



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Recurso nº. : 141.582 – “EX OFFICIO” e VOLUNTÁRIO
Matéria : I. R. P. J. e OUTROS – Exercícios de 1999 a 2003
Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ EM BRASÍLIA - DF e VIA DRAGADOS S. A.
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº. : 101-95.136

OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. - TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO. - IMPROCEDÊNCIA. – O lançamento tributário, após o advento do C.T.N., resulta do exercício de Atividade Administrativa plenamente vinculada, e necessariamente deve estar conforme com a legislação de regência. A tributação, por presunção, tem que ter por base elementos concretos, objetivos, sólidos na sua estruturação, consistentes e confiáveis quanto à metodologia e parâmetros empregados.

“IRPJ – CUSTOS. DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS. – ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE DEBÊNTURES. – DEDUTIBILIDADE. - O Ato Administrativo de Lançamento requer seja produzida a prova da ocorrência de fato que, inequivocamente, se subsuma à hipótese descrita pela norma jurídica. A fundamentação da glosa de custos ou despesas operacionais realizadas e contabilmente apropriadas pelo sujeito passivo, há de ser acompanhada de elemento probatório, produzido pela Fiscalização, de que os gastos suportados não são necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora dos rendimentos. O ágio pago na aquisição de debêntures, satisfeitas as condições legalmente estabelecidas, por se tratar de despesa necessária é dedutível para efeito de se determinar o lucro real.”

CUSTOS OPERACIONAIS.- GLOSA.- Os custos, quando incorridos, integram o resultado operacional do correspondente período.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. – O ordenamento jurídico autoriza que a remuneração do capital próprio, calculada segundo parâmetros que indica, seja dedutível para efeito de se determinar o lucro real.

LUCROS. – DIFERIMENTO. – REALIZAÇÃO. – Quando recebida a receita derivada da realização de obras ou prestação de serviços para Órgãos Públicos, os resultados cuja tributação foi anteriormente diferida, devem ser oferecidos à tributação.

d *GR*

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Não caracterizada a figura da sucessão, a pessoa jurídica atuada responde pelo pagamento do tributo, acrescido da multa de lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. – CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.- PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. PROCEDIMENTOS REFLEXOS - A decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa as relações jurídicas referentes às exigências materializadas contra a mesma pessoa jurídica, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

RECURSO DE OFÍCIO. Dá-se provimento ao recurso “*ex officio*” quando incorretamente interpretadas as regras jurídicas aplicáveis à espécie, em dissonância com a jurisprudência firmada por este Colegiado.

Recurso de ofício e voluntário conhecidos e providos, este último em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 2ª TURMA/DRJ EM BRASÍLIA – DF e VIA DRAGADOS S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR-lhe provimento PARCIAL, para: 1) excluir da incidência do IRPJ as importâncias de R\$ 5.666.666,67, no ano de 1999, R\$ 30.014.717,80, no ano de 2000 e R\$ 5.374.595,58, no ano de 2001; 2) ajustar as exigências reflexas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Todos os Conselheiros acompanharam o Conselheiro Relator pelas suas conclusões, em relação ao item “glosa das despesas com ágio na aquisição de debêntures”.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 SET 2005

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



Processo nº. : 10166.000239/2004-82

Acórdão nº. : 101-95.136

Recurso nº. : 141.582 – “EX OFFICIO” e VOLUNTÁRIO

Recorrentes : 2ª TURMA/DRJ EM BRASÍLIA - DF e VIA DRAGADOS S. A.

RELATÓRIO

A Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, com fundamento no artigo 34 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993, recorre a este Conselho por haver exonerado o sujeito passivo de crédito tributário conforme decisão de fls. 3.451/3.469, assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2002

Ementa: Omissão de Receita - Receita Não Contabilizada

Considera-se receita omitida que deve ser oferecida à tributação quando comprovadamente auferida, porém não registrada na escrituração da empresa.

Glosa de Custos - Custos Inexistentes

Mantém-se a glosa de custos se a fiscalizada não logra comprovar que os mesmos foram incorridos.

Juros sobre o Capital Próprio - Despesa Indedutível

O juro sobre o capital próprio dedutível na determinação do imposto é o calculado sobre o patrimônio líquido apurado em 31/12/1999.

Ágio Pago na Aquisição de Debêntures - Despesa Desnecessária

Deve ser glosada a despesa com pagamento de prêmio na aquisição de debêntures entre pessoas ligadas quando se constata que não houve qualquer necessidade da despesa para a produção de receitas ou manutenção da respectiva fonte produtora na forma da legislação fiscal.

Custo Indedutível por Inobservância do Período-Base de Competência

Pelo regime de competência, os custos são apropriados ao ano em que incorridos.

Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real

Os lucros não realizados e diferidos, relativos a obras por empreitada, contratadas com Órgãos Públicos, devem ser adicionados na apuração do lucro real correspondente ao ano em que recebidos.

Multa e Juros na Postergação de Pagamento

O Parecer Normativo Cosit nº 2/1996 autoriza exigir-se multa e juros sobre o imposto postergado e o não declarado e nem pago.

Multa e Juros - Responsabilidade do Sucessor

Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa.

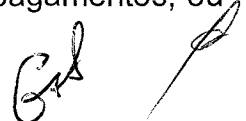
Os juros de mora são devidos, pois não se constituem em sanção de ato ilícito.

Lançamento Procedente em Parte.”

Concordando em parte com o que restou mantido da exigência tributária, o sujeito passivo promoveu o recolhimento do débito que entendeu devido, e ingressou com recurso voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, conforme petição de fls. 3.491 a 3.564, sustentando, em síntese:

- a) contrariamente ao que sucede no processo judicial, no qual prevalece o princípio da verdade formal, no processo administrativo predomina o princípio da verdade material, sendo facultado ao reclamante trazer para os autos novas provas, como é dever da autoridade administrativa lançar mão de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, mandando, se for o caso, produzi-las, trazendo-as para os autos sempre que possam influenciar na decisão;
- b) em face de do princípio da verdade material, é, pois, absoluta a preponderância dos fatos sobre os argumentos e sobre a opinião pessoal do julgador, ou seja, preponderância da essência sobre a forma;
- c) a autoridade lançadora imputa à recorrente prática de omissão no registro de receitas, ocorrida no período encerrado em 2001, sob a alegação de não terem sido oferecidas à tributação receitas correspondentes aos custos suportados com a realização de algumas obras públicas;
- d) enquadradas na categoria de obras de longo prazo, cujos resultados devem ser apurados segundo as regras estabelecidas pelo artigo 407 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, com diferimento da tributação dos resultados quando contratadas com pessoa jurídica de direito público;
- e) ignorando as explicações produzidas na fase impugnativa, a Turma Julgadora de primeiro grau limitou-se a referendar o voto proferido

- pele ilustre relator, o qual fez afirmação que não se aplica ao caso concreto;
- f) trata-se, no caso, de afirmação equivocada, não correspondente à realidade dos fatos concretamente ocorridos no ano de 2001, o que conduziu os demais membros do colegiado a acompanharem o errôneo entendimento manifestado através do Aresto atacado;
 - g) a situação diz respeito a quatro obras que, dada suas peculiaridades, precisam ser examinadas de forma individual, cabendo registrar, inicialmente, que a autoridade lançadora, ao examinar a natureza das despesas e dos custos incorridos, reputou a todos como efetivos e válidos, tanto que optou por tomá-los como parâmetro de medida das receitas consideradas como omitidas;
 - h) de plano cumpre deixar consignado que é preciso excluir da tributação a quantia de R\$ 327.829,67, relativa à obra "BRASCAN – Lago", não derivada de contrato de longo prazo, o que afasta a incidência das normas que disciplinam a apuração do resultado, invocadas pela autoridade lançadora;
 - i) a propósito são juntadas cópias do contrato firmado no qual resta evidenciado que o prazo de execução das obras era de apenas 120 dias, e diz respeito a serviços preliminares para a construção de obra em Brasília – DF, tais como serviços de assessoramento jurídico, despesas negociais, limpeza e cerca da área, vigilância e outros;
 - j) em se tratando de obras públicas de longo prazo, como ocorre com a demais, a Fiscalização constituiu a exigência tendo por base presunção simples de que se há custos, deve haver receitas, como se os fatos narrados na fase impugnativa não fossem comuns nem do conhecimento público;
 - k) tal presunção não dispõe de prerrogativa "*juris et de jure*", como lhe quer atribuir a autoridade lançadora, bastando lembrar das centenas de obras públicas que se vêem paralisadas (viadutos, pontes, prédios, usinas, rodovias etc.), muitas das quais continuam sob prestação de serviços de vigilância dos responsáveis empreiteiros, a custos que nem sempre lhes são ressarcidos, em contrapartida da expectativa de retomada dos trabalhos;
 - l) a simplista presunção de que "se há custos, há receitas", não dispõe de condições mínimas de dar embasamento a qualquer exigência fiscal, a menos que dispusesse do indispensável reforço de comprovações efetivas de que mencionados custos teriam sido ressarcidos ou de que os serviços teriam sido reconhecidos pelos contratantes;
 - m) contratadas foram contratadas com órgãos públicos sujeitos às normas orçamentárias e financeiras estabelecidas pela Lei Complementar nº 101, de 2000, como também pela Lei nº 4.320, de 1964, e nesse contexto teria sido fácil à autoridade lançadora instruir sua pretensa e precária prova presuntiva com informações sobre pagamentos efetuados pelos órgãos envolvidos, o que não restou feito;
 - n) a alegação de omissão no registro de receitas, quando efetivamente ocorre faturamento e recebimento, poderia e deveria ser comprovada, com a apresentação de notas de empenho, notas de pagamentos, ou



comprovantes alternativos idôneos, sendo certo que a alegação de omissão no registro de receitas, quando inexistentes as receitas, não há como ser desfeita pela autuada que não tem como provar que inoocorreram os pagamentos correspondentes, simplesmente porque não se emitem comprovantes de fatos inexistentes;

