



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.006665/94-51  
Recurso nº. : 114.449 - EX OFFICIO  
Matéria : IRPJ e Reflexos - Exercícios de 1990 a 1992  
Recorrente : DRJ em SALVADOR - BA  
Interessada : CONSTRUTORA OAS LTDA.  
Sessão de : 15 de julho de 1998  
Acórdão nº. : 103-19.521

**RECURSO EX OFFICIO** - Reconhecida, em primeira instância, a improcedência parcial do lançamento, face às normas legais aplicáveis e exame das provas contidas nos autos, é de se denegar provimento ao recurso de ofício interposto.

Negado provimento ao recurso ex officio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo  
**DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SALVADOR - BA.**

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

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 22 OUT 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SÍLVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Recurso nº. : 144.449 – EX OFFICIO  
Recorrente : DRJ em SALVADOR - BA  
Interessada : CONSTRUTORA OAS LTDA.

## RELATÓRIO

O Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento em Salvador - BA recorre de ofício da decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente as exigências tributárias consubstanciadas nos autos de infração e seus demonstrativos, às fls. 01 a 66, lavrados contra a empresa CONSTRUTORA OAS LTDA., referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte, Contribuição Social sobre o Lucro, Programa e Integração Social e Fundo de Investimento Social, exercícios financeiros de 1990 a 1992, anos base de 1989 a 1991, no valor total de 860.539.844,34 UFIR, inclusos os consectários legais até 31/10/94.

Consoante Termo de Verificação Fiscal - TVF - a Fiscalização apurou diversas irregularidades à legislação do Imposto de Renda que resultaram nas seguintes infrações:

Nº. do item do Auto de Infração	Item do TVF	Exercício	Base Tributável NCz\$ e Cr\$
01 - Omissão de receitas: baixas não localizadas contabilmente ou sem transferências de saldos de contas e estornos não justificados, etc.	1.1.1.1/2 2.1.1.1/4 3.1.1.1/6	1990 1991 1992	147.687.700,08 2.888.501.305,07 4.155.659.631,41
02 - Glosa dos custos dos bens/serviços vendidos: superavaliação/superestimação de custos, reversões indevidas da "Provisão de Serviços Medidos a Pagar".	2.2.1.1/2.1 3.2.1.1/2	1991 1992	347.721.254,87 55.080.786.932,35
03 - Custos, despesas operacionais e encargos não comprovados.	1.2.1.1 1.2.1.2/3 2.3.1.1/3 2.3.1.4/10 3.3.1.1/2 3.3.1.3/6	1990 1990 1991 1991 1992 1992	162.332.362,48 1.290.622,00 10.920.593.728,10 165.462.700,35 54.692.958.450,61 244.136.000,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

04 - Custos, despesas operacionais e encargos não necessários.	1.2.2.1/2 2.3.2.3/4 3.3.2.1/3	1990 1991 1992	11.178.678,06 1.868.884.336,69 10.411.149.139,39
05 - Custos de aquisição de ativo permanente deduzido como custos/despesas operacionais.	2.3.2.5 3.3.2.4	1991 1992	129.865.905,00 40.940.478,80
06 - Custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis	1.2.2.4/5 2.3.2.7/8 3.3.2.5/6	1990 1991 1992	207.080,00 42.457.783,48 68.976.472,37
07 - Custos, despesas operacionais e encargos indeudutíveis e/ou antecipados	3.7.4.1/2 3.7.5.1/2	1992 1992	270.764.833,44 923.308.653,85
08 - Outros resultados operacionais: omissão de variações monetárias ativas	1.1.3.6 1.1.3.1/5 2.1.3.6 2.1.3.1/5 3.1.2.6 3.1.2.1/5 4.2.1	1990 1990 1991 1991 1992 1992 06/92	104.443,57 749.140.937,40 1.151.112,02 459.063.718,36 9.575.785,28 40.419.941.805,96 20.714.184.634,61
09 - Outros resultados operacionais: ganhos e perdas de capital/superestimação de custos não comprovados	1.2.2.3 2.3.2.6 2.3.2.1/2	1990 1991 1991	1.339.336,49 56.088.991,05 1.173.723.283,38
10 - Resultados não operacionais: ganhos e perdas de capital - superestimação de custos não comprovados	2.4.1	1991	115.276.948,39
11 - Despesa indevida de correção monetária	2.5.1 3.5.1 4.1.1	1991 1992 06/92	11.670.767,56 955.666.040,84 5.379.867.417,53
12 - Ajustes do lucro líquido do exercício	3.6.1	1992	1.383.824.100,00
13 - Aplicação indevida de recursos liberados pela SUDENE	2.6.1	1991	136.455,09 BTN
14 - Postergação do IR - postergação de receitas	1.3.1.1/3.4 1.3.2.1/2 2.7.1.3.1/10 2.7.2.1/2	1990 1990 1991 1991	77.888.114,49 57.180.954,52 5.205.293.561,30 2.797.739.701,92



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

15 – Postergação do IR - variação monetária ativa	2.7.1.1/2	1991	63.593.174,98
16 – Postergação do IR - antecipação de custos/despesas	1.3.4.1	1990	83.881,19
	2.7.4.2	1991	18.591.470,46
17 – Postergação do IR - antecipação de custos/despesas	1.3.5.1	1990	83.334.008,00
	2.7.5.1/3 e	1991	348.559.734,39
	2.7.6.1		
18 - Lucros não declarados	3.7.3.2	1992	611.460.957,00
	3.7.1.1/2	1992	82.704.894.121,10
	3.7.3.1	1992	879.035.022,59
19 - Omissão de receitas	1.1.2.1	1990	260.000,00
	2.1.2.1	1991	15.000.000,00
20 – Resultados não operacionais – Ganho/perda de capital	3.4.1	1992	9.299.280.199,00
21 – Postergação do IR - postergação de receitas	1.3.3.1/2	1990	83.970.077,00
	2.7.3.1/3	1991	533.359.909,55
Postergação do IR - postergação de receitas e antecipação de despesas	2.7.4.1	1991	54.890.557,00

O enquadramento legal das infrações imputadas à Contribuinte encontram-se regularmente transrito em termo anexo aos autos de infração.

Cientificada dos autos de infração em 11/11/94, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 72 a 251, protocolada em 13/12/94, contestando parcialmente o feito fiscal.

A decisão de primeira instância, fls. 252 a 422, manteve parcialmente a exigência, estando assim ementada:

**"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**ARGUIÇÃO DE NULIDADE** - Só há que se falar em nulidade do auto de infração, quando o mesmo é lavrado por pessoa incompetente.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA** - A autoridade julgadora indeferirá, de forma fundamentada, os pedidos de diligência considerados prescindíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA**

**EMPRÉSTIMOS À ELETROBRÁS** - Incide atualização monetária sobre as importâncias pagas junto à ELETROBRÁS, a título de empréstimo compulsório.

**DEPÓSITOS JUDICIAIS** - Os valores relativos a depósitos judiciais, registrados em contas de Ativo, devem ser atualizados monetariamente, momente, quando o contribuinte já o faz com relação às obrigações.

**CAUÇÕES E RETENÇÕES** - Cabe a atualização monetária sobre a movimentação de valores registrados à título de "Cauções e Retenções", quando contratualmente estipulada e prevista em lei.

**DIREITOS SOBRE CLIENTES** - É devida a atualização monetária sobre créditos vencidos mantidos em contas de Ativo (faturas de clientes), quando a correção de valores está prevista em contrato.

**LUCROS DIFERIDOS** - A legislação do imposto de renda prevê atualização monetária dos direito de crédito, não havendo previsão desse procedimento para lucros diferidos controlados em contas de resultados de exercícios futuros.

**OMISSÃO DE RECEITA** - Mantém-se a tributação sobre o valor da receita estornada na contabilidade, sem que se encontrem elementos que provem a existência do erro que visou corrigir.

**ADIANTAMENTOS DE CLIENTES NÃO COMPROVADOS** - Considera-se como receita omitida, o registro de diversos lançamentos contábeis, em conta denominada "Adiantamentos de Clientes", sem que seja, documentalmente, comprovada a natureza destes lançamentos.

**FATURAS CANCELADAS** - Incabível o desfazimento da receita a título de "Faturas Canceladas" se o contribuinte não logra provar a existência do evento.

**OMISSÃO DE RECEITA** - Não é sustentável a tributação de omissão de receita que tem como elemento base o custo incorrido de obras de contratos de longo prazo, se a fiscalização, por não dispor dos elementos básicos para determinar a receita a ser apurada no período base, lança mão de fórmulas matemáticas não previstas na legislação.

**BAIXA DE FATURA** - Tributa-se como receita omitida a baixa de fatura sem o anterior assentamento contábil.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO** - A omissão de receita baseada em indícios na escrituração do contribuinte deve estar lastreada em base concreta. Não provada a existência do delito na forma do art. 181 do RIR/94, é de se excluir a cobrança do crédito lançado.

**OMISSÃO DE RECEITA** - Considera-se omissão de receita o resultado da venda de bem integrante do Ativo Permanente (imóvel/terreno), contabilizada como passivo da empresa.

**PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS** - Incabível a glosa da provisão para devedores duvidosos constituída sobre créditos existentes junto a órgãos governamentais por falta de amparo legal.

**CUSTOS, DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS** - Computam-se, na apuração do resultado do exercício, somente, os dispêndios de custos ou despesas que forem documentalmente comprovados e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte de receita. Somente serão dedutíveis as despesas que atendam às condições legais de necessidade, usualidade e normalidade.

Demonstrando o contribuinte, mediante documentação idônea, a necessidade e usualidade da despesa, não pode prosperar a glosa constante do Auto de Infração.

**CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS** - Procede a glosa de valor registrado em conta de custo ou despesa quando a sua realização não for comprovada com documentação hábil e idônea.

**GLOSA DE CUSTOS** - Cabe a glosa de custos quando da baixa de ativo financeiro em desacordo com as normas que regem a matéria.

**VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA** - É de se manter a glosa do excesso de variação monetária passiva se o contribuinte não prova convincente a exatidão dos seus cálculos.

**BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO DESPESAS** - Procede a glosa de valor contabilizado como despesa operacional referente à aquisição de bem integrante do Ativo Permanente/Imobilizado.

**LUCRO INFLACIONÁRIO** - As exclusões permitidas, para cálculo do lucro real, são aquelas expressamente autorizadas por lei, nelas não se computando a diferença de IPC/BTNF, cujos os reflexos deverão ser reconhecidos a partir do exercício de 1993.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**INCENTIVOS FISCAIS** - Cabe a cobrança do tributo devido, quando os recursos oriundos de incentivos fiscais (Reinvestimento) forem aplicados em desacordo com o projeto aprovado.

**POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO** - A inexatidão contábil consiste na apropriação de receita em exercício posterior ao de competência. A postergação do pagamento do imposto existe quando perfeitamente identificado que, no exercício em que foi contabilizada a receita, o pagamento do imposto foi superior àquele que seria devido pela receita postergada.

Incabível a cobrança de imposto postergado com base em lançamentos contábeis de constituição, estorno ou reversão de provisões se não fica perfeitamente caracterizada a antecipação de despesas ou postergação de receitas.

Não deve prosperar o lançamento de imposto postergado baseado em estimativa de receita, por falta de base legal.

Procede a imputação de postergação de imposto, quando o custo decorrente da aquisição de material a ser aplicado na execução de obra, com início previsto para o exercício subsequente, é registrado antecipadamente.

Caracteriza a postergação de imposto, a antecipação de custo relativo a seguro contratado, com prazo de vigência ultrapassando o exercício contabilizado.

### **IMPOSTO DE RENDA NA FONTE**

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

A diferença verificada na determinação dos resultados da pessoa jurídica, por omissão de receitas ou por qualquer procedimento que implique redução no lucro líquido do exercício, será considerada automaticamente distribuída aos sócios e tributada na fonte à alíquota de 25% (art. 8º. do Dec. Lei 2065/83 P.N. 04/94).

### **CONTRIBUIÇÃO PIS/FATURAMENTO**

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

### CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Tratando-se de lançamento reflexivo, a decisão proferida no litígio principal é aplicável ao tributo decorrente, dada a relação de causa e efeito que vincula um ao outro.

### CUMULATIVIDADE DO LANÇAMENTO

Por falta de amparo legal, não cabe dedução da base de cálculo dos tributos e contribuições de parcelas/valores apurados de ofício.

### APLICAÇÃO DA TRD

É cabível a aplicação da TRD acumulada aos tributos e contribuições lançados e cobrados pela Fazenda Nacional

### AGRAVAMENTO DA MULTA

Comprovada a falta de atendimento às intimações lavradas pelas autoridades fiscais, no prazos nelas estabelecidos, procede a aplicação da multa agravada.

### AÇÃO FISCAL IMPUGNADA PARCIALMENTE

#### PARTE IMPUGNADA - PROCEDENTE EM PARTE."

Consoante Quadros Demonstrativos, às fls. 402/422, o julgamento em primeira instância apresentou o seguinte resultado:

<u>Valor total dos tributos lançados – UFIR</u>	<u>Valor Mantido – UFIR</u>	<u>Valor exonerado - UFIR</u>	<u>Valor não impugnado - UFIR</u>
286.819.178,82	173.614.532,10	112.725.177,36	479.469,36

Tendo o valor exonerado ultrapassado o limite de que trata o artigo 34, inciso I, do Decreto nº. 70.235/72, com a redação que lhe deu a Lei nº. 8.748/93, o julgador a quo recorreu, de ofício, de sua decisão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Em face da complexidade e da quantidade de itens autuados, levando ainda em conta que a maior parte das questões de mérito envolvem apreciação de provas, adotei o critério a seguir exposto, com vista a racionalizar o julgamento:

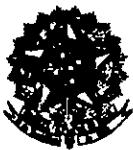
- o voto está dividido em itens, seguindo a mesma numeração do Termo de Verificação Fiscal;

- cada item contém inicialmente um resumo da autuação, da impugnação apresentada pela Contribuinte e do que foi decidido em primeira instância;

- após o resumo, segue a fundamentação do voto deste relator e sua conclusão quanto ao item em questão.

O último item do voto conterá a “conclusão”, com um resumo geral dos itens apreciados no presente Acórdão.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

V O T O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator

Trata-se de recurso *ex officio* relativo à decisão de primeira instância que desonerou a contribuinte de débito em valor superior ao limite de alçada previsto pela Lei nº. 8.748/93. Dele tomo conhecimento.

Passo a apreciar o recurso voluntário na forma da metodologia exposta no relatório supra.

EXERCÍCIO DE 1990 - ANO BASE DE 1989

I - ITEM 1.1.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA, REVERSÃO DE "PROVISÃO DE SERVIÇOS MEDIDOS A FATURAR" NÃO JUSTIFICADA - OBRA "CANAIS SALVADOR"

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período de fevereiro/89 a novembro/89, mensalmente, a fiscalizada registrou na conta "Receita - Canais Salvador", provisões de serviços medidos a faturar, revertendo a constituída no mês anterior. Em 31/12/89, contabilizou, a débito dessa conta, a reversão da provisão constituída em novembro/89, no valor de NCz\$ 260.000,00, reduzindo, portanto, resultado encerrado em 31/12/89. Vale ressaltar que a receita oferecida à tributação no período-base foi de NCz\$ 85.423,20. Em 31/12/89, realizou custos contabilizados na conta "Custo - Canais Salvador" no valor de NCz\$ 129.380,57. Frise-se que não foi constatada a existência de receita e de custo da obra em questão no período-base subsequente.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado, caracteriza-se omissão de receita e reversão não justificada da provisão contabilizada na conta "Receita - Canais Salvador", no valor de NCz\$ 260.000,00.

Enquadramento legal: artigos. 157 e §1º., 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

b) Impugnação

Quanto a esse item, a impugnante esclarece, inicialmente, que executou diversas obras com preços preestabelecidos que levaram-na a um resultado abaixo do esperado. Visando atenuar esse resultado, negociou-se, como de praxe, um adiantamento com o contratante e este adiantamento foi registrado em uma conta de provisão de serviços a pagar.

Tendo em vista que nenhuma das suas expectativas se concretizou, a empresa fez o estorno definitivo da supracitada provisão.

