos seus clientes, de forma que, se não fossem corrigidos, aqueles clientes ficariam inteiramente prejudicados, porque:

- sendo os recursos liberados para fazer face aos seus compromissos nas obras e estes sendo em dólares, haveria compromisso entre o valor destes, sujeitos à contínua variação cambial, e o valor dos respectivos recursos em poder da recorrente, caso não atualizados;

- sendo o financiamento em dólares, os clientes teriam seu débito perante o PROEX sujeito à contínua variação cambial, sem a contrapartida da correção dos recursos já liberados e que estavam em poder da recorrente.

Nestas condições, entende a recorrente que os artigos 191 e 254 do RIR/80 invocados na decisão recorrida, justificam a despesa e agora determinam a necessidade da reforma daquele julgado.

Relativamente ao segundo subitem, ou seja, a glosa da variação cambial referente a sociedade em organização - conta 44203 (contas correntes de coligadas e controladas - OSEL/ANGOLA), a recorrente argumenta que esta conta reflete recursos pertencentes a controlada OSEL, recebidos pela recorrente no Brasil, por conta da OSEL, relacionados a financiamentos de obra no exterior.

A situação é praticamente igual a hipótese examinada no subitem anterior porque a recorrente recebeu os recursos liberados à OSEL/ANGOLA e os administrou enquanto não utilizados, gerando para a recorrente variação monetária ativa e até receitas financeiras e, portanto, é perfeitamente justificável a apropriação de variação cambial passiva vez que a moeda de financiamento era o dólar norte-americano, a cuja paridade a OSEL fazia juz, como se vê pelo contrato anexado às fls. 2.847/2.848.

Sobre o terceiro subitem e relacionado com a falta de comprovação dos encargos dispendidos com a correção monetária de capital de giro (HOT MONEY) e que após a decisão de 1º grau, restaria incomprovada a parcela de Cz\$ 170.897.410,92, argumenta que os documentos já anexados aos autos, na fase de impugnação, comprovam o efetivo dispêndio visto que foram debitados pelos estabelecimentos bancários assinalados, como segue:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

29.06.1988	Cz\$ 38.866.295,00	Banespa (fls. 2918/2929)
27.10.1988	Cz\$ 1.465.000,00	Itaú (fls. 2917)
20.12.1988	Cz\$ 12.283.000,00	Banespa (fls. 2901/2903)
28.12.1988	Cz\$ 26.534.000,00	Banespa (fls. 2907)
28.12.1988	Cz\$ 92.181.600,00	Besa (requer juntada)
11.11.1988	(Cz\$ 400.000,00)	Unibanco (valor a maior)
24.11.1988	(Cz\$ 32.484,11)	devolução de juros pelo BANE
	(Cz\$ 0,11)	erro de arredondamento

A recorrente entende que como os valores apropriados estão devidamente identificados, a cobrança deve ser cancelada e que, entretanto, caso seja mantida a decisão, é cabível a absorção do correspondente valor pelos prejuízos fiscais existentes.

Sobre o último subitem deste tópico e cuja glosa decorre da falta de apresentação de documentos e mantida pela decisão recorrida sob o fundamento de as obras não integrarem o resultado tributável, por se situarem no exterior, a recorrente esclarece que, como já visto nos subitens anteriores, mesmo que as obras se situem no exterior, as despesas financeiras internas, inclusive de variações monetárias passiva não devem sofrer qualquer injeção decorrente desse fato.

Quanto à prova, a mesma já foi oferecida durante a fiscalização e na fase impugnativa e acrescenta que a decisão recorrida deixou de retificar o erro no termo de intimação nº 13, no qual constou um montante de Cz\$ 181.299.652.610,00 de variações monetárias de obrigações, quando o montante correto era de Cz\$ 181.229.652.609,64 (diferença de Cz\$ 70.000.000,00) e que com relação à variação cambial sobre financiamento de capital de giro pelo Banco de Tokyo (Cz\$ 452.195.000,00) é necessário explicar que houve engano no título dessa conta, descrito à fl. 2955/2966 como sendo “variação monetária sobre financiamento de ativo permanente” ao invés do título correto que se pode verificar na fl. 41 do Diário nº 72 e este valor não integrou o montante da correção relativa ao financiamento do ativo permanente de Cz\$ 4.576.113.010,27, cuja conta foi examinada pela fiscalização.

Assim, entende a recorrente que a exigência deva ser cancelada mas caso seja mantida, seja reconhecido o direito de absorver o valor correspondente pelos prejuízos fiscais existentes.

4 - DIFERIMENTO DE LUCROS - CONTRATOS DE LONGO PRAZO
diferimento indevido de lucro oriundo de variação monetária ativa ocorrida entre o vencimento das faturas e o seu efetivo pagamento pelas contratantes, nas obras 4632, 3603, 5364, 4635, 4637, 5368, 7017, 3334 e 5352, no montante de Cz\$ 126.514.611.576,90, no exercício de 1989, com infração dos artigos 280, incisos I e II e § único, 281, 282, inciso I, 254, inciso I do RIR/80 (item 7 do AI e item 4 do TVF);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

Sobre este tópico, a recorrente alerta para os seguintes fatos que ela julga de relevante interesse para o deslinde da controvérsia:

- as receitas pendentes de pagamento correspondiam a obras ou suas partes já executadas;

- as correções monetárias correspondentes ao prazo do faturamento ou ao tempo posterior ao vencimento contratual dos receptivos pagamentos estavam previstas nos contratos;

- as mesmas correções monetária foram creditadas às próprias contas de receitas das respectivas obras;

- as mesmas correções monetárias foram em tudo, e para todos os efeitos legais e administrativos, tratadas como preços das obras: foram cobradas por via de faturas e notas fiscais, foram sujeitas a todos os impostos e contribuições sociais que incidem sobre o preço das obras, ficaram sujeitas aos mesmos procedimentos burocráticos e legais para a liberação dos respectivos pagamentos nas repartições ou entidades governamentais contratantes.

O artigo 282 do RIR/80, bem como a Instrução Normativa SRF nº 21/79 e Parecer Normativo SRF nº 72/78 explicita o procedimento para o diferimento da parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social e que embora o referido artigo 282 não se refira especificamente ao diferimento da correção monetária, esta como acessória a receita, deve acompanhar a principal e sobre a esta tese, traz aos autos vasta doutrina, regras do Direito Civil e, ainda, jurisprudência administrativa e judicial.

Tece longas considerações sobre a interpretação das leis para concluir que nem sempre a literalidade da lei não pode ser aplicada isoladamente, embora justifique o diferimento.

Argumenta, também que embora pela sistemática da correção monetária das demonstrações financeiras, as variações monetárias podem receber um tratamento fiscal autônomo, não se aplica à hipótese vertente onde as correções monetárias dos preços faturados, elas próprias também faturadas, não podem ter tratamento diferenciado porque são partes dos próprios preços e dos próprios lucros contratuais.

Outro motivo que dá razão à recorrente é o fato de que o artigo 254 do RIR/80 trata de simples registro de variação monetária de um valor existente em conta patrimonial (simples registro gráfico, na contabilidade) ao passo que no caso deste tópico versa sobre a correção dos próprios preços das obras, tratadas sempre como preços e, portanto, não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

há nenhum fundamento jurídico válido para justificar a imediata incidência fiscal sobre a atualização monetária de valores que se sujeitam ao cálculo do diferimento.