- o) para evitar esse tipo de abuso é que a legislação admite como provas presuntivas, e só na condição de presunção "*júris tantum*", exclusivamente aquelas enumeradas nos artigos 281, 282, 283 e 287 do Regulamento do Imposto de Renda atualmente em vigor, assunto que já foi exaustivamente examinada por este Conselho, notadamente por esta Egrégia Câmara, como faz certo o Acórdão nº 101-93.730, de 2002, da lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni;
- p) as três obras públicas arroladas no item 01 da peça básica sofreram paralisação no ano de 2001, não tendo sido objeto sequer de medição de serviços, não havendo, por conseqüência, faturamento no mesmo ano, contrariamente ao afirmado pelo relator do voto condutor do Aresto atacado;
- q) os gastos não se referem a custos de execução da obra propriamente dita, mas sim custos indispensáveis à preservação, manutenção e vigilância da obra semi-acabada, como também do canteiro e equipamentos nele remanescentes, combustíveis e outros;
- r) transparece, nesse contexto, com evidência a virtual impossibilidade de se obter o reembolso de tais gastos, não se justificando, portanto, o reconhecimento contábil de receitas nos correspondentes valores;
- s) é imputada à recorrente a prática de omissão no registro de receitas em montante igual a R\$ 6.752.248, 43, ao fundamento de que teria ocorrido a auferimento, no mês de dezembro de 2000, rendimentos de debêntures emitidas pela Via Empreendimentos Imobiliários S. A., sem o correspondente registro contábil;
- t) a decisão recorrida deixou de analisar os argumentos apresentados na fase impugnativa, não atendendo, portanto, ao disposto no artigo 31 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal - PAF), na redação que lhe foi dada pela Lei nº 8.748, de 1993, o que abre a oportunidade de suscitar a nulidade do mencionado ato decisório, mas que a recorrente, consciente da solidez de seu direito, solicita seja apreciado o mérito da matéria litigada, a teor do disposto no artigo 59 do PAF, com a nova redação que lhe foi dada pela Lei nº 8.848, de 1993;
- u) mencionado valor corresponde a 95% de um simples lançamento de ajuste contábil – "ajuste societário" no importe de R\$ 7.107.629, 91 -, que foi promovido pela Via Empreendimentos S. A., com a finalidade de adequar os resultados operacionais apurados pelo regime de caixa ao regime de competência, atendendo orientação de sua auditoria independente;
- v) a complexa matéria, que induziu a autoridade lançadora ao mal-entendido, consistente na interpretação do referido ajuste contábil como gerador de resultados, requer a descrição e análise de fatos ocorridos na empresa Via Empreendimentos, onde a Fiscalização colheu a equivocada informação;

- w) a Via Empreendimentos apura resultados de suas operações adotando o regime de caixa, em conformidade com as regras jurídicas insertas nos artigos 27 a 29 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, conforme demonstrado com a ajuda de tabelas que reproduzem dados colhidos da contabilidade da mencionada empresa;
- x) como explicado, o ajuste societário não significa que tenha havido a correspondente e equivalente quitação financeira dos compromissos assumidos pelos adquirentes das unidades imobiliárias envolvidas no procedimento contábil, nem tem repercussões de natureza tributária em relação ao imposto de renda, visto que a Via Empreendimentos optou pela tributação segundo autorização contida na Instrução Normativa SRF nº 79, de 1984;
- y) a Via Empreendimentos não poderia ter registrado o valor de R\$ 6.752.248,42, equivalente a 95% do ajuste societário, como participação da recorrente, nem a recorrente poderia ter correspondido a esse registro acolhendo tal valor como remuneração das debêntures adquiridas da Via Empreendimentos, por não ter nenhum direito à participação nesses resultados, sendo certo que o ajuste societário corresponde à parcela de Resultados de Exercícios Futuros, apropriada a Resultados Operacionais, relativos às obras realizadas nas unidades imobiliárias controladas pela referida conta de Resultados de Exercícios Futuros, cujos direitos de crédito não foram recebidos no período;
- z) restou imputado à recorrente prática de omissão no registro de receitas, consistente na alegada falta de registro contábil no montante de R\$ 191.635,48, em no ano de 2002, matéria sobre a qual houve concordância para com a exigência, não tendo sido inaugurado o litígio;
- aa) foram glosados custos apropriados mediante provisão, relativamente à construção da denominada Terceira Ponte do Lago Sul, no ano de 2001, no valor de R\$ 17.231.175, 07, sob a alegação de que mencionados custos referiam-se ao ano-calendário de 2002, conforme consta da página 09 do TVF;
- bb) a despeito das considerações preliminares produzidas pela autoridade lançadora, o lançamento não foi efetivado pelo fato de a recorrente haver alterado, após os primeiros meses de execução da obra, o critério de apropriação de receitas, como também não o foi em razão da receita, apropriada a resultados, até 31 de dezembro de 2001, ultrapassar em R\$ 21.913.909,31, o valor do contrato celebrado entre a recorrente e a NOVACAP, em vigor até então;
- cc) a recorrente esclareceu, na fase impugnativa, os motivos pelos quais utilizou-se do expediente de realizar, ao final do exercício, a provisão de custos, mediante utilização de uma conta denominada, internamente, de "Avaliação de Subempreiteiros", donde se conclui que as razões já apresentadas são suficientes para o esclarecimento completo do assunto e capazes de ruir todos os argumentos contidos na exigência fiscal;
- dd) foi, ainda, promovida a glosa de custos, no valor de R\$ 12.855.878,21, relativos ao período de 1998, sob a alegação de que tais custos não teriam ocorrido, por terem sido revertidos a "resultados", nos anos de

- 2001 e 2002, pela empresa Via Empreendimentos Imobiliários S. A., para a qual foram vertidas as respectivas provisões, em razão da cisão parcial a que foi submetida a empresa Via Engenharia S. A., em janeiro de 2001;
- ee) em primeiro lugar confirma a recorrente que os custos efetivamente ocorreram no ano de 1999, nas obras especificadas pela autoridade lançadora, e foram apropriados mediante provisão de custos, cuja reversão dependia apenas da prestação final de contas entre a empresa e os fornecedores, sendo certo que mencionados custos deixaram de ser revertidos oportunamente, de forma que as correspondentes provisões remanesceram no patrimônio da Via Engenharia S. A., e com o processo de cisão desta, foram vertidas para o patrimônio da Via Empreendimentos Imobiliários S. A., juntamente com bens e direitos equivalentes, preservando-se a exata proporção de patrimônio a que faziam jus cada um dos seus antigos titulares;
- ff) dessa forma a Via Empreendimentos Imobiliários S. A. assumiu a condição de sucessora da Via Engenharia S. A., ficando responsável pelos valores a que se refere o item 02 do auto de infração, como reconhecido pela própria autoridade lançadora quando da elaboração do Quadro Demonstrativo nº 01, fls.1 e 2, anexado ao TVF;
- gg) além disso, a Fiscalização reconhece expressamente, no parágrafo que se inicia na folha 15 e termina na folha 16 do TVF, a condição de sucessora da Via Empreendimentos Imobiliários S. A., como também o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido
- hh) é de se concluir que a autoridade lançadora equivocou-se na identificação do sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, relativamente aos custos como descrito no item 05 da peça básica;
- ii) no que se refere à glosa dos juros sobre o capital próprio, por considerados como apropriados a maior no ano de 2000, no montante de R\$ 7.172.107, 50, em razão dos ajustes promovidos na base de cálculo dos referidos encargos, e que dizem respeito à seguintes parcelas: i) R\$ 58.254.599,58, por se tratar de equivalência patrimonial promovida sem base legal; e ii) R\$ 44.050.952,62, receitas constantes de pleitos judiciais sem garantia de êxito;
- jj) ratificando tudo quanto restou expendido na fase impugnativa, a recorrente deixa registrado que tinha não só o direito, mas a obrigação legal de proceder à apropriação de resultados pela equivalência patrimonial, conforme demonstrado e confirmado pelos elementos constantes da tabela apresentada;
- kk) uma vez obtido o valor total investido, em consonância com a legislação de regência, é bastante confrontá-lo com o valor do patrimônio líquido da recorrente para que se possa constatar que, de fato, era sua obrigação apropriar os resultados apurados segundo o método da equivalência patrimonial, ficando demonstrado o equívoco cometido pela autoridade lançadora quando afirmou que a recorrente, em 31/12/1999, não poderia ter apurado os resultados de seus investimentos com a adoção do referido método;
- ll) os créditos da investidora junto a coligadas ou controladas, por expressa determinação legal, são considerados como integrantes do

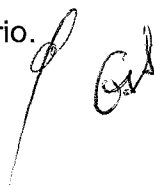
Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

custo de aquisição, com vistas a determinar a relevância ou não dos investimentos, conforme se depreende com a leitura do parágrafo primeiro do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 1976;

mm) não há concordância da recorrente quanto à exclusão da parcela correspondente às receitas objeto de cobrança judicial, por ainda pendentes de decisão transitada em julgado, notadamente em razão de os correspondentes custos já terem sido apropriados;

nn) em razão das considerações apresentadas, a base de cálculo dos juros sobre o capital próprio resta definida, sendo certo que a incidência do percentual da variação da TJLP permite chegar até o limite de R\$ 18.343.846,80, sem considerar os juros proporcionais ao valor das parcelas de patrimônio líquido correspondente aos dividendos distribuídos e que remanesceram no p. l. da recorrente até a data da distribuição dos dividendos;

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'G' followed by a surname, possibly 'Garcia'.

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

Os recursos preenchem as condições para sua admissibilidade. Deles tomo conhecimento.

Segundo registro feito no Termo de Verificação Fiscal, item 5.1, foram contabilmente registrados custos de obras executadas pela recorrente, sem que as correspondentes receitas tivessem sido apropriadas no mesmo período. Em conseqüência, a autoridade lançadora fez consignar:

“Considerando que custos e receitas não de ser apropriadas de acordo com a evolução da construção, em nenhuma hipótese a legislação autoriza registro de custos incorridos sem que as receitas a eles correspondentes também sejam contabilizadas.

O erro em que incorreu a VIA, relativamente às obras acima identificadas, no ano de 2001, foi o de contabilizar somente os custos correspondentes, provocando assim, desequilíbrio entre receitas e custos, o que a legislação do imposto de renda, ao regular a matéria, pretendeu eliminar.”

Em razão dos argumentos expendidos n fase impugnativa, a Turma Julgadora, na esteira do entendimento manifestado pelo nobre relator do voto condutor do Aresto atacado, houve por bem manter a exigência ao fundamento de que se tratam de projetos cuja execução diz respeito a obras contratadas por empreitada completa, do que teria resultado faturamento dos serviços executados, sem que as receitas tivessem sido apropriadas.

De plano cumpre registrar que a obra contratada com BRASCAN Imobiliária Incorporações S A., conforme contrato juntado por cópia às fls. 1.465/1469, o foi sob o regime de Empreitada por preço Global, com prazo de 120 dias para sua execução, a conta de 11 de setembro de 1998, pelo preço apontado de R\$ 336.000,00. Referido contrato tem por objeto (Cláusula Primeira):

“Constitui objeto deste Contrato a execução pela CONTRATADA dos trabalhos descritos em sua proposta de 02 de Setembro de 1998, os quais ficam fazendo parte integrante e inseparável deste instrumento como se aqui integralmente reproduzidos, assim resumidos a seus elementos característicos:

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

Execução de Tapume; Placas de obra. Ligações Provisórias de Energia, Água e Telefone, Estacionamento Provisório, Escritório de Obras (parcial). Calçada Orla – Trecho Parcial.”

Por não constituir obra submetida a contrato de longo prazo, sustenta a recorrente que não estaria a apuração do resultado sujeito às regras jurídicas insertas no artigo 407 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, e mais, que os serviços de assessoramento jurídico para exame das condições definitivas da contratação, limpeza e fechamento da área, vigilância etc., deram causa às despesas apropriadas, por incorridas, embora a contratação do negócio não tenha se concretizado.