Como prova da não efetivação dessas receitas, alega "o fato desses valores jamais terem sido recebidos pela autuada, como a propósito reconhecem os próprios Auditores Fiscais".

c) Decisão da DRJ em Salvador

"No tocante a essa obra, observa-se que a fiscalizada contabilizou, a crédito da conta "Canais Salvador", em 28/02/89, o montante de NCz\$ 345.423,20, sendo NCz\$ 260.000,00 a título de "Prov Serviços Medidos a Faturar". Mensalmente, no período de março/89 a novembro/89, a autuada efetuou nova provisão de serviços medidos a faturar, sempre na mesma importância, revertendo a provisão constituída em cada mês anterior (fl. 6777). Em dezembro/89, foi revertida a provisão constituída em novembro/89, no valor de NCz\$ 260.000,00, levando para o resultado do período, a título de receita, apenas a importância de NCz\$ 85.423,20. Os custos apropriados, nesse mesmo período, atingiram a cifra de NCz\$ 129.380,57 (fl. 6778).

Intimada a justificar e comprovar documentalmente a reversão da provisão de serviços medidos a faturar, efetivada em 31/12/89 (fl. 773), constituída originalmente em 28/02/89, bem como apresentar o boletim de medição da referida obra, a contribuinte informou que os elementos solicitados não foram por ela encontrados (fl. 1093). À vista disso, tributou-se o valor de NCz\$ 260.000,00, relativo à reversão não justificada da provisão de serviços medidos a faturar, contabilizada em 31/12/89, caracterizando-se omissão de receita.

Em sua impugnação, às fls. 10.918/10.920, a autuada argumenta que os preços preestabelecidos conduziram a um resultado muito inferior ao esperado, assim, buscou-se junto aos órgãos para os quais foram executadas as obras um aditamento da receita correspondente. Durante o período de negociações, a empresa registrou a expectativa da receita numa conta de provisão. Todavia, como os pleitos da autuada não foram atendidos, procedeu-se o estorno definitivo da respectiva provisão, em dezembro/89.

A análise deste item se prende, a estorno de provisão dentro do próprio ano base. Entendo que os pressupostos embasadores da autuação não se sustentam pelas ra-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

zões alinhadas nas considerações iniciais sobre postergação (abaixo transcritas), assim como, as imprimidas no decurso desta decisão, das quais me utilizo, para admitir a improcedência da apuração fiscal, de modo a determinar a exclusão da base tributável, o valor de NCz\$ 260.000,000, relativa ao exercício de 1990."

#### "CONSIDERAÇÕES GERAIS

O contribuinte foi tributado por postergação do pagamento do imposto de renda pessoa jurídica tendo em vista a ocorrência dos fatos abaixo, arrolados isolada ou conjuntamente no auto de infração :

*Inobservância do regime de escrituração;*

*Postergação de receitas;*

*Postergação de receitas de variação monetária ativa; e*

*Antecipação de custos ou despesas.*

As infrações foram desdobradas em diversos itens do termo de verificação fiscal, estando detalhadas as razões de fato e direito que levaram os autuantes a concluirem pelo lançamento do crédito tributário.

Por oportuno, saliente-se que as considerações a seguir integram, no que couber os fundamentos das decisões relativas aos itens 14, 15, 16, 17, 21, do Auto de Infração.

#### a) CARACTERIZAÇÃO DA POSTERGAÇÃO/INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA

As autuações estão lastreadas no art. 171 do RIR/80, conforme estabelece a legislação do imposto de renda.

Em alguns casos, a fiscalização usa como referência dois momentos para a apuração do imposto postergado. Um, 31 de dezembro, com base no balanço levantado pelo contribuinte para fins de atendimento à legislação tributária e outro 31 de janeiro, época do balanço elaborado para fins societários. Da comparação entre os valores apropriados, no encerramento do balanço para fins fiscais e ajustes no mês de janeiro para encerramento do balanço comercial, foram detectados e lançados, de ofício, postergações de pagamento do imposto de renda por inobservância de período base.

O contribuinte não se conforma com a imputação das postergações do imposto, neste particular, alegando, em resumo, que os ajustes promovidos em seu balanço para fins eminentemente comerciais, 31 de janeiro, em nada afetam o resultado fiscal para fins de imposto de renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Com efeito, o balanço que a empresa elabora em 31 de janeiro, para fins não fiscais, pode ser um indicador de ajustes irregulares mas nunca parâmetro definitivo para a afirmação de que houve postergação de pagamento de imposto para o exercício seguinte.*

*Essa verificação do imposto postergado, para ficar perfeitamente caracterizada, só é possível de balanço a balanço. No primeiro, identifica-se o elemento contábil que reduz ou deixa de compor a base de cálculo do imposto. No segundo, este mesmo elemento é oferecido à tributação de forma extemporânea. Identificados os itens contábeis e os momentos das apurações do imposto, caracteriza-se então o imposto postergado.*

*Isto porque, apesar do mês de janeiro servir para encerramento do balanço societário da empresa, para efeito da legislação do imposto de renda, é apenas um mês que compõe o período-base.*

*Como afirmado anteriormente, o ajuste efetuado no período seguinte pode ser um forte indício de irregularidade na escrituração do contribuinte mas, por si só, não basta. É preciso que ao final do período-base, 12 (doze) meses do ano-calendário, por ocasião dos demonstrativos exigidos pela legislação tributária vigente à época (balanço anual LALUR DIRPJ) fique caracterizado que os ajustes procedidos durante o período-base, ensejaram antecipação de custos/despesas, postergação de receita, diferimento indevido de lucro, com consequente adiamento do pagamento de imposto para o período seguinte.*

*Destarte, não prosperaram os itens do auto de infração que tratam de postergação de imposto que não caracterizam a infração na forma acima*

**b) ESTORNOS E REVERSÕES INDEVIDOS DE PROVISÕES**

*De outra parte, o que chama a atenção na descrição dos fatos tributados é a referência à conta "Provisão de Serviços Medidos a Pagar".*

*Tendo como base a informação do auto, a referida provisão, apesar do título, representa, em verdade, custos incorridos.*

*Partindo-se dessa informação, os autuantes não acatam estornos efetuados pela empresa, ainda que dentro do período-base, por se tratar de custos incorridos. Evidenciado o estorno da "provisão" em um período-base e constituição de nova "provisão" no seguinte, a fiscalização entende que o fato se configura postergação de receita, ou seja, como todo custo gera uma receita, este custo sendo estornado em um ano e lançado em outro, automaticamente a receita que pertencia a um ano, foi adiada para o seguinte. Nessa hipótese o valor da receita postergada é sempre o valor estornado da "provisão".*

*No caso das reversões, entendem os autuantes, que os custos apropriados no primeiro ano foram majorados com fito de redução do lucro do período-base e revertidos no período seguinte, postergando assim o pagamento do imposto de renda devido.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Observa-se, na hipótese acima, que nesse momento a fiscalização considera que a citada "provisão" já não é custo incorrido e sim um mero artifício contábil para aumento de custos e diminuição indevida do lucro do período-base, adiando o efeito tributário para o período seguinte.*

*Analisemos, ainda, o seguinte:*

*Os primeiros itens do auto de referem a verificação das receitas e custos/despesas operacionais.*

*Naquela fase foram constatados omissões de receitas e custos/despesas inexistentes, indedutíveis ou não comprovados.*

*Já na apuração do imposto postergado, são verificados custos/despesas apropriadas fora do período-base correspondente. Constata-se também nessa fase constuições, estornos e reversões de provisões. Verifica-se, ainda, antecipações de custos e postergação de receitas. Ocorre que no termo de verificação fiscal não fica claro se os elementos de receita e custos são os mesmos, vistos em circunstâncias fiscais diferentes ou se são outros custos e receitas não arrolados anteriormente.*

*A observação faz sentido quando se constata que na primeira fase do auto não se cogita de glosas de provisões de custo de obra não autorizadas pela legislação do imposto de renda. Releva frisar que quando a fiscalização se refere a reversão no ano seguinte, o entendimento é de que os lançamentos foram aceitos no primeiro momento pelo fisco e no outro período-base a empresa os reverte, anulando assim o efeito do ano anterior. Sendo a reversão de custos uma operação de natureza anulatória no resultado da empresa fica a dúvida sobre qual teria sido o real período de competência dos custos ou despesas.*

*Pelo acima exposto, os itens do auto de infração fundamentados em constuição, estornos e reversões de provisões de custos que não lograram deixar perfeitamente caracterizado que aqueles lançamentos provocaram a postergação do pagamento de imposto, são improcedentes, cabendo a competente exclusão da base tributária.*

c) APLICAÇÃO DA IN-SRF Nº 21/79

*Outro aspecto presente no auto, referente à matéria postergação, diz respeito à interpretação da Instrução Normativa nº 21/79. Discute-se o deferimento do imposto devido para o momento da realização.*

*O litígio se dá pelo fato da fiscalização não aceitar os cálculos de apropriação de custos e receitas de contratos de obras da autuada.*

*O contribuinte se diz amparado pelas prerrogativas dos arts. 280 a 283 do RIR/80, mais a IN-SRF 21/79.*

*A fiscalização não consegue conciliar os números do contribuinte com os dispositivos legais.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Ocorre que, sem os elementos utilizados pelo contribuinte para a determinação dos cálculos do imposto deferido, por conta dos contratos de construção de curto e longo prazo, a fiscalização concluiu que a autuada deixou de registrar receitas relativas a custos incorridos ou as apropriou em montante inferior ao devido, além de diferir receitas para as quais não haviam custos contabilizados.

Sem informações quanto aos valores dos contratos de curto ou longo prazo a fiscalização se socorreu no arts. 678 do RIR/80 e 894 do RIR/94 para determinar a receita operacional supostamente não oferecida à tributação. Na realidade, tratou-se de um arbitramento.

No tocante ao arbitramento dos valores das receitas dos contratos autorizados pelos arts. 678 do RIR/80 e 894/94, entendo não se aplicar ao caso. Os citados artigos estão diretamente relacionados com o lançamento de ofício, relativo à declaração de rendimentos, mas propriamente quanto aos rendimentos declarados, não declarados ou declarados com inexatidão. Possui rito próprio nos arts. 677 e 678 do RIR/80 e 893 e 894 do RIR/94.

No caso, a fiscalização se deu sob a égide dos arts. 641 a 651 do RIR/80 e 950 a 960 do RIR/94, ou seja mediante ação direta, no domicílio do contribuinte, onde se examina não só os rendimentos, como é o caso do art. 678 do RIR/80, mas, toda a escrituração, livros e documentos da empresa.

Nessa situação se as escriturações contábil e fiscal do contribuinte não sofreram impugnação quanto às formalidades exigidas há que se entender que todos os elementos necessários a apuração da regularidade, ou não, dos fatos registrados estão nos assentamentos da empresa. Por aí, se descarta qualquer hipótese de arbitramento de receita, até porque seria preciso, antes, desqualificar a escrita contábil do contribuinte, que não foi o caso.

Restava pois, ao fisco não conhecer as apurações do contribuinte por não estar consentânea com as regras da IN 21/79.

A partir do momento que a fiscalização toma como elemento base para tributação valores encontrados em fórmulas não autorizadas, para adequar as receitas do contribuinte as regras da IN 21/79, incorre em erro e torna insubstancial o lançamento do auto de infração, por ausência de pressuposto legal.

Assim, os itens que contêm procedimentos, ao ver deste julgador, incorretos, como os relatados acima, são insubstantes.

d) EFEITOS DA CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO NA POSTER-GAÇÃO

A matéria mereceu, por parte do contribuinte, comentário especial na peça impugnatória, conforme fls. 10.929 a 10.934.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Após discorrer vastamente sobre a correção monetária das demonstrações financeiras e sua implicação no patrimônio da empresa, diz ter sido lançada, em diversos itens do auto de infração, segundo os autuantes, ora porque postecipou o reconhecimento de receita, ora porque antecipou a apropriação de algum custo ou despesa, e, por consequência, teve seu patrimônio reduzido indevidamente.*

*Entende que a empresa, com esses procedimentos, teve prejudicado seu direito à dedução da correção monetária de uma parcela do patrimônio líquido de valor igual à soma das receitas postecipadas e dos custos e despesas antecipados. Em virtude disso, acredita que será injustamente penalizada caso não seja efetuada a compensação desses efeitos nas bases de cálculo de todo imposto de renda e contribuição social, cuja postergação de pagamento, venha a ser mantida nas decisões administrativas.*

*Aduz, por fim, que o Fisco não pode, de forma alguma, deixar de compensar a correção monetária das parcelas do patrimônio líquido em referência com a base de cálculo do imposto que dizem postergado.*

*Não se questiona a condução lógica do contribuinte quanto aos aspectos da neutralidade da sistemática da correção monetária.*

*Cabe aqui, distinguir os papéis dos litigantes quando se trata de verificação das regras estabelecidas pela Legislação Tributária.*

*Ao Fisco, compete promover os ajustes autorizados pelas normas legais, determinando a base tributável, partindo, no caso, do lucro líquido contábil apurado de acordo com a Lei 6.404/76.*

*Ao contribuinte autuado, promover, após aceitação das infrações que lhes foram impostas, as regularizações contábil e fiscal devidas, a título de ajustes de exercícios anteriores, podendo, inclusive, pleitear restituição de valores porventura pagos indevidamente. O que não pode é a fiscalização promover as regularizações de cunho interno das pessoas jurídicas, sob pena de gerar o caos contábil. Aliás, é o próprio contribuinte que repudia a interferência do fisco nos aspectos estritamente contábeis. Nesse processo, repetidas vezes a autuada invoca o direito de promover ajustes em seu balanço para fins societários deixando claro que os aspectos intrínsecos das atividades da empresa a ela pertencem, cabendo ao fisco atuar na área exclusivamente tributária.*

*Assim, não compete às autoridades administrativas promoverem compensações de base de cálculo de impostos e contribuições sem autorização legal.*

*É oportuno citar o Acórdão nº 101-80.288, de 09/07/90, no qual o relator, conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, bem expôs esse assunto:*

*"Compete ao contribuinte que declara o imposto com base no lucro real comprovar os seus resultados com base em escrituração regular suportada em documentos hábeis e idôneos.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Essa escrita está sujeita a verificação pelo fisco que, encontrando irregularidades ou omissões, promoverá as adições ao lucro real que o caso comportar, não lhe cabendo reconstituir a escrita comercial da empresa para apurar deduções ou exclusões não feitas em razão de inexatidão contábil de sua exclusiva responsabilidade.*

*A auditoria fiscal tem por objetivo apurar eventuais diferenças de imposto, em razão de omissões que reduzem o lucro tributável (lucro real) do período.*

*O auditor-fiscal deve realmente considerar os diversos aspectos que envolvem a matéria objeto da fiscalização como, por exemplo, a correção monetária do ativo permanente em que se leva em conta a reserva oculta proporcionada pela tributação no período-base anterior para evitar a incidência do imposto sobre o valor corrigido e não sobre a correção monetária apenas. Desse modo, se o programa de fiscalização abrange excesso de retiradas e outras matérias, é natural que o auditor tenha em conta o novo lucro real obtido para efeito do limite das retiradas, ou, ainda exemplificativamente, na hipótese de saldos remanescentes de prejuízos que de alguma forma se evidencie o desejo do contribuinte de compensá-los, deve o autuante proceder nesse sentido em face do novo lucro real apurado na fiscalização. Mas, daí pretender-se que o autuante reveja e recomponha todas as matérias tributárias que possam influenciar o lucro tributável, com a própria recomposição do patrimônio líquido da empresa, em razão de lançamentos efetuados no exercício anterior, vai uma distância muito grande, pois a pretensão, se acolhida, importaria em transformar o auditor-fiscal em assessor da empresa.*

*O auditor teria que examinar todas as contas do contribuinte, tornando impraticável a fiscalização programada, em face dos inúmeros desdobramentos que iriam surgindo.*

*O lucro real cabe ao contribuinte comprovar perante o fisco e à fiscalização ajustá-lo diante das deduções indevidas e omissão de receitas."*

*Note-se, ainda, que o ajuste recomendado pelo art. 6º e §§ do Decreto-lei nº 1.598/77, no caso de inexatidão contábil, é de natureza extracontábil e se esgota nas transferências das receitas, custos ou despesas de um para outro exercício para determinar eventual diferença de imposto e tributá-la, no caso de postergação de recolhimento de imposto.*

*Desse modo, é correta a aplicação dos arts. 171 a 174 do RIR/80, nos lançamentos julgados procedentes, não cabendo, pois, a compensação pretendida pela impugnante.".*

d) Fundamentação do Voto

Pela leitura das peças processuais, verifica-se que a tônica da ação fiscal, quanto ao itens autuados, foi a seguinte: a contribuinte, na maioria das vezes, não atendeu às intimações fiscais para prestar esclarecimentos ou fazer comprovações alegando não ter



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

localizado os documentos, mas que estava envidando esforços para localizá-los e, assim que conseguisse, iria apresentá-los.