Por outro lado, a interpretação sistemática do artigo 282 do RIR/80 conjugado com a totalidade do ordenamento jurídico em vigor, constata-se que:

- a lei autoriza o diferimento independentemente dos efeitos que os resultados diferidos possam ter na correção monetária do patrimônio líquido;

- o instrumento legal de que o ordenamento jurídico se vale para contrabalançar os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido não é o de impedir o diferimento, mas, sim, o de exigir que os valores diferidos sejam acrescidos de correção monetária no LALUR, a mesma que se manifesta na correção do patrimônio líquido (Lei nº 7.799/89, art. 28);

- portanto, quando o resultado diferido for oferecido à tributação, a correção monetária que será adicionada ao lucro real reporá o efeito anterior (como repõe qualquer efeito semelhante) de correção monetária do patrimônio líquido.

Em seguida, acrescentou que há outro aspecto importante a considerar e que consiste na indisponibilidade dos valores devidos à empresa antes dos respectivos recebimentos (inocorrência do fato gerador) e que existem precedentes jurisprudencial na esfera administrativa, citando os Acórdãos 101.81.172/91 e 101-88.329/95.

Pondera que a decisão recorrida merece inteira reforma quanto ao item em exame, tendo em vista que:

- os fundamentos legais utilizados no auto de infração estão equivocados;

- deu aos dispositivos legais aplicáveis à espécie interpretação errônea, contrária às melhores regras de exegese;

- baseou-se em argumentos que, ademais, contraria ato normativo da Coordenação do Sistema de Tributação;

- contrariou a jurisprudência uniforme sobre a matéria dos autos; e,

- manteve a dupla inclusão dos mesmos valores nos cálculos do lucro real dos vários períodos-base autuados.

A recorrente expõe ainda dois aspectos que poderiam suscitar dúvidas sobre a matéria em apreço, nos seguintes termos:

"1º - em vários dos casos autuados os valores de correções monetárias já haviam sido recebidos no próprio período-base de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

1988; nestes casos, a recorrente limitou-se a calcular o diferimento do resultado da obra considerando a correção monetária como receita da obra no período, mas não como receita não realizada; este procedimento é correto porque, por todas as razões acima alinhadas, a correção monetária é integrante da receita do serviço;

2º - todas as considerações desenvolvidas são aplicáveis a quaisquer acréscimos de preços, por quaisquer índices, uma vez que todos são reajustes de preços, e também a encargos financeiros por atrasos, uma vez que estes também são acessórios do principal, também são receitas dos serviços e também subsumem a todos os preceitos legais evocados e respectivas consequências."

Especificamente sobre a OBRA 4635 - CACHOEIRA DOURADA (CELG), a recorrente acrescenta que a decisão recorrida cometeu equívocos ao assumir que não ocorreu duplicidade de cobrança, além de considerar que o valor foi realizado porque houve a cessão de crédito para a CBPO e pondera que houve, efetivamente, duplicidade de cômputo da parcela de Cz\$ 15.000.000.000,00 a apresenta as seguintes ponderações:

*"- inicialmente foram ajustados os valores da receita bruta e das contas a receber em 31.12.1988, finalizados com os valores de Cz\$ 13.319.697.206,36 e Cz\$ 13.379.946.027,57;
- nesses ajustes foi subtraída da receita bruta da obra e das contas a receber a correção monetária de Cz\$ 15.384.000.000,00;
- a seguir foi ajustado o valor do diferimento, finalizado em Cz\$ 380.357.093,67;
- nesse segundo ajuste foi subtraído o valor de Cz\$ 15.000.000.000,00, pelo fato de ter sido cedido a CBPO."*

O fato de ter cedido os créditos, não significa que inexistente a obrigação visto que a recorrente continuou, contratualmente, como co-responsável solidário.

Sobre a OBRA 5352 - ADUTORA PEDRA DO CAVALO (DESENVALE), acrescenta que não procede a cobrança vez que, embora o crédito tenha sido cedido, a recorrente continuou com responsabilidade nas condições explicitadas no parágrafo anterior.

5 - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - a empresa não reconheceu no ano-base de 1988, a variação monetária ativa relativa a créditos com DERMA - Departamento de Estradas de Rodagem do Maranhão (OBRA 3322 - TRANSMARANHÃO), no montante de Cz\$ 16.708.438.773,50, constantes do balanço de 31.12.87 e não recebidos em 1988 e, ainda, quanto a OBRA 4635 - CACHOEIRA DOURADA, emitiu em 02.01.89 as faturas nºs. CDR-R-232/89 a CDR-R-234/89, relativas a ônus financeiro, no valor total de Cz\$ 18.611.258.377,40 mas tais faturas referem-se a conta DIREITOS A FATURAR - ÔNUS, cujo saldo em 31.12.88

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

era de Cz\$ 15.384.000.000,00 e portanto, a diferença de Cz\$ 3.277.258.377,40 não foi reconhecida como receita de variação monetária ativa, com infração dos artigos 157 e § 1º, 175, 254, inciso I e § único e 387, inciso II do RIR/80 (item 5 do AI e itens 5.1 e 5.2 do TVF);

Sobre este tópico, a recorrente apresentou os seguintes esclarecimentos:

OBRA 4635 - CACHOEIRA DOURADA - reconhece que foi cometido erro em creditar parte da variação monetária do saldo da conta em 31.12.1988, apenas ao resultado de 1989 mas a fiscalização não poderia exigir o imposto e os respectivos acréscimos, eis que a importância auçada já integrou o lucro real do período-base de 1989.

OBRA 3322 - TRANSMARANHÃO - o lançamento tem como fundamento a falta de contabilização da variação monetária sobre o crédito contra o DER/MA - Departamento de Estradas de Rodagem do Maranhão, existente no balanço de 31.12.1987, tendo em vista que o contrato nº 068/84 não previa a cobrança de qualquer acréscimo sobre atraso no pagamento de faturas e por esta razão não foi reconhecido qualquer crédito adicional em 31.12.1988, por ausência de autorização legal ou contratual (arts. 253 e 254) e que somente em outubro de 1991, as partes firmaram aditivo contratual estabelecendo encargos por atrasos que viessem a ocorrer, com base na variação da TRD.

6 - REALIZAÇÃO A MENOR DE LUCRO DIFERIDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - CONTRATOS DE LONGO PRAZO - deixou de adicionar ao lucro real o lucro diferido de exercícios anteriores, realizado em função da cessão de crédito à CBPO, no valor de Cz\$ 15.000.000.000,00 (operação descrita no item 4.4 do TVF) e em consequência realizou a menor o lucro diferido no montante de Cz\$ 14.736.403.871,86, no exercício de 1989, com infração dos artigos 282, inciso II e 387, inciso II do RIR/80 (item 9 do AI e item 6 do TVF);

A recorrente afirma que aparentemente procederia a cobrança fiscal mas é só aparente a procedência da cobrança porque a exigência não poderia ser cumulativa com a do item 4 para que se não multipliquem exigência sobre um mesmo valor, considerando duas vezes no cálculo da realização, o mesmo ocorrendo com os lucros diferidos em 1967 e 1968.

Assim, necessariamente um dos itens exclui o outro visto que o valor de Cz\$ 15.000.000.000,00 foi excluído da receita bruta do próprio período-base, como parte integrante da correção monetária no valor de Cz\$ 15.384.000.000,00.

