



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

Sessão de 10 agosto de 19 93

ACORDÃO Nº 108-00.404

Recurso nº: - 104.651 - IRPJ - EX: DE 1987

Recorrente: - CONSTRUTORA S. CARVALHO LTDA.

Recorrida: - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE (PE)

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO - Na determinação do resultado do exercício devem ser computados as receitas e os rendimentos ~~ganhos~~ no período, independentemente da sua realização em moeda, e os custos, despesas, encargos e perdas, ~~pagos~~ ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Recurso a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA S. CARVALHO LTDA.:

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

Sala das Sessões (DF), em 10 de agosto de 1993

Jackson Guedes Ferreira
JACKSON GUEDES FERREIRA - PRESIDENTE

Adeino Martins Silva
ADEINO MARTINS SILVA - RELATOR

VISTO EM MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 19 AGO 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ CARLOS PASSUELLO, RENATA GONÇALVES PANTOJA, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA e GERALDO PEREIRA SOBRINHO (Suplente Convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro PAULO IRVIN DE CARVALHO VIANNA.



Processo nº 10480/003.023/91-94

RECURSO Nº: 104.651
ACÓRDÃO Nº: 108-00.404
RECORRENTE: Construtora S.Carvalho Ltda.
RECORRIDA: DRF em Recife-PE

R E L A T Ó R I O

CONSTRUTORA S.CARVALHO LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Egrégio Conselho de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal em Recife, Estado de Pernambuco, da qual tomou ciência em 14 de dezembro de 1992.

O Termo de Encerramento de Fiscalização, juntado às fls.10 a 11, assim descreve os fatos dos quais resultaria a exigência fiscal sob exame:

"POSTERGAÇÃO DE RECEITAS:

"Através de levantamento físico no DIÁRIO nº 03 da fiscalizada, apuramos que a mesma postergou indevidamente para o ano-base de 1987 receitas relativas ao ano-base de 1986, no montante de Cz\$ 8.265.154,90 (relação anexa folhas 12), tendo sido declarada como custos operacionais o valor de Cz\$ 6.138.230,00.

"Desta forma, tem-se como resultado de exercícios futuros postergado indevidamente o valor de Cz\$ 2.126.924,90, que será a base para o cálculo do valor a ser tributado no ano-base de 1986, a saber:"(segue o cálculo da postergação)

No mesmo documento, depois dos cálculos de apuração da quantia tida como tributável no exercício de 1987 (Cz\$ 1.796.480,91), vem a fundamentação legal da exigência, nos seguintes termos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

"Fundamento Legal: Art.154 e seu parágrafo primeiro c/c o Art.171, I e seus parágrafos primeiro e segundo, todos do Decreto 85.450/80."

Cópias das notas fiscais relacionadas às fls.12 foram acostadas às fls.33 a 99, depois da manifestação do agente autuante, juntamente com cópias de contratos de execução de obras pertinentes.

Na impugnação, argumenta a autuada, preliminarmente, que falta competência ao Auditor Fiscal para proceder à autuação. É que esta depende de exames e avaliações de natureza contábil, atribuições que, a seu ver, são privativas de contador regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

Quanto ao mérito, começa por transcrever, na íntegra, o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. A seguir, apresenta as alegações que, em essência, passo a reproduzir:

a) o diferimento da tributação do lucro tem previsão legal, quando se tratar de obras contratadas com prazo de execução superior a um ano;

b) como empresa de construção civil, a impugnante se enquadra nessa hipótese, sem que o diferimento configure postergação de receitas passível de penalidades;

c) a matéria, contudo, é complexa demais para ser comprovada apenas com a impugnação, razão pela qual requer, com base no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, a realização de perícia;

d) se deferida a perícia, apresentará, desde logo, os quesitos que pretende sejam respondidos.

Depois de indicar o seu perito, requer a impugnante, além do deferimento da perícia e da aceitação do perito indicado, seja oportunamente intimada a apresentar seus quesitos e, ainda, a intimação do seu perito para que ele e o da Fazenda realizem a perícia e apresentem o respectivo laudo conclusivo. Por fim, requer seja julgada procedente a impugnação.