É inquestionável que a recorrente foi contratada, em princípio, para execução das “... obras preliminares no complexo orla III em Brasília DF”, cujo objetivo era dotar o local das condições mínimas necessárias à execução do projeto arquitetônico de maior envergadura, como pode ser constatado pela leitura do objeto constante da Cláusula Primeira.

Também é certo que os gastos suportados não dizem respeito à contratação formalizada através do documento de fls. 1.465/1.469, vez que a execução do serviços ocorreu em 1998, e o preço estabelecido (R\$ 336.000,00), é pouco superior ao montante apropriado durante o ano de 2001 (R\$ 327.829,67). Tratam-se, na verdade, de despesas incorridas com a execução de serviços para os quais a recorrente conta apenas com a expectativa de vira a ser contratada, o que acabou por não se concretizar, ao menos por enquanto.

As demais obras resultam da contratação para execução no longo prazo, em favor de órgãos públicos.

Resta evidenciado que a autoridade lançadora, tendo presente o princípio do emparelhamento entre custos e receitas, ao deparar com a apropriação promovida pela recorrente, optou por considerar, ainda que de forma presuntiva, ter havido omissão no registro de receitas.

Como sustentado pela recorrente, ao admitir a apropriação dos custos, sem qualquer contestação, a Fiscalização passou atestado de validade dos mesmos:

“01.09. Cabe registrar, inicialmente, que o autuante, ao examinar a natureza das despesas e custos incorridos, que lhe foram todos apresentados na longa ação fiscal, *reputou a todos como efetivos e válidos*, tanto que, em vez de glosá-los, optou por tomá-los como parâmetros de medida das receitas submetidas à exigência fiscal.”



Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

Não há nos presentes autos qualquer elemento que possa dar respaldo, fático ou jurídico, à afirmação feita pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido, no sentido de que:

“A fiscalizada faturou os serviços executados, deixando de registrar em sua contabilidade os recebimentos correspondentes.”

A omissão no registro de receitas deve resultar de duas fontes: i) uma, direta, quando a Fiscalização comprova que a pessoa jurídica promoveu a venda de produtos ou de serviços, e deixou de emitir o correspondente documento fiscal, ou mesmo que o tendo emitido, não registrou nos livros fiscais ou contábeis; e ii) outra, quando a lei erige determinado fato em presunção relativa, ou “*júris tantum*”.

O fato concretamente acontecido, tal como relatado pela Fiscalização, não se amolda a nenhuma das hipóteses de presunção legal previstas na legislação tributária, o que implica reconhecer que cabe ao Fisco o ônus de provar, de forma inequívoca, a alegada omissão no registro de receitas.

A documentação acostada aos presentes autos milita em favor da tese defendida pela recorrente, e confirma os elementos destacados às fls. 1.403/1.404, “*verbis*”:

“01.28. (...) as três obras públicas arroladas no item 01 da autuação sofreram paralisações no ano de 2001, não tendo sido objeto sequer de medição de serviço (fato que o autuante não contesta). Em conseqüência, não houve faturamento de serviços em 2001, contrariamente ao que afirma o relator do voto que instruiu a decisão de primeiro grau.

01.29. Os custos incorridos nessas obras, durante o ano de 2001, não foram custos de execução de obra propriamente dita. Como já falamos, foram custos indispensáveis de preservação, manutenção e vigilância da obra semi-acabada, bem como custos de vigilância e manutenção de canteiros e equipamentos neles remanescentes, deslocamento de máquinas, combustíveis e outros.

01.30. Nesse contexto, transparece com evidência a virtual impossibilidade de a empreiteira obter o reembolso desses custos, não se justificando, portanto, o reconhecimento contábil de receitas nos valores correspondentes. Estaria a recorrente ferindo o Princípio Contábil da Prudência caso registrasse qualquer receita a título de ressarcimento dos referidos custos.

01.31. A obra referente à pavimentação da BR 414 – Cocalzinho, (...) absorveu custos no valor de R\$ 1.289.484,10, validados pelo autuante (item 01.09).

01.32. Cabe esclarecer que o valor consignado como "emissão fatura nº 4", com data de 12/01/01, no montante de R\$ 1.665.484,62, refere-se à parte dos serviços executados e medidos durante o ano de 2000, submetidos à tributação nesse ano (R\$ 2.094.481,97), confirmando-se, pois, que não houve emissão de fatura de serviços executados no ano de 2001, referente a serviços executados a ser submetidos à tributação.

01.33. As obras de infra-estrutura urbana e rodoviárias (...) objeto do contrato, documento nº 03, (...) celebrado com a Prefeitura Municipal de Formosa, Estado de Goiás, absorveu custo no valor de R\$ 596.534,79, validados pelo autuante (item 01.09).

01.34. As obras de saneamento básico, pavimentação, urbanização de favelas e construção de equipamentos comunitários, (...) objeto do contrato, documento nº 04, (...) absorveu custo no valor de R\$ 713.759,23, validados pelo autuante (item 01.09).

01.35. Com relação ao Projeto 362, esclarecemos mais dois pontos:

a) não houve serviço medido nem emissão de faturas em 2001; houve apenas o recebimento de faturas emitidas em 2000, cujas receitas já tinham sido, na ocasião, oferecidas à tributação;

b) o valor de R\$ 550.891,00, consignado como provisão de custos em 29/12/2000, refere-se ao custo do saldo de faturas a receber, no montante de R\$ 557.345,28, que passaram do ano de 2000 para o ano de 2001;

c) como desse saldo de R\$ 557.345,28 foram recebidos, no ano de 2001, faturas no montante de R\$ 364.232,48, o correspondente parcela do custo provisionado no ano de 2000 foi revertido no ano de 2002, perfazendo o total de R\$ 550.891,0, conforme planilhas juntadas como documento nº 05, de 5 folhas."

É entendimento assente nesta Câmara que em se tratando de acusação de omissão no registro de receitas, excetuadas as hipóteses em que a Lei erige o fato à condição de presunção legal "*juris tantum*", cabe ao Fisco produzir o elemento probante. Nesse sentido, são invocadas decisões cujas ementas vão transcritas:

"I.R.P.J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. AUDITORIA DA PRODUÇÃO. CONSUMO DE MATÉRIA-PRIMA. ENTRADA DE INSUMOS. SAÍDA PRODUTOS ELABORADOS. ESTIMATIVA. Excepcionados os casos que tenham por base presunções expressamente previstas em disposições legais, qualquer outro lançamento tributário que considere ocorrido omissão no registro de receitas, deve repousar em elementos concretos, objetivos, sólidos

em sua estruturação, e tecnicamente consistentes. Arbitramento da produção calcada tão somente no consumo de matéria-prima, não se reveste dos elementos essenciais, principalmente quando a prova produzida põe em dúvida a relação insumo-produto utilizada como base do trabalho de auditoria fiscal.

Recurso voluntário conhecido e provido.” (Ac. nº 101-92.304, de 1998).

“IRPJ - O lançamento tributário requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (CTN art. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto por definição (CTN art. 3º), não pode ser usado como sanção.

.....
Recurso conhecido e provido, em parte. (Ac. nº 101-93.292, de 2000).

“LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. DEPÓSITO BANCÁRIO. O lançamento tributário, resultante do exercício da atividade administrativa que é, está submetido ao princípio da legalidade e, em consequência, só pode resultar em exigência de tributo quando expressamente autorizado por Lei, estendido esta no sentido formal e material. Em se tratando de presunções erigidas pelo ordenamento jurídico como pressupostos de fato que ensejam a incidência do tributo, quando concretamente acontecidos, os resultados podem e devem constituir base impositiva da exação. Eventuais indícios, suspeitas ou suposições, não autorizam concluir pela ocorrência de omissão no registro de receitas. Portanto, há de se considerar insubsistente o Ato Administrativo de Lançamento fundamentado em mera suposição ou suspeita de que a formalização do Contrato de Compromisso, de Contrato de Compra e Venda não corresponda à realidade dos fatos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO “EX OFFICIO” – Tendo o Julgador a quo ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dada correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.” (Ac. nº 101-93.910, de 2002).

“IRPJ – OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS.

I - AUDITORIA DA PRODUÇÃO. TRIBUTAÇÃO POR PRESUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. – O lançamento tributário, após o advento do C.T.N., resulta do exercício de Atividade Administrativa plenamente

vinculada, e necessariamente deve estar conforme com a legislação de regência. A tributação, por presunção, tem que ter por base elementos concretos, objetivos, sólidos na sua estruturação, consistentes e confiáveis quanto à metodologia e parâmetros empregados. O arbitramento da produção, fundado tão somente no consumo de determinados materiais de embalagens, não se reveste dos elementos essenciais para dar respaldo ao lançamento.

I – PAGAMENTOS COM RECURSOS ESTRANHOS À CONTABILIDADE. INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE. – Quando os fatos arrolados sequer constituírem indícios de omissão no registro de receitas, é recomendável o aprofundamento nas investigações. A tributação pelo Imposto de Renda deve resultar de expressa autorização legal, e o fato descrito, à época, não estava contemplado como hipótese de incidência tributária.

.....
Recurso conhecido e provido, em parte.” (Ac. nº 101-93.178, de 2000).

“I.R.P.J. - OMISSÃO NO REGISTRO DE RECEITAS. AUDITORIA DA PRODUÇÃO. CONSUMO DE MATÉRIA-PRIMA. ENTRADA DE INSUMOS. SAÍDA PRODUTOS ELABORADOS. ESTIMATIVA. Excepcionados os casos que tenham por base presunções expressamente previstas em disposições legais, qualquer outro lançamento tributário que considere ocorrido omissão no registro de receitas, deve repousar em elementos concretos, objetivos, sólidos em sua estruturação, e tecnicamente consistentes. Arbitramento da produção calcada tão somente no consumo de matéria-prima, não se reveste dos elementos essenciais, principalmente quando a prova produzida ponha em dúvida a relação insumo-produto utilizada como base do trabalho de auditoria fiscal.

Recurso voluntário conhecido e provido.” (Ac. nº 101-92.304, 1998).

Na esteira dessas considerações, entendo que, no particular, a decisão recorrida merece reforma, devendo ser excluída da tributação a parcela de R\$ 2.927.607,79.

Relativamente ao tópico que trata da omissão no registro de receitas. Constante do item 5.2 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora registra às fls. 54:

“A fiscalizada deixou de reconhecer na contabilidade remuneração de debêntures (...), diferida em dezembro de 2000, conforme registro contábil n. 00518/000, de 29/12/00, da sociedade Via Empreendimentos S/A, emitente das debêntures (...), infringindo assim o art. 251, do RIR/99.”

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

Ainda na fase impugnativa a pessoa jurídica atuada sustentou tratar-se, no caso, de mero ajuste societário promovido na sociedade Via Engenharia S. A., em face do regime adotado para apropriação das receitas e custos (regime de caixa), e não como alegado pela Fiscalização, de remuneração de debêntures. Enfatizou a contribuinte que referido ajuste ocorreu por determinação da Auditoria externa, conforme provas acostadas aos presentes autos.

