



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Recurso nº. : 119.770
Matéria: : IRPJ, FINSOCIAL, COFINS, IRF, CSL, PIS
Recorrente : CONSTRUTORA GAMA LTDA.
Recorrida : DRJ em RECIFE-PE
Sessão de : 08 DE JUNHO DE 2000
Acórdão nº. : 101-93.089

NULIDADE- Não tendo a autoridade julgadora competência para lançar, a alteração do lançamento para serem observados os efeitos da postergação deve ser feita pelo Delegado da Receita, não prevalecendo a decisão quanto a esse aspecto.

IRPJ-OMISSÃO DE RECEITAS- RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS- Comprovada nos autos a existência de receitas não contabilizadas, mantém-se a exigência.

IRPJ- OMISSÃO DE RECEITAS- RESULTADO DE EXERCÍCIO FUTURO- As receitas recebidas antecipadamente, por conta de serviços a prestar, *não são contabilizáveis em resultados de exercícios futuros, mas como passivo exigível.* Por outro lado, evidenciado, pelo contrato, que as receitas eram faturadas após a medição dos serviços prestados, não restou caracterizado eventual erro de contabilização na apropriação das receitas.

IRPJ- LUCRO INFLACIONÁRIO REALIZADO A MENOR- A partir de 01/01/93 até 31/12/94, a pessoa jurídica deveria considerar realizado mensalmente, no mínimo 1/240 ou o valor efetivamente realizado do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença da correção complementar IPB/BTNF de 1990, conforme art. 30 da Lei 8.541/92.

IRPJ-CUSTOS DOS BENS E SERVIÇOS VENDIDOS- COMPROVAÇÃO INIDÔNEA- Caracterizada a inidoneidade dos documentos que serviram de lastro à contabilização dos custos dos serviços, é ônus da empresa comprovar que os serviços foram prestados, pelas beneficiárias, em seu favor e no valor contabilizado.

IRPJ-CUSTOS NÃO COMPROVADOS- A não apresentação à fiscalização dos documentos fiscais que lastrearam os custos contabilizados justifica sua glosa como custos não comprovados. A apresentação dos documentos na fase impugnatória não justifica o cancelamento da glosa se os documentos são de emissão de empresa que a fiscalização comprovou não ter prestado, no período considerado, serviços à fiscalizada.

IRPJ-DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS- Não são dedutíveis as despesas cuja necessidade, nos termos da lei, não restou comprovada.

[Assinatura]

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

IRPJ-DESPESAS-COMPROVAÇÃO- Para serem aceitos como comprobatórios das despesas, os documentos, ainda que simplificados, devem atender a alguns requisitos mínimos, dentre eles identificar o adquirente, as mercadorias, quantidade e valor.

LANÇAMENTOS DECORRENTE- Em razão da estreita vinculação entre eles, aos lançamentos decorrentes aplica-se o que foi decidido em relação ao lançamento matriz.

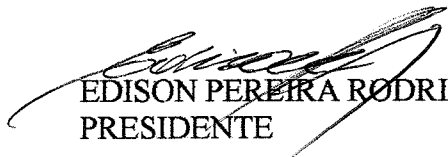
IRRF- A caracterização dos custos como inexistentes autoriza a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para os dos sócios, incidindo a tributação prevista no art. 44 da Lei 8.541/92.

IRRF- LEI 7.713/88, ART. 35- Sociedade por quotas- A previsão no contrato social caracterizando a disponibilidade dos lucros para os sócios autoriza sua tributação.

FINSOCIAL- Às empresas de construção civil, sujeitas ao FINSOCIAL com base no art. 28 da Lei 7.738/89, não se aplica a limitação de alíquota prevista na MP 1.110/95 e suas alterações posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
CONSTRUTORA GAMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CELSO ALVES FEITOSA e RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO. Ausentes, justificadamente os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e RAUL PIMENTEL.

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

Recurso nº. : 119.770
Recorrente : CONSTRUTORA GAMA LTDA

RELATÓRIO

Contra a empresa Construtora Gama Ltda. foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e seus reflexos Contribuição para o Fundo de Investimento Social, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Imposto de Renda Retido na Fonte, Contribuição Social Sobre o Lucro e Contribuição para o Programa de Integração Social.

Autos de infração

As irregularidades que deram origem às autuações estão minuciosamente relatadas no Termo de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 1317 a 1345 e relacionadas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração do IRPJ, do qual os demais são considerados decorrentes, e consistiram, em síntese, no seguinte:

- 1- Omissão de receita operacional apurada com base na relação de pagamentos fornecida pela autarquia especial de limpeza urbana, EMLUR, às fls. 870/871, que noticia ter a interessada deixado de contabilizar pagamentos recebidos decorrentes de reajustes de contratos de prestação de serviços realizados por ela, de conformidade com o quadro de fls. 1.325 os autos.
- 2- Omissão de receita caracterizada por subfaturamento, constatada através de diligência na EMLUR, pela qual apurou-se divergência entre os valores lançados nas primeiras vias das notas fiscais de serviços em poder da EMLUR (fls. 852 a 857) e os respectivos recibos (fls. 858 a 863), e os valores das terceiras vias, fixas nos talonários em poder da interessada (fls. 864 a 869), conforme quadro de fls. 1324.
- 3- Custos registrados contabilmente comprovados com documentação inidônea, cujos vícios podem revelar evidente intuito de fraude.
- 4- Custos ou despesas registrados na escrita contábil, faltando, contudo, qualquer elemento de prova que possa confirmar se houve o desembolso e a efetiva existência da despesa.



Processo nº : 10467.002914/96-42
Acórdão nº : 101-93.089

- 5- Despesas não necessárias, pois muito embora registradas na contabilidade e com documentação comprobatória do seu desembolso, a legislação fiscal que rege a matéria não aceita a dedutibilidade de tais dispêndios por não preencherem as exigências de usualidade e normalidade no desempenho das atividades e manutenção da fonte produtora, ou ainda por se encontrar acima dos limites estabelecidos na lei, caso em que será indedutível somente a parcela que exceder à previsão legal.
- 6- Outras receitas operacionais- Através do processo de empenho 2988B/93 a interessada recebeu, em 31/03/93, a quantia de Cr\$777.028.519,22 por conta dos serviços prestados correspondentes à nota fiscal 0467, emitida em 26/03/93, no valor de Cr\$3.000.077.784,70. Essa nota fiscal foi lançada na escrituração fisco-contábil da interessada em 16/04/93, com adulteração da data de emissão na terceira via. Como a empresa apresentou prejuízo fiscal no mês de abril de 1993, fica descartada a possibilidade de mera cobrança de postergação.
- 7- Lucro inflacionário realizado a menor .O saldo credor da correção monetária IPC/BTNF/90 não mais existia no balanço de 31/12/92 (o saldo da conta foi transferido em 02/01/92 para a conta Resultado do Exercício, a qual foi debitada em decorrência de aumento de capital, mediante incorporação de seu saldo antes da correção monetária, em 31/12/92) nem constava no item 55 do quadro 04 do Anexo A da declaração de ajuste anual do ano calendário de 92. No Anexo 2 da declaração de ajuste do ano-calendário de 93 não consta a realização mínima do lucro inflacionário relativo ao saldo credor da correção monetária da diferença IPC/BTNF/90, conforme determina o art. 30 da Lei 8.541/92 (no mínimo 1/240 ou o valor efetivamente realizado).
- 8- Postergação do imposto- Inobservância do regime de escrituração. a) No período-base de 1990 contabilizou, como resultado de exercício futuro, resultado de prestação de serviço correspondente a notas fiscais emitidas pela EMLUR em setembro e novembro de 1990, cuja contrapartida na contabilidade da interessada foi a conta CAIXA. O controle da conformidade dos serviços prestados com o que foi contratado pela EMLUR, antes de efetuar ao pagamento, não implica condição suspensiva da disponibilidade de renda; b) Escriturou em sua contabilidade, em 30 de janeiro de 1993, diferenças de ajustes financeiros conforme nota fiscal emitida e recebida em 30 de

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

dezembro de 1992, com a data adulterada na terceira via; c) Escriturou em sua contabilidade, em agosto, novembro e dezembro de 1993, notas fiscais emitidas e recebidas, respectivamente, em julho, outubro e novembro, com as datas adulteradas nas terceiras vias.

Influíram nas tributações reflexas as seguintes irregularidades acima referidas:

- 1- Finsocial: Omissão de receitas - Subfaturamento(2) e Postergação do Imposto (8)
- 2- COFINS : Omissão de receitas- Receitas não contabilizadas (1) e Postergação do Imposto (8)
- 3- IRF s/ Lucro Líquido : Omissão de Receitas- Receitas não Contabilizadas –períodos-base 06/92 e 12/92 (1), Omissão de Receitas- Subfaturamento- (2), Custos dos bens e serviços apoiados em documentação inidônea – períodos-base 90 e 12/92(3), Custos e Despesas não Comprovados , período-base 06/92(4) e Postergação do Imposto , período-base 90(8)
- 4- IRRF (art. 44 da Lei 8.541/92) : Custos dos bens e serviços apoiados em documentação inidônea, ano-calendário 93 (3) e Custos e Despesas não Comprovados, ano-calendário 93 (4)
- 5- CSSL : Omissão de Receitas- Receitas não Contabilizadas (1), Omissão de Receitas- Subfaturamento (2), Custos dos bens e serviços apoiados em documentação inidônea (3), Custos e Despesas não Comprovados (4) e Postergação do Imposto (8).
- 6- PIS- Todas as irregularidades , uma vez que a base de cálculo é o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (PIS-Repique).