Conforme TVF, às fls. 67 a 69, no período em que transcorreu a auditoria (05/03/93 a 11/11/94) foram lavrados 45 termos de intimação e reintimação, reunidos às fls. 528 a 951, culminando com o termo de constatação, de fls. 1.149 a 1.152, no qual registrou-se que as intimações nº. 06, 08, 09, 12, 13, 14, 16, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37 e 38 não foram atendidas e que outras foram cumpridas apenas parcialmente.

Entretanto, cabe ressaltar que no encerramento da ação fiscal o processo contava com 10.745 documentos; junto a impugnação foram trazidos mais de 17.000 documentos ao processo, tanto que a primeira folha da decisão de primeira instância recebe o número 27.989. Já no recurso voluntário e adições posteriores foram juntados aproximadamente uma tonelada de documentos, relacionados em 27 "protocolos", de nºs. 13 a 39, elevando a quantidade de folhas do processo a mais de 200.000 (duzentas mil) folhas.

Quanto ao presente item, a fiscalização conclui ter ocorrido omissão de receitas pelo fato ter sido revertida, definitivamente, em novembro/89 uma "provisão de serviços medidos a faturar", no valor de NCz\$ 260.000,00, constituída durante o próprio ano de 1989, em face de a contribuinte ao ser intimada a justificar a reversão ter alegado que os elementos não foram localizados (fls. 1.138).

Independentemente dos argumentos esposados pela contribuinte na impugnação, que aliás não foram comprovados, agiu bem o julgador de primeira instância ao exonerar este item, pois, o entendimento fiscal está calcado em presunção.

Em se tratando de omissão de receitas, o ônus da prova cabe sempre a quem acusa, ou seja, à fiscalização, exceto quanto às presunções legais que, evidentemente, não se aplicam a esta situação.

Caberia ao fisco diligenciar junto a empresa contratante da obra "canais de salvador", por sinal uma empresa pública, e apurar o valor efetivamente faturado e se os NCz\$ 260.000,00 foram ou não pagos em 1989 ou posteriormente.

Sendo assim, concluo por negar provimento ao recurso *ex officio* quanto a este item.

II - ITEM 1.1.3.5 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA  
ATIVA - DIFERIMENTO DE RESULTADOS - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada diferiu resultado de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a um ano.

Solicitada, a fiscalizada apresentou os contratos dessas obras, além da relação indicando os prazos de efetiva execução.

A análise desses elementos evidencia a extração do curto prazo contratual e a decorrente transformação das obras em empreitadas de longo prazo, submetidas ao tratamento tributário previsto pelo art. 280 do RIR/80. Considerando-se que, ao proceder o deferimento, previa-se a execução a curto prazo, cabia naquela ocasião tal procedimento, conforme permitido pelo art. 281 do RIR/80. No entanto, deveriam os resultados diferidos serem acrescidos de variação monetária quando de seu oferecimento à tributação, no período-base subsequente.

Dessa forma caracteriza-se a omissão de receita de Variação Monetária Ativa no valor de NCz\$ 492.765.427,56, conforme demonstrado no Quadro Demonstrativo nº 1.5.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Quanto a este item, a peticionária alega que houve, por parte dos autuan tes, extração da abrangência das normas tributárias, pois, além do não exame específico de cada contrato, no que concerne às causas dos retardos e adiantamentos dos mesmos, "procederam relativamente aos saldos dos resultados das obras, controlados em contas de resultados de exercícios futuros, à correção monetária destes valores".

Antes de encerrar o tema, propondo a anulação da exigência deste item, observa que:

- os valores controlados em conta de Resultados de Exercícios Futuros não são objeto da correção monetária de balanço por falta de previsão legal; e

- várias obras apontadas como de realização efetuada em longo prazo foram executadas em prazo inferior a um ano.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"No tocante a estes itens do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 76/77; 110; 174 e 223/224, as omissões de receitas de variações monetárias foram caracterizadas pelos diferentes resultados de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a doze meses, desse modo sujeitas ao tratamento tributário previsto no art. 280, do RIR/80.*

*Ao serem promovidas citadas alterações nos prazos de execução das obras, os resultados diferidos deveriam ser acrescidos de variações monetárias quando do seu oferecimento à tributação, no período subsequente, fato este não reconhecido pela empresa, daí resultarem nas referidas omissões de receitas.*

*O impugnante as contesta, embora, sem apresentar qualquer meio de prova. Nada esclarece com os argumentos trazidos, pois se restringe a prestar opiniões pessoais, do tipo: "que saldos de obras controlados em contas de exercício futuro, não sofrem correção monetária de balanço; que obras apontadas pelo fisco como de realização de longo prazo foram concluídas no prazo contratual (inferior a doze meses).*

*Preliminarmente, se faz necessário ressaltar que o contribuinte trata a matéria como correção monetária de balanço, quando a autuação baseia-se na incidência de variação monetária. São duas figuras distintas:*

*- a correção monetária de balanço reflete as variações significativas do poder aquisitivo com vistas a não ter os valores com perda da sua representatividade. O nosso sistema de correção significa "o reconhecimento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras" (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Editora Atlas).*

*- as "variações monetárias são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, sempre que referidas atualizações não forem prefixadas, mas sim determinadas posteriormente em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual". (Perguntas e Respostas - IRPJ/90 - Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal).*

*Desse modo, a diferença da variação monetária da correção monetária reside no fato que a primeira é mais abrangente, pois envolve a correção monetária pós-fixada, as alterações cambiais, bem como outras formas de atualização. A segunda limita-se à variação do poder de compra da moeda nacional, sendo calculada através de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal.*

*No caso de ter atualizações monetárias prefixadas, então ficam caracterizadas as receitas financeiras.*

*Esclarecida a questão conceitual, passo a analisar o mérito da infração, em epígrafe.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

No caso, a Fiscalização imputa ao contribuinte, a omissão de receita decorrente da incidência de variação monetária ativa sobre "resultados diferidos" conforme se demonstra nos "Quadros Demonstrativos" nºs. 1.5 (fls. 232); 3.5 (fls. 232) e 4.1 (fls. 525), capitulando-a como infração aos arts. 157 e parágrafo 1º; 175, 254, inciso I e parágrafo único e 387, inciso II do RIR/80.

O art. 254 do RIR/80 define:

"na determinação do lucro operacional:

I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações..."

Como se depreende do texto legal acima, a variação monetária incide sobre os direitos de crédito do contribuinte, por disposição legal ou contratual, não existindo qualquer previsão legal que a vincule ao lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.

Diante do exposto o procedimento fiscal falece de amparo legal, tornando, desse modo, insubstinentes os itens com os seus respectivos valores: 1.1.3.5 (NCz\$ 492.765.427,76); 2.1.3.4 (Cr\$ 45.215.300,56); 3.1.2.3 (Cr\$ 17.947.799.944,83) e 4.2.1 (Cr\$ 20.714.184.634,00)."

d) Fundamentação do Voto

A decisão de primeira instância não merece reparos quanto a este item, pois, atingiu o cerne da questão ao constatar que inexiste previsão legal para que seja exigida variação monetária ativa sobre o lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.

Ademais, caso o contrato da obra contenha cláusula estabelecendo atualização monetária do valor a ser pago a contribuinte teria que reconhecer tal receita na data de seu recebimento. A prevalecer o entendimento da fiscalização a receita com variação monetária ativa sofreria dupla tributação.

Concluo pelo não acolhimento do recurso ex officio quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

III - 1.2.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nºs. 12, 23, 30, 35, 38 (alínea "b") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, relatórios, correspondências, cartas-convite, consultas respondidas, orientações técnicas, exemplares de material produzido e demais elementos que comprovassem e evidenciassem a efetividade e necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1989.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94 onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo".

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal, em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e injustificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Tendo em vista a constatação de utilização freqüente de documentação inidônea para embasar os registros contábeis, bem como ocorrência de registro contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, conforme se comprova em vários itens desta peça fiscal, a negativa de apresentação de documentos indica a intenção da fiscalizada de eximir-se das responsabilidades decorrentes desses procedimentos, evitando o cumprimento de diligências nos emitentes.

Dessa forma ficou caracterizada a necessidade não apenas da apresentação de documentação fiscal hábil e idônea, mas também dos demais elementos solicitados nos Termos de Intimação, para comprovação de que os registros contábeis correspondem a operações efetivas e necessárias à empresa. Como a fiscalizada não logrou comprovar registros de despesas, no valor de NCz\$ 11.327.099,64 e de custos, no valor de NCz\$ 151.005.262,84, conforme relacionado nos Quadros Demonstrativos nº 1.7 e 1.8 caracteriza-se a redução indevida do lucro líquido no total de NCz\$ 162.332.362,48.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º, 165, 191, 192, 197 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Segundo a peticionária, a não apresentação de documentação que respaldasse os registros contábeis resultantes de redução da base de tributação do imposto de renda deve-se a problemas estruturais.

Encerra sua defesa evocando os princípios do contraditório e a ampla defesa, tratados no art. 5º, LV, da Constituição Federal, que propiciarão "a oportunidade de comprovar a adequação dos procedimentos adotados".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Neste item, fls. 77/78, os fiscais autuantes, além de acusarem a não apresentação de documentos comprobatórios, glosaram custos e despesas por não ter sido comprovada a sua necessidade à atividade da empresa, inclusive, fazendo uma incursão sobre certos procedimentos observados no decorrer da fiscalização. Dizem, por exemplo, que freqüentemente a empresa utilizou de documentação inidônea para embasar registros contábeis. Denunciam, também, a ocorrência de registros contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, além de outras acusações."*

*Os valores dos custos e despesas glosados foram identificados nos Quadros Demonstrativos (Qd) nºs. 1.7 e 1.8, fls. 234/236 e 237/261, perfazendo um total de NCz\$ 162.332.362,48.*

*A impugnante, conhecendo o teor do Termo de Verificação Fiscal onde se encontram os registros acima, se defende alegando que em virtude dos infortúnios oriundos do gigantismo que a mesma atingiu, sem uma estrutura de apoio, não foi possível atender a tempo e a hora os pedidos da fiscalização.*

*Faz outras considerações sobre o assunto e ao final, pede aos julgadores da Delegacia de Julgamento de Salvador que à vista dos documentos comprobatórios, que oportunamente seriam apresentados, concedessem o provimento à impugnação cancelando a exigência do auto de infração, fl. 10.816.*

*A ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade dos desembolsos, contabilizados em contas de despesas e custos, além do presente, foram objeto de autuação nos itens: 2.3.1.1 (Qds. nºs. 2.7 e 2.8); 3.3.1.1 (Qds. nºs. 3.7 e 3.8); 1.2.2.1 (Qds. nºs. 1.9 e 1.10); 2.3.2.3 (Qds. nºs. 2.9 e 2.10) e 3.3.2.1 (Qds nºs. 3.9 e 3.10).*

*Na análise destes Quadros Demonstrativos, verifiquei que alguns valores foram lançados em duplicidade, no próprio quadro ou outro quadro.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

A empresa, no uso da faculdade preconizada pelo art. 17 do Decreto nº 70.235/72, apresentou, em diversas oportunidades, documentos comprobatórios de custos/despesas, objeto do presente litígio.

Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidade de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:".

Resumo do julgamento- (demonstrativo de fls. 28.158 a 28.198)

Quadro Demonstrativo	Valor lançado	Valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
1.7	11.327.099,64	4.823.073,06	185.894,92	6.318.131,66
1.8	151.005.262,84	127.099,07	35.689.015,93	115.189.147,84
Total	162.332.362,48	4.950.172,13	35.874.910,85	121.507.279,50

d) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova. A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidade nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Revisei os elementos de prova acatados pela autoridade julgadora de primeira instância entendendo estar parcialmente correta a exclusão dos valores de NCz\$ 4.950.172,13 e NCz\$ 35.874.910,85 da base de cálculo tributada.

Há equívoco de NCz\$ 292.492,20 (a menor) no valor exonerado na decisão de primeira instância, apontada pela contribuinte na correspondência de fls. 30.525 e 30.527. Este valor está sendo regularizada no recurso voluntário, portanto, sem prejuízo à contribuinte ou à Fazenda Nacional.

Pelo exposto, concluo pelo não provimento do recurso ex officio quanto a este item.

**IV - 1.2.2.1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 13 e 38 (alínea "a") e de Reintimação nº. 4 foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos que evidenciassem a necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1989.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Em 21/09/94, a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo.".

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal, em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

No entanto, em diligências fiscais realizadas junto a pessoas jurídicas emitentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprobatórios da necessidade dos serviços, mas que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas. Nos Quadros Demonstrativos nºs. 1.9 e 1.10 estão relacionados os documentos de despesa, no valor de NCz\$ 10.703.219,67 e de custo, no valor de NCz\$ 327.476,82, para os quais a fiscalizada deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos serviços ou dos produtos adquiridos, no valor de NCz\$ 11.030.696,49 que serão glosados, por indedutibilidade.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º, 191, 192, 221 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Relativamente a este item, a autuada compromete-se a anexar ao processo os documentos necessários a comprovação da validade das despesas.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Com relação a estes itens a fiscalização incluiu na base tributável do IRPJ, valores registrados como despesa ou custo para os quais a empresa deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos gastos, que foram glosados por indedutibilidade, (itens 1.2.2.1 e 2.3.2.3), aliada a ausência de documentação fiscal (item 3.3.2.1)."*

*O impugnante alega que apresentará provas de forma a descaracterizar a indedutibilidade das importâncias glosadas, inclusive, alerta que há duplicidade de tributação, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, relativo aos Quadros Demonstrativos nºs. 2.9 e 2.10 (item 2.3.2.3).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Conforme descrito no item 1.2.1.1, efetivamente existiu duplicação de valores, além do indicado pelo contribuinte, assim como foi procedido o exame da documentação apresentada, ao amparo do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.*

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidade de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo.:*

Item 1.2.2.1 - resumo do julgamento (demonstrativo de fls. 28.199 a 28.210)

Quadro demonst.	valor lançado	Valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
1.9	10.703.219,67	550.185,13	1.282.716,50	8.870.318,04
1.10	327.476,82	327.476,82	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>11.030.696,49</b>	<b>877.661,95</b>	<b>1.282.716,50</b>	<b>8.870.318,04</b>

d) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova. A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidade nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Revisei os elementos de prova acatados pela autoridade julgadora de primeira instância entendendo também estar correta a exclusão dos valores de NCz\$ 877.661,95 e NCz\$ 1.282.716,50 da base de cálculo tributada.

Pelo exposto, concluo pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**V - 1.2.2.2 - DESPESA INDEDUTÍVEL - EXCESSO DE PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1989 a fiscalizada utilizou-se da prerrogativa prevista no art. 221 do RIR/80, registrando provisão para créditos de liquidação duvidosa sobre os valores a receber.

O cálculo feito com base na soma algébrica dos saldos, em 31/12/89, das contas: "Faturas a Receber", "Serviços Medidos a Faturar", e "Adiantamentos de Clientes" constantes do Balancete levantado naquela data.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Apurou-se, dessa forma, superestimação da provisão em questão, no valor de NCz\$ 147.981,57.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A interessada alega que a fiscalização não computou na base de cálculo da Provisão para Devedores Duvidosos o saldo da conta de *Retenções Contratuais sobre o Faturamento*.

Segundo ela, "sendo referidas retenções créditos da autuada exigíveis contra terceiros, nada obsta que os mesmos componham a base de cálculo da provisão".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"A fiscalização detectou excesso no valor provisionado para perda provável no recebimento de créditos a receber, tomando-se como base os saldos em 31.12.89, das contas "Faturas a Receber", "Serviços Medidos a Faturar" e Adiantamento de Clientes, conforme discriminado no Termo de Verificação, fls. 83. Apurou-se, dessa forma uma superestimação da provisão para devedores duvidosos, no valor de NCz\$ 147.981,57."*

O autuado contesta o lançamento, argüido que o Fisco deixou de levar a efeito, na base de cálculo da provisão demonstrada, às fls. 86, o saldo da conta "Retenções Contratuais sobre o Faturamento" (direito a receber da empresa), no valor de NCz\$ 4.932.476,82. Aplicado o percentual permitido (3%), sobre este saldo, encontra-se o valor glosado pela fiscalização de NCz\$ 147.981,57.