Relevante, no caso, os argumentos expendidos a propósito do tema:

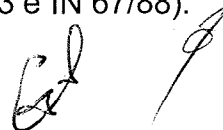
“Em razão desse procedimento meramente contábil, que não tem nenhuma repercussão fiscal, apurou-se, a título de “Ajuste Líquido Acumulado”, o montante de R\$ 7.107.629,92, cujos 95% perfazem o valor de R\$ 6.752.248,42, conforme se pode ver do documento anexo.

Além disso, no ano de 2000, a Fiscalizada recebeu da VIA Empreendimentos S/A, como *prêmio de debêntures*, tão-somente os rendimentos constantes do seu Razão Analítico (*cópia anexa*), referentes ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2000, (...). A soma desses valores alcança a cifra de R\$ 5.635.196,01, que é a mesma apurada no Demonstrativo do Resultado do Exercício de 2000, da VIA Empreendimentos S/A (*cópia anexa*). E, como não poderia deixar de ser tais rendimentos foram integralmente submetidos à tributação.”

Mesmo diante das enfáticas colocações e provas apresentadas, o ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido entendeu ser irrelevante o regime de escrituração adotado, se de caixa ou de competência, afirmando:

“... o certo é que a Via Empreendimentos S/A creditou à Via Dragados no importe de R\$ 6.752.248,43, (...), conforme Termo de Alteração de Escritura de Emissão Particular de Debêntures (fls. 3.404 e 3.406). Portanto, fica patente que a fiscalizada deixou de reconhecer receita, omitindo aquele valor da sua escrituração, em desacordo com o previsto no art. 251 do RIR/99, porquanto as receitas, custos e despesas devem ser apropriadas pelo regime de competência.”

É incontroverso que a pessoa jurídica Via Empreendimentos S. A., em razão da natureza jurídica de sua atividade, apura resultados segundo as regras jurídicas de que tratam os artigos 410 a 414 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, observadas as orientações traçadas pela Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 84, de 1979 (IN 23/83 e IN 67/88).



Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

Os cálculos elaborados e registrados através das tabelas de fls. 1.408/1.409, confrontados com a documentação acostada aos presentes autos, revelam que, na verdade, foi promovido o que a contribuinte denominou de "*ajuste societário pelo regime de competência*", cujo objetivo foi adequar os resultados apurados segundo as regras do regime de caixa, para aquelas que informam o regime de competência.

Com razão a recorrente quando sustenta que:

"02.37. Nem poderia a Recorrente ter correspondido a esse registro acolhendo o valor de R\$ 6.752.248,42 como remuneração das debêntures adquiridas da Via Empreendimentos, por *não ter nenhum direito à participação nesses resultados.*

02.38. Como se viu (...), o resultado de R\$ 7.107.629,92, do qual se originou o valor de R\$ 6.752.248,42, refere-se à parcela de Resultados de Exercícios Futuros transferida a Resultados Operacionais, em razão da proporção de execução das obras das unidades imobiliárias controladas pela referida conta de Resultados de Exercícios Futuros (...), independentemente do recebimento dos direitos de crédito correspondentes, em complemento à parcela de Resultados de Exercícios Futuros transferida a Resultados Operacionais em razão do recebimento dos direitos de crédito, correspondentes às mesmas unidades imobiliárias, em conformidade com os procedimentos estabelecidos pela IN SRF 79/84.

02.39. O ajuste societário, portanto, corresponde à parcela de Resultados de Exercícios Futuros, apropriada a Resultados Operacionais, relativos às obras realizadas nas unidades imobiliárias controladas pela referida conta de Resultados de Exercícios Futuros, **CUJOS DIREITOS DE CRÉDITO NÃO FORAM RECEBIDOS NO PERÍODO.**

02.40. Ou seja, o valor de R\$ 6.752.248,41, decorrente do ajuste societário de R\$ 7.107.629,92, corresponde a resultados que não foram apurados segundo as normas previstas na IN SRF 79/84."

A parcela de R\$ 6.752.248,43 deve ser excluída da base de cálculo do tributo.

Constituído Consórcio para construção da Terceira Ponte do Lago Sul (Via – Usiminas Mecânica), promovidas alterações no contrato firmado com a Novacap, como também na própria constituição do Consórcio, restou registrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 30):



Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

“Esta última definição, de como cada consorciada participaria na execução da 3ª Ponte do Lago Sul, foi a que efetivamente se concretizou e foi exercida durante toda a execução da obra.

Conclui-se que cada consorciada faturaria contra a NOVACAP os serviços que eram de sua responsabilidade no CONSÓRCIO. Assim, todo o faturamento da ponte seria realizado pela VIA, à exceção da montagem da estrutura metálica, que seria faturada, pela USMA. Os serviços de fabricação e pintura da estrutura metálica, executados pela UMSA, seriam faturados contra a VIA, a qual os faturaria à NAOVACAP.”

Destaca a autoridade lançadora que a empresa fez a opção por apurar o resultado segundo o método da avaliação conforme o andamento da obra, tendo por base os custos incorridos.

Ocorre que conforme relato feito pela autoridade lançadora, durante a execução da obra restou evidenciado que o valor contratado não seria suficiente para cobrir os custos da construção, o que deu causa à elaboração de aditamentos contratuais, visando acrescer valores ao custo anteriormente projetado.

Na fase de execução da obra, segundo relato feito pela Fiscalização, foram elaborados dois laudos: i) um, denominado de “*Laudo de Medição*”, objetivava permitir a emissão das faturas; e ii) outro, identificado com o título de Laudo de “*Serviços Executados*”, permitia acompanhar o progresso da obra segundo os resultados físico e financeiro. A apropriação das receitas seguia o resultado apontado pelo segundo laudo, o que deixou evidente que durante o ano de 2001, até o mês de maio, foram recebidos “adiantamentos de recursos”, visto que o faturamento excedia ao montante da receita auferida; enquanto que no período de junho a dezembro, o faturamento promovido não cobria todos os serviços executados.

Fundado no argumento de que a empresa deixou de comprovar parte substancial dos valores apropriados a título de “*Avaliação de Custo*”, a autoridade lançadora promoveu a glosa dos correspondentes custos, deixando de considerar os efeitos da postergação ao caso sob análise, face ao prejuízo apurado no ano-calendário de 2002.

O ilustre relator do voto condutor do Aresto recorrido enumera como razões para a manutenção do lançamento:

“(1) apesar do valor global do contrato, em 31/12/2001, ser de R\$ 98.606.245,00, a fiscalizada executou, até essa data, serviços correspondentes a R\$ 116.571.057,45. A diferença de R\$ 21.913.909,31 (...) não pode ser faturada no ano de 2001, porque o

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

valor total dos serviços executados excedia ao valor do contrato (...). Considerando que a fiscalizada não dispunha em 31/12/2001 do novo valor da obra a ser contratado e que o contrato com a NOVACAP foi o de empreitada a preço unitário, a fiscalizada passou a adotar, para fins de determinação da receita auferida (a ser contabilizada), a evolução física da obra, determinada por medição das quantidades de serviços efetivamente realizados, e o preço unitário de cada serviço. Assim, abandonou o método de determinação da receita auferida com base na relação percentual existente entre o custo incorrido e o custo estimado para conclusão da obra, método que tinha adotado em 2000 (fls. 30/32, subitem 1.1.1 do TVF); (2) Intimada a apresentar a memória de cálculo da "Avaliação de Custo" contabilizada em novembro e dezembro de 2001 e comprovar a realização dos serviços e dos fornecimentos feitos, bem como apresentar as notas fiscais relativas à aquisição dos bens e serviços contratados pela empresa, a impugnante só consegue comprovar custos efetivamente incorridos em 2001 no valor de R\$ 841.035,93 dos R\$ 18.072.211,00 contabilizados como "Avaliação de Subempreiteiras"(fls. 33/38, subitem 1.1.2 do TVF)."

Como fácil é concluir, os fundamentos invocados resultam da reprodução de trechos constante do Termo de Verificação Fiscal.

De plano cumpre deixar consignado que desde a fase impugnativa a contribuinte tem sustentado tratar-se de custo incorrido durante o ano de 2001, tendo ocorrido o faturamento somente no ano subsequente, 2002.

Tal fato, como registrado pela recorrente, não passou despercebido à autoridade lançadora, como pode ser constatado pelos seguintes registros (fls. 33):

"Relativamente à obra da 3ª Ponte do Lago Sul, consta das demonstrações de resultados do período-base encerrado em 31/12/2001 a apropriação de custos registrados na conta Avaliação de Subempreiteiras, no valor de R\$ 18.072.211,00 (v. balancete por projeto de construção concernente ao mês de dezembro/2001, anexo).

A conta Avaliação de Subempreiteiro visa "registrar os serviços já executados e custos já incorridos ainda não faturados pelos subempreiteiros e prestadores de serviços", conforme se verifica das orientações internas da fiscalizada quanto à "função e funcionamento" das contas contábeis (v. documentos anexo).

Para efeito de efetuar os registros contábeis, a VIA utilizou-se dos mapas mensais denominados Avaliação de Receita e Custos (os quais se baseiam nos Laudos "Serviços Executados"). Constan

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

desses mapas explicações para o seu preenchimento, e, em relação ao item "Avaliação de Subempreiteiras", a orientação do que se deve informar está vazada nos seguintes termos: "valores referentes aos custos incorridos que ainda não tenham a contrapartida de nota fiscal na Contabilidade."

Assim, se tais custos (R\$ 18.072.21,00) foram determinados e contabilizados a título de Avaliações de Subempreiteiros (v. mapa Avaliação de Receita e Custo relativo ao mês de dezembro/2001), isso indica que esses custos foram incorridos em 2001, mas tiveram de ser avaliados (estimados) porque não poderiam ser apropriados na contabilidade, de acordo com a natureza de cada um."

Conforme afirmado pela autoridade lançadora (fls. 36) a indedutibilidade da parcela de R\$ 6.020.000,00, a título de custo, decorre dos fatos:

- i) por estipulação contratual a UMSA faturaria, pelos serviços prestados de montagem da estrutura metálica, diretamente à NOVACAP;
- ii) inviável à recorrente promover a avaliação dos custos correspondentes aos serviços de montagem e atribuí-los à UMSA, pois tais serviços foram diretamente prestados à NOVACAP, pela participante no Consórcio, UMSA.

É fato, admitido pela autoridade lançadora, que a recorrente acabou por emitir fatura como se prestados serviços de fabricação da estrutura metálica (de sua responsabilidade), com vistas a permitir que a Usiminas Mecânica S. A. – UMSA pudesse receber recursos por serviços de montagem, já prestados.

Tal fato, seja por não corresponder à remuneração de um serviço efetivamente prestado, seja por não derivar de uma efetiva obrigação contratualmente assumida pela recorrente, não permite que a empresa possa apropriar a correspondente quantia a título de custo incorrido.

Portanto, correta a glosa da parcela de R\$ 6.020.000,00.

Por outro lado, é admitido que as estruturas metálicas foram entregues no ano de 2002 (inclusive o faturamento dos serviços de montagem ocorreu naquele ano), o que implica reconhecer que a fabricação da mesma, até pelo volume dos serviços, ocorreu no ano de 2001. Pelo menos parte.