Impugnação

Impugnando as exigências, a empresa esclarece, preliminarmente, ter requerido parcelamento do IRPJ em relação aos itens correspondentes a receita postergada nos anos-calendário de 92 e 93, e do IRPJ, ao IRRF, à CSSL e ao Finsocial em relação ao subfaturamento através de emissão de nota fiscal calçada. Quanto ao Finsocial, esclarece que no cálculo do parcelamento adotou o percentual de 0,5%, pois a alíquota de 2% é objeto de impugnação. Quanto ao mérito, alega, em síntese, que:

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

- 1- Em relação ao item, POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO, a autuação compreende dois subitens, um dos quais (inobservância do regime de competência) foi objeto de pedido de parcelamento. O segundo (resultado de exercícios futuros) é representado pela diferença entre a receita de Cr\$ 22.354.473,33 e o custo de Cr\$ 15.180.569,00, quantias essas que estão no passivo no grupo “resultado de obras e serviços em andamento”, O faturamento de Cr\$ 22.354.473,33 decorre das notas fiscais 373, 374, 376, 377 e 378, as três primeiras referentes a locação de equipamentos e as outras duas a reajuste contratual da mesma concorrência. Esse valor foi excepcionalmente recebido em 1990, mas a verificação da conformidade com os serviços prestados somente ocorreu em 1991, porque a obra estava em andamento. Apenas para argumentar, em obediência ao princípio da eventualidade, insurge-se contra a cobrança de juros de mora referente à TRD acumulada no período de fevereiro a julho de 1991.
- 2- Quanto às DESPESAS OPERACIONAIS, glosadas sob o argumento de que “existia o registro da despesa, contudo faltava qualquer elemento de prova que pudesse confirmar que houve o desembolso e a efetiva existência dessa despesa”, esclarece que as provas se encontram no processo, às fls. 1.250/1.256, são representadas por recibos do Supermercado Triunfo, do Supermercado Boa Esperança e das Lojas Americanas e pelos respectivos cupons das máquinas registradoras. Os recibos identificam o adquirente da mercadoria, os bens são materiais de limpeza e de expediente, como indicado na contabilidade, as compras não são realizadas todos os meses (o que poderia levantar dúvidas quanto à sua destinação), mas apenas uma vez por ano (abril/92 e junho/93). Pode ter havido impropriedade na contabilização, que deveria antes passar por “almoxarifado”, o que, em termos tributários poderia, no máximo, redundar em antecipação de despesa. As despesas são de pequeno valor, se comparadas com a receita e com as múltiplas atividades exercidas em vários lugares pela recorrente e o período de utilização dos materiais de limpeza e de expediente.
- 3- A fiscalização glosou como CUSTOS INEXISTENTES alguns deles, em virtude da falta de apresentação das notas fiscais, dizendo que “há o registro da despesa, contudo a falta de qualquer elemento de prova que possa confirmar se houve o desembolso e a efetiva existência do dispêndio é suficiente para descaracterizar o lançamento contábil

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

como sendo relativo ao pagamento de despesa. Com o recurso, apresenta algumas notas fiscais agora localizadas, as de nº 47, 48, 49 e 125, de emissão da Status Diesel. Assim, dos cinco valores relacionados no quadro VII do Termo de Encerramento Fiscal (fls. 1.334), dois deles estão comprovados pelas notas fiscais 47 e 125. Os outros três devem referir-se a mais de uma nota fiscal, talvez de empresas diferentes. Dois deles estariam parcialmente comprovados pelas notas fiscais 48 e 49. Quanto às diferenças, ainda não conseguiu localizar as notas fiscais comprobatórias.

- 4- Com referência ao item RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS-EMLUR, os valores respectivos (CR\$ 100.000.000,00 em 28/08/92, Cr\$200.000.000,00 em 15/09/92, Cr\$100.000.000,00 em 24/09/92, Cr\$ 100.000.000,00 em 18/09/92, Cr\$ 250.000.000,00 em 20/10/92 e Cr\$ 100.000.000,00 em 21/10/92), referem-se eles a parte dos valores correspondentes às notas fiscais 441, 444, 448 e 446, as quais o próprio fisco afirma terem sido recebidas em 28/08/92 (441, no valor de Cr\$256.514781,00), 15/09/92 (444, no valor de Cr\$442.393.935,22), 19/10/92 e 24/11/92 (448, recebida em duas parcelas de, respectivamente, 206.000.000,00 e 52.172.185,31) e 19/10/92 (446, no valor de Cr\$109.173.892,41). Os demais valores objeto da autuação (Cr\$ 500.000.000,00, Cr\$ 1.015.884.901,90, Cr\$406.112.221,59, Cr\$ 60.000.000,00, Cr\$ 37.003.488,33 e Cr\$ 700.000.000,00, admite que possam ter sido contabilizados em outros períodos-base.
- 5- Em relação às DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS esclarece que: a) os montantes de Cr\$ 650.000,00 e Cr\$636.000,00, correspondentes a, respectivamente, aquisição, em 19/12/91, de vinhos, uísque, queijo e, em 20/12/91, de queijo do reino, atendem elas os requisitos de dedutibilidade, conforme entendimento manifestado no PN 15/76 ; b) o montante de Cr\$ 481.518,00, referente às notas fiscais 38.958 e 38.959 corresponde a aquisição de pequenas quantidades de mercadoria, de consumo usual, normal e habitual a escritórios de empresas, tais como açúcar, café, sabão desinfetante, água sanitária, biscoitos, sal, bombril, margarina; c) a quantia de Cr\$ 5.000.000,00 contabilizada indevidamente como despesas com veículos, referente a pagamento à Associação de Educação Talento-Centro Suzuki da Paraíba, foi uma doação a instituição de educação, dedutível conforme art. 242 do RIR/80; d) as despesas de Cr\$ 3.550.000,00 (almoço

15-

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

oferecido na Tia Nila Doce Ltda.) Cr\$ 12.818.600,00 (aluguel de automóvel para Salvador), Cr\$354.000,00 (pagamento à Adega do Alfredo), Cr\$ 10.920.155,99 (pagamento à Camboinhas Hotéis e Turismo Ltda.) e Cr\$ 6.000.000,00 (Pagamento a Cecília Maria Miranda Oliveira ME) referem-se a gastos de relações públicas, de relacionamentos político-administrativo, indispensáveis à formalização de contratos decorrentes dos já assinados; d) sobre as despesas de viagens glosadas, esclarece que não pode deixar de atender pedido emanado da EMLUR ou da Prefeitura, no sentido de fornecer passagens aéreas, sob o risco de embarçar ou dificultar entendimentos futuros sobre novos contratos; as viagens para Rio, Salvador e Belo Horizonte foram encetadas com o objetivo de buscar ampliação dos negócios e novos mercados, muita delas tendo resultado improficuas, e a documentação anexada se refere a viagens dos diretores Othomar Gama e Girlene Gama, do engenheiro Saulo Cruz, da engenheira Rosa Araújo e seu esposo Alfredo Chacon; a duplicata da Cruzeiro Viagens, no valor de Cr\$9.800.000,00 não contém dados em que o fisco pudesse se estribar para decidir se o gasto foi ou não necessário.