7 - APROPRIAÇÃO A MENOR DE CUSTO INCORRIDO NO CÁLCULO DO DIFERIMENTO DE LUCRO - CONTRATOS DE LONGO PRAZO - deixou de computar no custo da obra 2514 - BAVEX - TAUBATÉ o valor de Cz\$ 1.441.256.464,24 referente as notas nº 307, 332, 333, 481, 482, 497, 498, 513 e 514 emitidas pela CBPO - Cia Brasileira de Projetos e Obras, contra ela, e, contabilizadas na matriz, obtendo um diferimento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

indevido de Cz\$ 501.265.403,25, no exercício de 1989, com infração do artigo 282, inciso I do RIR/80 (item 8 do AI e item 7 do TVF);

A recorrente reconhece que houve efetivo erro no cálculo do valor diferido em relação à obra 2.514-BAVEX mas, ainda assim, face a reversão do valor diferido no período seguinte, a simples cobrança do imposto e acréscimos no período-base de 1988 não pode prosperar tendo em vista que o fundamento da decisão recorrida foi de que estaria incomprovada a reversão do valor no período seguinte.

Argumenta mais que a reversão poderia ter sido verificada contabilmente e que foi confirmada no parecer dos auditores independentes e como prova do alegado anexa os documentos de fls. 202/203, destes autos.

8 - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS - glosa de valores correspondente a brindes (obras de arte, impressão de livros), no montante de Cz\$ 300.687.819,51, no exercício de 1989, com infração dos artigos 157 e § 1º, 191, 192 e 387, inciso I, do RIR/80(item 2 do AI e item 8 do TVF);

A recorrente esclarece que a título de publicidade institucional, imprimiu um livro de arte intitulado "Nordeste Histórico Monumental" mas os gastos com esse livro, assim como com outras obras de arte adquiridas, no valor de Cz\$ 145.490.472,50 permaneceram em ativo (conta nº 11703) e foram transferidos para a conta de despesas apenas nos anos de 1990 e 1991.

Afirma que a decisão recorrida não viu o que está escrito na documentação acostada aos autos relativamente ao valor mantido em ativo no período-base porquanto o documento anexado à fl. 2952, que mostra saldo zero é uma sub-conta da conta "valores a classificar" mas o balancete analítico refletindo o valor em questão na conta "11703 - Valores a Classificar", de fls. 201 (doc.20), comprova de forma inequívoca a alegação.

Assim, entende a recorrente que não pode prosperar a pretensão de adicionar ao lucro real valor que não foi diminuído do lucro líquido é inteiramente despropositada e a decisão recorrida merece reforma.

9 - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS - compensação indevida de prejuízo fiscal, tendo em vista as reversões do prejuízo após o lançamento das infrações constatadas no período-base de 1988, nos montantes de Cr\$ 6.000.461.913,01 e Cr\$ 110.169.178.246,00, respectivamente, nos exercícios de 1991 e 1992, com infração dos artigos 157, § 1º, 382, 386 e § 2º e 388, inciso III do RIR/80.

Sobre a compensação de prejuízos e caso sejam mantidas as exigências fiscais, ou partes delas, sejam recalculadas as bases de cálculo de todos os períodos abrangidos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

pelo processo, para que não haja tributação em duplicidade, bem como para que todos os prejuízos fiscais compensáveis sejam adequadamente considerados.

Pleiteia, ainda, o reconhecimento do direito da recorrente à dedução da correção monetária diferencial entre o BTNF e o IPC de 1990, ao menos na parte relativa aos prejuízos fiscais pendentes no LALUR, e que devem ser compensados com a matéria julgada tributável neste processo.

Finalmente, acrescenta que, caso mantida qualquer exigência de recolhimento de imposto, seja determinada a exclusão da aplicação da TRD, no período anterior a agosto de 1991, dada a inconstitucionalidade de sua cobrança ter sido decretada pelo Supremo Tribunal Federal e jurisprudência pacífica deste Primeiro Conselho de Contribuintes.

Em 16 de abril de 1996, a recorrente encaminha aos autos, um aditamento ao recurso voluntário, requerendo a juntada de documentos em virtude de as cópias anexadas inicialmente estarem ilegíveis, para comprovar os seguintes itens:

a) documentos que comprovam o erro cometido pela fiscalização, no valor de Cz\$ 70.000.000,00 e que corrigido o erro, o item 3.5 do Auto de Infração - OUTROS, deve ser retificado de Cz\$ 539.443.816,87 para Cz\$ 569.443.816,87;

b) documentos 02/07, anexados às fls. 212/220, através do qual comprova a apropriação de variação cambial passiva, no valor de Cz\$ 452.195.000,00 correspondente a dívida contraída com o Banco de Tokyo S/A, em 1º de junho de 1987;

c) documentos 08/09, anexados às fls. 221/227, com os quais pretende comprovar a diferença de Cz\$ 75.875.271,03;

d) documentos 10/20, anexados às fls. 228/238, correspondente a cópia de DARF com as quais comprova que Cz\$ 2.009.166,70, do total de Cz\$ 2.254.424,02, contabilizado como correção monetária de recolhimentos, objeto do item 3 do Termo de Verificação Fiscal - 3.5 - OUTRAS;

e) através do documento 21, fls.239/242, comprova que a receita de Cz\$ 3.227.258.388,40 foi contabilizado como receita no dia 02 de janeiro de 1989 e, portanto, tributando-se no período-base anterior, há que compensar a receita registrada no período-base de 1989;

f) finalmente, com o documento 22, de fls. 243 (doc. 20 do recurso voluntário), comprova que a conta BRINDES A RATEAR não apresentava saldo zero como afirma a decisão recorrida mas sim, Cz\$ 185.494.228,01, em cujo montante está incluída a parcela de Cz\$ 145.490.472,50.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

Na sessão de julgamento, o patrono da causa apresentou o Memorial e na defesa oral reiterou os fundamentos da defesa, em especial, aos tópicos : variação cambial ou variação monetária passiva, diferimento do lucro correspondente a receita não recebida de entidades governamentais e receitas de exportação de serviços.

É o relatório.



PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

V O T O

Conselheiro KAZUKI SHIOBARA - Relator

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e portanto pode ser conhecido por este Colegiado.

1 - DEPRECIAÇÃO DE BENS OCIOSOS

A glosa dos encargos de depreciação deu-se em função da resposta dada pela autuada no sentido de que a diferença apurada de Cz\$ 2.640.335.596,73 dizia respeito a depreciação de bens ociosos.

Esta diferença correspondente ao valor contabilizado a título de depreciação pela matriz na rubrica depreciação de equipamentos e o valor contabilizado na conta "Fundo de Reposição de Equipamentos", relativo a controle interno da empresa que visa a alocação dos custos de depreciação para cada obra específica.

A recorrente esclarece que a diferença refere-se a equipamentos não alocados a obras mas utilizados na matriz, tais como: construções, veículos, instalações, móveis, utensílios, máquinas de escritório e de informática e de outros bens e, ainda, de depreciação calculada sobre bens reavaliados cuja alegação não pode ser oposta a autuação vez que a fiscalização glosou parte de encargos de depreciação de equipamentos e salvo demonstração em contrário, as construções, veículos, instalações, móveis e utensílios, máquinas de escritório e de informática não se inclui na categoria de equipamentos e, também, não demonstrou quais bens integrantes do grupo equipamentos foram reavaliados e depreciados.

Entretanto, quanto ao mérito, a razão tende para a recorrente, porquanto, o RIR/80, dispunha "verbis":

"Art. 198 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

§ 1º - A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

§ 2º - A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

O dispositivo acima ao facultar o direito a apropriação dos encargos ou custos de depreciação, efetivamente, autoriza a dedutibilidade a partir do momento em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir, em função do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal e, ainda de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

O desgaste pelo uso do bem é apenas uma das condições impostas para a dedutibilidade e, portanto, não pode sobrepor a condição essencial prescrita na lei que é a diminuição do valor dos bens.