A r.decisão recorrida rejeita a preliminar levantada. Assevera a digna autoridade *a quo* que a identificação do Auditor Fiscal em exercício, de acordo com o Decreto-lei nº 2.225/85, dá-se mediante a apresentação da carteira e do distintivo com as armas da República. Não há dispositivo legal que exija a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

comprovação de registro no Conselho Regional de Contabilidade. Completa a argumentação citando os artigos 641 e 642 do RIR/80 e o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

Quanto ao mérito, em resumo, são os seguintes os fundamentos do decisório:

a) os contratos juntados aos autos mostram que os prazos de execução das obras questionadas são inferiores a um ano, razão pela qual não se aplicam ao caso as disposições do artigo 280 do RIR/80, que tem origem no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, citado na peça impugnatória;

b) não procede, portanto, o argumento da impugnante no sentido de que não se trata de postergação passível de penalidade, conforme consta do auto de infração.

Relativamente à perícia requerida, assim se pronuncia a digna autoridade de primeiro grau:

"Sob o respaldo do que dispõe o Art.29 do Decreto nº 70.235/72, esta Instância Julgadora deixa de realizar diligências junto à autuada, por entendê-las desnecessárias."

A r.decisão recorrida traz ainda alguns considerandos, dos quais merecem destaque os seguintes:

"CONSIDERANDO que a legislação do Imposto de Renda vigente -- Art.280 do RIR/80 cuja origem é o Art. 10 do D.L. nº 1.598/77, determina que serão computados em cada período base, os resultados de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos;

"CONSIDERANDO que as disposições contidas no Art. 280 do RIR/80 (Art.10 do D.L. nº 1.598/77) não se aplicam à questão aqui versada, uma vez que, conforme se constata dos contratos anexados ao presente processo, o prazo de execução é inferior a

ACÓRDÃO Nº 108-00.404



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

um ano, sendo, portanto, de se retificar o procedimento fiscal que considera a matéria como sendo postergação, que na verdade o é;

"CONSIDERANDO que, por todo o exposto, é de se concluir que a impugnante infringiu o disposto nos Arts.154, e seu § 1º, c/c o Art.171, I, e seus §§ 1º e 2º, ambos do Decreto nº 85.450/80 (RIR/80), sendo, por conseguinte, de se manter o crédito tributário constituído através do presente Auto de Infração e de seus reflexos, decidindo-se pela procedência da Ação Fiscal." (destaques do original)

No apelo, por suas próprias palavras, "reporta-se a Recorrente aos termos já aduzidos na impugnação de fls., que passam de logo a fazer parte integrante desta peça como se aqui estivessem transcritos".

A final, pede o provimento do recurso.

Nenhum documento foi juntado na fase recursal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACÓRDÃO Nº 108-00.404

V O T O

Conselheiro Adelmo Martins Silva, relator:

O recurso é tempestivo, preenchendo também os demais requisitos de admissibilidade. Por isso, dele tomo conhecimento.

A questão preliminar argüida pela recorrente foi apreciada com esmero na decisão de primeiro grau. Ficou clara a inexistência de dispositivo legal que exija, como condição de validade do trabalho do Auditor Fiscal, prova de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade.

Se me permite a digna autoridade recorrida, faço minhas aquelas razões para rejeitar referida preliminar.

Quanto ao mérito, pelo que pude entender, não há controvérsia sobre o fato de que a recorrente diferiu, para o período-base de 1987, receitas de obras por empreitada no montante de Cz\$ 8.265.154,90, efetivamente recebidas no período-base de 1986. Creio que o mesmo ocorre em relação aos custos e despesas correspondentes a essas receitas: Cz\$ 6.138.230,00.

Restringe-se a controvérsia, portanto, à legalidade desse diferimento.

De fato, a recorrente buscou o diferimento daquelas receitas contabilizando-as, e também os custos e despesas correspondentes, como **resultados de exercícios futuros** (cf. Anexo A da declaração de rendimentos, fls.5-verso).