- 6- Com relação à tributação do LUCRO INFLACIONÁRIO DO EXERCÍCIO, no balanço de 31/12/91 consta como reserva especial o saldo da diferença IPC/BTNF/90, no valor de Cr\$681.450.366,25, que posteriormente passou a integrar a conta Ajuste IPC e foi utilizado em aumento de capital. O artigo 30 da Lei 8.541/92, em que o fisco se baseou para calcular a realização do lucro inflacionário realizado entrou em vigor em 24/12/92, e nessa data não mais existia na contabilidade da interessada saldo credor da diferença de correção monetária complementar, que fora utilizada para aumento de capital em 09/12/92. Assim o art. 30 da Lei 8.541/92 não é aplicável à hipótese, mas sim o art. 45, § § 3º e 4º do Decreto 332/91.
- 7- Quanto aos CUSTOS COMPROVADOS ATRAVÉS DE DOCUMENTOS INIDÔNEOS, esclarece que até dezembro de 1993 possuiu em seu imobilizado um trator de esteira, adquirido em 09/12/87, uma motoniveladora, adquirida em 27/09/90 e uma trator CASE,, uma caçamba para escavo-carregador um equipamento escavo-carregador, adquiridos em 08/08/90. No boletim de medição nº 4591, emitido pela EMLUR, referente ao período de 09/04/90 a 30/04/90, consta a especificação,

85

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

oficialmente aprovada, da prestação de serviços de 717 horas de trator de esteira, 317 horas de pá mecânica, 635 horas de caçamba, 171 horas de motoniveladora, utilização de 2 pás mecânicas e 2 tratores de esteira. Se em abril de 90 possuía apenas um trator de esteira D6, obviamente os outros equipamentos foram alugados de terceiros, como prova a nota fiscal de serviços 190, emitida em 13/04/90 por J.G.S. Construções Ltda. Da mesma forma, analisando-se os boletins de medição 4.592 (4 tratores e 1 retroescavadeira), 3138 (1 trator, 2 pás, 2 retroescavadeiras), tomados por amostragem, demonstram, inequivocamente, que a empresa alugou equipamentos de terceiros, ou seja, das empresas Contestal, Construtora Tibiri, JGS Construções, Status Diesel, Servtratores Terraplanagem e Açudagem.. A utilização de tratores de terceiros está comprovada por contratos com a Status e com relação às outras empresas, o acerto foi verbal. Nesses contratos ficou acertado que a manutenção e o abastecimento dos equipamentos seria responsabilidade da Gama, e por isso a empresa adquiriu da Universal Comércio de Peças para Tratores, no período de agosto de 92 a outubro de 93, grande quantidade de peças para tratores, conforme notas fiscais relacionadas no termo de verificação fiscal de fls. 1300/1303. A interessada admite que a contabilização dessas compras devesse ser na conta almoxarifado, para transferi-las para custos à medida de sua necessidade, mas o registro inadequado causou apenas antecipação de custos. O pagamento dos aluguéis, muitas vezes feito parceladamente, foi realizado através de cheques nominais, cheques ao portador ou em dinheiro. Esclarece que está tendo dificuldades em localizar cheques de pagamentos, tendo conseguido encontrar alguns utilizados para pagamento à Status e à Universal. Esclarece, ainda, ter encontrado em seus arquivos a nota fiscal 320 da C.G.da Cruz, referente à venda de 2 tratores e uma motoniveladora, feita para a empresa Status, o que vem a provar a existência de tais bens no imobilizado desta. Quanto ao teor dos diversos termos lavrados pelo Fisco e sintetizados no Termo de fls. 1288/1388 : a) Em relação à Contescal, a declaração do Sr. Daniel Batista de Freitas é impertinente, pois o caso sob exame se refere a notas fiscais emitidas no período de julho a dezembro de 1990, e os as declarações do Sr. Daniel se referem a janeiro a março de 1990; da mesma forma a declaração do Sr. João Batista de Vasconcelos, que declarou ter deixado a Contescal em



Processo nº : 10467.002914/96-42
Acórdão nº : 101-93.089

agosto de 1986; **b)** Em relação à **J.G.S. Construções**, as declarações do seu proprietário Manoel Gomes da Silva quanto ao roubo dos talonários fiscais não esclarecem suas minúcias (se foi assalto, roubo, se viajava de ônibus ou carro, se esse também foi roubado, o que ia fazer em Guarabira com as notas fiscais virgens se o endereço da empresa era João Pessoa, por que o talão de numeração 51 a 100 não estava também sendo conduzido. A afirmação de que não possuía equipamentos de engenharia não pode ser considerada, porque poderia trazer benefícios ao declarante, e não consta que o Fisco tenha procurado saber do Sr. Manoel Gomes da Silva sobre a existência de livros e documentos contábeis da empresa e onde eles se encontravam; **c)** Em relação à **Status**, as declarações do Sr. Nithael não devem ser consideradas, pois o mesmo se retirou da empresa em novembro de 1991 (fls. 244) e as notas fiscais em questão foram emitidas no período de maio de 1992 a setembro de 1993. O Sr. Jair Lopes Guimarães informou que o Sr. Paulo José da Silva, companheiro da sócia Francisca de Oliveira locava e sublocava equipamentos de terraplanagem, afirmando que é do seu conhecimento que o mesmo locou equipamentos à interessada. O próprio fisco juntou ao processo vários documentos dos anos de 1992 e 1993 (fls. 256 a 309) que comprovam à sociedade a existência, de fato, da Status. Nos anos de 1992 e 1993 a Status funcionava no endereço constante das notas fiscais, e embora seja certo que tais prédios foram demolidos, isso aconteceu em abril de 1995. **d)** Em relação **Universal**, a declaração do Sr. Paulo Moreira Pires de que nunca efetuara vendas à Gama não pode ser considerada, pois as notas fiscais em questão foram emitidas após a saída do Sr. Paulo da Universal. O fisco informou que a Universal estava com o CGC suspenso por não ter entregue declaração do IRPJ nos exercícios de 1991 a 1994, para logo em seguida esclarecer que na declaração do exercício de 1993 consta faturamento apenas nos meses de janeiro e fevereiro. **e)** Quanto à **Servtrator**, não se procurou saber do sócio Ramon Antônio do Nascimento onde se encontravam os livros e documentos da empresa, nem se a Servtrator possuía ou alugava tratores de terceiros e se alugava trator à Gama. **f)** Em relação à **Tibiri**, os sócios da empresa não foram encontrados para que pudessem falar sobre os documentos, nem se elas possuíam, próprios ou alugados, tratores. O fato de estar com o CGC suspenso ou não ter apresentado declaração de



Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

imposto de renda não determina que não estivesse existindo, não cabendo à impugnante procurar saber sua situação fisco-tributária. Por fim, identifica erros cometidos pelo Fisco na apuração dos valores em relação à Status.

8- Quanto aos processos reflexos:

- Quanto à COFINS, contesta o lançamento que não considerou os pagamentos efetuados espontaneamente nos meses seguintes aos da contabilização;
- Quanto ao Finsocial, contesta as alíquotas de 1,2% e 2% , julgadas inconstitucionais pelo STF, discorda do cálculo, que não observou a postergação, insurge-se com a aplicação da TRD no período de fevereiro a julho;
- Quanto à CSSL contesta a aplicação da TRD no período de fevereiro a julho de 1991;
- Quanto ao IRF contesta os juros de mora segundo a TRD no período de fevereiro a julho de 1991, insurge-se quanto à exigência do imposto sobre valores relacionados sob o título "custos inexistentes" , pois no caso em tela não ocorreu omissão de receita nem diferença de resultado tributável, mas simplesmente custos operacionais contabilizados com base em notas fiscais não localizadas durante a auditoria. E o Fisco intitulou erradamente a irregularidade como custos inexistentes, quando o nome correto seria custos não comprovados.

Decisão de primeira instância

A autoridade julgadora de primeira instância julgou parcialmente procedente a ação fiscal, assim decidindo quanto a cada irregularidade, na ordem em que constam no Auto de Infração do IRPJ:

Omissão de Receitas- Receitas não contabilizadas:

Mantida integralmente a exigência. Pondera a autoridade que a interessada limitou-se a atribuir às importâncias recebidas e não reconhecidas no resultado do exercício a frações de valores das notas fiscais de serviços de sua emissão, valendo-se do fato de que os valores dos serviços prestados e discriminados nessas notas foram recebidos em datas próximas ou até coincidentes com as importâncias questionadas, mas restou demonstrado nos autos que a origem das quantias contestadas é a diferença de medições realizadas de maio a outubro de 1991, atualizadas pela TRD.

Omissão de Receitas- Subfaturamento através de notas calçadas:



Processo nº : 10467.002914/96-42
Acórdão nº : 101-93.089

Item não impugnado.

Custos dos Bens e Serviços Vendidos-Comprovação Inidônea.

Sobre a argumentação da empresa de que não possuía em seu ativo equipamentos necessários à execução dos trabalhos contratados com a EMLUR, o que demonstra que os teria alugado de terceiros, retruca a autoridade julgadora que *“não se discute nos autos a questão de a interessada ter ou não contratado os serviços de terceiros para a execução das tarefas previstas em seus contratos de empreitada”* e que o motivo da autuação foi *“a constatação de que algumas notas fiscais que justificam os custos apresentados pela empresa interessada eram inidôneas”*. A seguir, tece uma série de considerações para ratificar a glosa dos custos, *“porque a empresa não conseguiu comprovar que as operações lastreadas pelas notas fiscais consideradas inidôneas, de fato ocorreram, e nos montantes indicados naqueles documentos fiscais.* Finalmente, concorda, a autoridade, com os erros ocorridos na apuração do valor tributável. Confirma que a interessada registrou em sua contabilidade pelo valor de Cr\$921.103.980,00 a nota fiscal nº 45 datada de 27/02/93, no valor de Cr\$821.103.980,00. Por isso, o imposto decorrente da importância de Cr\$100.000.000,00 estaria sujeito apenas à multa de 100%, por caracterizar apenas não comprovação de custos, e o valor tributável decorrente de comprovação inidônea, com multa de 300%, referente a fevereiro de 93, ficou reduzido para Cr\$ 1.712.489.662,00. Também no segundo semestre de 1992 ocorreu o equívoco protestado na defesa, eis que no montante de Cr\$ 3.526.252.922,00, sujeito à multa de 300%, está compreendida a importância de Cr\$ 535.000.000,00 que se refere a notas fiscais emitidas em janeiro de 93, devendo essa importância ser excluída na tributação do 2º semestre de 1992.