*Em que pese a argumentação retro mencionada, o impugnante deixa de acostar aos autos a prova que respalde sua defesa. Bastaria fazer acompanhar as cópias dos registros da mencionada conta para que este Julgador firmasse sua convicção dentro do alegado.*

*Contudo, através das xerocópias do Balancete Mensal anexado pelo Fisco, fls. 7203/7205, verifica-se a existência do saldo da conta "Cauções e Retenções Contratuais" no valor de NCz\$ 4.932.722,82, decorrentes da atividade normal da empresa. Ademais, o valor defendido pelo impugnante e não computado pelo fisco, não é igual, mas sim aproximado do valor glosado (NCz\$ 147.974,30), diferença esta, de vulto inexpressivo.*

*Por todo o exposto, concluo pela improcedência deste item e determino a exclusão da base tributável, o valor de NCz\$ 147.981,57.".*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

d) Fundamentação do Voto

Na vigência do artigo 221 do RIR/80, a provisão para créditos de liquidação duvidosa era de 3% sobre o montante dos créditos, excluídos aqueles de que trata o § 3º. do referido artigo.

Ao apurar o excesso de provisão, o fisco deixou de considerar a conta "Cauções e Retenções Contratuais" em 31/12/89. A contribuinte apontou o equívoco, que foi confirmado pela autoridade julgadora de primeira instância.

Verificando o documento de fls. 7.180, balancete de dezembro/89, também constatei que o crédito encontrava-se devidamente contabilizado, pelo valor NCz\$ 4.932.476,82, sendo de fato improcedente a glosa.

Isto posto, entendo que o recurso *ex officio* não merece ser acolhido quanto a este item.

**VI - 1.3.1.2 - POSTERGAÇÃO DE RECEITA - CORREÇÃO MONETÁRIA PÓS FIXADA**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em janeiro de 1990 a fiscalizada contabilizou a crédito da conta "Correção Monetária Pós-fixada" o total de NCz\$ 51.573.757,49, levando-o para o resultado do balanço comercial de 31/01/90 como variação monetária ativa.

Considerando que a empresa não logrou comprovar que a apropriação de correção monetária pós-fixada, no mês de janeiro de 1990, corresponde a esse exercício, caracteriza-se a postergação do imposto incidente sobre o valor de NCz\$ 51.573.757,49, por corresponder a resultados apropriáveis no período-base de 1989.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A interessada destaca, inicialmente, que o balanço social da empresa incorporava dados estimativos de decisões gerenciais, para atender às apropriações de receitas referentes a janeiro de 1990; observou-se ainda que os valores registrados, pelas próprias condições gerenciais adotadas naquele balanço, não traziam intrinsecamente as condições específicas exigidas para o reconhecimento do fato gerador de tributos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Desta forma, as receitas provisionadas em janeiro de 1990 foram estornadas em fevereiro, "não se tendo presente na ocasião a ocorrência de quaisquer fatos geradores da obrigação tributária, o que, para os fins do direito, somente aconteceu no encerramento do período-base de apuração, no caso, em 31/12/90."

Após alertar para o fato de a fiscalização ter considerado em duplicidade valores de correção monetária de retenções contratuais entre este item e os itens 1.1.3.3 e 1.1.3.4, conclui afirmando que a presunção assumida pelo Fisco não tem amparo legal, pois o arbitramento, neste caso, só seria cabível se a contabilidade se mostrasse imprestável, o que não ocorreu.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Trata-se, nesse item, de postergação de receita de correção monetária, tendo em vista que a fiscalizada, durante o mês de janeiro de 1990, contabilizou a crédito da conta nº 4103010003-2 "Correção Monetária Pós Fixada" (fls. 7.364/7.365), o valor total de NCz\$ 51.573.757,49, levando-o para resultado do balanço levantado em 31/01/90, como variação monetária ativa.*

*É assente que as variações monetárias devem ser computadas no resultado do período-base a que competirem, em obediência ao regime de competência, recomendando pela legislação comercial na apuração dos resultados das sociedades por ações (Lei 6.404/76, art. 177) e encampado pela lei tributária para todas as pessoas jurídicas que apuram o imposto de renda com base no lucro real (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 4º).*

*Em resposta à intimação fiscal nº 24 - item 3 (fls. 702/704), na qual o fisco solicitou a apresentação dos recibos que compõem a conta retro citada, das notas fiscais correspondentes à origem da correção monetária contabilizada e da memória de cálculo da correção, além da indicação do número das folhas dos livros Razão e Diário onde foram registrados os recebimentos dos valores que geraram a correção, informações e documentos esses que possibilitariam a verificação da correta apropriação da receita financeira auferida, a fiscalizada limitou-se a dizer que nada havia localizado até o momento (fl. 1.085).*

*Na defesa apresentada, novamente a impugnante foge da apresentação dos documentos que demonstram a origem da receita em questão, preferindo, em vez disso, alegar que tal receita, provisionada em janeiro de 1990, foi estornada em fevereiro do mesmo ano e que os autuantes consideraram em duplicidade valores de correção monetária de retenções contratuais entre este item e os itens 1.1.3.3 e 1.1.3.4, do que, no entanto, não faz prova alguma, deixando, inclusive, de relacionar os valores aos quais se refere.*

*Não obstante o acima descrito, com relação a duplicidade de lançamento, assiste razão ao contribuinte, já que, nos itens 1.1.3.3 (Obras Cagepa, Petrobrás) e 1.1.3.4 (obra Aracruz), tributou-se a receita correspondente à variação monetária ativa devida no exercício, tendo a fiscalização se utilizado dos saldos existentes, nas referidas contas, para cálculo dos valores considerados e lançados como omitidos.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Além disto, o presente lançamento torna-se insubsistente quando a fiscalização toma por base registros em 31.01.90, para caracterizar postergação de receita, pertinente ao período-base de 1989, sem verificar o seu efeito no balanço de encerramento do período subsequente (1990), ou seja de balanço a balanço. Este aspecto, foi objeto das considerações iniciais quanto à postergação de pagamento do imposto, cujos reflexos aplicam-se ao presente.*

*Desta forma, o deslinde da questão não esta na falta de prova documental que a autuada, apesar das oportunidades que teve, tanto na fase de fiscalização quanto de defesa, deixa de prover, mas sim, na essência do lançamento que falece de amparo legal para sua subsistência.*

*Consequentemente, não é lícito concluir que tais receitas, atinentes a correção monetária pós-fixada, contabilizadas no mês de janeiro de 1990, são, apropriáveis ao período-base 1989, ademais, quando nenhum outro elemento de investigação foi apresentado pelo Fisco para embasar o seu procedimento.*

*Logo, descaracterizando-se, assim, a postergação do oferecimento à tributação da receita no valor de NCz\$ 51.573.757,49, deve-se excluir o lançamento nessa parte.”.*

#### d) Fundamentação do Voto

Neste item a decisão recorrida está plenamente fundamentada e não merece reparos. Destaca-se, mais uma vez, o caráter presuntivo da autuação, pois, diante da contabilização de uma receita no mês de janeiro/90, para a qual não foram apresentados os documentos hábeis, a fiscalização concluiu tratar-se de receita do ano-base de 1989. A fiscalização não anexou qualquer prova, direta ou indireta, de que esta receita é de competência do período-base de 1989.

Além disso, verifica-se que há grave equívoco na forma de apuração do imposto postergado no auto de infração, conforme pode ser constatado em todos os demonstrativos às fls. 16 a 29. No cálculo do imposto postergado não foi observado o comando de neutralizar todos os seus efeitos, inclusive da correção monetária sobre a parcela do valor que integraria o Patrimônio Líquido da empresa, nos exatos termos do entendimento expressado através do Parecer Normativo nº. 02/96, publicado no D.O.U. de 29/08/96 que, como norma interpretativa, retroage à data do dispositivo interpretado, mais precisamente o artigo 6º. do Decreto-lei nº. 1.598/77. Foi efetuado, ainda, imputação de pagamento do imposto pago, com exclusão de multa de mora (20%) e juros, procedimento que não encontra amparo na legislação.

Nos casos semelhantes este Colegiado vem decidindo, por unanimidade de votos, pela exoneração do lançamento, conforme pode ser constatado na ementa e voto do Acórdão nº. 103-19.259, sessão de 17 de março de 1998, proferido pelo ilustre conselheiro Victor Luís de Salles Freire, que a seguir transcrevo parcialmente:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*"IRPJ - POSTERGAÇÃO - FORMA DE APURAÇÃO - "Quando o sistema de lançamento de ofício se orientar pelo critério da postergação, à luz do Parecer Normativo nº 2/96 se terá que admitir os efeitos da correção monetária nas demonstrações financeiras sob pena de incorreta apuração do crédito tributário devido.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ..., ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

[...]

V O T O

*Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, Relator  
[...]*

*"Debruçando-me todavia sobre os cálculos da postergação, verifico que, quando de sua feitura, ainda não havia sido editado o Parecer Normativo nº 2, parecer este que reconhecidamente deixou assente o fato de que, até a sua prolação, "o entendimento exarado para o contexto então vigente não ficou devidamente completo" (cf. item 2), e, mais do que tudo, indicou no seu item 6. 2 que o "fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente em período base posterior ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados, deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago". Por sinal, mais do que tudo, para atingir esta conclusão, ao que se verifica do Parecer, orientou-se ele seguramente para os efeitos do sistema da correção monetária das demonstrações financeiras, matéria não cogitada no anterior Parecer Normativo sobre a espécie, volvido para o longínquo ano de 1979.*

*Na medida em que assim o lançamento, ao se debruçar sobre a postergação, deixou implícito que o imposto foi recolhido a posteriori, não me posso mostrar insensível aos termos do item 6.2, que autoriza a cobrança no lançamento de ofício apenas das parcelas de juro e multa, após computados os efeitos inflacionários da letra "d" do item 5.3 do PN nº 02/96.*

*Em assim procedendo, seguramente o lançamento deveria vir em moldes totalmente diversos e como este Conselho não tem a competência lançadora, outra alternativa não resta senão julgar inteiramente prejudicados os lançamentos de IRPJ, ILL e Contribuição Social remanescente em face da incorreta apuração do suposto crédito tributário do Fisco para com o Recorrente.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*É como voto para, em provendo o apelo, determinar o cancelamento de todos aqueles Autos de Infração.”.*

Portanto, o recurso *ex officio* não deve ter provimento quanto a este item.

**VII - 1.3.1.3 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO, INOBSEVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - RECEITA**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

**1.3.1.3.1 - OBRA RIBEIRA DO POMBAL**

Em 30/11/89 a fiscalizada constituiu "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", em contrapartida à conta "Receita - Ribeira do Pombal", no valor de NCz\$ 2.032.162,00. Em 31/12/89 reverteu a provisão e realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Ribeira do Pombal", no valor de NCz\$ 869.311,04. Em 31/01/90 foi constituída nova provisão no valor de NCz\$ 10.669.473,35, levando-a para o resultado do balanço comercial dessa data. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados NCz\$ 232.864,30.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a insignificância dos custos registrados em janeiro/90, caracteriza-se como realizado em 1989 o valor de NCz\$ 2.032.162,00, registrado como receita e revertido naquele ano, ensejando postergação de pagamento de imposto.

**1.3.1.3.2 - OBRA PIRELLI**

Em 30/11/89 a fiscalizada constituiu "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", em contrapartida à conta "Receita - Pirelli", no valor de NCz\$ 1.191.795,00. Em 31/12/89 reverteu a provisão, contabilizando a NF nº. 8725, no valor de NCz\$ 134.261,95, computando no resultado do período-base a receita de NCz\$ 926.049,27 e realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Pirelli", no valor de NCz\$ 2.219.378,90. Em 31/01/90 foi contabilizada a NF nº. 8849, no valor de NCz\$ 4.464.897,12 e constituída provisão no valor de NCz\$ 140.594,33, levando para o resultado do balanço comercial dessa data a receita de NCz\$ 4.605.491,45. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados NCz\$ 995.721,50.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a desproporcionalidade dos custos em relação à receita nos períodos mencionados, caracteriza-se como realizado em 1989 o valor de NCz\$ 1.191.795,00, registrado como receita e revertido naquele ano, ensejando postergação de pagamento de imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

### 1.3.1.3.3 - OBRA IGAPORA

Em 30/11/89 a fiscalizada realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Igapora", no valor de NCz\$ 2.719.600,09, não havendo oferecimento de receita correspondente. Em 31/01/90 foi constituída "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", contabilizada na conta "Receita - Igapora", no valor de NCz\$ 16.351.155,64, levando para o resultado do balanço comercial dessa data. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados NCz\$ 4.153.292,04.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/89, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita ao período-base encerrado em 31/12/89 e a 01 a 31/01/90, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de NCz\$ 6.541.370,29.

### 1.3.1.3.4 - OBRA "MACRO DRENAGEM II"

Em 30/11/89 a fiscalizada realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Macro Drenagem II", no valor de NCz\$ 3.767.742,43, não havendo oferecimento de receita correspondente. Em 31/01/90 foi constituída "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", contabilizada na conta "Receita - Macro Drenagem II", no valor de NCz\$ 1.488.682,90, levando para o resultado do balanço comercial dessa data. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados NCz\$ 1.939.085,15.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/89, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita ao período-base encerrado em 31/12/89 e a 01 a 31/01/90, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de NCz\$ 982.853,20.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

#### b) Impugnação

A autuada inicia sua defesa alegando que os autuantes cometem erro de fato e que o crédito tributário tratado neste item é nulo de pleno direito, porquanto eles (autuantes) assumiram como definitivas as provisões de receitas lançadas e estornadas no mesmo período-base e as efetuadas em janeiro/90 e estornadas em fevereiro/90, não aceitando, nos dois casos, como válidos os estornos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Além disso, segundo ela, não há nada para ser provado, pois os registros, validados pelos próprios autuantes, foram estornados, isto é, não produziram, de fato e de direito, quaisquer efeitos na determinação do resultado do período-base ao qual se atribuiu a existência de fato gerador da obrigação tributária.

Visando rebater mais precisamente a argumentação do Fisco, desmembra este item em sub-itens, a saber:

**1.3.1.3.1/2 - Obra Ribeira do Pombal e Pirelli**

Aqui, o valor de uma provisão criada em novembro/89 e estornada em dezembro, do mesmo ano, foi, pelos autuantes, incluída - "sem nenhuma vinculação legal ou, mesmo, contratual" - às receitas da autuada.

A autuada destaca que não auferiu tais rendimentos e questiona os conceitos usados pelo Fisco. Na oportunidade, define o estorno como sendo um mecanismo contábil aplicável aos valores tidos como registros inválidos, em decorrência de erro material.

**1.3.1.3.3/4 - Igaporã e Macro Drenagem II**

A interessada sustenta que a fiscalização imputou receita para o exercício de 1989, tomando como base uma provisão efetuada em janeiro/90 e estornada em fevereiro/90, sem qualquer respaldo legal.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**"1.3.1.3.1 - OBRA "RIBEIRA DO POMBAL"**

No que tange a esse item, segundo a fiscalização, verifica-se que a contribuinte constituiu, em 30/11/89, "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", no valor de NCz\$ 2.032.162,00, contabilizando a crédito da conta de receita "Ribeira do Pombal" (fl. 6761). Em 31/12/89, entretanto, a fiscalizada efetuou a reversão da provisão constituída, deixando de tributar a receita correspondente ao período-base encerrado em 31/12/89, embora tenha apropriado, nesse mesmo período, o montante de NCz\$ 869.311,04, relativo ao custo dessa obra (fl. 6759).

No exercício seguinte foi constituída nova provisão de serviços medidos a faturar, no montante de NCz\$ 10.669.473,35 (fl. 6762), com a respectiva transferência para o resultado do período.

Solicitada a comprovar, através do Termo de Intimação Fiscal nº 34 (fl. 773), a reversão da referida provisão, bem como justificar, em relação à obra "Ribeira do Pombal", a inexistência de receita no período-base de 1989, mas apenas no período-base de 1990, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*interessada limitou-se a informar que os elementos solicitados não foram por ela encontrados, silenciando quanto à ausência de receita no ano de 1989.*

*A impugnação envereda pelo aspecto que os autuantes tomaram como definitivo um valor lançado a título de uma expectativa de direito (Provisão de Serviços Medidos a Faturar), estornado em dezembro do próprio período-base.*

*A fiscalização trata, em dado momento estes tipos de lançamentos contábeis, ora estornos, ora reversões, de maneira igual ou mesmo confusa.*

*Na realidade, houve um estorno e não reversão do lançamento de constituição da provisão, dentro do próprio período-base, que no entendimento deste Julgador, não afetou o resultado encerrado em 31.12.89, muito menos, autoriza o Fisco a atribuí-lo como receita postergada.*

O estorno significa a "retificação de erro cometido pela lançamento indevido de uma parcela de crédito ou débito e assentamento de quantia igual na conta apostila". (Novo Dicionário da Língua Portuguesa, Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda - 2ª edição revista e aumentada - Editora Nova Fronteira - 25ª impressão).