Às fls. 31 a autoridade lançadora registra:

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

“Do valor de R\$ 18.962.212,89, atribuídos a custos oriundos de fornecimentos de serviços pela UMSA, somente R\$ 8.013.992,64, se referem a serviços de fabricação e pintura de estruturas metálicas.”

Demonstrado está que a recorrente observou as orientações editadas pela Administração Tributária, notadamente o que consta da Instrução Normativa SRF nº 84, de 1989, em conformidade com as disposições legais reproduzidas nos artigos 407 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999.

Tendo presente o conjunto probatório trazido para os presentes autos, entendo que a decisão recorrida, quanto a este item, deve ser reforma, em parte, para excluir da tributação a parcela de R\$ 9.925.169,71.

Segundo consta do relato produzido pela autoridade lançadora (fls. 38/41), foi apropriado durante o ano de 1998, o montante de R\$ 21.398.505,54, a título de custo de obras por empreitada, custos estes estimados por ocasião do encerramento do período, vez que contabilizados utilizando-se da conta intitulada Avaliação de Subempreiteiras, cuja justificativa foi objeto de destaque na análise promovida sobre a matéria objeto do item anterior.

Em face de haver a pessoa jurídica efetuado a reversão da provisão anteriormente constituída, foi dado ao caso sob exame o tratamento de postergação do pagamento do tributo, conforme explicitado no trecho que se faz reproduzir, “*verbis*”:

“Cabe registrar que com a cisão da VIA Engenharia S/A, em 31.01/01, a provisão (R\$ 19.762.819,81) foi transferida para a Via Empreendimentos Imobiliários S/A, passando assim a integrar o passivo daquela sociedade, que a reverteu, à conta de resultado, nos anos de 2001 e 2002, como informado pela VIA (v. dados acima transcritos).

Dessa forma, para efeito de constituição do crédito tributário, faz-se necessário analisar se as regras que tratam da inexatidão quanto ao período de competência de receitas e custos se aplicam ao caso. A rigor, não é a situação do contribuinte, pois sequer comprovou a existência de tais custos. Entretanto, considerando que a provisão dos supostos gastos foi revertida à conta de receita não operacional pela Via Empreendimentos Imobiliários S/A, sociedade que recebeu parcela do patrimônio da Via Engenharia S/A, cindida parcialmente em 31.01/2001, portanto sucessora da fiscalizada, e sendo que tal reversão implicou o cálculo do IR devido nos períodos-base em que se realizou a reversão, aritmeticamente se assemelhando à situação da inexatidão quanto ao regime de competência (na escrituração de

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

receitas e custos), e, considerando, que essa análise aritmética é o que tem norteado os julgados na esfera administrativa quanto à aplicação das normas de postergação dispense esse tratamento à matéria em comento.”

Em razão dos argumentos expendidos na fase impugnativa, o ilustre relator do voto condutor do Acórdão atacado fez consignar:

“Intimada a comprovar a ocorrência de tais custos, a fiscalizada não consegue novamente comprovar a existência dos mesmos, e considerando que a provisão dos supostos custos foi revertida à conta de receita não operacional pela Via Empreendimentos Imobiliários S/A, sociedade que recebeu parcela do patrimônio da Via Engenharia S/A, cindida parcialmente em 31/01/2001, portanto sucessora da fiscalizada, deve ser exigido imposto que deixou de ser pago, sobre o valor de R\$ 12.855.878,21, e os acréscimos legais sobre o IR postergado, conforme Quadro Demonstrativo nº 1 de folhas 59/60, por força do que dispõe o Parecer Normativo COSIT nº 02/1996, itens 5 e 6.”

Firme nas narrativas que tanto a autoridade lançadora quanto o ilustre relator para o Acórdão recorrido produziram, a recorrente, além de reafirmar tudo quanto restou argumentado na fase impugnativa, aduz mais:

- i) em face da cisão parcial promovida, a Via Engenharia S. A. verteu parte de seu patrimônio, como também de equivalentes obrigações, inclusive as provisões de custos anteriormente constituídas;
- ii) a Via Empreendimentos Imobiliários S. A., cujo objeto social resultante da cisão, inclui construção civil, assumiu a condição de sucessora da Via Engenharia S. A., relativamente à responsabilidade pelas obrigações de natureza tributária;
- iii) na qualidade de sucessora, antes mesmo de qualquer iniciativa por parte do Fisco, a Via Empreendimentos promoveu a reversão dos custos anteriormente provisionados, adicionando-os ao resultado obtido no ano de 2002;
- iv) a qualidade de sucessora está plenamente reconhecida em todas as manifestações da autoridade lançadora, como também no voto proferido pelo ilustre relator para o Acórdão recorrido;
- v) em conclusão, o autuante equivocou-se na identificação do sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, do que resulta cancelamento da exigência.

De plano cumpre deixar registrado que a autoridade lançadora reconhece que: i) o valor provisionado no ano de 1.998 (R\$ 19.762.819,81, restou transferido da Via Engenharia S. A. para a empresa Via Empreendimentos Imobiliários S. A.; ii) que nos

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

anos de 2001 e 2002, a sociedade que recebeu parte do patrimônio da Via Engenharia S. A., por efeito de cisão parcial, promoveu a reversão do valor anteriormente provisionado; iii) que a Via Empreendimentos Imobiliários S. A., figura como sucessora da Via Engenharia S. A..

Tanto é verdadeiro que para efeito de aplicação das regras jurídicas que tratam da postergação do pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foram considerados os resultados apurados na sucessora, em comparação com aqueles que teriam sido apurados na sucedida.

É pacífico na doutrina que o artigo 128 do CTN contempla dois tipos de responsabilidades tributárias: i) a superveniente responsabilidade de terceira pessoa por fato gerador alheio; e ii) a responsabilidade por substituição, atribuída pela lei.

A denominada sujeição passiva indireta, na lição de Rubens Gomes de Souza, subdivide-se em sujeição por substituição e por transferência, sendo que esta última ainda comporta subdividir-se em solidariedade e responsabilidade.

Por sua vez, na hipótese de transferência de responsabilidade, temos que em razão da posterior ocorrência de um fato, a regra jurídica impõe a uma terceira pessoa o dever de cumprir com a obrigação de pagar o tributo.

A sujeição passiva indireta implica transferência ou sub-rogação passiva da obrigação de dar, e tem como uma das modalidades a sucessão "*inter vivos*", na qual se enquadra a pessoa jurídica resultante de fusão, incorporação ou transformação, estando também incluída aquela resultante de cisão.

Nos termos do artigo 129 do CTN, os sucessores figuram na posição de responsáveis pelas obrigações tributárias dos sucedidos, seja em relação aos débitos já identificados, constituídos com a prática do Ato Administrativo de Lançamento, seja em relação àqueles em via de constituição, seja, ainda, em relação àqueles cujos fatos geradores tenham ocorrido até a data do evento, ainda que não identificados.

Vale dizer, a pessoa jurídica que resultar da cisão, a teor do disposto no artigo 132 do CTN, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato.

Admitido está que para a pessoa jurídica resultante da cisão, restou vertida parte do patrimônio da pessoa jurídica cindida, e que esse patrimônio transferido era integrado pelas provisões constituídas no ano de 1998. Reconhecido também que a pessoa jurídica Via Empreendimentos Imobiliários S. A., nos anos de 2001 e 2002, promoveu a reversão da provisão recebida em face da cisão ocorrida em data de 01 de janeiro de 2001.

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

Entendo que à matéria não deveria ter sido dado o tratamento que diz respeito ao descumprimento das regras jurídicas insertas no artigo 273 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, por inobservância do regime de competência.

É que a pessoa jurídica recorrente foi quem aproveitou, ao apropriar como custo, o valor da provisão constituída, do que resultou redução do lucro submetido à tributação.

A posterior transferência do saldo da conta representativa dessa provisão, por consequência da parcial cisão promovida, não confere à pessoa jurídica cindenda, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos que a cindida deixou de recolher.

O critério ou método adotado pela autoridade lançadora, embora não respaldado por regras integrantes do ordenamento jurídico, não trouxe qualquer prejuízo para a recorrente. Ao revés, só lhe proporcionou benefícios.

A decisão recorrida, no particular, não merece reforma.

A autoridade lançadora apurou que a recorrente, ao determinar o valor dos juros sobre o capital próprio, fez avaliar suas participações permanentes em outras sociedades, utilizando-se do método da equivalência patrimonial, quando deveria ter empregado a sistemática do método do custo de aquisição.

O emprego do método inadequado proporcionou, no entender da Fiscalização, majoração da base de cálculo que, por sua vez, implicou apropriação a maior das despesas a título de juros sobre o capital próprio no importe de R\$ 7.172.107,50.

Promoveu, ainda, a autoridade lançadora, a exclusão do patrimônio líquido da recorrente, do valor correspondente às parcelas apropriadas no ano de 1.999, por derivarem de ações ajuizadas visando o recebimento de receitas por serviços prestados ao Poder Público, sem que tivesse ocorrido decisão definitiva ou transitada em julgado.

Por se tratar de expectativa de direito, a Fiscalização concluiu:

“... para a correta determinação do patrimônio líquido em 31/12/1999, sobre o qual são calculados os juros sobre o capital próprio, dedutíveis no ano-calendário de 2000, inicio os cálculos

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

utilizando o valor do patrimônio líquido apurado no balanço de 21/12/1998, a ele adicionando o resultado contábil apurado em 31/12/1999, excluindo desse resultado os dividendos distribuídos nos anos de 1999 e 2000, bem como os valores, supra mencionados relativos a equivalência patrimonial e as receitas de ações ajuizadas, por infringirem preceitos comerciais e fiscais, ...”.

Os argumentos expendidos na fase impugnativa deram causa à manifestação do ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, “*verbis*”:

“O primeiro ponto da argumentação da contribuinte a ruir por terra é quanto à relevância dos investimentos. Constata-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 56) que a autuada “*considerou em seus cálculos, como valor de aquisição as participações na SVE e na Via Empreendimentos Imobiliários, R\$ 65.659.934,35, enquanto que essas participações são, na realidade, de R\$ 7.405.307,80 (comprovados com a juntada das Fichas Razão e dos Balancetes)*”. Na impugnação, a contribuinte esclarece que os créditos da investidora junto às coligadas ou controladas, remontam a R\$ 29.219.989,87 (fls. 3373/3374), conforme se pode verificar em balancete levantado em 31/12/1999, anexado a este petitório pelo Documento nº 17; contudo, o Documento nº 17 mencionado não se encontra nos autos, segundo se verifica às fls. 3413/3414.”

Como fácil é concluir, o deslinde da controvérsia, a propósito de afirmar-se sobre a relevância da participação societária, passa, necessariamente, pela análise das provas trazidas para os presentes autos.