A respeito dessa matéria, assim dispõe a Lei das Sociedades por Ações:

"Art.181 - Serão classificadas como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes."

Antes da Lei 6.404, muitas operações dessa natureza eram classificadas pelas empresas no Passivo Pendente. A rigor,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACÓRDÃO Nº 108-00.404

a maioria dessas operações merecia, mesmo naquela época, outro tratamento. Com efeito, a observância do **regime de competência dos exercícios** sempre foi fundamental para se alcançar a exatidão das demonstrações contábeis.

No modelo vigente, o grupo **Resultados de Exercícios Futuros** ficou localizado entre o **Passivo Exigível** e o **Patrimônio Líquido**. Sobre essa disposição dos grupos, adotada pelo legislador de 1976, assim se pronuncia a consagrada equipe de mestres coordenada pelo Prof. Sérgio Iudícibus:

"A própria classificação do grupo, intermediariamente ao Exigível e ao Patrimônio Líquido, mostra que só podem daqui constar valores que não sejam absolutamente representativos de qualquer tipo de obrigação por parte da empresa, nem sejam ainda, dentro do Regime de Competência, parte integrante do seu Patrimônio Líquido." (Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke - Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Ed. Atlas, 1ª ed., 4ª tir., pág.321)

Por outras palavras, valores que representem qualquer tipo de obrigação por parte da empresa, devem ser classificados no **Passivo Exigível**. Em contraposição, valores que não representem qualquer tipo de obrigação por parte da empresa, são parte integrante do seu **Patrimônio Líquido**. Os primeiros, são capitais de terceiros; os segundos, capitais próprios.

Os valores agrupados pela lei sob o título **Resultados de Exercícios Futuros** são capitais próprios. Ocorre que, em observância ao regime de competência dos exercícios, o **Patrimônio Líquido** não pode abrigar valores que, embora próprios, pertençam a exercícios futuros. Estes os valores que devem compor o grupo **Resultados de Exercícios Futuros**.

Feitas estas considerações, passo a analisar os documentos juntados ao processo.

As notas fiscais cujas cópias estão às fls.33 a 52 documentam receitas realizadas, segundo a relação de fls.12, no período de janeiro a dezembro de 1986. O contrato correspondente, firmado com a Fundação Instituto Tecnológico do Estado de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACÓRDÃO Nº 108-00.404

Pernambuco - ITEP, em 7 de outubro de 1985, foi juntado por cópia às fls.53 a 69. O prazo avençado para conclusão da obra era de 150 dias úteis e o objeto do contrato é assim identificado:

"...execução das obras de infra-estrutura, superestrutura, acabamento, instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, telefônicas do edifício administrativo do ITEP,..."

As descrições constantes daqueles documentos fiscais dão conta de que, sem sombra de dúvida, os recebimentos correspondem a fases já executadas da obra contratada. São, pois, valores incorporados ao patrimônio da recorrente em 1986 e que, como tais, deveriam ter sido contabilizados.

As notas fiscais cujas cópias estão às fls.70 a 81 documentam receitas recebidas, segundo a mesma relação de fls.12, no período de agosto a dezembro de 1986. Não se juntou cópia do contrato. As descrições constantes daqueles documentos fiscais, contudo, são suficientes para me convencer de que tais recebimentos também correspondem a fases até então já executadas de outra obra, esta realizada na Base Aérea do Recife. Não se trata, tanto num quanto noutro caso, de adiantamentos a que se contraponham obrigações, merecendo ambos o mesmo tratamento contábil referido linhas atrás.