*Contabilmente, ele é aplicado a valores tidos como registros não válidos, por erro da empresa.*

*No caso, em epígrafe, a reclamante registrou uma expectativa de receita (30.11.89), a qual, por certo, não se concretizou, daí ter sido estornado em 31.12.89, zerando o efeito desta.*

*Mais uma vez os ilustres autuantes pecam na caracterização da infração, pois partem do pressuposto que a ausência da receita está, intrinsecamente ligada ao valor estornado, de modo a fugir à correspondente tributação.*

*A IN-SRF nº 21/79, aplicável à presente situação, ao disciplinar a apuração dos contratos de empreitada ou fornecimento de bens e serviços, estabeleceu regras para se determinar a receita do período. Com base nela, é que as autoridades fiscais levantariam a receita do período, já que a causa do problema, se resume na existência de custos sem a correspondente receita.*

*Todavia, assim, não procedeu a Fiscalização.*

*Logo, se a empresa teve a necessidade de efetuar um lançamento de estorno em sua contabilidade, não é lícito presumir que os demais fatos ocorridos, inclusive, no exercício subsequente, lhe estejam diretamente ligados.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Ademais, os valores descritos no Termo de Verificação Fiscal, pertinentes ao período subsequente (31.01.90), no entendimento deste Julgador, nada tem a ver com a tipificação da infração.*

*Também, é bom que se esclareça que os efeitos da postergação de imposto devem ser levados em consideração de balanço a balanço, quando do regime de apuração do lucro real, no caso anual, fato este, esposado nas considerações finais sobre a postergação do pagamento de imposto.*

*Assim, o lançamento relativo à reversão da "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", da obra "Ribeira do Pombal", deve ser excluído da base tributável, no valor de NCz\$ 2.032.162,00, por não se caracterizar a subavaliação de receita e consequente postergação de pagamento de imposto, como foi descrito no Auto de Infração.*

#### 1.3.1.3.2 - OBRA "PIRELLI"

*Da mesma forma, com relação à obra "Pirelli", a autuada constituiu, em 30/11/89, "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", no valor de NCz\$ 1.191.795,00 (fl. 6763), procedendo a reversão dessa provisão em 31/12/89, computando no lucro líquido do período o valor de NCz\$ 2.219.378,90 (fl. 6765), relativo unicamente ao custo da obra.*

*Como a tipificação deste item, já foi objeto de análise no item precedente, reporto-me a ela, aqui, estendendo àquela fundamentação, razão pela qual autorizo a exclusão, do lançamento correspondente a NCz\$ 1.191.795,00.*

#### 1.3.1.3.3 - OBRA "IGAPORA"

*No tocante à obra "Igapora", a autuada contesta a atitude da fiscalização em imputar uma receita para o exercício de 1989, tomando como base a contabilização de um valor em janeiro de 1990, entendendo não existir base legal para tal procedimento.*

*Com relação ao estorno do valor da receita contabilizada, em data posterior, arguido pela interessada, cabe ressaltar que, ante a inexistência de receita da obra "Igapora" lançada no período, o fisco utilizou-se, para tanto, do valor relativo à "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", declarado pela própria contribuinte como receita do período.*

*É que o contribuinte transferiu para a apuração do resultado do período, em 31/12/89, o valor de NCz\$ 2.719.600,09 (fl. 6767), referente a custos da obra "Igapora", sem que a receita correspondente desse mesmo período fosse oferecida à tributação. Em 31/01/90, a fiscalizada constituiu "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", no valor de NCz\$ 16.531.155,64, contabilizando à crédito da conta de receita obra "Igapora" (fl. 6803), e apropriando o valor de NCz\$ 4.153.292,04 como custo do período (fl. 6807), conforme descrição no Termo de Verificação Fiscal (fl. 93) e QD nº 1.15 (fls. 275).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

No entanto, o procedimento fiscal, com base em rateio, falece de amparo legal, para o seu aceite, pelas razões a seguir:

- a utilização das disposições legais contidas no art. 678 do RIR/80 (atual 894 do RIR/94), que autoriza o fisco, nos casos de lançamento de ofício, fixar os rendimentos tributáveis, de acordo com as informações que se dispuser, foi objeto das considerações iniciais sobre a postergação, as quais estendo os seus efeitos ao presente item;

- a citada IN-SRF nº 21/79, no seu item 5, estabelece os seguintes critérios alternativos para avaliação de obras em andamento, como se segue:

"Na produção em longo prazo o progresso da execução da obra será aferido por um dos critérios, à opção da pessoa jurídica:

I - segundo a percentagem que a execução física for avaliada em laudo técnico de medição....

II - segundo a percentagem que o custo incorrido no período base sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado".

- o critério de rateio, por eles aplicado, não se enquadra nas disposições legais retrocitadas. O cálculo parte dos valores contabilizados como custo, no período de 01.01.89 a 31.12.89, somados aos de janeiro/90, considerando-os como custo total da obra, em relação a uma "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", lançada em contrapartida à conta de receita, relativa ao mês de janeiro/90. Encontrado um percentual, o mesmo é aplicado sobre o valor provisionado, para em seguida, imputar o valor encontrado como a receita do período fiscalizado, não reconhecida pela contribuinte. Posteriormente, são calculados os efeitos da postergação, objeto da autuação.

Este procedimento carece de amparo legal pois as autoridades fiscais imputaram o reconhecimento de uma receita, não autorizado pelas normas legais, tomando-se por base valores lançados com fins societários (31.01.90).

Além disso, a mencionada "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", parâmetro do rateio, foi estornada em fevereiro de 1990, anulando, assim, o valor considerado pelo Fisco.

Logo, amparado pelos permissivos legais que regem a matéria, em epígrafe, não vislumbro redução da base tributável, hipótese de postergação, da maneira descrita pelas autoridades fiscais.

É de bom alvitre ressalvar que uma suposta existência de irregularidade, por si só, não tem o condão de tipificar uma infração passível de tributação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Portanto, improcede o lançamento relativo à inobservância do regime de competência sobre o valor de NCz\$ 6.541.370,29, uma vez que não ficou configurada a postergação do reconhecimento da receita.*

**1.3.1.3.4 - OBRA "MACRO DRENAGEM II"**

*Igualmente ao item anterior, a fiscalização caracteriza a subavaliação de receita, pelo fato da empresa, em 31/12/89, transferir para a apuração do resultado do período-base, apenas os custos, no valor de NCz\$ 3.767.742,43 (fl. 6750), relativos à obra "Macro Drenagem II".*

*Como as razões da autuação guardam similitude com o item anterior, estendendo a fundamentação daquele ao presente.*

*Dessa forma, há de se excluir da tributação, o valor de NCz\$ 982.853,20.”.*

**d) Fundamentação do Voto**

Neste item cabe novamente ratificar os fundamentos da decisão de primeira instância.

Correta a observação do julgador a quo quanto a falhas na caracterização da infração e a ilicitude das presunções e arbitramento de receita por parte dos auditores fiscais.

Nas obras “Ribeira do Pombal” e “Pirelli” o fato de a contribuinte ter efetuado em 31/12/89 o estorno de “provisão de serviços medidos a faturar”, e a constituição de nova provisão em 31/01/90, ensejou a presunção de postergação do imposto.

Já em relação as obras “Igapora” e “Macro Drenagem II” a fiscalização arbitrou a receita do ano de 1989, com fulcro no artigo 678 do RIR/80, com base na provisão constituída em 31/01/90, em face de a contribuinte ter apropriado somente custos no balanço fiscal daquele ano.

A decisão recorrida está certa ao afirmar que em todos esses casos a fiscalização deveria ter observado os preceitos da Instrução Normativa SRF nº. 21/79 que disciplina a aplicação do artigo 280 do RIR/80.

Pelo exposto, o recurso *ex officio* não merece provimento quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

VIII - 1.3.2.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No balanço patrimonial levantado em 31/12/89, a fiscalizada levou para "Resultados de Exercícios Futuros" a receita correspondente à conta "Escola Técnica de Coda - MA" no valor de NCz\$ 5.995.487,63, de forma a beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80, que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos.

Ocorre que à conta de receita referente a essa obra não correspondem custos, de forma que o diferimento se cingiu à receita registrada no período.

Inexistindo custo para uma obra, descaracteriza-se a execução da mesma, tornando-se incabível o diferimento da receita, ficando caracterizado o diferimento indevido no total de Cr\$ 5.995.487,63.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A autuação teve origem no fato de a empresa ter diferido o valor faturado, relativo a serviços contratados, sem o registro dos respectivos custos incorridos.

A peticionária discorda deste procedimento e esclarece que "o fato de se ter efetuado o faturamento de receitas sem que se tivesse ainda o registro dos custos incorridos não é suficiente para descharacterizar a possibilidade de diferir os resultados, pois, ainda que inexistindo o registro tempestivo dos custos, não deixou de existir resultado, e o valor deste é exatamente o valor da receita diferida ao qual se contraporia o custo zero, até aquele momento.".

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Nesses itens, o fisco considerou indevido o diferimento das receitas registradas na conta "Escola Técnica Codó - MA", no valor de NCz\$ 5.997.487,63, no período-base 1989, e nas contas "Barragem Bruscas - PB", "Barragem Poço Redondo", "Saneiam. Juazeiro do Norte", "Barragem Santa Cruz" e "Sub-Estação", no valor total de Cr\$ 315.020.341,63, no período-base 1990, porquanto tal diferimento cingiu-se à receita registrada, conforme se verifica nos balancetes analíticos levantados em 31/12/89 (fls. 8.177) e 31/12/90 (fls. 8.955), nos quais verifica-se que não constam valores registrados nas contas redutoras de "resultados de Exercícios Futuros".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Pela disposição contida na IN-SRF nº 21/79, a inexistência de custos alocados às referidas obras, não evidencia a permissão de descaracterizar-se a natureza dos contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, cuja tributação é prevista nos artigos 280 e 281 do RIR/80, mormente quando os contratantes são entidades governamentais, cujos resultados gozam do diferimento previsto no artigo 282 do mesmo regulamento.*

*A citada IN-SRF nº 21/79, que uniformiza os procedimentos de apuração de contratos, desta natureza, conceitua-os, nos seus itens 1 e 2. O item 3, trata da Produção em Longo Prazo e a correspondente apuração do resultado. O seu sub-item 3.2, dispõe: "a apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento."*

*Os itens 6 e 7, do citado ordenamento legal, respectivamente, tratam de custos e receitas. Os critérios de avaliação do andamento das obras reportam-se a percentagem de execução física, medida através de laudo técnico ou segundo a percentagem sob o custo incorrido em relação ao custo total orçado ou estimado, reajustado (item 5).*

*As demais disposições contidas na referida instrução, que ressalvamos, dizem respeito a manutenção de controles específicos e diferimento de lucros não realizados de contratos com entidades governamentais.*

*Nestes contratos, a faculdade do diferimento previsto no art. 282 do RIR/80 e a IN-SRF nº 46/89, condiciona sua fruição, aos seguintes aspectos:*

*- o resultado diferido tem que advir de "contratos de construção por empreitada ou fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, celebrados com pessoas jurídicas de direito público, ou seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária..." (IN-SRF nº 46/89 e art. 282 do RIR/80); e*

*- à receita das operações consideradas nesse resultado, devem estar pendentes de recebimento até a data do balanço de encerramento, do período base a ele correspondente.*

*A observação fiscal prende-se ao fato da existência de receita, quando nenhum custo é registrado, fato este estranhável, devido a empresa, em algumas oportunidades, afirmar ter reconhecido a receita à medida que os custos foram incorridos.*

*Todavia, em que pese o labor dos autuantes, a legislação não obstaculiza que o resultado do período, igual à receita registrada, por inexistência de custos alocados a obra, não possa ser diferido, muito menos se os pressupostos para sua utilização (contrato de empreitada com entidade governamental e receita não recebida), não foram desatendidos.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Outrossim, está matéria foi tratada na alínea "c" das considerações finais sobre postergação, cujo o posicionamento, deste Julgador, reafirmo para o presente item.*

*Nessa situação, sem que a fiscalização se acercasse de outros elementos para descaracterizar as operações e os respectivos diferimentos ou provar o descumprimento de alguma das condições, acima realçadas, ficam os lançamentos correspondentes sem amparo legal.*

*Com relação a obra "Escola Técnica Codó - MA", a sua receita foi estornada, conforme lançamento no Razão, xerocópia de fls. 8957.*

*Dessa forma, não estando de pleno direito, caracterizada a ocorrência de postergação do pagamento de imposto, deve-se excluir da base tributável a exigência relativa ao diferimento indevido da receita de NCz\$ 5.997.487,63 no período-base 1989 e Cr\$ 315.020.341,63 no período-base 1990.”.*

d) Fundamentação do Voto

Constata-se pelos fundamentos da decisão recorrida que mais uma vez o julgador de primeira instância agiu com acerto.

O fato de não haver registro de custos para as obras não impede o diferimento do resultado com obras para entidades governamentais, até o recebimento, sob o amparo do artigo 282 do RIR/80, quando são respeitadas as condições fixadas pelo dispositivo.

Sem dúvidas tal situação é por demais estranha, contudo caberia ao fisco apurar as reais consequências tributárias, se houverem. Por certo, não estão presentes elementos para caracterizar a conclusão fiscal de que houve postergação do imposto.

Concluo, assim, pela confirmação da decisão recorrida.

**IX - 1.3.2.2 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO - OBRAS DE LONGO PRAZO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1989, a fiscalizada procedeu ao diferimento contábil de diversas obras, todas contratadas e executadas em período de longo prazo. Intimada a esclarecer os procedimentos adotados, a empresa informou que adota os critérios previstos na IN nº. 21/79, ora em relação ao custo incorrido, ora em relação ao serviço executado. Todavia, a utilização das fórmulas da referida IN indica que, para qualquer dos critérios adotados será sempre encontrado resultado computável na determinação do lucro líquido, exceto nos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

casos de execução a curto prazo, ficando, portanto, caracterizado o diferimento indevido e a consequente postergação no recolhimento do imposto correspondente, no valor de NCz\$ 51.183.466,89.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A autuada insurge-se contra o procedimento adotado pelo Fisco de, após apurar que obras de curto prazo foram executados em longo prazo, adicionar o resultado destas obras ao lucro líquido do exercício, "abstraindo-se do fato de estarem ou não recebidas as parcelas do preço, antecipando indevidamente a tributação da receita, o que contraria os termos dos artigos 280 e 282 do RIR/80, bem assim a IN-SRF nº. 21/79."

Revela que os valores computados no resultado do período-base de 1989 estavam, em parte, carentes de liquidação por parte dos contratantes, sendo, destarte, incabível a exigência de seu cômputo no resultado, haja vista a opção pelo diferimento.

Dando prosseguimento, revela ainda que "na conta de receita de exercícios futuros, estão registrados adiantamentos recebidos através da emissão de notas fiscais, no entanto, os serviços só foram executados em exercícios subsequentes, podendo existir, inclusive, provisão, como receita, de pleito junto a clientes que não se confirmaram e foram estornados no mês subsequente ao encerramento do exercício.".

Findando, considera descabida a autuação dos valores relativos à receita não recebidas de obras com entidades governamentais (cuja relação será anexada aos autos), "bem como as parcelas correspondentes a notas fiscais emitidas para suportar os adiantamentos por conta de serviços futuros e a eliminação de pleitos que foram provisionados em dezembro e estornados em janeiro do ano seguinte.".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Esses itens referem-se ao diferimento indevido dos resultados apurados em diversas obras, todas contratadas e executadas a longo prazo, tendo em vista que a empresa transferiu para "Resultado de Exercícios Futuros" a totalidade dos custos e receitas incorridos nos períodos-base 1989 e 1990, postergando, assim, todo o resultado do período, consoante entendimento fiscal.*

O artigo 280 do RIR/80, preceitua que no caso de contratos de longo prazo, os resultados deverão ser computados em cada período, conforme a percentagem do contrato ou da produção executada, não sendo permitida a sua tributação total apenas ao final da obra, como ocorre com os contratos de curto prazo, previstos no artigo 281 do mesmo regulamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*Por outro lado, apesar de regularmente intimada (intimação nº 21 - fl. 680), a fiscalizada deixou de apresentar as planilhas de cálculo e os documentos atinentes às obras, como seriam os contratos, as medições, os laudos de recebimento das obras, etc., que possibilitariam ao fisco verificar a exatidão dos resultados auferidos em cada período. Em resposta à intimação fiscal, diz a autuada, apenas, às fl. 681, que adota os procedimentos preconizados pela IN SRF nº 21/79, "existindo casos em que adota-se o custo incorrido e casos em que adota-se o serviço executado."*

*Em primeiro lugar, a empresa não perde o direito ao diferimento, só pelo fato de não apresentar ao fisco os elementos necessários à investigação fiscal, embora, esteja obrigado a mantê-los em boa guarda, conforme preconiza o artigo 165 do RIR/80 e atender às solicitações fiscais. Neste particular, o não atendimento às intimações fiscais e/ou pedidos de esclarecimentos, enseja o agravamento da multa lançada de ofício, devidamente aplicada pela fiscalização e não a imputação de irregularidade, sem a devida constatação e comprovação de sua existência.*

Em segundo lugar, a empresa procedeu na forma prevista na IN-SRF nº 46/89, transferindo para resultados de exercícios futuros, receitas e custos incorridos de obras com prazo de execução superior a um ano, contratadas com entidades governamentais, relativas às operações não recebidas, fatos estes não contraditados pela fiscalização.