A Coordenação do Sistema de Tributação, ao interpretar o dispositivo legal transcrito, expediu o Parecer Normativo CST nº 79/76, onde explicitou que:

“Respeitados os limites, mínimo de tempo e máximo de taxas, a pessoa jurídica tem a faculdade de computar ou não a depreciação dos bens do Ativo em qualquer percentual. A omissão, ou o uso de taxas normais ou inferiores, em um ou mais exercícios, não pressupõe renúncia do direito à utilização de taxas de depreciação acelerada, quando for o caso.”

Por outro lado, os equipamentos utilizados pela recorrente, em sua grande maioria tem o prazo de vida útil admissível para fins de depreciação, pela Instrução Normativa SRF nº 72/84 em 4 (quatro) anos, como tratores, caminhões fora de estrada e 5 (cinco) anos veículos de carga e em função desta vida útil, é calculada a taxa máxima de depreciação, respectivamente de 25% e 20%, ao ano.

Desta forma, o ponto de vista adotado pela autoridade lançadora fere a orientação normativa transmitida pela Coordenação do Sistema de Tributação, no Parecer Normativo CST nº 79/76.

Além disso, o artigo 199, em seu § único, letras “a”, “b”, “c” e “d” estabelece as situações em que não será admitida a quota de depreciação e, portanto, se fosse a intenção do legislador de restringir o direito à depreciação, teria estipulado tais condições. Como a lei não exclui direito à depreciação de bens que, ocasionalmente, esteja fora de uso que, na prática seria impossível quantificar o respectivo período, não vejo como prosperar a exigência fiscal.

Não há prova nos autos de que os bens depreciados e considerados ociosos não tenham sido postos em serviços ou não estejam em condições de produzir, visto que o lançamento funda-se apenas na constatação de diferença entre os encargos de depreciação com o controle interno de alocação de custo de cada obra.

Por outro lado, a declaração de rendimentos anexados aos autos, às fls. 109/113, encargos com DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO apropriados correspondem a:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

DESPESAS OPERACIONAIS (fl. 109-v).. Cz\$ 1.817.735.519,00
CUSTOS (fl.113) Cz\$ 474.570.644,00
TOTAL APROPRIADO Cz\$ 2.292.206.163,00

Verifica-se, pois, que os encargos de depreciação apropriados como custos ou depreciação são inferiores ao valor glosado de Cz\$ 2.640.335.596,73, cuja constatação se não constitui erro de fato, serve como atenuante a favor da recorrente.

Nestas condições, sou pelo provimento ao recurso voluntário, relativamente a glosa de depreciação de bens considerados ociosos.

2 - PROVISÕES E AJUSTES DE CUSTO DE BENS DO ATIVO

Neste tópico, após a decisão de 1º grau que excluiu da tributação da parcela de Cz\$ 4.784.275.856,00, resta em litígio a parcela de Cz\$ 1.930.012.008,66 correspondente a provisão para devedores duvidosos, de Cz\$ 1.888.404.687,87, calculados sobre créditos cedidos a CBPO - Companhia Brasileira de Projetos e Obras e de Cz\$ 41.607.320,79, calculados sobre créditos de clientes que não tiveram origem em operações da atividade fim da empresa.

A contabilização adotada pela recorrente de manter o valor do crédito cedido de Cz\$ 15.000.000.000,00 na conta ativa de devedores por faturas de obras, creditando o valor recebido pelas cessões a uma sub-conta retificadora e o fato de permanecer a condição de responsável solidária pelos títulos cedidos não desnatura o crédito original.

Como alega a recorrente, a situação dos autos em nada difere das duplicatas descontadas nos estabelecimentos bancários em que os créditos são cedidos aos bancos para obtenção de recursos financeiros mas o crédito original continua existindo e pode compor a base de cálculo para constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Desta forma, entendo que a recorrente deu boa aplicação às normas em vigor e portanto poderia formar provisão para créditos de liquidação duvidosa sobre créditos cedidos sob condição resolutória para a interligada e, assim, não pode subsistir a exigência sobre a parcela considerada tributável de Cz\$ 1.888.404.687,87.

Relativamente a segunda parcela considerada tributável de Cz\$ 41.607.320,79, a recorrente tem razão, também, visto que a mesma tem como atividade a construção civil e embora a parcela representativa de suas receitas tenha origem em grandes estruturas, por empreitada, não vislumbro fundamento para classificar a construção civil por administração, como atividade não operacional.

Mesmo que estes créditos de clientes diversos não tenham origem na atividade operacional, como outras empreitadas, como interpretou a decisão recorrida, ainda

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

assim, até o advento da Lei nº 8.981/95 (art. 43), a legislação de regência não fazia qualquer distinção quanto a natureza ou a origem do crédito, conforme Acórdãos deste Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas ementas vão transcritas abaixo:

“CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - CRÉDITOS ABRANGIDOS A provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas (Ac. 101.79.990/90 - DOU. 19/09/90).”

“CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA - APLICAÇÕES FINANCEIRAS - Através de orientação recente, essa Câmara passou a admitir como dedutíveis as despesas com a constituição de provisão para devedores duvidosos para as aplicações financeiras (Ac. 103-12.269/92 - DOU. 09.11.93).”

Assim, opino pelo provimento para excluir da matéria tributável, a parcela de Cz\$ 1.930.012.008,66.

3 - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - VARIAÇÃO CAMBIAL OU VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVAS

O litígio inerente a este tópico abrange as seguintes matérias:

- glosa de Cz\$ 31.026.484.999,15 correspondente a variação cambial calculada sobre a conta 44208 - recursos financeiros liberados pelo Banco do Brasil S/A, vez que os valores recebidos no Brasil, pela matriz, não possui caráter de obrigação ou qualquer outro enseja correção cambial já que representa tão somente receita de exportação de serviços ao exterior, recebido parte no Brasil, em moeda nacional correspondente a quantidade de dólares contratados;

- glosa de Cz\$ 8.329.072.881,22 correspondente a correção monetária sobre sociedade em organização - conta nº 44203 (conta corrente de coligada e controlada OSEL/ANGOLA);

- glosa de Cz\$ 170.897.410,92, por falta de comprovação de pagamento de correção monetária de capital de giro (HOT MONEY);

- glosa de Cz\$ 600.324.095,00, por falta de apresentação de documentação respectiva quanto ao dispêndio de tais variações monetárias passivas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

O Contrato de Crédito (fls. 2.741/2749), firmado entre o Banco do Brasil S/A e o Banco de La Nacion, representando a República do Peru, tinha como finalidade a abertura de uma linha de crédito de US\$ 157,500,000.00 (cento e cinquenta e sete milhões e quinhentos mil dólares dos Estados Unidos) para execução das obras do Projeto Especial Chavimovich.