Custos Não Comprovados

Considera a autoridade que a documentação trazida a pretexto de comprovar parte dos custos está representada por notas fiscais emitidas pela Status Diesel Ltda, a mesma que emitida documentação considerada inidônea, apreciada no item precedente. E que. *“à semelhança do que ocorreu com os custos comprovados com documentação inidônea, a interessada não logrou comprovar o desembolso efetivo das*

105

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

importâncias tributadas no presente item, sendo que a empresa emitente das notas fiscais apresentadas pela defesa foi considerada inidônea..”

Despesas Não Necessárias

- Brindes: Considerou a autoridade que, por se tratar de bebidas em pequena quantidade e outras mercadorias normalmente presenteadas a clientes por ocasião das festas natalinas (bombons, queijos, biscoito), e que representam 0,4% do valor da receita operacional da empresa, atendem os requisitos de dedutibilidade.
- Despesas Diversas- No entender do julgador, a importância de Cr\$481.518,00, representada por duas notas fiscais , são aquisições feitas em supermercado, *“destinadas com certeza ao abastecimento de uma residência, restaurante, ou um hotel, mas de forma alguma a uma empreiteira de obras de terraplanagem. Não guardam, por conseguinte, correlação com a atividade desenvolvida pela interessada..”*, procedendo a glosa. E a importância de R\$3.550.000,00, correspondente a almoço para homenagear o Senador Raimundo Lira, representa mera liberalidade da empresa, devendo por ela ser suportada.
- Aluguel de Veículo- Corresponde a aluguel de veículo cujo usuário é pessoa estranha aos quadros da empresa, e que a interessada pretende seja dedutíveis a título de despesa com relações públicas. Ocorre que não restou comprovado que a despesa guardou estrita relação com as transações ou operações efetuadas pela empresa, constituindo liberalidade.
- Doações- A importância de Cr\$5.000.000,00 , registrada na contabilidade como sendo despesa com veículo, foi glosada pelos fiscais em razão de a documentação apresentada para comprová-la ser um recibo referente a doação, despesa considerada não operacional por ser desnecessária à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora. A interessada alega ter sido indevidamente classificada a despesa em sua contabilidade, tratando-se de pagamento efetuado à Associação de Educação do Talento – Centro Suzuki da Paraíba, em apoio à realização do II Encontro do Método Suzuki no Nordeste, sendo dedutível nos termos do art. 242 do RIR/80, acrescentando que o enquadramento legal não mencionou esse artigo. Pondera a autoridade que a perfeita descrição do fato propiciou ao contribuinte todas as possibilidades de defesa,

10F

Processo nº : 10467.002914/96-42
Acórdão nº : 101-93.089

que a falta de menção ao artigo 242 não prejudica a autuação, porque ficou claro na descrição dos fatos que o gasto fora contabilizado como despesa com veículo e não uma doação a entidade educacional, e que a glosa se deu porque a entidade não satisfazia os requisitos para tanto. Acrescenta que o documento apresentado para comprovação não se presta para tanto, tratando-se de recibo datilografado, em papel sem timbre (fls. 1236) e que a entidade não está registrada em repartição da Secretaria da Receita Federal nem encaminhou, no ano anterior ao da doação, demonstração da receita e despesa e relação das contribuições ou doações recebidas, requisitos previstos no art. 55, § 1º da Lei 4.506/64.

- Despesas Com Relações Públicas- Compreende as importâncias de Cr\$354.000,00 em 02/92, Cr\$10.920.155,99 em 10/92 e Cr\$ 6.000.000,00 em 02/93. Pretende a empresa que as despesas sejam dedutíveis como despesas com relações públicas. A autoridade julgadora, analisando cada um dos gastos, considerou que : a) A importância de Cr\$354.000,00, contabilizada como despesa de aluguel, corresponde a nota fiscal referente a aquisição de produtos alimentícios, que não se relacionam com a atividade da empresa, e que no cupon discriminando o bufê consta uma anotação com o nome de Marcus Duarte da EMLUR, empresa vinculada à Prefeitura de João Pessoa; b) O valor de Cr\$ 10.920.155,99 refere-se a pagamento à empresa Camboinha Hotéis e Turismo, relativa à ocupação de sete mais duas suítes; c) O gasto de Cr\$ 6.000.000,00 é pagamento feito a ME Cecília Maria Miranda de Oliveira, pela ambientação e decoração de baile promovido pela Prefeitura de João Pessoa. *“Constata-se, portanto, que essas despesas não podem ser classificadas como sendo de relações públicas, ou melhor dizendo, publicidade e propaganda, pois é com essa terminologia que elas se encontram na legislação reitoria da matéria.”* E acrescenta que *“não se discute nos autos se a empresa pode ou não realizar “gentilezas”, mas sim que o ônus dessas despesas de relações públicas seja suportado pela interessada e não deduzido de seu lucro líquido para a apuração do lucro real. As despesas de publicidade e propaganda revestem-se de características próprias, pois exigem a presença de pessoal ou empresa qualificado para tanto, e a contraprestação do serviço de publicidade, tais como, um anúncio, um “outdoor”, ou o nome da empresa vinculado ao evento, ao noticiário, à*

15

Processo nº : 10467.002914/96-42
Acórdão nº : 101-93.089

publicação”. Assim, as despesas de que se trata não se revestem das características necessárias e suficientes para considerá-las operacionais.

- Despesas com Viagens e Estadias da Administração – Da análise da documentação constata-se que durante todo o período fiscalizado a empresa prestou serviços quase que exclusivamente à Empresa Municipal de Limpeza Urbana-EMLUR, e alguns serviços esporádicos em outras cidades no interior da Paraíba, ficando claro que todos os seus negócios eram desenvolvidos na Paraíba. O próprio diretor e detentor da maioria do capital afirmou que todos seus negócios estavam vinculados à Prefeitura, através da EMLUR (fls. 1085/1089). A defesa não apresentou qualquer elemento que comprovasse que as viagens foram realizadas no interesse da empresa. A declaração da interessada de que no montante das “despesas não dedutíveis” lançadas em sua declaração do IRPJ está incluído o valor de Cr\$ 76.426,96, correspondente às despesas com hospedagem do diretor Othomar Gama, paga com cartão de crédito desse último não está acompanhada de qualquer prova, eis que intimada a detalhar a composição das contas constantes das parcelas não dedutíveis (fls. 1.283), nada esclareceu, prestando informação lacônica (fls. 1287).
- Glosas de Despesas - Falta de Comprovação - Os documentos acostados (fls. 1250/1256) são tickets de máquinas registradora, sem nenhuma especificação do que foi adquirido e da empresa adquirente, e recibos nas importâncias totalizadas nos ticketes, mas que também não discriminam as mercadorias, quantidades e valor. Dessa forma, não reúnem elementos capazes de identificar o comprador e os bens adquiridos, sendo inábeis a comprovar as despesas a eles relativas.
- Outros Receitas Operacionais- Esclarece a autoridade julgadora que a receita se refere à nota fiscal nº 0467, emitida em 26/03/93, por conta da qual a empresa recebeu, em 31/03/93 a quantia de Cr\$777.028.519,22, conforme comprovam os documentos de fls. 805 a 814 (processo de empenho 298B/93, cópia do cheque 004080, extrato mensal da EMLUR junto ao Banco Econômico). Na escrituração mensal, a interessada lançou a nota fiscal 0467 em 16/04/94, tendo adulterado a data da emissão na terceira via. Tendo tido prejuízo fiscal no mês de abril, conforme se depreende da declaração de ajuste de fls. 93/110, o que descarta a possibilidade de cobrança de postergação de

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

reconhecimento de receita, o tributo correspondente deve se referir a março de 93, uma vez que sobre a receita não incidiu imposto de renda nem contribuição social, em decorrência do prejuízo apurado. A compensação de prejuízos só pode se dar com lucros futuros, e não com lucros pretéritos. A interessada acatou a tributação em comento, já que parcelou o débito a ele correspondente, embora em sua impugnação o tenha denominado, indevidamente, de postergação do IRPJ.