*Nestes contratos, a faculdade do diferimento previsto no art. 282 e a IN-SRF nº 46/89, condiciona sua fruição, aos seguintes aspectos:*

*- o resultado diferido tem que advir de "contratos de construção por empreitada ou fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, celebrados com pessoas jurídicas de direito público, ou seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária...".(IN SRF N 46/89); e*

*- à receita das operações consideradas nesse resultado, devem estar pendentes de recebimento até a data do balanço de encerramento, do período base a ele correspondente.*

*Mais uma vez, a observação fiscal prende-se ao fato da existência de receita, quando nenhum custo é registrado, fato este estranhável, pelos autuantes, devido a empresa, em algumas oportunidades, afirmar ter reconhecido a receita à medida que os custos foram incorridos.*

*Ademais, é bom que se repise que a existência de indício de irregularidade, porventura existente, por si só não tem o condão de tipificar infração passível de tributação, salvo nos casos previstos em lei. Mister se faz, caracterizar e comprovar a infração que deva ser atribuída ao contribuinte.*

*Quanto a alegação da reclamante, de que estão registrados adiantamentos recebidos através da emissão de notas fiscais cujos serviços só foram executados em exercícios subsequentes, podem existir, até mesmo os casos em que os clientes não confirma-*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*ram os pedidos, sendo os valores estornados no exercício seguinte, a exemplo da obra Escola Técnica de Codó - MA, citada no item anterior.*

*Diante destes fatos, atenta a possíveis desvios na apuração do resultado tributável, a fiscalização, para embasar a infração, ora analisada, deveria munir-se de meios a provar a incorreção do procedimento adotada pela empresa, não pela inaplicabilidade da transferência de receita e custos para "Resultados de Exercícios Futuros", ou inexiste ncia de custos alocados, mas sim, partir para caracterizar que a obra não foi executada, nem contratada por entidade pública ou que a receita, objeto do diferimento, foi realizada financeiramente, assim, como a lei prevê.*

*Desse modo, não resta ao Julgador, outro caminho que não seja determinar a exclusão desta exigência, relativa à postergação da receita de Ncz\$ 51.183.466,89 no período-base 1989 e de Cr\$ 2.482.719.360,29 no período-base 1990.".*

d) Fundamentação do Voto

Tratam-se de obras de longo prazo contratadas com órgãos governamentais.

A fiscalização entendeu ter ocorrido postergação do imposto pelo fato de a empresa ter diferido a totalidade dos custos e receitas para períodos seguintes, ou seja, sem apurar o resultado do período.

A decisão de primeira instância foi precisa ao ponderar que qualquer que fosse o resultado apurado nas obras, desde que positivo, a contribuinte não perderia o direito de diferi-lo nos termos do artigo 282 do RIR/80 e Instrução Normativa SRF 46/89, por se tratar de obras contratadas com entidades governamentais.

Portanto, está correta a decisão de primeira instância sobretudo por seus jurídicos fundamentos, devendo ser negado acolhimento ao recurso *ex officio* quanto a este item.

**X - 1.3.3.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Na apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/89, a empresa, pretendendo beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80, que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, excluiu do lucro líquido, na determinação do lucro real, parcelas do lucro computado no resultado, correspondentes a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

obras no valor de NCz\$ 67.615.734,00, executadas para órgãos públicos. Ocorre que às contas de receita referentes a essas obras não correspondem custos, de forma que o diferimento teve por base apenas as receitas registradas no período, procedendo-se à exclusão de 100% das Faturas a Receber.

Inexistindo custo para uma obra, descaracteriza-se a execução da mesma, tornando-se incabível o diferimento da receita, ficando caracterizado o diferimento indevido no total de NCz\$ 67.615.734,00.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280 a 282, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A Contribuinte esclarece, inicialmente, que executou diversas obras com preços preestabelecidos que levaram-na a um resultado abaixo do esperado. Visando atenuar esse resultado, negociou-se, como de praxe, um adiantamento com o contratante e este aditamento foi registrado em uma conta de provisão de serviços a pagar.

Quanto aos itens 1.3.3.1 e 2.7.3.2, explica que registrou, "durante todo o ano de 1989, a expectativa de receita que tinha ao final de cada mês e estornou integralmente o valor escriturado no mês anterior e, em janeiro de 1990, estornou o valor provisionado em dezembro de 1989.".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Tratam os presentes itens de postergação no recolhimento do imposto de renda por diferimento fiscal indevido.apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/89, excluiu no LALUR parcela do lucro"*

*De acordo com o item 1.3.3.1 do Termo de Verificação Fiscal, às fl. 97, a autuada, na computado no resultado, no montante de NCz\$ 67.615.734,00, correspondente a diversas obras executadas para órgãos públicos, pretendendo beneficiar-se do diferimento fiscal permitido pelo art. 282 do RIR/80.*

Ocorre, no entanto, que as contas que registraram o resultado dessas obras apresentaram exclusivamente valores de receita, não havendo qualquer lançamento correspondente a custo. Desse modo, a fiscalizada procedeu a exclusão de 100% do valor das Faturas a Receber, existente na data do Balanço Patrimonial. Segundo a fiscalização, o fato de não haver o registro de custo para as referidas obras, caracterizou a não execução das mesmas, nos termos dos arts. 280 e 281 do RIR/80, e, caracteriza a sua não execução, incabível se tornou o diferimento da receita registrada, posto que não há previsão legal para diferimentos de outra natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*A impugnante contesta o procedimento adotado pelo fisco, argumentando que o valor de NCz\$ 67.615.734,00 refere-se a uma expectativa de receita, uma vez que a empresa executou diversas obras, com todos os custos incorridos já completamente apropriados, para as quais os preços preestabelecidos conduziram a um resultado muito inferior ao esperado. Por isso, pondera a impugnante, buscou-se junto aos órgãos para os quais foram executadas as obras um aditamento da receita correspondente. Durante o período de negociações, todo o ano de 1989, a empresa registrou, mensalmente, a expectativa da receita numa conta de provisão, estornando integralmente o valor escriturado no mês anterior, sendo que em janeiro de 1990, estornou o valor provisionado em dezembro de 1989.*

*O item 2.7.3.2 refere-se à mesma infração apurada pela autoridade fiscal, relativa ao período-base de 1990, compreendendo as obras denominadas "Adutora do Agreste - AL" e "Canais C. Miranda", totalizando o montante de Cr\$ 263.882.110,00(fls. 157/158).*

*As infrações, retro citadas, cingem-se a falta de contabilização de custos quando existiu receitas, daí, a fiscalização concluir pela impropriedade do diferimento.*

*Esta matéria, assim como, as razões, a ela, contraditadas, foram objeto de decisório dos itens 1.3.2.2; 2.7.2.2; 1.3.1.2; cuja fundamentação estende a presente e, nela respaldada, determina a exclusão das exigências relativas à estes itens, no valor de NCz\$ 67.615.734,00 (1.3.3.1) e de Cr\$ 263.882.110,00 (2.7.3.2), relativos, respectivamente, aos períodos-base de 1989 e 1990.”.*

d) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado na decisão de primeira instância, este item trata de matéria de direito já abordada nos itens "VI, VII e VIII" retro, acerca da falta de contabilização de custos em obras cujo o resultado foi diferido, tendo sido julgada improcedente a autuação. Além disso, trata-se de postergação de imposto e, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto devido no auto de infração está incorreto.

Desta forma concluo pela confirmação da decisão recorrida.

**XI - 1.3.3.2 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - SUPERESTIMAÇÃO DE RESULTADO DIFERIDO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1989 a fiscalizada utilizou-se da prerrogativa prevista no art. 282 do RIR/80, diferindo lucros correspondentes a valores a receber de órgãos públicos, conforme demonstrativo elaborado pela mesma, no qual os valores constantes da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

coluna "Faturas a Receber" correspondem à soma algébrica dos saldos das contas "Faturas a Receber", "Serviços Medidos a Faturar" e "Adiantamento a Clientes", utilizada como base de cálculo da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, cuja contrapartida foi levada a débito do resultado do período.

O RIR/80, em seu artigo 282, permite o diferimento do lucro, que é o resultado encontrado pela diferença entre as receitas e os custos e despesas correspondentes. Logo, para a apuração do lucro passível de diferimento deverão ser deduzidos das receitas tanto os custos como as despesas, inclusive as com créditos de liquidação duvidosa.

Por omitir do cálculo da parcela diferível a despesa em questão, incorreu em superestimação da exclusão efetuada no Lucro Real, no valor de NCz\$ 16.354.343,00, provocando postergação de pagamento do imposto correspondente para o período-base seguinte, no qual foi adicionado o resultado diferido deste período.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280 a 282, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

No que tange aos itens 1.3.3.2 e 2.7.3.1, a peticionária discorda da glosa sobre a provisão, não criada, para créditos de liquidação duvidosa, constituída sobre os créditos correspondentes às obras objeto dos resultados diferidos.

Destaca "a forma, como definida nos autos, de se fazer a provisão para créditos de liquidação duvidosa em relação aos créditos pendentes contra os órgãos governamentais e empresas estatais constituir custo diferido.".

Considera incabível a exigência sobre estes itens, tomando por base, não somente o *caput* do art. 221 do RIR/80, que indica "a faculdade da constituição da provisão e do seu registro, a critério da pessoa jurídica, e não da autoridade fiscal, como custo ou despesa operacional"; como também os arts. 183 e 184 do mesmo Regulamento, que define os valores que devem obrigatoriamente compor o custo dos bens e serviços.

Embasada nos arts. acima, alega que optou por registrar a provisão como despesa, conforme lhe facilita a lei, e que ela(provisão) não está diretamente ligada ao aspecto produtivo, razão pela qual a sua natureza não é de custeio, e sim, de gestão ou finançeira.

Alega ainda que "a ser considerada como custo, a provisão poderia até fazer parte do orçamento das obras ou serviços a serem realizados, o que seria imponderável tecnicamente, ou, pior, compor o custo apropriável num período-base, tornando-se definitivamente incorporada aos resultados, o que obrigaria a um novo período-base seguinte ou seguintes, conforme o caso, dada a sua facultatividade e incerteza".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Ao final, antes de requerer a improcedência do lançamento correspondente a este item do auto de infração, faz duas colocações, abaixo transcritas:

*"Quanto ao critério adotado pelos autuantes para o lançamento, o mesmo é de todo equivocado, pois o consideraram como base de cálculo da pretensa postergação a diferença entre os valores resultantes da conversão da receita em quantidade de BTN pelo valor deste nas datas de encerramento de dois períodos-base, ou seja, o do registro da provisão de serviços medidos a faturar e o subsequente. Nada mais absurdo! Eis que deixaram de constatar que a empresa, ao adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real do período-base do recebimento das receitas os resultados anteriormente diferidos, ela o fez considerando os valores atualizados monetariamente, o que faz com que a quantia, expressa em quantidade de qualquer moeda de referência constante, seja sempre a mesma, inexistindo base para a exigência pretendida.*

*Ademais, ainda que, apenas para argumentação, se admitisse a hipótese de postergação de pagamento de imposto, não se poderia deixar de notar a presença permanente de um dos seguintes fatos: - ou a empresa reconheceu uma receita em exercício posterior ao de sua competência ou apropriou um custo ou despesa em período anterior -. Qualquer que seja o caso, do procedimento resultará, sempre, uma simultânea redução no valor do patrimônio líquido da empresa em relação ao que deveria ser se houvesse corretamente observado o regime de competência. Em virtude disso, resultará, no exercício subsequente, uma perda para a mesma de valor igual à correção monetária da parcela de patrimônio líquido não explicada. Tendo em vista que ao Fisco não é dado ignorar esse fato, ao determinar o valor da perda, que obrigatoriamente deverá ser compensada, concluirá que não cabe, no caso, nenhuma exigência de tributo."*

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Nos presentes itens ficou constatado que a autuada, utilizando-se da prerrogativa prevista no art. 282 do RIR/80, diferiu parcela de lucro apurado na execução de diversas obras para órgãos públicos, sem considerar, porém, nesse resultado, os valores registrados a título de despesa com "provável perda no recebimento", relacionados com as receitas a receber dessas mesmas obras, conforme quadros demonstrativos anexados às fls. 278/281 e 388/391.*

*Em sua impugnação de fls. 10926/10928, a interessada requer a improcedência do lançamento, entendendo ser descabida a atitude da fiscalização em considerar a provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída pela empresa em relação aos créditos pendentes contra órgãos governamentais e empresas estatais, no custo diferido. Argumenta que não existe na legislação federal regra taxativa que determine a obrigatoriedade da mencionada provisão compor o custo dos bens ou serviços produzidos. Citando os arts. 183, 184 e 221 do RIR/80, aduz que a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa e seu respectivo registro como custo ou despesa operacional, é faculdade da pessoa jurídica e não da autoridade fiscal. Existe um paradoxo, a seu ver, pelo fato dos au-*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*tuentes glosarem parcialmente a constituição da referida provisão, em item anterior, e agora incluírem-na no custo das obras com o objetivo de reduzir o diferimento do lucro.*

*Argumenta, ainda, que foi considerada no cálculo da postergação no recolhimento do imposto a diferença entre os valores resultantes da conversão da receita em quantidade de BTN pelo valor deste nas datas de encerramento dos dois períodos-base, sendo que a empresa adicionou ao lucro líquido do período-base do recebimento das receitas os resultados anteriormente diferidos, atualizados monetariamente.*

*A questão reside no esclarecimento quanto a parcela da exclusão prevista no art. 282, I, do RIR/80, incidente sobre o lucro da empreitada COMPUTADA NO RESULTADO DO EXERCÍCIO, faz-se indispensável que, nela sejam incorporadas todas as receitas e custos/despesas a ela correlacionadas.*

*A solução do litígio, preliminarmente, clarifica-se quando recorremos ao conceito do LUCRO DA EMPREITADA.*

*Segundo a IN-SRF nº 21/79, o LUCRO DA EMPREITADA compreende a RECEITA DA EMPREITADA diminuída do CUSTO DA EMPREITADA. Por sua vez a PARCELA DIFERÍVEL é o produto da Receita Não Recebida/Receita Total x Lucro da Empreitada.*

*Sob este aspecto, a fiscalização entendeu que qualquer alteração numa das parcelas, retro mencionadas, afetaria a relação percentual do valor diferível e que nele estaria incluído o provisionamento do valor para atender perdas prováveis no recebimento de créditos, ligados à resultados diferidos.*

*Desse modo, dentro do lucro da empreitada a ser diferido, deveria ser computada a despesa com provisão para devedores duvidosos?*

*Entendo que não, pelas razões a seguir:*

*- a IN-SRF nº 21/79, trata de custo e não de despesa.*

*- o seu item 6 define como custos computáveis na apuração dos resultados: "I - os custos diretos e indiretos (matéria prima, mão de obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação dos serviços preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação."*

*- O art. 183 do RIR/80 define:*

*"O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção".*

*Pelos permissivos legais, retro mencionados, as parcelas levadas ao resultado são aquelas inerentes aos custos diretamente ligados à execução da obra.*

*Dessa forma, depreende-se que o valor provisionado para atender eventual perda no recebimento de créditos, não está diretamente ligado à execução da obra. Não pode ser tomado como custo a ser incluído no diferimento do lucro oriundo de empreitada contratada com órgão público.*

*A permanecer tal raciocínio, todas as demais despesas operacionais deveriam sofrer igual tratamento, o que não acontece por falta de determinação legal, para tal procedimento.*

*Em face do exposto, entendo procedente as argumentações do reclamante quanto às razões de defesa apresentadas e dispositivos legais mencionados.*

*Relativamente à argumentação da autuada de que os autuantes glosaram parcialmente a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa, em item anterior, e agora incluíram-na no custo diferido, com objetivo de reduzir o diferimento do lucro, não lhe é proveitosa. O lançamento citado pela impugnante refere-se a superestimação da provisão para devedores duvidosos, por ter sido constatado registro do valor da constituição da provisão maior que o previsto na legislação, conforme observa-se no item 1.2.2.2 do Termo de Verificação Fiscal(fls. 82/83), não tendo, portanto, nenhuma relação com o caso aqui tratado; ademais, nesta decisão, foi aceita a defesa apresentada e com base em balanço anexado pelo Fisco, considerou-se o valor correto da provisão.*

*Assim sendo, devem ser excluídos os lançamentos referentes à postergação no recolhimento do imposto, no valor de NCz\$ 16.354.343,00 e Cr\$ 191.382.214,55, relativos aos períodos-base de 1989 e 1990, respectivamente.”.*

d) Fundamentação do Voto

Verifica-se, mais uma vez, que a decisão de primeira instância observou rigorosamente a legislação do imposto. Por certo, nada cabe ser acrescentado à fundamentação acima transcrita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

O deferimento do imposto incidente sobre o lucro auferido em contratos com entidades governamentais, proporcionalmente às receitas das operações não recebidas até a data do balanço (artigo 282 do RIR/80), trata-se de benefício fiscal, tendo inclusive tratamento extra-contábil (através do LALUR). Como bem frisou-se na decisão recorrida, o valor da provisão não constitui custo incorrido e não está ligado a execução da obra, além disso inexiste na legislação do imposto determinação para que o valor da provisão seja deduzido do lucro a diferir.