A obra orçada em US\$ 175,000,000.00 seria custeada 10% (dez por cento) pelo Governo da República do Peru e 90% (noventa por cento) a ser financiada pelo Banco do Brasil S/A, sendo que, do valor do financiamento de US\$ 157,500,000.00, a importância de US\$ 17,500,000.00 (dezessete milhões e quinhentos mil dólares dos Estados Unidos), correspondente a 10% (dez por cento) do valor orçado seria liberado imediatamente, conforme a Cláusula III - FORMA DE UTILIZAÇÃO E PROCESSAMENTO, de fls. 2.742/43, onde estipula:

“3.4 - A importância de US\$ 17,500,000.00 (dezessete milhões e quinhentos mil dólares dos Estados Unidos da América), correspondente à parcela à vista de 10% (dez por cento) das exportações brasileiras, será liquidada através de cartas de crédito irrevogáveis, ou depósitos bancários efetuados em dólares dos Estados Unidos da América, em favor do exportador brasileiro para negociação junto ao FINANCIADOR. O pagamento da parcela à vista aqui referida será realizado integralmente antes do primeiro desembolso ou em 4 (quatro) parcelas semestrais, a primeira na data de vigência do presente Convênio e as demais semestralmente;

3.5 - A efetivação, pelo FINANCIADOR, de todo e qualquer desembolso de que trata o item 3.2 acima, fica condicionada;

3.5.1 - a comprovação do efetivo ingresso no Brasil das divisas correspondentes à parcela à vista de que trata o item 3.4 acima, correspondente à, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor dos desembolsos autorizados;

3.5.2 - ao cumprimento, pela República do Peru, de todos os compromissos por ela assumidos e/ou garantidos em decorrência do fornecimento de bens e/ou serviços brasileiros;

3.5.3 - ao prévio pagamento, pela República do Peru, de parcela devida em virtude a assunção de qualquer dos compromissos aludidos no item anterior, em montante igual ou superior ao valor do desembolso autorizado na forma do item 3.2 desta cláusula computados os pagamentos de principal efetuados a partir de 01.01.88, relativos às compensações quadrimestrais do Convênio de Créditos Recíprocos, considerada a dívida pública e a dívida privada.”

A autoridade julgadora de 1º grau entendeu que a parcela liberada de até 10% (dez por cento) do valor orçado deveria ser tratado como receita auferida no exterior que não é tributável no Brasil e, portanto, a variação cambial passiva como acessório deveria acompanhar

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

o principal e como tal, esse encargo não poderia interferir na base de cálculo do imposto sobre a renda.

A decisão recorrida expressou a sua convicção nos seguintes termos:

“O aspecto fático da questão é, portanto, que a impugnante contratou com Governos estrangeiros a execução de obras no exterior, constituindo para este fim uma sucursal no país contratante. A seguir, o Governo estrangeiro obteve empréstimos no Banco do Brasil cuja liberação de parcelas era efetuada diretamente à impugnante mediante apresentação de comprovação de execução de etapas de obra. Recebido o numerário a impugnante lançava a crédito de uma conta corrente denominada Sucursal no exterior, que era creditada pelos aportes recebidos e por variações cambiais calculadas sobre o saldo da conta e debitada por pagamentos de máquinas, funcionários e efetivas remessas de numerários à dita sucursal. Sobre o saldo desta conta corrente é que foi calculado a variação cambial passiva(fls. 250/260), deduzida na apuração de resultado, e objeto de glosa pelo Fisco.

A toda evidência, não se pode admitir a dedução de tais valores do lucro líquido. Seja porque a isso não permite a legislação tributária, seja porque a documentação colhida pelo Fisco e a apresentada pela impugnante não dão suporte à apropriação de tais valores como despesas necessária à manutenção da respectiva fonte produtora da receita.

De fato, é a essência da matéria que, a base de cálculo da variação é uma receita auferida, nada importando, para este fim, se refere a receita de exportação ou se serviço prestado no exterior. Em um ou noutro caso o tratamento a ser dado ao valor recebido do Banco do Brasil por conta de Clientes referentes serviços prestados no exterior é de receita. Veja que aqui não se está falando que seja tributada como receita, está-se apenas afirmando: a classificação contábil correta é conta de receita.

Agora, se por questões de controle interno da empresa, por razões a lhe permitir o controle da gestão de seus gerentes no exterior, este recebimento não transitar por conta de receita e sim por uma conta-corrente da sucursal, no passivo, isto não lhe gera o direito de tornar tal encargo, calculado sobre receita auferida pela sucursal e recebida pela matriz, dedutível para efeito de impostos e contribuições. Em o fazendo, obrigatória é a adição de que trata o art. 387, inciso I, antes citado.

É bom se dizer, ainda, baseado na informação da impugnante, fls. 2687, terceiro parágrafo, de que trata-se de “serviços inteiramente produzido no exterior e, por conseguinte, excluído o seu resultado do lucro real tributável no Brasil” que, se a receita é excluída, óbvio que não pode uma despesa inerente e em conexão direta com tal receita ser dedutível. Mesmo ao menos atento dos hermenêutas isto é um fato inafastável de seu raciocínio. Neste caso, a receita é o chamado fator principal e a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

despesa o fato acessório, e pela estrita relação do fenômeno gravitacional de que o acessório acompanha o principal; se a receita é excluída, deve sê-lo, também, a despesa, mormente se não há razões extra controles internos para apropriá-la."

A decisão recorrida merece censura porque de conformidade com as provas acostadas aos autos pela própria autoridade lançadora (contrato de financiamento assinado entre o Banco do Brasil S/A e Governo do Peru, estabelece a liberação imediata de 10% do valor da obra contratada para a autuada, com a condição de que comprove a entrada regular de divisas correspondentes ao valor liberado(item 3.5.1 do contrato de financiamento).

Ora se o valor liberado estava condicionada a posterior exportação de serviços e comprovação do efetivo ingresso de moeda estrangeira, está evidente que os valores liberados não passavam de adiantamentos e, portanto, não poderia ter o tratamento de receitas, como quer a autoridade julgadora de 1º grau.

Os obras contratadas no exterior foram orçadas em moeda estrangeira e a liberação de 10% (dez por cento) do valor do contrato pela instituição financeira Banco do Brasil S/A, foram liberadas mediante carta de crédito, em dólares dos Estados Unidos.

Este adiantamento, que a autoridade julgadora de 1ª grau definiu como adiantamento de receita, não só está vinculada a moeda estrangeira como está relacionada com as obras em execução no exterior e, em conformidade com o que dispõe o artigo 268 do RIR/80, a recorrente constituiu uma sucursal e o valor do adiantamento bem como todas as operações vinculada a estas obras foram contabilizadas a crédito da conta denominada SUCURSAL NO EXTERIOR.

Por outro lado, as receitas advindas das obras contratadas bem como o respectivos resultados foram apropriadas pela SUCURSAL NO EXTERIOR que, inclusive, apresentou a declaração de rendimentos nos países onde as obras foram executadas.

Aliás, tal fato foi confirmada pela própria fiscalização quando apurou uma diferença de Cr\$ 800.000.000,00, no item V, do Termo de Verificação Fiscal e item 16 do Auto de Infração, no processo administrativo nº 10070.001919/95-11, lavrado contra a mesma empresa.

Desta forma, entendo que o tratamento tributário dado pela recorrente, no sentido de que os valores liberados pela instituição financeira como adiantamento dado pelo contratante estrangeiro está coerente com os fatos e as provas circunstanciais anexados aos autos.

Assim, sobre este tópico, a minha convicção é no sentido de que a decisão recorrida deva ser reformada e restabelecia a dedutibilidade de Cz\$ 31.026.484.999,15.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

O segundo tópico relacionado com glosa de despesas de correção monetária sobre sociedade em organização - conta nº 44203 (conta corrente de coligada e controlada OSEL/ANGOLA), no valor de Cz\$ 8.329.072.881,22, no exercício de 1989.