Com o objetivo de demonstrar que as participações permanentes em outras sociedades não revestiam o caráter de relevância, a autoridade lançadora indicou que a patrimônio líquido da recorrente, em 31 de dezembro de 1.999, alcançava R\$ 90.750.638, 56, enquanto que sua participação em outras sociedades era de apenas R\$ 8.125.107,80, o que implicaria reconhecer que tal participação, conjuntamente considerada, era de tão-somente 8,953%.

O parágrafo terceiro do artigo 384 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, estabelece:

“Art. 384. “*Omissis*”

§ 3º. Considera-se relevante o investimento (Lei nº 6.404, de 1976, art. 247, parágrafo único):

Processo nº. : 10166.000239/2004-82

Acórdão nº. : 101-95.136

I – em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a dez por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora;

II – no conjunto das sociedades coligadas ou controladas, se o valor contábil é igual ou superior a quinze por cento do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica investidora.”

Como invocado pela recorrente, o parágrafo primeiro do artigo 248 da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe “*in verbis*”:

“Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra coligadas e controladas.”

A alegada falta do documento que comprovaria a existência dos créditos da recorrente junto a coligadas restou suprida, com a juntada dos documentos de fls. 1.522/1523, fato que, tendo presente as informações prestadas pela autoridade lançadora às fls. 55, confirma a tese defendida pela recorrente no sentido de que seus créditos alcançam R\$ 34.943.418,64, que, uma vez confrontado com o valor do patrimônio líquido, nos permite concluir que a relação percentual é de 23,57%.

Como já registrado, a autoridade lançadora promoveu a glosa da parcela de R\$ 44.050.952,62, ao fundamento de que se trata de créditos ainda pendentes de decisão judicial definitiva, ou transitada em julgado.

Para a Turma Julgadora de primeiro grau, a procedência do lançamento radica no fato de que a recorrente dispõe de “*mera expectativa de direito*”.

José Luiz Bulhões Pedreira, em sua renomada obra “FINANÇAS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA COMPANHIA”, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1989, págs. 210 e 424, preleciona:

“O Patrimônio Líquido e – tal como capital de terceiros – um subconjunto formado pela participação do ativo segundo a propriedade do capital nele aplicado, mas difere essencialmente dos conjuntos do ativo patrimonial e do passivo exigível porque não tem existência objetiva: é conceito formado subjetivamente pelo observador, que representa a quota-parte do estoque de capital aplicado que remanesce no ativo depois de idealmente diminuído do valor do passivo exigível.”

Processo nº. : 10166.000239/2004-82

Acórdão nº. : 101-95.136

“B) NATUREZA DAS CLASSES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – Para a compreensão dessas normas legais é necessário ter presente a natureza das classes do patrimônio líquido informadas pelos registros da escrituração mercantil e pelo balanço patrimonial: (a) como explicado (...), todo capital financeiro existe aplicado em ativos patrimoniais, e o patrimônio líquido acha-se no ativo patrimonial formando com o capital de terceiros um único estoque de quantidades fungíveis de valor financeiro; (b) é impossível conhecer a origem do capital existente no ativo patrimonial a partir dos bens em que se acha aplicado, e o patrimônio líquido somente pode ser conhecido, em cada momento, mediante inventário e avaliação do ativo e do passivo exigível, ou com base em escrituração mercantil – que registra toda a história do patrimônio; (c) o mesmo ocorre com cada classe em que o patrimônio líquido é classificado: ele existe no ativo como quota-parte ideal de capital aplicado, e seu valor somente pode ser conhecido com base em escrituração mercantil que registre a história da formação do patrimônio líquido; (d) por conseguinte, o patrimônio líquido e cada uma das suas subdivisões não se “acham nas contas do balanço patrimonial ou da escrituração, que apenas informam a classificação – segundo as normas legais – do patrimônio líquido existente no ativo em cada momento.”

As profícuas lições do Mestre nos leva à conclusão de que, de fato, inexistem elementos suficientes para se afirmar, com segurança, que os créditos a receber, que provavelmente serão realizados em determinado momento no futuro, integram o patrimônio líquido da recorrente.

Este e os demais aspectos invocados na peça recursória, com vistas a determinar o correto valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica autuada, perdem a relevância na medida em que restou admitido que o valor dos créditos mantidos contra suas coligadas são considerados para o fim de determinar a relevância do investimento.

Em conclusão, promovidos os ajustes no cálculo e, de conseqüência, admissível o restabelecimento do direito à dedução da parcela de R\$ 6.262.369,45, a título de juros sobre o capital próprio.

No pertinente à glosa das despesas com ágio na aquisição das debêntures, invoco os fundamentos expendidos no voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso nº 141.030, em data de 16 de junho próximo passado, tendo como recorrente Via Concessões Ltda., do que resultou no Acórdão nº 101-95.028 “*verbis*”:

“Como do relato se infere, tratam os presentes autos da glosa da amortização do ágio pago na aquisição de debêntures de emissão da Companhia Via Empreendimentos Imobiliários S. A., sob o fundamento de que

tais despesas não satisfazem as condições de necessidade, usualidade e normalidade, tal como exigido pela legislação de regência.

A autoridade lançadora, partindo do pressuposto de que a operação de emissão, venda e compra das debêntures estaria funcionando “*como mecanismo de redução dos resultados tributáveis*”, aponta como razões ou fundamentos para que tal redução não tenha a proteção do ordenamento jurídico:

i) inexistência de elementos a justificar a defasagem ou o que denominou de “*desproporção*” entre o valor investido e aquele correspondente ao ágio pago na aquisição dos títulos;

ii) falta de bilateralidade a caracterizar o negócio jurídico realizado, vez que nas condições pactuadas somente é admissível quando envolvendo sociedades coligadas;

iii) o que norteou a fixação do ágio foi a possibilidade de apropriação de uma despesa que, uma vez registrada reduziria o montante do lucro tributável.

Outras considerações foram apresentadas pela autoridade lançadora, cabendo aqui destacar alguns aspectos:

- a criação de uma despesa não pode ser albergada pelo ordenamento jurídico, notadamente por lhe faltar o caráter de razoabilidade, sendo certo que a amplitude da liberdade poderia alcançar o infinito, com calibragem de cada caso concreto;

- a operação da qual resultou a emissão das debêntures pode ser formalmente regular, mas a fixação do valor do ágio, aspecto importante da operação, implicou constituição de despesa, sendo relevante analisar o fato sob a ótica da lei fiscal;

- à pessoa jurídica não é facultado fixar o valor da despesa que será dedutível do lucro tributável;

- a apropriação de despesa implica apresentação de prova da motivação de sua ocorrência, e de que preenche os requisitos legais a autorizar sua dedutibilidade;

- nos termos do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, o ágio pago na aquisição de debêntures por sociedade comercial dedicada à gestão de participações societárias, por não compreendido no conceito de custo ou despesa operacional, por não necessário à atividade e à manutenção da fonte produtora do rendimento, não sendo normal nem usual, não é dedutível do resultado apurado;

- mais um impeditivo à dedução do ágio é encontrado na redação do artigo 324 do citado Regulamento, na medida em que o gasto não está “*intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços*”;

- do detalhamento inserto na redação do artigo 325 do mencionado ato regulamentador, aflora a dessemelhança entre a natureza do ágio e das despesas passíveis de amortização, sendo certo a desnecessária perquirição sobre a natureza da despesa haveria que ser autorizada por lei excepcional,

tratando expressamente da dedutibilidade, o que não se verifica no caso sob exame.

Contrapondo os argumentos apresentados pela Fiscalização, a pessoa jurídica autuada sustentou na fase impugnativa:

i) inexistente, em nosso ordenamento jurídico, texto de lei que considere ilegal a operação realizada, sendo certo que o planejamento tributário, cujo objetivo seja o pagamento a menor dos impostos, só pode ser atacado se houver presente a figura da simulação, ou se tratar da tentativa de ocultar fato gerador anteriormente ocorrido;

ii) a interpretação baseada nos conceitos de "abuso de forma", ou de direito, ou considerações econômicas, não têm sido aceita pela jurisprudência;

iii) a conduta da pessoa jurídica, constante na aquisição das debêntures é plenamente lícita, e a dedutibilidade integral das participações nos lucros, atribuídas às debêntures, está autorizada pelos artigos 462 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999 Decreto nº 3.000, de 1999 e 56 da Lei nº 6.404, de 1976;

iv) nos termos do disposto no artigo 442, III, do citado Regulamento, o prêmio na emissão de debêntures, calculado segundo a expectativa de futura rentabilidade, será receita não tributável se seu preço for registrado como reserva de capital;

v) o fato de haver apurado lucro tanto no ano de 2001 quanto no ano de 2002, mostra a improcedência da acusação de desproporcionalidade entre o valor do ágio pago e o do investimento realizado;

vi) o valor atribuído às debêntures resultou de Laudo elaborado por empresa especializada, que aponta a necessidade de captação da quantia de R\$ 53 milhões, valor que não apareceu aleatoriamente, como número "criado";

vii) segundo a doutrina de Roberto Barcelos de Magalhães e de Rubens Requião, os rendimentos atribuídos às debêntures, tendo por base os lucros auferidos pela Companhia emissora, caracterizam-se como de aplicações financeiras de renda variável, conclusão que é admitida pela própria CVM, através do Of. CVM/SDM nº 041/94;

viii) se a fiscalização tem a pretensão de tributar a receita resultante da operação, não pode considerar indedutível o prêmio pago;

ix) se a despesa com a amortização do ágio não for "operacional", a remuneração das debêntures também não se caracteriza como receita operacional, do se conclui ser o resultado alcançado também não operacional, fato que sequer encontra obstáculo no ordenamento jurídico.

O ilustre relator do Aresto recorrido, centrado na assertiva feita no sentido de que "... o cerne da questão está na análise da possibilidade de dedução do valor do ágio na emissão de debêntures", traz à tona algumas reflexões que deixam claro que ao promover citada análise aquele julgador refugiou ao tema central colocado como essencial para o deslinde da controvérsia.

Com efeito. Ao registrar que a pessoa jurídica autuada poderia ter promovido o lançamento de debêntures no importe ou no montante dos recursos suficientes a suprir suas necessidades (fls. 189), e que "... não era

necessária a emissão das debêntures, pois a investidora poderia explorar a atividade diretamente ...” (fls. 194), o ilustre relator deu azo a que a recorrente protestasse, com razão, afirmando textualmente:

“36. Quanto à observação constante da Decisão Recorrida (...) demonstra ela o despreparo com que o assunto foi examinado.

37. A recorrente, pela experiência que tem no ramo de negócios imobiliários e de construção civil, pela riqueza de seus recursos humanos especializados e conhecimentos tecnológicos específicos e, principalmente, pela responsabilidade com que assume os riscos do negócio, deve, ela própria, decidir o que deve ou não deve fazer, em conformidade com as disposições legais vigentes. Na verdade, não compete às autoridades julgadoras de processos fiscais emitir opiniões sobre a forma como deveria a empresa conduzir os seus negócios.”