Concluo pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**XII - ITEM 1.3.5.1 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS - OBRA "CHESF IRRIGAÇÃO"**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Superestimação dos custos ensejando postergação de pagamento do imposto face aos procedimentos contábeis a seguir descritos:

Em 31/12/89 a fiscalizada constituiu "Provisão de Serviços Medidos a Pagar", no valor de NCz\$ 83.334.008,00, contabilizada à débito da conta 31.02.01.0307-A - Custo - CHESF Irrigação, sendo transferido para o resultado do período-base, a título de custo, o valor de NCz\$ 91.344.605,27. Nesta data, realizou a receita contabilizada na conta 41.02.01.0307-6- Receita - CHESF Irrigação, no valor de NCz\$ 74.552.468,02.

Em 31/01/90, reverteu essa provisão, efetuando uma nova no valor de NCz\$ 130.092.910,00, levando para o resultado do balanço comercial de 31/01/91, a título de custo, o valor líquido de NCz\$ 48.686.384,16, sendo que, como receita no período de 01 a 31/01/91, a empresa registrou NCz\$ 11.086.058,68.

No período de fevereiro a dezembro de 1990, a fiscalizada revertia provisão constituída no mês anterior, constituindo uma nova, sucessivamente, consoante lançamentos contábeis efetuados na conta 3.01.003.001.415 - Custo - CHESF Irrigação - PE, transferindo para o resultado do período, a título de custo, apenas, o valor de NCz\$ 24.728.488,09. Vale ressaltar que as realizações dos custos foram irrigórias no período, exceto no mês de setembro de 1990, no valor de Cr\$ 49.528.801,38, que ainda foi inferior ao provisionado em dezembro de 1989. Como receita do período foi oferecido à tributação o valor de Cr\$ 207.788.243,62.

Tendo em vista a provisão constituída em 31/12/89 foi revertida no ano subsequente, haja vista que a apropriação de custos no período-base encerrado em 31/12/90 foi de NCz\$ 24.728.488,09, caracteriza-se como antecipação indevida de custos em 1989 no valor de NCz\$ 83.334.008,00, ensejando postergação de pagamento do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º., 171 a 173, 281, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A impugnante, por se tratar da mesma situação, repete as mesmas alegações apresentadas no item 3.2.1.2, do item 2 do Auto de Infração.

Trata-se de provisões constituídas em 31/12/89, contra a conta patrimonial "Serviços Medidos a Pagar".

O cerne do problema é a reversão da conta que registra a obrigação da empresa efetuada no decorrer do ano de 1990. Entendem os fiscais autuantes que as reversões não corresponderam aos estornos nas respectivas contas de "Custo de Obra".

De acordo com a contribuinte, o que importa verificar é que as apurações de resultados foram procedidas com base nos custos dos serviços. Diz ainda que anexará as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco.

Questiona o procedimento do fisco que de um lado glosa os custos, de outro sugere, por ficção, a receita. Reclama, ainda, que lhe é imposto que não pode haver custo sem receita e vice-versa. Contudo, são glosados as provisões dos custos e são mantidas as receitas.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Trata o presente item de superestimação de custos, ensejando postergação de pagamento do imposto, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 99/100), pelo fato da fiscalizada constituir, em 31/12/89, "Provisão de Serviços Medidos a Pagar", no valor de NCz\$ 83.334.008,00, contabilizada a débito da conta de custo "CHESF Irrigação" (fls. 6768/6769), sendo transferido tal valor para o resultado do período-base, juntamente com os demais custos incorridos, e efetuada no exercício seguinte, a reversão da provisão constituída."*

*Na impugnação apresentada (fl. 10905), a interessada contesta o procedimento adotado pelo fisco, requerendo que sejam consideradas as mesmas razões de defesa apresentadas na impugnação do item 3.2.1.2.*

*A questão do item 3.2.1.1 engloba a comprovação de valores provisionados e tidos como incorridos no ano base competente. Aqui, embora, a empresa se reporte na sua defesa ao retro citado item, o enfoque é outro. A autuação se prende ao valor provisório num exercício (31.12.89) e revertido no exercício subsequente (31.01.90), fato este, considerado como hipótese de postergação de pagamento de imposto.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*A autuação, com base em reversão de provisão no exercício seguinte, foi objeto de apreciação nas considerações gerais sobre postergação do imposto efetuadas (transcritas no item "I" deste voto), cujo teor aplica-se ao presente item.*

*Em decorrência, concluo pela improcedência deste item, de modo que autorizo a exclusão da exigência incidente sobre o valor NCz\$ 83.334.008,00, por não ter ficado caracterizada a antecipação indevida de custos no período-base de 1989 e nem a postergação de pagamento do imposto, como descrito no Termo de Verificação Fiscal.”.*

d) Fundamentação do Voto

Em virtude da falta de apresentação dos documentos solicitados à contribuinte, a fiscalização, por diversas vezes, buscou apurar infrações tributárias a partir de conjecturas e presunções como no presente caso. A decisão de primeira instância agiu bem ao exonerar boa parte desses itens lançados com impropriedades.

Aqui, de forma oblíqua, a fiscalização entendeu ter ocorrido postergação do imposto em face de provável antecipação ou superestimação de custos. Além disso, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto postergado está incorreto.

Desta forma, concluo pela confirmação da decisão recorrida.

**EXERCÍCIO DE 1991 - ANO BASE DE 1990**

**XIII - 2.1.1.4 - OMISSÃO DE RECEITA - APROPRIAÇÃO DE CUSTOS SEM RECEITA**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada apropriou no resultado do período-base encerrado em 31/12/90, a título de custos, os valores contabilizados nas contas de “Custo de Obra”, relacionadas no Quadro Demonstrativo nº. 2.15, sem entretanto, haver o oferecimento de receita correspondente.

Intimada, mediante Termo nº. 34, itens 22.1, 46 e 48, a justificar a inexistência de receita, bem como a apresentar os correspondentes boletins de medição, a fiscalizada respondeu, em 05.09.94, que os elementos solicitados não foram localizados.

Tendo em vista a ausência de justificativa para tal procedimento, e face aos princípios contábeis da “realização da receita” e “competência”, avaliou-se a receita correspondente ao custo contabilizado, devidamente autorizados pelo disposto no artigo 894, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 1.041/94, com base



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

na relação percentual de 129,99% existente entre a receita líquida de Cr\$ 40.524.089.204,00 e o custo de Cr\$ 31.172.883.494,00 declarados nos itens 10/12 e 11/87, respectivamente, da Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Exercício 1991, incidente sobre os custos contabilizados, conforme cálculo aposto no Quadro Demonstrativo nº. 2.15, resultando na omissão de receita total de Cr\$ 122.399.965,39.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Após questionar o critério adotado pela fiscalização na fixação da base tributável, atêm-se às obras abaixo:

PONTE SÃO FRANCISCO - BA

Segundo a interessada, a receita encontrada pela fiscalização, através da aplicação do percentual de 129,99% sobre os custos desta obra, não existiu, pois o contrato deste serviço não foi sancionado.

OBRA "EMERGÊNCIAS"

Neste caso, as receitas existiram, porém foram registradas na Obra "PRODURB - MACEIÓ" e nela levadas à tributação.

OBRA "MACRO DRENAGEM III"

Identicamente a situação anterior, as receitas existiram, porém foram levadas à tributação sob denominação de outra obra, uma vez que foram executadas três obras com a denominação "MACRO DRENAGEM".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Quanto ao item 2.1.1.4, acima referido, apropriação de custos sem oferecimento das receitas, entendo procedente as reclamações da autuada.*

*Não socorre à fiscalização invocar os princípios contábeis da "realização da receita" e "competência", fl. 106, para proceder o arbitramento da receita da autuada aplicando relação percentual sobre o total de custos incorridos. Falta amparo legal. O art. 894, inciso II do RIR/94, encerra a hipótese de abandono das informações prestadas ou ausência de elementos, para se arbitrar rendimentos. No caso, os fiscais fizeram levantamento da escrita, constataram a existência dos custos, sem, contudo, localizarem a receita correspondente. O fato do contribuinte não informar o rendimento, não autorizava o fisco a efetuar o*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*arbitramento da receita, repito, por estar diante de toda a escrituração da empresa e lhe faltar base legal.*

*A fiscalização arbitrou a receita, aplicando sobre o custo contabilizado, a relação percentual existente entre a receita líquida e o custo declarado na declaração de rendimentos, IRPJ, exercício de 1991, fl. 1228.*

*Tem razão o contribuinte ao afirmar, em sua impugnação, fl. 10.783, que fixar rendimentos tributáveis de acordo com os elementos de que se dispuser não significa autorização para criação de fórmulas matemáticas sem respaldo na legislação tributária vigente.*

*Entendo, ainda, não se aplicar ao caso, o arbitramento autorizado pelos arts. 678 do RIR/80 e 894 do RIR/94, pois estes possuem ritos próprios e estão diretamente ligados à rendimentos declarados, não declarados ou declarados com inexatidão.*

*No presente caso, a ação fiscal desenvolveu-se junto ao contribuinte, respaldada pelos arts. 641 a 651 do RIR/80 e 950 a 960 do RIR/94, onde se examina não só os rendimentos, como prescrito no art. 678 do RIR/80, mas sim, toda a escrituração contábil/fiscal, os documentos, livros e quaisquer outros elementos da empresa ou de terceiros, a ela ligada, com a realização de diligência, quando necessária.*

*Se os autuantes não desclassificaram a escrituração mantida pelo contribuinte, foi por concluírem que a mesma atendia todas as formalidades legais que a rege.*

*Desse modo, descabe lançar mão de qualquer cálculo embasado em fórmulas não autorizadas em lei, para adequar as receitas do contribuinte, porventura, não declaradas, às regras da IN-SRF nº 21/79, aplicável à atividade desenvolvida pela fiscalizada.*

*Destarte, por ausência de base legal, o arbitramento da receita, como consta do auto de infração relativa a este item, é improcedente. Excluo da base de cálculo o valor de Cr\$ 122.399.965,39.”.*

d) Fundamentação do Voto

À esmerada fundamentação deste item da decisão recorrida nada tenho a acrescentar. Novamente vemos a fiscalização extrapolar os preceitos legais para exigir tributo da contribuinte, buscando amparo no artigo 894, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/94) para arbitrar a receita da empresa em determinadas obras para as quais foram apropriados custos sem correspondentes receitas.

A partir do momento em que a fiscalização teve por boa a escrita contábil da contribuinte, apesar das dificuldades enfrentadas durante a auditoria pela falta de apresentação de documentos e esclarecimentos, é inadmissível a aplicação isolada do artigo 894,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

do RIR/94, desprezando-se a contabilidade da empresa. Como bem frisou o julgador de primeira instância, para apurar a receita omitida a fiscalização poderia utilizar-se da escrituração contábil/fiscal, documentos, livros e quaisquer outros elementos da empresa ou de terceiros, a ela ligada, inclusive com realização de diligência, quando necessária, mas nunca arbitrar os rendimentos com base em fórmulas matemáticas não previstas na legislação.

Pelo exposto, concluo pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**XIV - 2.1.2.1 - OMISSÃO DE RECEITAS - REVERSÃO DE PROVISÃO DE SERVIÇOS MEDIDOS A FATURAR NÃO JUSTIFICADA - OBRA "ESGOTO DIAS D'AVILA III (BA)"**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

No período de abril/90 a novembro/90, mensalmente, a fiscalizada registrou, na conta “Receita - Esgoto Dias D’Ávila III - BA”, provisões de serviços medidos a faturar, revertendo a constituída no mês anterior. Em 31/12/90, contabilizou, a débito dessa conta, a reversão da provisão constituída em novembro/90, no valor de Cr\$ 15.000.000,00, reduzindo, portanto, o resultado encerrado em 31/12/90. Vale ressaltar que a receita oferecida no período-base foi de Cr\$ 1.222.546,19. Em 31/12/90, realizou custos contabilizados na conta “Custo - Esgoto Dias D’Ávila III - BA” no valor de Cr\$ 5.339.077,59.

Em 31/01/91, foi constituída nova provisão no valor de Cr\$ 15.000.000,00, levando-a para o resultado do balanço comercial desta data. Esse procedimento não afetou o resultado para fins fiscais de janeiro/91 a dezembro/91, pois esta receita foi estornada em 31/12/91. Não houve apropriação de custo no balanço comercial de 31/01/91 nem no período de fevereiro/91 a dezembro/91.

Considerando que a empresa registra valores a título de “Provisão de Serviços Medidos a Faturar” com base no custo incorrido ou no serviço executado, caracteriza-se omissão de receita a reversão não justificada da provisão contabilizada na conta “Receita - Esgoto Dias D’Ávila III - BA”, no valor de Cr\$ 15.000.000,00.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80.

**b) Impugnação**

Quanto a esse item, a impugnante esclarece, inicialmente, que executou diversas obras com preços preestabelecidos que levaram-na a um resultado abaixo do esperado. Visando atenuar esse resultado, negociou-se, como de praxe, um adiantamento com o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

contratante e este adiantamento foi registrado em uma conta de provisão de serviços a pagar.

Tendo em vista que nenhuma das suas expectativas se concretizou, a empresa fez o estorno definitivo da supracitada provisão.

Como prova da não efetivação dessas receitas, alega "o fato desses valores jamais terem sido recebidos pela autuada, como a propósito reconhecem os próprios Auditores Fiscais".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Igualmente ao item 1.1.2.1, relativo à obra "Canais Salvador", a autuada procedeu, em 31/12/90, reversão da "Prov. Serviços Medidos a Faturar", no valor de Cr\$ 15.000.000,00, que vinha sendo efetuada mensalmente, no período de abril/90 a novembro/90 (fls. 6755/6756), transferindo para o resultado do período-base, a título de receita, a importância de Cr\$ 1.222.546,19 e Cr\$ 5.339.077,59, a título de custos (fls. 6753/6754)."*

*Nos mesmos termos e fundamentos expendidos no item 1.1.2.1, exclui-se da base tributável, o presente lançamento, no valor de Cr\$ 15.000.000,00, relativo ao exercício de 1991.".*

d) Fundamentação do Voto

Trata-se da mesma situação ocorrida no item "I" deste voto (item 1.1.2.1 do TVF): a fiscalização presumiu a ocorrência de omissão de receitas em virtude da reversão definitiva de "provisão de serviços medidos a faturar", em vista de falta de justificativa da contribuinte para o procedimento.

O recurso *ex officio* não merece ser acolhido quanto a este item, pois, agiu bem a decisão de primeira instância ao exonerar exigência tributária por omissão de receita lastreada unicamente em presunção não autorizada em lei.

**XV - 2.1.3.4 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DIFERIMENTO DE RESULTADOS - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada, em 31.12.89, diferiu resultado da obra "Drenagem Bom Jardim", contratada para o período de setembro de 1989 a julho de 1990, considerada de curto prazo, mas cuja execução se deu em prazo superior a um ano, ou seja de outubro de 1989 a maio de 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Solicitada, a fiscalizada apresentou relação indicando os prazos de efetiva execução, bem como contrato da referida obra, e cópia das folhas nº. 174 e 175 do Razão Analítico.