Adições - Lucro Inflacionário Realizado-

Esclarece a autoridade julgadora que a parcela de correção monetária correspondente à diferença IPC/BTNF do ano de 1990, se credora, deve ser computada na determinação do lucro real, a partir do período-base de 1993, de acordo com o critério utilizado para a determinação do lucro inflacionário realizado, na forma do art. 3º, inciso II, da Lei 8.200/91, e que, a partir de 01/01/93 até 31/12/94, a pessoa jurídica deveria considerar realizado, mensalmente, no mínimo 1/240 ou o valor efetivamente realizado do lucro inflacionário acumulado e do saldo credor da diferença da correção complementar IPB/BTNF de 1990, conforme art. 30 da Lei 8.541/92. Assim, por esse critério a empresa deveria ter reconhecido no mínimo os valores discriminados no quadro elaborado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, às fls. 1343. Pondera a autoridade que as alegações de defesa da interessada não prosperam, pois decorrem de engano de sua parte, que entendeu aplicável ao fato os §§ 3º e 4º do art. 45 do Decreto 332/91, uma vez que em 31/12/91 a importância em questão já constava como sendo reserva especial e, assim, ao entrar em vigor a Lei 8.541/92 já não existia em sua contabilidade saldo credor da diferença IPC/BTNF. Ocorre que o art. 45 do Decreto 332/91 trata da Correção Especial do Ativo Permanente, a qual poderá, inclusive, ser feita em balanço especial levantado para esse efeito até 31/01/92, após a correção com base no BTNf de 126,8621. E seus parágrafos 3º e 4º esclarecem os procedimentos relativos à respectiva reserva. Os registros contábeis da empresa em sua declaração do IRPJ do ano calendário de 1992 comprovam que essa correção especial não foi realizada, inclusive existia, no quadro 4 do Anexo A, a linha 29 destinada ao registro dessa reserva especial, que se encontra em branco (fls. 87). Tais valores, sim, poderiam ter sido capitalizados.

Postergação de Imposto-Inobservância do Regime de Competência-



Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

- **Resultado de exercício futuro-** Alega a autoridade que a interessada se equivocou, adotando procedimento diverso do determinado pela legislação tributária, postergando indevidamente para o período-base de 1991 receita recebida em 1990. Registra que os Decretos-lei 1.598/77, art. 10, § 3º e 1.648/78, art. 1º, I, facultaram ao contribuinte, no caso de empreitada ou fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o diferimento da tributação do lucro até sua realização, e a IN 46/89, que regulamentou aqueles dispositivos, deixa claro que o diferimento se relaciona a receitas consideradas no resultado do período e não recebidas, o que não é o caso da interessada, cujas receitas haviam sido debitadas na sua conta Caixa. A postergação é para receitas incorridas de acordo com o regime de competência, e não recebidas. A importância em questão, segundo a autoridade julgadora, jamais poderia ser tratada como Resultado de Exercício Futuro, conta essa de utilização muito restrita, onde devem ser considerados valores recebidos que não serão, em hipótese alguma, devolvidos pela empresa, nem representam obrigação de sua parte de entregar bens ou serviços, como por exemplo aluguéis recebidos antecipadamente, cujo contrato prevê que não haverá reembolso, comissões recebidas pela concessão de empréstimos, quando não existir cláusula contratual que obrigue a pessoa jurídica a devolver a comissão ou parte dela na hipótese de liquidação antecipada do empréstimo.
- **Inobservância do Regime de Competência-** Refere-se a notas fiscais lançadas na escrituração em períodos posteriores aos da respectiva emissão e recebimento, tendo sido adulterada a terceira via. A empresa não impugnou o item, parcelando o débito correspondente.

TRD-

Tem razão a interessada, devendo ser cumprida a IN SRF 32/97, que determinou seja subtraída, no período de fevereiro a julho de 1991, a aplicação da TRD como juros de mora.

COFINS-



Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

Informa a autoridade julgadora que a interessada alega que, no Termo de Encerramento, as importâncias relativas à COFINS foram cobradas como tendo sido contabilizadas e reconhecidas no mês seguinte ao do fato gerador, mas os cálculos da contribuição postergada foram feitos com erro, sem considerar a contribuição paga no exercício subsequente, já que efetuou o parcelamento, conforme documentos de fls. 1443/1448. Considera a autoridade que tem razão em parte a interessada, pois *“ao efetuar os cálculos relativos a essa infração, conforme demonstrativo....às fls. 39..., observa-se que não foi calculada a postergação do tributo, que seria o correto, já que a empresa havia parcelado a contribuição correspondente às receitas auferidas nos meses 01/93, 02/93, 04/93 a 08/93, conforme documentos acostados aos autos às fls. 1444 a 1446 e quitado as contribuições desse tributo relativas aos meses de 11/93 e 12/93, conforme DARFs juntados, por cópia, às fls. 1448 dos autos, havendo portanto uma incoerência entre a autuação e o levantamento do débito a ela correspondente. Assim deve ser reduzida a base de cálculo.....devendo ser cobrada apenas a postergação, o que não implicará em improcedência do lançamento, uma vez que a descrição dos fatos e enquadramento foram corretos”*. A multa foi reduzida de 300% para 150%.

FINSOCIAL- Registra a autoridade que, quanto à procedência do lançamento, a matéria relativa ao subfaturamento já foi devidamente apreciada, restando examinar a contestação quanto à alíquota. Quanto a esse aspecto, não podem ser acatadas as razões de defesa, uma vez que o STF julgou inconstitucional as majorações de alíquotas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, o que não é o caso da interessada. Quanto à postergação, *“ao efetuar os cálculos relativos a essa infração, conforme demonstrativo....às fls. 34observa-se que não foi calculada a postergação do tributo, o que seria correto, já que a empresa havia pago a contribuição em questão no período subsequente. Assim, havendo incoerência entre a autuação e o levantamento do débito a ela correspondente, é de se refazer os cálculos reconhecendo-se a postergação da contribuição em lide.”*

Imposto de Renda na Fonte-

Declara a autoridade julgadora que a tributação do IRFON à alíquota de 25% está inteiramente correta, pois ao valer-se de custos não comprovados com

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

documentação hábil e idônea para reduzir indevidamente seu lucro líquido do período, incidiu na infração tipificada pelo art. 44 da Lei 8.541/92. Quanto ao ILL, cobrado com fulcro no art. 35 da Lei 7.713/88, a cláusula oitava do contrato às fls. 1480 define que os lucros serão divididos, no final do período de apuração, em partes proporcionais à participação e cada sócio.

Multas de Ofício-

Considerando as alterações introduzidas pelo art. 44 da Lei 9.430/96, devem ser reduzidas as multas aplicadas para 75% e 150%, tendo em vista os termos do art. 106, inciso II, alínea c, do CTN.

Ao final, além de determinar a exclusão das bases tributáveis das importâncias Cr\$ 1.286.000,00 quanto ao IRPJ e Cr\$ 385.800,00 quanto ao PIS-Repique para o exercício de 92, base 91, Cr\$ 535.000.000,00 quanto ao IRPJ, IRFON/ILL e CSSL, Cr\$ 160.500.000 quanto ao PIS-Repique para o segundo semestre de 92 e Cr\$ 100.000.000,00 quanto ao IRPJ, IRFON e CSSL e Cr\$ 30.000.000 quanto ao PIS-Repique para fevereiro de 93, reduzir as multas de ofício aplicadas, excluir a cobrança da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, a autoridade julgadora determinou, ainda, que fosse feita a imputação das importâncias que foram parceladas pela interessada, conforme noticiam os documentos de fls. 1443/1475.

Recurso

Inconformada, a empresa recorre a este Colegiado. Inicia por levantar preliminar de nulidade da decisão, alegando que a autoridade julgadora extrapolou sua função de julgamento em quatro casos :

- a) Quanto à COFINS e ao FINSOCIAL, ao alterar a exigência tributária, cobrando-os apenas em função do parcelamento;
- b) Quanto aos item “custos dos serviços prestados” no IRPJ, esclarecendo que esse título do auto de infração divide-se em dois itens, 3.1, com multa de 300%, como custo comprovado através de documentos inidôneos, e 3.2, com multa de 100%, como custos inexistentes. Diz que a glosa do item 3.2 deu-se apenas por falta de apresentação das notas fiscais, o que foi suprido com a juntada das notas na impugnação, mas que a decisão assim não entendeu, dizendo taxativamente que “à semelhança do que ocorreu

Processo nº: : 10467.002914/96-42
Acórdão nº: : 101-93.089

com os custos comprovados com documentação inidônea, a interessada não logrou comprovar o desembolso efetivo...” Ocorre que as quantias foram glosadas pela falta de apresentação das notas fiscais, e no termo de intimação foram solicitadas as notas, e não o documento comprobatório do efetivo desembolso.

- c) Quanto ao item “Despesas com veículos” no IRPJ, porque, segundo o Fisco, a razão da glosa foi a desnecessidade da despesa, e sob a ótica da autoridade de primeira instância foi a circunstância de a empresa beneficiária não preencher os requisitos condicionantes da dedução.