A recorrente argumenta que a situação é praticamente igual a hipótese examinada acima e relativa a Chavimovich e Santa Helena mas a acusação fiscal no item 3.3 do Termo de Verificação Fiscal foi a de que "a empresa apresentou tão somente um demonstrativo por totais mensais, cujas taxas de câmbio são incompatíveis com os valores ali indicados" e a recorrente não demonstrou a correção dos cálculos.

O artigo 254, § único, letra "c" do RIR/80, acima transcrito explicita que a atualização das obrigações em moeda estrangeira, registrada em qualquer data e apurada no encerramento do exercício social EM FUNÇÃO DA TAXA VIGENTE e, portanto, como a fiscalização demonstrou que as taxas de câmbio são incompatíveis, entendo que a infração está perfeitamente caracterizada, valendo os fundamentos expostos no item anterior.

Assim, deve ser mantida a tributação da parcela de Cz\$ 8.329.072.881,22.

Sobre os encargos dispendidos com a correção monetária de capital de giro (HOT MONEY), improvados no montante de Cz\$ 170.897.410,92, procede em parte a alegação de que estariam comprovados mediante documentação já anexada aos autos.

De fato, estão comprovados os dispêndios das seguintes parcelas:

29.06.1988 - Cz\$ 38.866.295,00 - Aviso de Lançamento Banespa-fl. 2919;
20.12.1988 - Cz\$ 12.283.000,00 - Aviso de Lançamento Banespa-fl. 2901;
28.12.1988 - Cz\$ 26.534.000,00 - Aviso de Lançamento Banespa-fl. 2907
TOTAL - Cz\$ 77.683.295,00

As parcelas de Cz\$ 1.465.000,00 e de Cz\$ 92.181.600,00 não foram apresentados os documentos comprobatórios da escrituração contábil, sendo que a segunda parcela correspondente a documento da BESA, a recorrente protesta pela junta posterior.

Assim, neste tópico, deve ser provido o recurso voluntário para excluir da matéria tributável, a parcela de Cz\$ 77.683.295,00.

Quanto a diferença de Cz\$ 70.000.000,00 decorrente de erro cometido pela autoridade lançadora que tomou o valor de Cz\$ 181.299.652.610,00 em vez de Cz\$ 181.229.652.610,00, efetivamente procede, porquanto, a declaração de rendimentos, de fls. 113, deste processo, indica o valor correto de Cz\$ 181.229.652.610,00.

No aditamento a recurso voluntário, de fls. 207/255, a recorrente comprovou que o empréstimo do Banco de Tokyo S/A foi obtido em 1º de junho de 1987(fls. 212/220) e que no período-base de 1988, exercício de 1989 gerou despesas de variação cambial, no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

montante de Cz\$ 452.195.000,00 e que quanto a correção monetária de recolhimento de impostos, demonstrou e comprovou mediante cópias de DARF, de fls. 229/238, que efetivamente pagou correção monetária, no montante de Cz\$ 2.009.166,70.

Quanto a diferença de Cz\$ 75.875.271,03, o demonstrativo de fls. 208 não convence porque mesmo que a parcela de Cz\$ 82.671.740,77,00 tenha sido comprovada na intimação nº 13 (cópia a fls. 183), sem a validação e comprovação da origem da diferença, não há como aceitar a dedutibilidade.

Assim, deve ser expurgado o erro de cálculo de Cz\$ 70.000.000,00 e, ainda, as parcelas de Cz\$ 31.026.484.999,15, Cz\$ 452.195.000,00, Cz\$ 2.009.166,70 e Cz\$ 77.683.295,00, ou seja, do valor tributável em litígio de Cz\$ 40.126.779.386,44 relativa a GLOSA DE VARIAÇÕES MONETÁRIA PASSIVAS, deve ser excluída a parcela de Cz\$ 31.628.372.460,85.

4 - DIFERIMENTO INDEVIDO DE LUCRO ORIUNDO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - CONTRATOS DE LONGO PRAZO

A fiscalização entendeu e a decisão de 1º grau confirmou que houve diferimento indevido de lucro oriundo de variação monetária ativa em contrato em longo prazo porque a matéria deveria obedecer aos parâmetros prescritos no artigo 254, do RIR/80 e a recorrente reafirma que o seu procedimento respaldado no artigo 281 e 282 do mesmo Regulamento está correto.

Trata-se, pois de matéria de mérito, vez que sob o aspecto de fato, as partes concordam que as obras foram executadas e faturadas e o Poder Público não quitou as suas dívidas no respectivo vencimento e daí, a incidência de variação monetária ativa ou ônus financeiro.

O fisco entende que esta variação monetária ativa constitui receita financeira, de natureza distinta de receita de serviços, e como tal, não pode ser diferida juntamente com a receita ao passo que a recorrente insiste que o acessório segue o principal e, portanto, a receita de variação monetária ativa deve integrar o valor da receita para cálculo do montante a ser diferido. Desta forma, o fato de a recorrente ter recebido no período-base, a parcela da correção monetária ativa faturada, não tem influência na matéria em litígio porque esta parcela foi computada apenas para aumentar o valor da receita com a finalidade de apurar o valor a ser diferido.

Em verdade, a autuação não diz respeito a obrigatoriedade de apropriação da receita de variação monetária ativa e de compor o lucro real, no exercício do sua incidência, nos moldes preconizados no artigo 254 do RIR/80 porquanto no Auto de Infração foi glosada a parcela do lucro diferido correspondente a variação monetária ativa vez que a recorrente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

contabilizou a referida variação como acréscimo da receita para fins de cálculo do lucro a diferir na forma dos artigos 281 e 282 do mesmo RIR/80.

Para melhor compreensão do procedimento fiscal, observe-se o cálculo demonstrado pela autoridade lançadora, relativamente a OBRA 4632 - USINA HIDROELÉTRICA SAMUEL - CENTRAIS ELÉTRICAS DO BRASIL S/A (ELETRONORTE):

RECEITA BRUTA CONSTANTE DO MAPA	Cz\$ 39.547.192.582,66
(-) VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS	Cz\$ 13.152.333.101,02
RECEITA BRUTA AJUSTADA	Cz\$ 26.394.859.481,64
CUSTO CONFORME MAPA	Cz\$ 15.101.031.891,28
RESULTADO AJUSTADO	Cz\$ 11.293.827.590,36
RESULTADO PERCENTUAL, AJUSTADO	42,79%
CONTAS A RECEBER CONFORME MAPA	Cz\$ 20.279.979.103,92
(-) ÔNUS FINANCEIRO INDEVIDO	Cz\$ 10.329.964.637,72
CONTAS A RECEBER, AJUSTADA	Cz\$ 9.950.014.466,20
LUCRO DIFERÍVEL (9.950.014.466,20 X 42,79) ...	Cz\$ 4.257.611.190,08
LUCRO DIFERIDO CONFORME MAPA	Cz\$ 12.536.101.695,61
GLOSA DE DIFERIMENTO INDEVIDO	Cz\$ 8.278.490.505,53

Nas demais obras, o valor do lucro diferido glosado foi calculado, adotando-se o mesmo esquema de cálculo e este vem a confirmar que o Fisco não está tributando a variação monetária ativa no exercício de sua incidência ou de realização do lucro inflacionário diferido e sim glosando o lucro diferido, em montante proporcional e correspondente a variação monetária ativa.

Colocado nestes termos e embora os argumentos da decisão recorrida sejam ponderáveis, sou obrigado a concordar com a recorrente que a variação monetária ativa é acessória da receita de serviços, porquanto, sem a receita inexistiria variação monetária ativa e o fato de a Lei nº 6.404/66 e o Decreto-lei nº 1.598/77 determinar a divisão da receita em decorrência de serviços prestados e em receitas financeiras não exclui a dependência alegada pela recorrente.