Após tecer considerações a propósito dos lançamentos contábeis promovidos pela pessoa jurídica Via Engenharia S. A., o ilustre relator registra que o valor pago a título de ágio, a teor do disposto no artigo 179, V, da Lei nº 6.404, de 1976, deveria ter sido registrado em conta do Ativo Diferido; e tendo presente os comandos jurídicos insertos no artigo 327 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999, a amortização dos valores ali registrados só é permitida por prazo igual ou superior a cinco anos.

Do rol dos encargos ou despesas constantes das alíneas “a” a “e”, do mencionado artigo 325, inciso II, não consta o ágio pago na emissão de debêntures, o que afasta, de plano, a assertiva feita no sentido de que teria ocorrido uma impropriedade digna de registro, derivada do descumprimento de disposição legal constante da legislação tributária vigorante à época.

No inciso I do mencionado artigo 325, mais especificamente na sua alínea “c”, temos a previsão ou descrição da hipótese de amortização do custo de aquisição dos direitos de qualquer natureza, dentre os quais está o ágio pago na aquisição de debêntures, sem qualquer limitação quanto ao prazo para recuperação do investimento.

A debênture é considerada um instrumento que a Sociedade Anônima ou Companhia utiliza para obter financiamento, notadamente através de capital de terceiros.

Como é sabido e consabido, o Acionista contribui para a formação do capital social, e sua contribuição tem caráter permanente, vale dizer, o interesse do acionista no ativo social não é transitório, mas sim permanente, visando ganhos com o investimento, embora assumindo os riscos inerentes ao negócio realizado. Já o debenturista se apresenta como um credor da Companhia, e seu investimento tem natureza transitória.



É inegável que a operação com debênture deve ser registrada no Exigível a Longo Prazo, tendo como contrapartida conta do Ativo Diferido.

A inversão de capital na aquisição de debêntures, por valor superior ao valor nominal do título, corresponde ao ágio pago na aquisição desses títulos e deve ser registrado em conta do Ativo Diferido, ocorrendo sua recuperação quando da apropriação das correspondentes quotas de amortização, as quais serão computadas diretamente em constas de resultados, como custos operacionais. O reconhecimento de tais custos deve ocorrer enquanto o investimento contribua para a formação do resultado do exercício, ou seja, pelo prazo previsto no contrato.

A alegada impropriedade cometida no registro do valor do ágio, se ocorrida de fato, não chega a comprometer nem mesmo a alterar a natureza jurídica do negócio realizado.

Causa estranheza constatar que o ilustre relator tenha invocado as disposições legais contidas no artigo 327 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, para deixar registrado que há vedação à amortização de valores registrados em conta do Ativo Diferido, por prazo inferior a cinco anos, sem que tenha sido feito o destaque da ressalva contida no próprio parágrafo, no sentido de que tal prazo se aplica apenas aos valores correspondentes a: *a) despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais; ii) despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas; iii) despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos; iv) custos e despesas de desenvolvimento de jazidas e minas; v) parte do custo, encargo e despesa resultante da utilização apenas parcial dos equipamentos ou instalações.*

Por certo que o valor do ágio pago na aquisição de debêntures não está contemplado nas disposições regulamentares invocadas pelo ilustre relator, o que implica concluir que o registro feito se apresenta irrelevante para o deslinde da presente controvérsia.

Como fácil é concluir, a decisão recorrida, fundada no voto condutor do Aresto sob exame, deixou de enfrentar, com profundidade, as questões que envolvem a glosa dos custos apropriados pela recorrente, permanecendo tão-somente em considerações superficiais, às vezes até à margem do tema central posto para decisão.

O Decreto-lei nº 1.598, de 1977, por seu artigo 15, parágrafo primeiro, autoriza a pessoa jurídica a apropriar, a título de custo ou encargo, importância correspondente à recuperação do capital investido e que contribua para a formação do resultado de mais de um período.

As amortizações das quotas do capital aplicado a título de custos, encargos ou despesas, a teor do artigo 58 da Lei nº 4.506, de 1964, alcança, inclusive, a aquisição de contratos e direitos de qualquer natureza, notadamente de exploração de fundos de comércio.

Segundo registro feito no Aresto atacado, a despesa deve glosada pelo fato de não se apresentar como necessária à própria emissão das debêntures.

A propósito, cumpre deixar consignado que segundo as justificativas apresentadas pela autoridade lançadora, a emissão dos títulos sequer foi questionada e, muito menos apontada como desnecessária, a ponto de lançar sua influência na apropriação contábil promovida pela investidora.

Como já registrado, os fatos que influenciaram a Fiscalização, a ponto de levá-la a considerar que o valor do ágio pago na aquisição das debêntures seria indedutível, foram;

- i) tratar-se de negócio jurídico realizado entre duas sociedades econômicas de capital fechado, controlada e controladora;
- ii) alienação de debêntures com cobrança de ágio equivalente a 2550% sobre o valor nominal do título;
- iii) participação de 95% nos lucros da sociedade investida;
- iv) redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da emitente das debêntures a 5% do lucro líquido;
- v) a emissão dos títulos foi utilizada como mecanismo para a redução dos resultados tributáveis.

Relevante deixar consignado que as justificativas acima elencadas dizem respeito mais à Companhia emissora dos títulos que à recorrente. Aqui, para registro, cabe mencionar que autoridade lançadora sustenta que praticamente os resultados positivos alcançados pela Via Engenharia teriam sido anulados com a redução dos valores pagos a título de ágio.

Através dos registros constantes às fls. 212 a recorrente, e com razão, consigna que foi acertada a realização do investimento e deixa claro que aqui se discute apenas e tão-somente "... a situação da empresa Via Concessões S/A ...".

A nosso sentir, o planejamento tributário foi realizado visando a economia de tributos, mas centrado nos resultados apurados pela sociedade emissora das debêntures, já que segundo o disposto nos artigos 442 e 462 do Regulamento do Imposto de Renda baixado com o Decreto nº 3.000, de 1999: i) as contribuições resultantes a subscrição de valores mobiliários, que a pessoa jurídica receber em razão de emissão de debêntures, a título de prêmio, uma vez promovido o registro como reserva de capital, não serão computadas na determinação do lucro real; e ii) as participações nos lucros asseguradas às debêntures podem ser deduzidas do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real.

A recorrente, na essência, realizou um investimento tendo por base o Laudo elaborado por empresa especializada, o qual indica a necessidade de que fossem captados R\$ 53 milhões, demonstrando, tecnicamente, os parâmetros utilizados para se chegar a tal conclusão, o que afasta qualquer assertiva feita no sentido de que referida importância teria surgido de forma aleatória.

Em razão da taxa interna de retorno (TIR) afluída com a realização da análise econômica do investimento, é razoável admitir que o investidor tenha se sentido atraído e, dessa forma, tenha optado por realizar o investimento nas condições pactuadas.

O professor Helenilson Cunha Pontes, atuando na condição de debatedor no Primeiro Seminário do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT, realizado no mês de novembro de 2002, publicado sob o título “IMPACTO TRIBUTÁRIO do Novo Código Civil, publicado pela Editora Quartier Latin do Brasil, São Paulo, 2004, págs. 155 a 170, em face da palestra proferida pelo nobre advogado Marco Aurélio Greco, externou sua posição a propósito do tema “O Planejamento Tributário e o Novo Código Civil”, nestes termos:

“... A meu ver, só temos uma hipótese de inexistência de um motivo real: quando estamos na área do abuso. Se eu estou na área do abuso, estou na área do ilícito. Se estou na área do ilícito, o que era permitido se transforma em proibido. Aqui eu lembro que esses temas de fraude à lei e abuso de direito configuram o que a Dogmática denomina ilícitos atípicos. Por que atípicos? Porque a ilicitude não decorre da contrariedade a uma regra expressa prevista no ordenamento. A contrariedade decorre do exercício de um poder ou de uma norma que permite a você agir, ou seja, você age com base numa norma que lhe permite fazer aquilo, mas a consequência da sua ação viola a eficácia de um determinado princípio. Isso é óbvio em matéria tributária, temos aqui um princípio que é o princípio da capacidade contributiva que está sempre subjacente ao nosso discurso. Quando dentro da minha liberdade contratual pratico um negócio jurídico que posso praticar porque é permitido pelo ordenamento, mas a consequência daquele meu negócio é lesiva à eficácia do princípio da capacidade contributiva, eu posso estar no âmbito do chamado abuso de direito ou abuso da lei. O que vai dizer se estou no âmbito do abuso do direito ou no âmbito do abuso da lei vai ser a ofensa que eu vou ter causado com aquele meu ato ao princípio da capacidade contributiva. ...”.

.....
Agora para concluir, me parece que o tema do abuso não pode ser confundido com o tema da antielisão. Colocar o tema do abuso de direito ou fraude à lei dentro do tema antielisão significa tornar ilícitas ações lícitas. Tenho certeza que o Marco Aurélio não está dizendo isso, mas eu tenho medo do que vai acontecer com a aplicação da Medida Provisória 66 (atual Lei 10.637/02). Significa dizer que economizar tributo passou a ser ilícito, porque diz lá a MP 66 que o motivo seja equivalente. Nós não podemos transformar a exceção, que é a fraude à lei, que é uma possibilidade teórica, uma possibilidade jurídica, uma possibilidade normativa, na regra, isto é, toda e qualquer hipótese de elisão que configurar a prática de um negócio jurídico indireto ou atípico ser desconsiderada simplesmente por que foi para economizar tributo. Uma coisa é

elisão, outra coisa é o abuso de forma, o abuso de direito. (...) Dizer que não tenho mais a opção entre duas ou três forma lícitas significa dizer que não tenho mais liberdade de contratar. Liberdade pressupõe alternativas de comportamento. Aceita o pressuposto de que em alguns casos eu não tenho uma alternativa de comportamento na seara tributária, isto é, devo escolher o caminho que o Fisco (não através da lei, mas da interpretação desta), me determinou, significa concluir que desapareceu a liberdade de contratar, de optar entre caminhos igualmente lícitos. Em uma palavra, significa retirar, significa negar tudo que é de valor na Constituição no que tange à liberdade de iniciativa.”

Na mesma obra, agora trazendo à baila palestra do Dr. Ricardo Mariz de Oliveira “Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário”, págs. 176 a 207, pedimos vênia para reproduzir as passagens como abaixo:

“Inicialmente, é necessário lembrar que a elisão tributária lícita sempre se caracterizou, e se contrapôs à evasão fiscal ilícita, por três – e apenas três – requisitos: (1) ser resultado de atos ou omissões anteriores à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que se quer elidir; (2) ser resultado de atos praticados ou omissões mantidas com absoluta observância da ordem jurídica aplicável à situação, ou seja, com absoluta licitude; (3) ser resultado de atos ou omissões reais, e não de atos simulados.

Sempre destaquei que o terceiro requisito está contido no segundo, pois simulação é vício do ato jurídico, portanto, causa de ilicitude, mas é colocada em destaque pó a principal causa de evasão fiscal, como já dito acima. Tanto isto é verdade que a Lei Complementar nº 104 veio se ocupar apenas dela.

Os três citados requisitos são referidos na doutrina e na jurisprudência predominantes, a despeito de algumas vezes isoladas, embora respeitáveis.