Quanto ao mérito, ratifica tudo que foi apresentado na impugnação e passa a apreciar especificamente os seguintes itens da decisão tecendo as considerações a seguir sintetizadas:

!- Despesas Diversas (Cr\$481.518,00 e Cr\$ 3.550.000,00)

Está dito na decisão que as mercadorias adquiridas pelas notas fiscais 38958 e 38959 (café, açúcar, sabão desinfetante, água sanitária, fósforo, biscoito, sal, bombril, margarina) são destinadas ao abastecimento de residência, restaurante ou hotel, mas de forma alguma a uma empreiteira de obras. A Recorrente possui escritório em João Pessoa, por onde passam diariamente vários funcionários (engenheiros, secretária e contador), além de seu diretor presidente e de seus visitantes e clientes, o qual possui banheiros e também serve cafezinhos. Além disso mantém barracões junto a suas obras, onde se utilizam aqueles produtos. E sobre o almoço em homenagem ao Senador Raimundo Lira, a decisão não apreciou o PN 327/71 e a jurisprudência mencionadas. Além disso, a atividade de construção civil é muito influenciada por bons relacionamentos e amizades, e o Senador Raimundo Lira é empresário de invulgar sucesso e a recepção a ele oferecida teve conotação de “almoço de trabalho”.

II- Custos Comprovados Com Documentação Inidônea

Alega a Recorrente que o julgador cometeu enorme equívoco ao afirmar que “*não se discute nos autos a questão de a interessada ter ou não contratado os serviços de terceiros para a execução das tarefas previstas em seus contratos de empreitada....*”, pois a dúvida sobre a realização dos serviços contratados com terceiros foi uma causa determinante da glosa, como consta do Termo de Encerramento (fls. 1333): “...o

Processo nº: : 10467.002914/96-42
Acórdão nº: : 101-93.089

contribuinte não comprovou com documentos hábeis e idôneos QUE FORAM REALMENTE EFETUADOS e pagos OS SERVIÇOS e as aquisições de produtos discriminados nas notas fiscais mencionadas no Termo de Verificação Fiscal.”. Aduz que uma das causas da glosa foi a falta de comprovação dos pagamentos, mas a Recorrente provou com documentos bancários pagamentos feitos à Status e à Universal (fls. 1734 e 1737), mas o julgador não aceitou essa comprovação dizendo que não coincidem em datas e valores com os documentos glosados. Ocorre que esses pagamentos são feitos em parcelas, como adiantamentos, e só posteriormente é emitida a nota fiscal correspondentes. Pelo menos esses valores deveriam ter sido excluídos da tributação, atentando para o princípio da razoabilidade, que deve orientar a Administração Pública, conforme prevêm os arts. 2º e 69 da Lei 9.784/99. Além disso, ao se referir às afirmações das pessoas indicadas como sócias da CONTESCAL, não levou em consideração, a autoridade julgadora, que essas declarações dizem respeito a período anterior à emissão das notas fiscais.

III- Custos Não Comprovados.

Reafirma a Recorrente que no item 3.2 do Termo de Encerramento foram glosados custos por falta de apresentação das notas fiscais emitidas pela Status Diesel Equipamentos Ltda, porém com a impugnação, foram anexadas notas fiscais emitidas por aquela empresa, suprimindo, assim, a exigência feita pelo Fisco no Termo de Intimação de fls. 1132/1133 e no Termo de Encerramento de fls. 1334/1335. A decisão afirma que “à semelhança do que aconteceu com os custos comprovados com documentação inidônea, a interessada não logrou comprovar o desembolso efetivo das importâncias tributadas nesse item...”. Ocorre que a glosa aconteceu apenas pela não apresentação das notas fiscais, e no termo de intimação foi exigida apenas sua apresentação e não os documentos comprobatórios do efetivo desembolso.

IV- Imposto de Renda na Fonte

Afirma a Recorrente que a glosa relacionada no item 3.2 decorreu unicamente da falta de apresentação das notas fiscais, tanto assim que foi cominada a multa de 100%, sem agravamento. Foi indicado no auto de infração que houve infringência ao art. 45 da Lei 8.541/92, mas o § 2º desse artigo estabelece que o disposto no artigo não

Processo nº: : 10467.002914/96-42
Acórdão nº: : 101-93.089

se aplica a deduções que, por sua natureza, não autorizam a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos sócios. No presente caso, trata-se de custos não comprovados com as notas fiscais, mas não de deduções indevidas.

V- Despesas com Relações Públicas

Argumenta a Recorrente que a EMLUR, autarquia ligada à Prefeitura, é responsável por grande parte do faturamento da empresa, e se os dirigentes da Prefeitura ou da autarquia solicitam apoio para realização do Baile Municipal e para hospedagem de convidados, o termo “gentileza” perde a conotação de liberalidade, pois se a empresa não atender o pedido criará em torno de si animosidades que poderão influenciar negativamente quando das renovações contratuais.

VI --Doações

A quantia de Cr\$ 5.000.000,00 glosada sob o título “despesa não necessária” refere-se a doação feita à Associação da Educação Talento- Centro Suzuki da Paraíba. A razão da glosa foi ter o dispêndio sido considerado não necessário, tanto que não é mencionado o art. 242 do RIR/80 entre os dispositivos elencados. A recorrente provou que se trata de uma doação, fato não refutado pelo Fisco.

VII- FINSOCIAL-

A recorrente pleiteou a redução da alíquota para 0,5%, mas a decisão não concordou, alegando que a interessada não é vendedora de mercadorias e serviços, mas sim exerce atividade equiparada à prestação de serviços, que não foram alcançadas pela redução. Com efeito, a sociedade tem por objeto a exploração do ramo da construção civil, e a lei 4.068/69 declara que as empresas de construção são comerciais. Assim a recorrente é empresa comercial.

É o relatório.

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

VOTO

SANDRA MARIA FARONI, relatora.

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado de liminar para permitir seu seguimento independentemente do depósito de 30% do valor do crédito. Dele conheço.

Alega a Recorrente que a autoridade de primeira instância, em relação a quatro fatos, extrapolou sua função de julgamento. Tal realmente ocorreu quando a autoridade julgadora determinou o refazimento da apuração do crédito da COFINS e do EINSOCIAL para observar a postergação. Uma vez constatado que a autoridade lançadora não observou ter havido postergação, e não falta de recolhimento, deveria a autoridade julgadora remeter o processo à autoridade lançadora para proceder à alteração do lançamento. Não o tendo feito, não prevalece a alteração efetuada em fase de julgamento, por incompetência da autoridade, devendo, por outro lado, ser cancelada a parcela do lançamento feito em desacordo com a lei. Todavia, em relação aos itens referentes a “custos de serviços” e “despesas com veículos” a autoridade julgadora não alterou o valor nem os fundamentos do lançamento (que foram e continuam sendo contabilização de custos inexistentes e de despesas não necessárias), não se configurando a hipótese de alteração do lançamento por alteração do critério jurídico. As demais alegações relativas a essas matérias são de mérito, e como tal serão examinadas.

Rejeito a preliminar.

Passo a analisar as razões de mérito.

1- Omissão de Receitas- Receitas não contabilizadas:

Quanto a esse item, a matéria foi com muita propriedade apreciada pela autoridade de primeira instância, cujas razões de decidir endosso. Não tendo a recorrente trazido razões específicas de recurso para contrapor à decisão recorrida, é de ser mantida a exigência.

2- Custos dos Bens e Serviços Vendidos-Comprovação Inidônea:

Alega a recorrente que a dúvida sobre a realização dos serviços contratados com terceiros foi uma determinante da glosa dos custos, e que a não

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

coincidência em datas e valores quanto aos pagamentos deve-se ao fato de que eram eles feitos em parcelas, como adiantamento, e só posteriormente emitida a nota fiscal correspondente.

Na realidade, pretende a Recorrente usar a prova presuntiva para demonstrar a efetividade dos custos contabilizados, utilizando-se do seguinte raciocínio dedutivo: *a) A empresa efetuou os serviços contratados com a EMLUR, conforme comprovam os boletins de medição. b) A empresa não possuía o equipamento necessário para executar tais serviços. c) Conseqüentemente, a empresa alugou esses equipamentos de terceiros, sendo legítimos os custos contabilizados.* Esse raciocínio até poderia ser válido como prova, não fosse a inidoneidade dos documentos, conforme restou provado nos autos. Uma vez que os custos contabilizados não se encontram embasados em documentos que assegurem a veracidade do que está escriturado, passa a ser ônus do contribuinte provar não só que os custos ocorreram, mas também que nos valores por ele contabilizados, o que provaria, por via de consequência, a ausência do dolo de sua parte. Tal prova, evidentemente, não se completa apenas com os indícios levantados pela recorrente, mas necessitam de prova material conclusiva, sobre sua efetividade e valor. Assim, o fato de não possuir equipamentos necessários para a execução dos serviços pode indicar que a Recorrente os tenha alugado de terceiros, mas não prova que os alugou das empresas que menciona e naqueles valores. Não compete ao Fisco, nesse caso, provar que as operações acobertadas por documentos inidôneos não ocorreram. Neste caso, inverte-se o ônus da prova quanto aos fatos registrados, cabendo ao contribuinte provar sua efetividade e valor. O efetivo pagamento, que poderia convergir para a formação da prova, também não restou comprovado, dada a falta de coincidência em datas e valores entre os documentos trazidos para esse fim e os documentos impugnados. A alegação de que a falta de coincidência se explica porque os pagamentos são feitos em parcelas, como adiantamentos, só mais tarde sendo emitida a nota fiscal correspondente, não pode ser aceita sem documentos que a corroborem.