Com efeito, o Decreto-lei nº 1.598/77, quando introduziu a correção monetária das demonstrações financeiras, para expurgar os efeitos inflacionários na vida da empresa, integrou na legislação tributária o conceito de tributação na realização, como na hipótese de tributação do lucro inflacionário e lucro nos contratos de longo prazo, etc. e a exposição de motivos que encaminhou a minuta do referido decreto-lei registrou "verbis":

"9. O dispositivo da lei de sociedades por ações que prescreve o regime de competência para o reconhecimento do lucro impõe a revisão das normas da legislação em vigor sobre contratos de longo prazo (art. 10), sobre apuração do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

imóveis (arts. 27 a 29), e sobre dedutibilidade de tributos (art. 16).

O método de apurar o lucro das empreiteiras ao final da obra, previsto na legislação em vigor, é substituído pela apuração anual, de acordo com a porcentagem do contrato executada. a apuração do lucro nas atividades imobiliárias adapta o regime de competência e a correção monetária do balanço às peculiaridades dessas atividades, mantendo o princípio da legislação em vigor de reconhecimento do lucro na proporção do preço de venda recebido, tendo em conta que os prazos de pagamento nessas atividades são, em geral, bem mais longo do que nas demais.”(grifei)

O RIR/80, quando consolidou os textos legais vigentes, inseriu o artigo 10, §§ 3º e 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, em seu artigo 282, nos seguintes termos:

“Art. 282 - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos artigos 280 ou 281, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

I - poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.” (grifei).

A definição de receita recebida foi explicitada na Instrução Normativa SRF nº 14, de 23/02/79, ao regulamentar a transição entre a forma tributação anterior e posterior ao Decreto-lei nº 1.598/77, nos seguintes termos:

“3.2.2 - Receita realizada é a receita recebida; é permitido o cômputo da receita faturada e ainda não recebida, quando a fatura corresponda a medição da execução parcial da obra e, além disso, o seu vencimento tenha ocorrido.”

Além disso, a Instrução Normativa SRF nº 021, de 13/03/79 veio confirmar o mesmo enfoque quando esclareceu que:

“10.1 - Por realização de lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

Esta definição não foi alterada pela Instrução Normativa SRF nº 46, de 08.05.89, quando a administração fiscal veio a adequar a base de cálculo da Contribuição Social.

A Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978, para explicitar a escrituração da Parte B, do LALUR - LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL, estabeleceu, o seguinte:

“4.3 - Contas Suscetíveis de Controle

Os valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e que não devam ser controlados na escrituração comercial serão agrupados em contas distintas, segundo a natureza, tais como:

*...
- Lucro não Realizado Decorrente de Contrato a Longo Prazo com Empresa Pública, etc. (art. 10, § 3º do DL. 1.598/77).”*

Posteriormente, esta orientação foi inserida na Lei nº 7.799/89, quando veio a determinar que:

“Art. 28 - Os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, serão corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.”

Não tenho dúvida que desde a sua gênese no artigo 10, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77, foi a intenção do legislador e também da administração fiscal consubstanciada nos atos normativos retro transcritos que o lucro decorrente de contrato de longo prazo com entidades governamentais seria diferido para tributação no exercício de sua realização e as correções monetárias seriam calculadas na Parte B, do LALUR e tributadas juntamente com o lucro diferido.

Ora, se a legislação tributária vigente determinava que o lucro diferido deveria ser corrigido monetariamente na parte B, do LALUR, não vejo como prosperar o entendimento de que a variação monetária ativa da receita da qual deriva o mesmo lucro deva ser tributado, separadamente, sob pena de tributação em duplicidade. Ainda que a empresa tivesse reconhecida a receita de variação monetária ativa, a maior parte desta receita teria sido computado como lucro inflacionário diferido e seria tributado por ocasião de sua realização, também, em duplicidade porque o lucro diferido estaria sendo corrigido no LALUR.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em Acórdão nº 191-88.329, de 17.05.95, publicado no DOU de 16.02.96, já julgou matéria similar, dando provimento do recurso voluntário, com a seguinte ementa:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

“IRPJ. OBRAS CONTRATADAS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. PREÇOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESULTADOS NÃO REALIZADOS. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO - A apropriação dos resultados apurados na execução de obras contratadas com entidades governamentais, com prazo superior a um ano, deve observar o regime de caixa, ou seja, a tributação ocorre no período em que a receita restar realizada. A parcela correspondente à atualização monetária do preço contratado ou faturado, por significar mera reposição do valor de compra da moeda, não pode ser tributada segundo o denominado regime de competência, sob pena de desvirtuar e comprometer o instituto da postergação do pagamento do tributo, como também de ser frustrado o objetivo visado pela norma legal.”

Finalmente, devo registrar que com a Medida Provisória nº 1.506, de 20 de junho de 1996, o Poder Executivo sepultou qualquer possibilidade de manter a exigência contida neste tópico, quando estabeleceu que:

“Art. 1º - A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma do disposto nos §§ 3º e 4º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, na determinação do lucro real do período-base do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma.”

Entendo que o dispositivo legal retro transcrito ao autorizar o deslocamento do momento da realização da receita veio a explicitar que os acréscimos as receitas de serviços, sob qualquer título, inclusive receitas financeiras de aplicação financeira constituem receitas acessórias e como tal deve acompanhar o principal.

Se esta interpretação não é verdadeira, ou seja, na hipótese de o empreiteiro receber o pagamento em títulos de emissão do Poder Público, após o vencimento fixado no contrato, a variação monetária entre a data do vencimento e a do recebimento dos títulos mencionados deveriam ter tratamento diferente dos rendimentos gerados pelos mesmos títulos e geraria, sem dúvida, uma situação absurda.

Assim, procede o argumento da recorrente de que o acessório deve seguir a sorte do principal, ou seja, a variação monetária ativa integra a receita a receber para fins de diferimento da tributação do lucro decorrente de construção por empreitada, fornecimento de bens ou de prestação de serviços para a pessoa jurídica de direito público ou com empresas sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

Nestas condições, sou pelo provimento para excluir da tributação a parcela de Cz\$ 126.514.611.576,90 e assim fica prejudicada a análise de demais argumentos relacionados com o tema.

5 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA

Relativamente a falta de contabilização da variação monetária ativa relativa a OBRA 4635 - CACHOEIRA DOURADA, a recorrente reconhece que foi cometido erro vez que foi escriturado apenas no período-base de 1989 mas como no exercício de 1990, a declaração de rendimentos acusava prejuízo fiscal, não há que se cogitar de postergação no pagamento do imposto.

A tributação é devida no exercício de 1989, período-base de 1988 e uma vez que não foi comprovada a contabilização no período-base subsequente, o diferimento e nem a efetiva realização do lucro diferido, não vejo como admitir a compensação do valor tributado, no exercício subsequente.

Quanto a OBRA 3322 - TRANSMARANHÃO, a alegação da recorrente de que o contrato inicial com DER/MA - Departamento de Estradas de Rodagem do Maranhão não previa a cobrança de qualquer acréscimo, não procede, porquanto, o contrato nº 68/84, de fls. 2.961, na CLÁUSULA QUARTA - PARÁGRAFO SEGUNDO estipulava:

"O preço global da obra é reajustável de acordo com as disposições contidas no Decreto-lei 2.037, de 28 de junho de 1983, regulamentado pelo Decreto 74.220, de 25 de junho de 1974 e da Portaria do Ministério dos Transportes nº 698, de 27 de julho de 1.976, item 15.1 do Edital de Concorrência."