.....
A ilicitude do objeto ou o objetivo de fraudar a lei imperativa não se confundem com a intenção de economizar tributos através de procedimentos lícitos, pois a elisão fiscal é direito que promana da Constituição Federal.

Também é preciso não confundir o motivo determinante do negócio, comum a ambas as partes, que, quando ilícito torna nulo o contrato, com a motivação das partes na estruturação regular dos seus negócios, com vistas à economia de tributos.

Outrossim, embora a lei tributária seja imperativa, a sua imperatividade somente existe após a ocorrência do fato gerador, de tal arte que, antes desse evento o objetivo de evitá-lo, que de resto é constitucionalmente assegurado, não representa fraude à lei tributária.



Portanto, essas causas de nulidade dizem respeito ao negócio jurídico em si, e não aos efeitos tributários dele decorrentes.

.....
Paralelamente, o art. 104 do novo estatuto civil, reprisando o anterior art, 82, afirma que a validade do negócio jurídico requer "objeto lícito, possível, determinado ou determinável". Ora, determinada estrutura jurídica produtora de objeto lícito, possível, determinado ou determinável no âmbito privado, e igualmente produtora das conseqüentes incidências ou não incidências tributárias, atende a ambos os dispositivos.

Em suma, como sempre foi, o ato continuará lícito enquanto praticado no exercício regular de um direito. O qualificativo "regular" contrapõe-se, como sempre ocorreu, ao exercício irregular, o que se manifesta em cada situação, segundo as suas peculiaridades e circunstâncias.

Mas nem de longe se pode pensar que a escolha de um caminho legal tendente a produzir a elisão fiscal possa, por si só, representar irregular exercício de direito. Pelo contrário, é regular exercício de direito constitucional, na medida em que, como já dito e repetido, o caminho escolhido seja lícito.

.....
O parágrafo segundo é importante, na medida em que os atos forem praticados com o ânimo do proprietário exercer os atributos da propriedade, acima aludidos, sem prejudicar outrem, que não é o caso do fisco quando não chega a adquirir direito à cobrança de algum tributo porque o proprietário usou o seu patrimônio sem adentra a situação necessária e suficiente à exigência desse tributo.

Em outras palavras, este ou aquele uso da propriedade com vista à economia de tributos é uso que traz utilidade para o proprietário, e, se tal uso não se constitui em "situação definida em lei como necessária e suficiente" à ocorrência do fato gerador, na dicção do art. 114 do CTN, não há intenção de prejudicar o fisco. Tal intenção somente pode existir se o fisco tiver direito ao tributo pela já existência da respectiva situação necessária e suficiente."

Na esteira dessas considerações, voto no sentido de que seja dado provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo na presente relação jurídico-tributária."

Pelo exposto, entendo que as parcelas de R\$ 5.666.666,67 e R\$ 16.999.999,92, devem ser excluídas da base de cálculo do tributo.



Em decorrência de aditivo a contrato firmado entre a recorrente e a Usiminas Mecânica S. A., restou convencionado que teria sido efetuado pagamento no valor de R\$ 1.940.000,00, valor este que foi contabilmente apropriado da seguinte forma: i) R\$ 500.001,23 em 26 de dezembro de 2001 e R\$ 1.440.000,27, em 01 de janeiro de 2002.

No entender da autoridade lançadora, a primeira parcela dentre as quais se desdobra o custo deveria integrar o resultado apurado no ano de 2002, e não no de 2001, razão pela qual foi glosada a sua dedução naquele período.

Deve ser consignado, por relevante, que a glosa ocorreu notadamente em face da alegação do fato de a recorrente, no ano de 2002, haver acusado prejuízo fiscal, o que afastou a possibilidade da aplicação da sistemática da postergação do pagamento do tributo.

Os argumentos e provas apresentadas na fase impugnativa mereceram, por parte do ilustre relator, genéricas considerações divorciadas da realidade, as quais fazemos reproduzir:

“Equivoca-se a autuada, pois pelo regime de competência os custos são apropriados no ano em que incorrido. Ora, o valor de R\$ 500.001,23 é parte do pagamento do reajuste de contrato celebrado em 01/08/2002 (3º Aditivo), portanto, a preço dos serviços de beneficiamento de chapa de aço referente àquele aditivo não poderia ser pago em 2001, pois nem existia a obrigação de pagar.”

A planilha de fls. 3.423 demonstra, com detalhes, a composição da dívida e o desdobramento do pagamento da parcela de R\$ 1.940.001,49, com indicação da tonelagem de ferro utilizada e constatada através do serviço de medição, o faturamento e pagamento correspondente, o que torna procedente as assertivas produzidas pela recorrente, nestes termos:

“09.07. Oferecemos à colação, na primeira instância, comprovantes inequívocos de que o custo (...) foi incorrido no ano de 2001. Invocamos, neste recurso, as mesmas razões apresentadas na inicial e valem-nos dos mesmos documentos a ela anexados, para demonstrar que:

a) a medição do serviço (...) foi feita em novembro de 2001, conforme documento nº 27 anexo à impugnação (primeira linha);

b) o comprovante fiscal pelo qual a Usiminas faturou os serviços prestados à Recorrente foi emitido em 26.12.01, conforme documento nº 18 anexo à impugnação;



c) o custo foi apropriado à obra no mesmo dia 26.12.01, conforme documento nº 19 anexo à impugnação (última linha do documento);

d) o valor correspondente aos serviços prestados foi pago à Usiminas no dia 02.01.02, conforme documentos nºs 20, e 21 anexo à impugnação.

09.08. A receita correspondente a este custo (...) foi levada a resultados e oferecida à tributação no próprio ano de 2001, com base no laudo de medição referido no item anterior, vez que o critério de apropriação das receitas adotado pela recorrente baseava-se na evolução dos "serviços executados", como evidenciado na tabela elaborada pelo próprio autuante e, por ele, apresentado na página 7 do Termo de Verificação Fiscal.

09.10. O próprio autuante no "item 1.1.1" do Termo de Verificação Fiscal (páginas 7 e 8), (...) que o valor da execução de serviços, com base no qual se leva a resultados a apropriação da receita contratada, pode efetivamente ultrapassar o valor do contrato formal (itens 09.11 a 09.13).

09.11. Apresenta, o autuante, na página 7 do TVF um demonstrativo, por ele próprio elaborado, em que o valor dos serviços prestados era de R\$ 94.657.148,14 e o valor da receita apropriada era de R\$ 116.571.057,45 (última linha do demonstrativo).

09.13. Esclareça-se que, embora os serviços executados, no valor excedente de R\$ 21.913.909,31, não puderam ser faturados em 2001, por falta de lastro contratual ("contrato escrito"), essa diferença tinha que ser apropriada a "receitas operacionais", como de fato foi, mesmo não havendo cobertura contratual para tanto. Caso contrário, teria o autuante consignado a prática de omissão de receitas."

A decisão recorrida quanto a este tópico merece reforma, devendo, portanto, ser excluída da tributação, a parcela de C\$ 500.001,23.

Nos anos de 1998 e 2000, foram diferidos os resultados apurados na execução de obras contratadas por empreitada com Órgãos Públicos, cuja realização teria ocorrido nos anos de 1999 e 2001, respectivamente. Restou apurado pela Fiscalização que a pessoa jurídica deslocou, para o ano de 2002, a adição dos citados resultados, o que propiciou a redução do prejuízo fiscal apurado naquele período-base.

Ainda na fase impugnativa a contribuinte defendeu a tese de que a redução do prejuízo fiscal equivaleria ao pagamento do tributo, notadamente agora que não há mais limitação quanto ao prazo para a compensação dos resultados negativos alcançados.

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

Mencionado argumento restou afastado pela Turma Julgadora de primeiro grau, ao fundamento de que a redução do prejuízo não está contemplada no ordenamento jurídico como forma de extinção do crédito tributário, e que o fato gerador do imposto de renda é aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, base de cálculo e montante real, arbitrado ou presumido da renda.

A legislação tributária autoriza a pessoa jurídica contratada para execução de obras, sob o regime de empreitada, com Órgãos Públicos, a diferir a tributação do resultado apurado para o período em que ocorrer a realização da receita. Vale dizer, para contrato de executado sob tais condições, a tributação do resultado pode observar o denominado "regime de caixa", em oposição à regra geral de tributação que é o regime de competência.

O controle desse resultado se faz por meio de registro no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, que equivale a afirmar que em termos de mutação patrimonial as conseqüências são verificadas quando da apropriação dos custos e das correspondentes receitas, ainda que não efetivamente ingressadas no giro normal do empreendimento.

Não se trata, como é óbvio, de inobservância do regime de competência, o que afasta a subsunção do caso concreto às regras jurídicas que disciplinam a hipótese de postergação do pagamento do tributo.

O que a recorrente praticou, na essência, foi deixar de submeter à tributação resultado anteriormente apurado, cuja incidência deveria ocorrer no período do recebimento da receita. Incabível, no caso compensar prejuízos com os lucros de períodos anteriores, que apenas aguardavam o ingresso do recursos para incidência do Imposto de Renda.

Não merece reforma a decisão recorrida, no particular.

Por último temos a questão submetida ao reexame necessário.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Turma Julgadora de primeira instância administrativa com respaldo no Artigo 34, do Decreto n.º 70.235/72, combinado com as alterações da Lei n.º 8.748/93, por haver sido exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

A decisão consubstanciada no Acórdão recorrido, na parte que exonerou o sujeito passivo de parcela do crédito tributário, especificamente diz respeito à exclusão

Processo nº. : 10166.000239/2004-82
Acórdão nº. : 101-95.136

tanto da multa quanto dos juros isoladamente aplicados, face à já mencionada cisão parcial a que foi submetida a sociedade Via Engenharia S. A., com parte de seu patrimônio vertido para a pessoa jurídica Via Concessões Ltda.

Entendeu o ilustre relator do voto condutor do Aresto submetido ao reexame necessário, que no caso estaria presente afigura da sucessão, o que afastaria a aplicação da multa de lançamento de ofício, por força do disposto no artigo 132 do CTN.

Ocorre que a sociedade Via Engenharia S. A., por promovida alteração contratual, apenas e tão-somente alterou, também, sua denominação, passando a denominar-se "Via Dragados S. A.", nada mais.

A nosso sentir, escudado em farta jurisprudência tanto Judicial quanto Administrativa, a simples alteração da denominação não configura forma de sucessão, o que implica reconhecer haver incorrido em erro a Turma Julgadora.

O recurso de ofício, portanto, merece ser provido.

Voto, pois, no sentido de rejeitar as preliminares de levantadas e, no mérito, que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para excluir da tributação as quantias de R\$ 5.666.666,67, no ano de 1999, R\$ 30.014.617,80, no ano de 2000, e R\$ 10.425.170,94, no ano de 2001; bem como para ajustar ao decidido neste Acórdão as exigências correspondentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, à Cofins e ao PIS. Voto, ainda no sentido de que seja dado provimento ao recurso de ofício.

Brasília – DF, em 11 de agosto de 2005.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