3- Custos Não Comprovados

Alega a recorrente que a glosa correspondente a esse item do Termo de Encerramento (3.2) deu-se unicamente pela falta de apresentação de documentos, tanto

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

assim que foi aplicada a multa sem agravamento, e que com a impugnação a empresa supriu a falta, apresentando os documentos. Acrescenta que a autoridade alterou o motivo da glosa, ao declarar que a interessada não comprovou o desembolso efetivo das importâncias tributadas, o que não foi solicitado pela fiscalização.

Mais uma vez está equivocado o raciocínio da Recorrente. Estamos a tratar de notas fiscais de emissão da empresa Status Diesel Equipamentos Ltda. emitidas a título de prestação de serviços de aluguel de equipamentos. Nos períodos de 1992 e 1993 a empresa contabilizou como custo 22 notas fiscais emitidas pela Status. Durante o procedimento de fiscalização a empresa apresentou 17 dessas notas fiscais, deixando de apresentar as outras 5, alegando não tê-las encontrado. A fiscalização, após investigação, concluiu que “a empresa Status Diesel Equipamentos Ltda não prestou os serviços de locação de equipamentos de engenharia no período em que a fiscalizada utilizou as notas fiscais, já relacionadas, para comprovação, tendo sido utilizada apenas para emissão de notas frias” (item 4 do Termo de Verificação Fiscal). As notas fiscais relacionadas são as 17 apresentadas, mas a conclusão de que a Status não prestou serviços de locação de equipamentos se refere ao período de 1992 e 1993. No Termo de Encerramento da Ação Fiscal o autuante glosou os custos referentes às 17 notas fiscais apresentadas, aplicando a penalidade agravada, considerando tratar-se de custos comprovados através de documentação inidônea. Quanto às outras cinco notas fiscais contabilizadas e não apresentadas, foram elas tributadas como custos inexistentes, fazendo o autuante referência expressa ao item 4 do Termo de Verificação Fiscal (no qual ficou concluído que a empresa Status não prestou serviços de locação de equipamentos naquele período, e que as notas fiscais emitidas a esse título são “frias”), ressaltando que deixou de efetuar o agravamento da multa pela falta de apresentação dos documentos. E, evidentemente, não poderia agir de outra forma o autuante, pois se nem documentos lhe foram apresentados, como poderia ele dizer que os documentos eram inidôneos? Ou seja: A fiscalização constatou que, nos anos de 1992 e 1993, a Status não prestou serviços de locação de equipamentos, e que as notas fiscais emitidas a esse título, nesse período, eram “frias” e os custos respectivos inexistentes. Claro que a apresentação de notas fiscais na fase de impugnação não tem o condão de modificar essa situação.

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

4- Despesas Não Necessárias

- Despesas Diversas: No entender do julgador, a importância de Cr\$481.518,00, corresponde a aquisições feitas em supermercado, *“destinadas com certeza ao abastecimento de uma residência, restaurante, ou um hotel, mas de forma alguma a uma empreiteira de obras de terraplanagem. Não guardam, por conseguinte, correlação com a atividade desenvolvida pela interessada..”*. Esse valor, contabilizado em 06/02/92, refere-se às notas fiscais 38958 e 38959 e corresponde à aquisição de mercadorias que, segundo a Recorrente, destinam-se a consumo em seu escritório em João Pessoa e nos barracões que mantém junto a suas obras. A maior parte das mercadorias discriminadas nas notas fiscais impugnadas (leite, açúcar, biscoitos, margarina, álcool, nescafé, sabão em barra, sabão em pasta, desinfetante, água sanitária, fósforos, copo descartável, sabonete), desde que em quantidades compatíveis, são normalmente adquiridas por qualquer pessoa jurídica fisicamente instalada, quer para higiene das instalações, quer para oferecer cafezinho ou lanche a clientes ou funcionários. Não é absurdo que uma empresa que tenha escritório onde trabalhem alguns funcionários e receba clientes consuma esse tipo de mercadorias. É bem verdade que algumas das mercadorias discriminadas nos documentos impugnados dificilmente podem ser explicadas como de consumo de uma empreiteira de obras (detergente em pó, amaciante de roupa, vinagre, sal, caldo Maggi, creme de leite, leite de coco). Realmente, ao que tudo indica, parece que nem todas as mercadorias correspondentes às notas fiscais impugnadas se destinaram ao consumo da Recorrente. Entretanto, tal fato não está inequivocamente demonstrado. Isto posto, e considerando o valor relativamente baixo da importância glosada (equivalente a, aproximadamente, cinco salários mínimos), entendo não merecer, esse aspecto, investigação mais aprofundada, devendo ser restabelecida a despesa.

A importância de Cr\$3.550.000,00, correspondente a almoço para homenagear o Senador Raimundo Lira não guarda qualquer relação com a atividade da empresa. O Parecer Normativo CST 327/71, mencionado pela recorrente, refere-se a despesas com relações públicas *“necessárias à intermediação de negócios próprios de seu objeto”*, o que, a toda evidência, não alcança homenagens a políticos. Deve, pois, ser mantida a glosa.



Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

- Aluguel de Veículo- Como bem decidiu a autoridade de primeira instância, não restou comprovado que o aluguel de veículo cujo usuário é pessoa estranha à empresa guardou estrita relação com as transações ou operações efetuadas pela empresa, constituindo liberalidade.

- Doações- A importância de Cr\$5.000.000,00 , registrada na contabilidade como sendo despesa com veículo, foi glosada pelos fiscais em razão de a documentação apresentada para comprová-la ser um recibo referente a doação, despesa considerada não operacional por ser desnecessária à atividade da empresa e à manutenção de sua fonte produtora. Pretende a Recorrente restaurar a dedução alegando que essa quantia, glosada sob o título “despesa não necessária”, refere-se a doação feita à Associação da Educação Talento-Centro Suzuki da Paraíba, fato que restou provado e não refutado pelo Fisco. Acrescenta que a razão da glosa foi ter o dispêndio sido considerado não necessário, tanto que não é mencionado o art. 242 do RIR/80 entre os dispositivos elencados. Também quanto a este item não tem razão a Recorrente. As despesas com doações não constituem, efetivamente, despesas operacionais (despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora). Apenas por uma ficção legal, são admitidas como despesas operacionais doações feitas a determinadas entidades e desde que observados os requisitos da lei. Portanto, o fato de a Recorrente ter provado que a despesa contabilizada se refere, de fato, a uma doação, não a torna despesa operacional dedutível, permanecendo indene a razão da glosa : trata-se de despesa não necessária.

- Despesas Com Relações Públicas- Compreende importâncias que pretende a empresa caracterizar como dedutíveis a título de despesas com relações públicas. A autoridade julgadora, analisando cada um dos gastos, considerou que não se relacionam com a atividade da empresa, correspondendo a gentilezas que a empresa tem liberdade de fazer, mas com cujo ônus deve arcar . Argumenta a Recorrente que a termo “gentileza” perde sua conotação de liberalidade ao se considerar que uma recusa a pedidos de dirigentes da EMLUR ou da Prefeitura poderia criar dificuldades na renovação dos seus *contratos*, visto ser a EMLUR responsável por grande parte do faturamento da empresa. A contratação com entidades da administração pública deve se sujeitar apenas ao atendimento de condições previstas em licitações feitas na forma da lei, com total imparcialidade. Embora não seja



Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

pouco comum a concessão, por parte das empresas, de favores e gentilezas a políticos e a agentes da administração pública, não se pode ter o hábito (nada salutar, diga-se por oportuno), como despesa necessária à atividade da empresa ou manutenção de sua fonte produtora. Portanto, se a empresa concede esses favores, deve arcar com o respectivo ônus, e não partilhá-lo com a Fazenda Pública.

- Despesas com Viagens e Estadias da Administração- Como bem salientou a autoridade de primeira instância, durante todo o período fiscalizado todos os negócios da empresa eram desenvolvidos na Paraíba, e a defesa não apresentou qualquer elemento que comprovasse que as viagens foram realizadas no interesse da empresa.

- Glosas de Despesas - Falta de Comprovação – Para serem aceitos como comprobatórios das despesas, os documentos, ainda que simplificados, devem atender a alguns requisitos mínimos, dentre eles identificar o adquirente, as mercadorias, quantidade e valor, a fim de permitir avaliar se as despesas correspondentes podem ser consideradas dedutíveis. No caso, os documentos acostados (fls. 1250/1256) não reúnem elementos capazes de identificar o comprador e os bens adquiridos, sendo inábeis a comprovar as despesas a eles relativas.