O Aditivo assinado em 07 de outubro de 1991 veio apenas para alterar o critério de reajuste, na conformidade com o Decreto nº 94.684, de 24.07.87 e assim, não procedem as razões expostas pela recorrente.

Assim, deve ser mantida a tributação estabelecida neste tópico.

6 - REALIZAÇÃO A MENOR DE LUCRO DIFERIDO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES - CONTRATOS DE LONGO PRAZO.

O argumento exposto pela recorrente de que esta caracterizada a cumulatividade desta com a do item 4, do Termo de Verificação Fiscal, tem procedência.

De fato a fiscalização entendeu que a parcela de crédito de Cz\$ 15.000.000.000,00 que havia sido cedida para a sua interligada não poderia compor o montante do lucro diferido e portanto, deveria ter sido realizado no mesmo exercício.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

Entretanto, no julgamento do item 2, esta Câmara entendeu que aquele crédito embora cedido a sua interligada sob condição resolutória, permanecia como crédito da recorrente e poderia compor a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

Na esteira deste entendimento, é evidente que trata-se de crédito não recebido de entidade governamental e como tal o lucro correspondente a este crédito, poderia ter sido diferido para o momento da realização da receita.

Assim, se o lucro pode ser diferido, não se vislumbra a obrigatoriedade de realização do lucro e, portanto, opino seja provido o recurso voluntário, relativamente a este item.

7 - APROPRIAÇÃO A MENOR DE CUSTO INCORRIDO NO CÁLCULO DO DIFERIMENTO DE LUCRO - CONTRATO DE LONGO PRAZO

Sobre a acusação contida neste tópico, a recorrente reconhece que houve erro no cálculo do valor diferido em relação à OBRA 2514 - BAVEX, mas combate a tributação sob o argumento de que face a reversão do valor diferido no exercício subsequente, não pode prosperar a cobrança do imposto.

No caso dos autos, como no exercício subsequente, a declaração de rendimentos apresentou prejuízo, incorre a postergação no pagamento do imposto e portanto, é devida a tributação pretendida pelo fisco e quanto a reversão no período-base seguinte, como esta comprovado o fato pelo demonstrativo de fls. 202/203, pode ser estornado oportunamente.

Nestas condições, deve ser mantida a tributação da parcela de Cz\$ 501.265.403,25.

8 - DESPESAS OPERACIONAIS NÃO NECESSÁRIOS - BRINDES

Do montante glosado de Cz\$ 300.687.819,51, no exercício de 1989, a recorrente argumenta que Cz\$ 145.490.472,50 foi despendido para pagamento de impressão do livro de arte intitulado "Nordeste Histórico Monumental", a título de publicidade institucional e destes dispêndios só foram transferidos para a conta de despesas apenas nos anos de 1990 e 1991, visto que permaneceram na sub-conta "11703 - Valores a Classificar".

Efetivamente, a cópia de Ficha Razão, de fl. 201, indica que na conta 11703 - Valores a Classificar estão contabilizados, sob a classificação de Brindes a Ratear registrado é de Cz\$ 185.494.228,01 e assim, está confirmado que o valor glosado de Cz\$ 145.490.472,50 está incluído e, portanto, não prospera o fundamento da decisão recorrida de que a conta Brindes a Ratear estava com o saldo zero.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

Assim, do valor tributável apurado de Cz\$ 300.687.819,51 deve ser excluído o montante de Cz\$ 145.490.472,50 porque não havia sido apropriado como despesas operacionais e, portanto, não cabe a sua glosa.

CONCLUSÃO

Pelo exposto acima, conclui-se que deve ser dado provimento ao recurso voluntário, parcialmente, com a exclusão da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica os valores relacionados com a glosa de depreciação, a glosa de provisão para crédito de liquidação duvidosa, variação cambial ou variação monetária passiva sobre adiantamentos recebidos, financiamento externo para capital de giro e "hot money" face a comprovação mediante documentação hábil e idônea, glosa de diferimento do lucro oriundo de variação monetária ativa de contratos de longo prazo com entidades governamentais e a glosa de despesas operacionais que a recorrente não havia computado como despesas, tendo em vista que as importâncias haviam sido classificadas em conta intermediária denominada "brindes a ratear".

Os valores em litígio podem ser classificados como segue abaixo:

EXERCÍCIO DE 1989 - PERÍODO-BASE DE 1988:

ITENS DO		BASE DE CÁLCULO		
TVF	AUTO	VALOR/ LITÍGIO	VALOR/ PROVIDO	VALOR/MANTIDO
I-1	3	2.640.335.596,73	2.640.335.596,73	-
I-2	4	1.930.012.008,66	1.930.012.008,66	-
I-3	6	40.126.779.386,44	31.628.372.460,00	8.498.406.926,44
I-4	7	126.514.611.576,90	126.514.611.576,90	-
I-5.1	5	3.277.258.377,40	-	3.277.258.377,40
I-5.2	5	16.708.438.773,50	-	16.708.438.773,50
I-6	9	14.736.403.871,86	14.736.403.871,86	-
I-7	8	501.265.403,25	-	501.265.403,25
I-8	2	300.687.819,51	145.490.472,50	155.197.347,01
EX: 1989		206.735.792.814,25	177.595.225.986,65	29.140.566.827,60

Mantido o valor tributável de Cz\$ 29.140.566.827,60, este montante adicionado ao lucro real pode ser compensado com os prejuízos acumulado e apurado, nos seguintes termos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 10070.001920/95-09
ACÓRDÃO Nº. : 101-90.388

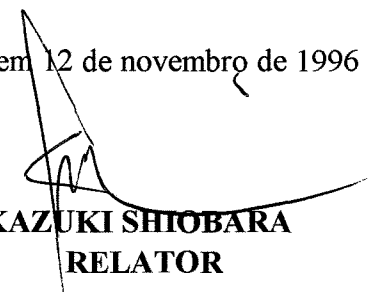
VALOR TRIBUTÁVEL Cz\$ 29.140.566.827,60
PREJUÍZO ACUMULADO(AI - fl. 3)(Cz\$ 94.362.856.830,90)
PREJUÍZO DO EXERCÍCIO(AI - fl. 3)(Cz\$ 102.074.320.050,00)
PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR(Cz\$ 167.296.610.053,30)

Este prejuízo fiscal bem como os valores considerados tributáveis de Cr\$ 6.000.461.913,01 e Cr\$ 110.397.850,00, respectivamente, nos exercícios de 1991 e 1992, devem ser transferidos para reconstituição de prejuízos a compensar com o lucro real adicional apurado no processo administrativo fiscal de nº 10580.006731/94-83 (Recurso nº 111.172).

Esta providência torna-se necessária porque foi lavrado dois processos administrativos fiscais contra a mesma pessoa jurídica.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial para que seja excluída da matéria tributável a parcela de Cz\$ 177.595.225.986,65 e restabelecer o prejuízo fiscal de Cz\$ 167.296.610.053,30 no exercício de 1989 e transferir os valores considerados tributáveis relativos aos exercícios de 1991 e 1992 para reconstituição do lucro real no processo administrativo fiscal nº 10580.006731/94-83, lavrado contra a mesma empresa.

Sala das Sessões - DF, em 12 de novembro de 1996



KAZUKI SHIOBARA
RELATOR