A nota fiscal cuja cópia está às fls.82 documenta receita realizada, segundo a mesma relação de fls.12, em 21 de novembro de 1986. O contrato correspondente, firmado com o Estado de Pernambuco (Secretaria da Fazenda), em 4 de novembro de 1986, foi juntado por cópia às fls.83 a 93. O prazo avençado para conclusão da obra (acesso rodoviário ao Posto Fiscal de Vitória de Santo Antão) era de sessenta dias. A quantia questionada constitui a primeira parcela que o Estado se obrigou a pagar à recorrente, trinta dias após a assinatura do contrato e *"obedecendo aos boletins mensais de medição"*. Estes dados não são menos convincentes de que também os Cz\$ 991.820,00 correspondem a fase da obra já executada quando do pagamento e, por isso, merecem tratamento contábil idêntico ao indicado para as parcelas anteriormente referidas.

Finalmente, vem a nota fiscal cuja cópia está às



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ACÓRDÃO Nº 108-00.404

fls.94. Ela documenta receita realizada, segundo a mesma relação de fls.12, em 18 de novembro de 1986. O contrato correspondente, firmado com Nordeste Linhas Aéreas Regionais S/A em 19 de novembro de 1986, foi juntado por cópia às fls.95 a 99. O prazo avençado para a conclusão da obra (construção de um hangar) era de noventa dias. Os questionados Cz\$ 517.159,40 constituem a primeira parcela, pagável, de acordo com o contrato, no ato de assinatura deste, sendo que o restante do preço deveria ser pago "em medições mensais". O contrato previa, como consequências do seu inadimplemento pela ora recorrente, sustação do pagamento das parcelas do preço, multa diária e reparação de perdas e danos. Não previa, contudo, a restituição de parcelas pagas. Assim, a discutida primeira parcela deveria ter sido contabilizada como capital próprio, na data de sua realização.

A análise dos documentos trazidos aos autos permite concluir que nenhuma dessas receitas podia ter sido lançada no grupo Resultados de Exercícios Futuros. Simplesmente porque, à luz do regime de competência, elas não pertenciam a exercícios futuros, visto terem sido **ganhas e realizadas** em 1986.

As contrapartidas de tais recebimentos, ademais, não poderiam igualmente ser lançadas em conta do grupo Exigível. Com efeito, em relação a eles, não existia obrigação de executar obra, prestar serviço, fornecer mercadoria ou devolver dinheiro.

Ora, se não podiam ser contabilizados como Exigível nem como Resultados de Exercícios Futuros, necessariamente, esses valores deveriam ter influido na formação do resultado do período-base de 1986, integrando-se, desse modo, ao Patrimônio Líquido. Isto, em consonância com o que dispõe a Lei 6.404, em seu artigo 187, § 1º, **verbis**:

"§ 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e*
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos."*

ACÓRDÃO Nº 108-00.404



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Do ponto de vista do Imposto de Renda, me parece claro que houve postergação do ônus tributário do exercício de 1987 para o exercício de 1988. Em verdade, aquelas receitas não eram apenas **receitas realizadas** no período-base de 1986; eram também **receitas ganhas** no período-base de 1986. Sobre elas não pesava qualquer obrigação da recorrente.

Destarte, entendo corretos a descrição dos fatos e o seu enquadramento legal como apresentados no auto de infração.

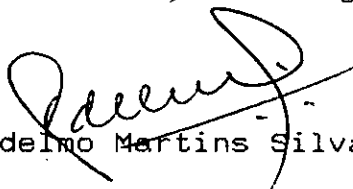
A r.decisão recorrida, apesar de um pouco confusa a esse respeito, não chegou a prejudicar a defesa.

Concordo também com a digna autoridade de primeiro grau no que concerne à inaplicabilidade do artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 (RIR/80, arts.280, 281 e 282) ao caso **sub judice**. Conforme está escrito na cabeça do referido artigo 10, sua aplicação se restringe à "**apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano....**", o que, de fato, não ocorre na espécie.

Se não se admite o diferimento da receita, torna-se dispensável a diligência requerida pela recorrente. É, pois, coerente a posição adotada pela digna autoridade **a quo** nesse sentido. Concordo com a decisão.

Por estas razões e por tudo mais que do processo consta, nego provimento ao recurso.

Brasília-DF, 10 de agosto de 1993


Adelmo Martins Silva - relator