5- Lucro Inflacionário Realizado-

Também quanto a esse item, a matéria foi com muita propriedade apreciada pela autoridade de primeira instância, cujas razões de decidir endosso. Não tendo a recorrente trazido razões específicas de recurso para contrapor à decisão recorrida, é de ser mantida a exigência

6- Postergação de Imposto - Resultado de Exercício Futuro-

A autoridade lançadora, no Termo de Encerramento da Fiscalização, relata que na análise da escrituração relativa ao período-base de 1990 constatou a contabilização de importância como Resultado de Exercício Futuro, cujas receitas são provenientes de cinco notas fiscais emitidas pela EMLUR, sendo duas em setembro de 1990 e três em novembro de 1990. Pondera o autuante que a contrapartida das receitas correspondentes às referidas notas fiscais foi a conta Caixa, que, com raras exceções, as pessoas jurídicas devem reconhecer os resultados pelo regime de competência, que a permissão para diferimento de lucro, no caso de contratos celebrados com pessoas jurídicas

Processo nº : 10467.002914/96-42
Acórdão nº : 101-93.089

de direito público deve observar obrigatoriamente as normas próprias, que determinam a transferência para resultado de exercícios futuros da parcela do lucro computada no resultado do período-base e ainda não recebida, computando-se-a no período base em que for recebida. Ressalta a autoridade julgadora que esse não é o caso da interessada, cujas receitas haviam sido debitadas na sua conta Caixa e que a postergação é para receitas incorridas de acordo com o regime de competência, e não recebidas. Alega a empresa que as notas-fiscais se referem a locação de equipamentos e respectivo reajuste contratual, referente à concorrência 002/90, que o valor foi excepcionalmente recebido em 1990, mas a contraprestação dos serviços prestados só ocorreu em 1991, porque a obra estava em andamento. Todavia, os adiantamentos recebidos de clientes por conta de fornecimento de bens, serviços ou obras por empreitada não integram a conta de Resultado de Exercícios Futuros, devendo ser classificados no passivo exigível, sendo que a receita deve ser registrada em resultado na medida do progresso físico da obra ou da produção dos bens, lançando no mesmo período os custos incorridos. Além disso, conforme edital de concorrência e contrato anexados às fls. 1038 a 1058, constata-se que as notas fiscais são emitidas a partir das medições mensais feitas pela EMLUR (ou seja, correspondem a serviços já prestados), não tendo a Recorrente juntado aos autos nada que comprove que os pagamentos se referem a serviços ainda não prestados, situação em que sua contabilização tendo como contrapartida a conta Caixa teria sido equivocada. Deve ser mantida a exigência.

7- Imposto de Renda na Fonte-

Correta a decisão recorrida no que se refere ao IRFON. Os custos glosados foram tidos como inexistentes, e não simplesmente como indedutíveis, o que autoriza a presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para os dos sócios, incidindo a tributação prevista no art. 44 da Lei 8.541/92. Quanto ao imposto cobrado com fulcro no art. 35 da Lei 7.713/88, encontra ele respaldo na cláusula oitava do contrato social, às fls. 1480 do processo.

8- FINSOCIAL .

Alega a recorrente ter direito à redução da alíquota para 0,5%, uma vez que a sociedade tem por objeto a exploração do ramo da construção civil, e a Lei 4.068/69

115

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

declara que as empresas de construção são comerciais. Assim a recorrente é empresa comercial.

A legislação relativa ao Finsocial compreendia dois regimes jurídicos distintos. O primeiro, tratado no § 1º do art. 1º do Decreto-lei 1.940/82, aplicável às empresas comerciais e mistas e às instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas. O segundo, tratado no § 2º do mesmo artigo, aplicável às empresas exclusivamente prestadoras de serviços. Para o primeiro regime (§ 1º) a base de cálculo era a receita bruta (ou receita bruta com ajustes) e a alíquota 0,5% (0,6% para fatos geradores ocorridos em 1988), e para o segundo regime, a base de cálculo era o imposto de renda e a alíquota 5%. Conforme previsto no inciso VI do artigo 27 do Regulamento do FINSOCIAL aprovado com o Decreto nº 92.698, de 21/05/86, as empresas dedicadas a compra, loteamento, incorporação, construção e venda de imóveis em geral estavam sujeitas ao segundo regime acima mencionado (com base no imposto de renda devido).

O artigo 22 do Decreto-lei 2.397/87, ao alterar a redação do § 1º do art. 1º do Decreto-lei 1.940/82, manteve os dois regimes acima referidos.

Conforme reconhecido pela Administração Tributária (Ato Declaratório Normativo CST 04/89), o regime do § 2º do art. 1º foi derogado pela Lei 7.689/88, ficando as empresas que contribuíam com base no imposto de renda, desobrigadas de qualquer contribuição. O art. 28 da Lei 7.738/89 reinstituiu a contribuição para aquelas empresas ao dispor que *“observado o disposto no art. 195, § 6º da Constituição, as empresas públicas ou privadas que realizam exclusivamente venda de serviços calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta”*

O STF , ao apreciar a questão, assim decidiu em sessão plenária:

“1. A contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), instituída pelo Decreto-lei Nº 1940, de 25/05/82, foi recepcionada pela Constituição de 1988.

2. A recepção, quanto às empresas em geral (art. 1º, § 1º - DL 1940), deu-se como imposto inominado, da competência residual da União, pela alíquota de 0,5%, incidente sobre o faturamento, assim permanecendo até a Lei Complementar Nº 70, de 30/12/91 (art. 56- ADCT/88).

3. São inconstitucionais as majorações de alíquota, operadas pelo art. 7º da Lei Nº 7.787, de 30/06/89 (para 1%), pelo art. 1º da Lei Nº 7.894 de 24/11/89 (para 1,2%), e pelo art. 1º da Lei nº 8.147, de 28/12/90 (para 2%), posto que não

Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

veiculadas por lei complementar, nos termos do art. 154, I. Precedente do Supremo Tribunal Federal, no RE Nº 150.764-1ª/PE (DJ de 02/04/93, pp. 5.623/4).

4. Quanto às empresas dedicadas exclusivamente à venda de serviços (art. 1º, § 2º - DL 1.940), a recepção se deu como adicional do imposto de renda, à alíquota de 5%, assim vigendo até dezembro/88, quando foi instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (pela Lei Nº 7.689, de 15/12/88), que o substituiu.

5. Essas empresas, numa situação privilegiada, ficaram desobrigadas do pagamento no período compreendido entre dezembro/88 a junho/89, quando voltaram a fazê-lo em razão do art. 28 da Lei Nº 7.738, de 09/03/89, à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta (faturamento), não mais como imposto, e sim como contribuição social, assim permanecendo até a Lei Complementar Nº 70/91. Precedente do Supremo Tribunal Federal no RE Nº 150.755-1/PE, que declarou a constitucionalidade do art. 28 da Lei Nº 7.738/89 (DJ 20/08/93).

6. A Lei Complementar Nº 70/91 instituiu nova contribuição social para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), pela alíquota de 2% sobre o faturamento mensal, para todas as empresas, esgotando a trilogia prevista no art. 195, I, da Constituição. Daí em diante (abril/92) cessou a obrigatoriedade de pagamento do FINSOCIAL.”

No julgamento do RE 150755-1, o STF declarou a constitucionalidade do art. 28 da Lei 7.738/89, porque compreensível no art. 195, inciso I, da Constituição. Ou seja, entendeu a Magna Corte que o art. 28 da Lei 7.738 instituiu tributo. Assim sendo, permaneceram os dois regimes jurídicos para o FINSOCIAL. O primeiro previsto no § 1º do art. 1º do DL 1.940/82, para as empresas comerciais e mistas e para as instituições financeiras, sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas, e o segundo, instituído pelo artigo 28 da Lei 7.738/89, para as empresas anteriormente sujeitas ao regime tratado no § 2º do artigo 1º do Decreto-lei 1.940/82

No julgamento de RE 187.436-8RS, entendeu, o pleno do STF, que, tal como o artigo 28 da Lei 7.738/89, os artigos 7º da Lei 7.787/89, 1º da Lei 7.894/89 e 1º da Lei 8.147/90 são constitucionais no que implicaram a majoração da contribuição, porque enquadrável esta última no inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

Uma vez que a Recorrente, na condição de empresa de construção civil, subordinada inicialmente ao regime § 2º do art. 1º do DL 1.940/82, sujeita-se ao FINSOCIAL com base no art. 28 da Lei 7.738/89, não se lhe aplica a limitação de alíquota prevista na MP 1.110/95 e suas alterações posteriores.

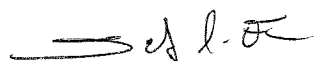
Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para:



Processo nº. : 10467.002914/96-42
Acórdão nº. : 101-93.089

- a) excluir da matéria tributável a parcela Cr\$ 481.518.00, referente a despesa glosada no ano calendário de 1992 (fevereiro/92);
- b) excluir da matéria tributável relativa ao FINSOCIAL a importância de Cr\$7.173.904,33, uma vez que o lançamento não observou os efeitos da postergação;
- c) excluir da matéria tributável relativa à COFINS as parcelas de Cr\$ 1.300.000.000,00 (12/92), Cr\$ 1.000.000.000,00 (7/93), Cr\$740.000,00 (10/93) e Cr\$ 750.000,00 (11/93), uma vez que o lançamento não observou os efeitos da postergação.

Sala das Sessões - DF, em 08 de junho de 2000



SANDRA MARIA FARONI