A análise desses elementos evidencia a extração do curto prazo contratual e a decorrente transformação das obras em empreitadas de longo prazo, submetidas ao tratamento previsto pelo art. 280 do RIR/80. Considerando-se que, ao proceder ao diferimento, previa-se a execução a curto prazo, cabia naquela ocasião tal procedimento, conforme permitido pelo art. 281 do RIR/80. No entanto, deveriam os resultados diferidos serem acrescidos de variação monetária quando de seu oferecimento à tributação, no período-base subsequente.

Dessa forma caracteriza-se a omissão de receita de Variação Monetária Ativa no valor de Cz\$ 45.215.300,56, conforme demonstrado no Quadro Demonstrativo nº. 1.5.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 175; 254 inciso I e parágrafo único, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

No tocante a estes itens do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 76/77; 110; 174 e 223/224, as omissões de receitas de variações monetárias foram caracterizadas pelos diferimentos de resultados de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a doze meses, desse modo sujeitas ao tratamento tributário previsto no art. 280, do RIR/80.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"No tocante a estes itens do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 76/77; 110; 174 e 223/224, as omissões de receitas de variações monetárias foram caracterizadas pelos diferimentos de resultados de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a doze meses, desse modo sujeitas ao tratamento tributário previsto no art. 280, do RIR/80.*

*Ao serem promovidas citadas alterações nos prazos de execução das obras, os resultados diferidos deveriam ser acrescidos de variações monetárias quando do seu oferecimento à tributação, no período subsequente, fato este não reconhecido pela empresa, daí resultarem nas referidas omissões de receitas.*

*O impugnante as contesta, embora, sem apresentar qualquer meio de prova. Nada esclarece com os argumentos trazidos pois se restringe a prestar opiniões pessoais, do tipo: "que saldos de obras controlados em contas de exercício futuro, não sofrem correção monetária de balanço; que obras apontadas pelo fisco como de realização de longo prazo foram concluídas no prazo contratual (inferior a doze meses).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*Preliminarmente, se faz necessário ressaltar que o contribuinte trata a matéria como correção monetária de balanço, quando a autuação baseia-se na incidência de variação monetária. São duas figuras distintas:*

*- a correção monetária de balanço reflete as variações significativas do poder aquisitivo com vistas a não ter os valores com perda da sua representatividade. O nosso sistema de correção significa "o reconhecimento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras" (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Editora Atlas).*

*- as "variações monetárias são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, sempre que referidas atualizações não forem prefixadas, mas sim determinadas posteriormente em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual". (Perguntas e Respostas - IRPJ/90 - Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal).*

*Desse modo, a diferença da variação monetária da correção monetária reside no fato que a primeira é mais abrangente, pois envolve a correção monetária pós-fixada, as alterações cambiais, bem como outras formas de atualização. A segunda limita-se à variação do poder de compra da moeda nacional, sendo calculada através de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal.*

*No caso de ter atualizações monetárias prefixadas, então ficam caracterizadas as receitas financeiras.*

*Esclarecida a questão conceitual, passo a analisar o mérito da infração, em epígrafe.*

*No caso, a Fiscalização imputa ao contribuinte, a omissão de receita decorrente da incidência de variação monetária ativa sobre "resultados diferidos" conforme se demonstra nos "Quadros Demonstrativos" nºs. 1.5 (fls. 232); 3.5 (fls. 232) e 4.1 (fls. 525), capitulando-a como infração aos arts. 157 e parágrafo 1º; 175, 254, inciso I e parágrafo único e 387, inciso II do RIR/80.*

*O art. 254 do RIR/80 define:*

*"na determinação do lucro operacional:*

*I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações..."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Como se depreende do texto legal acima, a variação monetária incide sobre os direitos de crédito do contribuinte, por disposição legal ou contratual, não existindo qualquer previsão legal que a vincule ao lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.*

*Dante do exposto o procedimento fiscal falece de amparo legal, tornando, desse modo, insubstinentes os itens com os seus respectivos valores: 1.1.3.5 (NCz\$ 492.765.427,76); 2.1.3.4 (Cr\$ 45.215.300,56); 3.1.2.3 (Cr\$ 17.947.799.944,83) e 4.2.1 (Cr\$ 20.714.184.634,00).".*

d) Fundamentação do Voto

Conforme já exposto no item "II" deste voto (fls. 20-21), a decisão de primeira instância não merece reparos quanto a este item, pois, atingiu o cerne da questão ao constatar que inexiste previsão legal para que seja exigida variação monetária ativa sobre o lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.

Concluo pelo não acolhimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

XVI - 2.2.1.1.2 - SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS OBRA "JEREMOABO"

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Superavaliação de custos face aos procedimentos contábeis a seguir descritos:

Em 31/12/90 foi constituída "Provisão de Serviços Medidos a Pagar", contabilizada à débito da conta "3.01.01.003.001.350 - Custos - Jeremoabo - BA", no valor de Cr\$ 59.189.000,00 (fls. 9.197/9.200 do livro Razão).

Em 31/01/91, efetuou a reversão dessa provisão, constituindo uma nova de igual valor, computando para o resultado do balanço comercial levantado em 31/01/91, a título de custo, o valor de Cr\$ 1.310.690,00 (fls. 2.535 do livro Razão). No decorrer do período-base encerrado em 31/12/91, não foi constatada a reversão dessa provisão, consoante fotocópias das fls. 2.472 e 3.345 do livro Razão.

Intimada, em 29/07/94, mediante Termo nº. 34, item 12.2, a apresentar boletins de medição referentes aos serviços medidos a pagar provisionados em 31/12/90, e indicar contabilmente a sua realização, a fiscalizada respondeu, em 05/09/94, que os elementos solicitados não foram localizados.

Deste modo, apesar dos lançamentos contábeis efetuados na conta de custo em janeiro de 1991, a provisão de serviços medidos a pagar constituída em 31/12/90 não foi revertida no período-base subsequente, ficando, assim, caracterizada a superavaliação de custos em 1990, no valor de Cr\$ 59.189.000,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 158, 182, 183, inciso I, 192 c/c 197 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A impugnante enceta sua defesa afirmando ser regular o procedimento de provisionar os custos incorridos nas obras, por ocasião do encerramento de cada período base de apuração.

Afirma que as apurações dos resultados foram procedidas com base nos custos dos serviços e que "os eventuais estornos da provisão de custos, principalmente em relação ao balanço levantado para fins comerciais não representam choques de valores apropriáveis aos resultados, até porque referido balanço não produz efeitos fiscais e não pode ser invocado como elemento probante para esses fins, pois, no mesmo, a autuada efetua registros de cunho gerenciais que têm por objetivo expressar dados econômicos não levados em consideração pela legislação tributária.".

Na conclusão, compromete-se a anexar as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"A infração caracterizada neste sub-item, do Termo de Verificação Fiscal, diverge da anterior, 2.2.1.1.1, para o qual não existia a reversão da provisão.

Contudo, no presente, a base da glosa foi a reversão da provisão relativa ao ano base de 1990, no período subsequente (31.01.91), no valor de Cr\$ 59.189.000,00, a débito de conta de Custo. Em igual data, a fiscalizada constituiu nova provisão, com o mesmo valor da anterior, sem realização ou reversão até o final do período (31.12.91).

As autoridades fiscais, ao invés de considerarem como indevidável a provisão do ano de 1991, retroagiram ao período base de 1990 e glosaram o valor provisionado e revertido, em 31.01.91.

Existe uma incoerência no procedimento fiscal diante dos fatos descrito nos sub-itens 2.2.1.1.1 e 2.2.1.1.2, pois no primeiro os autuantes entenderam como irregular a provisão cujo valor não foi revertido ou comprovada a sua utilização, caracterizando uma provisão indevidável. No segundo a empresa constituiu a provisão, em 1990, reverteu-a no período subsequente (1991), constituiu nova, em igual data, para a qual não se comprovou a reversão ou uso. Neste caso, por coerência, caberia a glosa da provisão no segundo momento (1991) e não retroagir para o ano de 1990, considerando o valor a ele pertinente, como indevidável.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Desse modo, quando na sua essência o lançamento não guarda coerência ou não se enquadra como passível de incidência do imposto, a hipótese a ele ligada, perde a sua importância para o Julgador formar sua convicção.*

*Face ao exposto, considero incorreto o procedimento fiscal nos moldes como foi lançado, razão pela qual, excluo da tributação o presente item no valor de Cr\$ 59.189.000,00.”.*

d) Fundamentação do Voto

No que tange a este item deve ser confirmada a decisão de primeira instância, especialmente porque no recurso voluntário a contribuinte apresentou provas pungentes da improcedência da tributação do item nº. 2.2.1.1.1, que trata da mesma matéria, conforme acima exposto.

Sendo assim, entendo que deve ser negado provimento ao recurso *ex officio* quanto a este item.

**XVII - 2.3.1.1 - DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AusÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTROS EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 12, 23, 30, 35, 38 (alínea "b") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, relatórios, correspondências, cartas-convite, consultas respondidas, orientações técnicas, exemplares de material produzido e demais elementos que comprovassem e evidenciassem a efetividade e necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1990.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo.".

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal. Em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesa e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e injustificada omissão no atendimento às



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

intimações fiscais.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

Tendo em vista a constatação de utilização freqüente de documentação inidônea para embasar os registros contábeis, bem como ocorrência de registros contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, conforme se comprova em vários itens desta peça fiscal, a negativa de apresentação de documentos indica a intenção da fiscalizada de eximir-se das responsabilidades decorrentes desses procedimentos, evitando o cumprimento de diligências nos emitentes.

Como a fiscalizada não logrou comprovar registros de despesas no valor de Cr\$ 1.904.850.300,61 e de custos, no valor de Cr\$ 8.921.709.047,85, conforme relacionado nos Quadros Demonstrativos nº. 2.7 e 2.8, caracteriza-se a redução indevida do lucro líquido no total de Cr\$ 10.826.559.348,46.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 165, 191, 192, 197 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A autuada diz ter "plena consciência da adequação e autenticidade dos gastos efetuados" e entende deva ser dado provimento ao recurso neste item, "haja vista não ter ficado provado pelos agentes fiscais a inadequabilidade das despesas e custos, contestados em tese e não pela sua materialidade.

Também aqui, compromete-se a anexar ao processo os documentos necessários a comprovação de suas afirmações.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade, relativos a registros em contas de despesa e custo.*

*Repete-se a mesma situação do item número 1.2.1.1., tanto na fundamentação do auto de infração quanto nas razões da defesa. fls. 114/5, 10.817.*

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:".*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Resumo do julgamento - (demonstrativo de fls. 28.211 a 28.280)

Quadro demonst.	Valor lançado	valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
2.7	1.904.850.300,61	156.287.937,80	14.998.817,22	1.733.563.545,59
2.8	8.921.709.047,85	0,00	1.647.130.914,66	7.274.578.133,19
Total	10.826.559.348,46	156.287.937,80	1.662.129.731,88	9.008.141.678,78

d) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova. A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Revisei os elementos de prova acatados pela autoridade julgadora de primeira instância entendendo estar parcialmente correta a exclusão dos valores de Cr\$ 156.287.937,80 e Cr\$ 1.662.129.731,88 da base de cálculo tributada.

Na realidade há equívoco na decisão recorrida que exonerou Cr\$ 2.238.080,95 a menor que o comprovado. Tal diferença foi apontada pela própria contribuinte às fls. 30.526, no processo do recurso voluntário. Entretanto esta fato não traz prejuízo ao voto, pois a regularização está sendo realizada no recurso voluntário.

Pelo exposto, concluo pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**XVIII - 2.3.2.3 DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 13 e 38 (alínea "a") e de Reintimação nº. 4 foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, que evidenciam a necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1990.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94 onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo.".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e injustificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

No entanto, em diligências fiscais junto a pessoas jurídicas emitentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprovatórios da necessidade dos serviços, mas que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas. Nos Quadros Demonstrativos nº. 2.9 e 2.10 estão relacionados os documentos de despesa, no valor de Cr\$ 1.529.351.403,75, e de custo, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, para os quais a fiscalizada deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos serviços ou dos produtos adquiridos, no valor total de Cr\$ 1.860.752.054,88 que serão glosados, por indedutibilidade.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º., 191, 192, 221 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Aqui, a interessada reitera a argumentação do item 1.2.2.1 e compromete-se a anexar ao processo toda documentação necessária para provar a adequação dos gastos efetuados.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Com relação a estes itens a fiscalização incluiu na base tributável do IRPJ, valores registrados como despesa ou custo para os quais a empresa deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos gastos glosados por indedutibilidade, (itens 1.2.2.1 e 2.3.2.3), aliada a ausência de documentação fiscal (item 3.3.2.1)."*

O impugnante alega que apresentará provas de forma a descaracterizar a indedutibilidade das importâncias glosadas, inclusive, alerta que há duplicidade de tributação, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, relativo aos Quadros Demonstrativos nºs. 2.9 e 2.10 (item 2.3.2.3).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Conforme descrito no item 1.2.1.1, efetivamente existiu duplicação de valores, além do indicado pelo contribuinte, assim como foi procedido o exame da documentação apresentada, ao amparo do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.*

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:*

Item 2.3.2.2 - resumo do julgamento (demonstrativo de fls. 28.281 a 28.326)

Quadro demonst.	Valor lançado	Valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
2.9	1.529.351.403,75	2.153.968,70	155.305.169,46	1.371.892.265,59
2.10	331.400.651,13	324.957.067,18	0,00	6.443.583,95
<b>TOTAL</b>	<b>1.860.752.054,88</b>	<b>327.111.035,88</b>	<b>155.305.169,46</b>	<b>1.378.335.849,54</b>

d) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova. A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Revisei os elementos de prova acatados pela autoridade julgadora de primeira instância entendendo também estar correta a exoneração dos valores de Cr\$ 327.111.035,88 e Cr\$ 155.305.169,46 da base de cálculo tributada.

Pelo exposto, concluo pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**XIX - 2.4.1 - RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS - SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS NÃO OPERACIONAIS**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No início do período-base de 1990 a fiscalizada tinha, em estoque, 127.500 gramas de ouro, ativo financeiro, provenientes de aquisições feitas no ano-base de 1988, assim distribuídas:

Quantidade	Data Aquisição	Valor Unit. BTN
80.000	29/08/88	21,1060
47.500	01/09/88	18,4072



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

A conta de representativa dessas aplicações recebeu, até 30/09/90, registros de correção monetária.

Em 30/09/90 foi efetuada a venda de 100.000 gramas de ouro, tendo sido registrada a baixa pelo custo total de Cr\$ 127.481.980,75, debitando a conta "Outras Despesas Financeiras - Diversas".

Assim sendo, o custo relativo à baixa foi recalculado para Cr\$ 12.205.032,36, pelos critérios da legislação, resultando na superestimação de custo no valor de Cr\$ 115.276.948,39.

Enquadramento legal: artigos 157 e parágrafo 1º., 317 e parágrafos; e 387, inciso I, do RIR/80.

b) Impugnação

Segundo a interessada, o método PEPS foi usado pela fiscalização na avaliação dos seus estoques de ouro em desacordo com a legislação vigente, no caso: IN-SRF nº. 45/90.

Assim sendo, sugere o cancelamento desta exigência ou, no mínimo, torna-se necessária a revisão dos cálculos efetuados de maneira a que seu valor seja adequado ao que dispõe o Ato Normativo retrocitado.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Com relação a este item, a fiscalização recalcoulou os valores do estoque de ouro (ativo financeiro), em 31/12/88, bem como a baixa de parcela deste ativo ocorrida em 27.09.90, redundando na glosa de custo superestimado, no valor de 115.276.948,39, consante Termo de Verificação, fls. 137/138 e Quadro Demonstrativo nº 2.17, fl. 396.*

O contribuinte alega impropriedade no método de avaliação aplicado pelo fisco (PEPS), assim como o BTNF utilizado para recálculo do custo. Cita a IN-SRF nº 45/90, que dispõe sobre os anexos da Declaração de Rendimentos IRPF, matéria esta, diversa da presente.

A elucidação da lide encontra guarida nas disposições das Leis nºs. 7.766/89; 7.799/89 e 8.024/90, bem como, nas Instruções Normativas nºs. 41/88 e 109/89.

Não assiste razão ao contribuinte quanto à sua contestação, no tocante à avaliação em 31.12.88, feita de ofício, com base na IN-SRF nº 41/88 (utilização do método - PEPS).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Apesar da IN-SRF nº 109/89, ter alterado o método de avaliação de PEPS para Custo Médio, como não houve nenhuma operação (aquisição/baixa), o saldo em 31/12/89, permaneceu inalterado. Neste particular, não se pode falar em "impropriedade" do método de avaliação utilizado pelo Fisco.

Todavia, houve equívoco fiscal na aplicação do BTNF, quando do recálculo do custo do bem baixado, ora retificado.

Com as aquisições feitas em 31/05/90 e 30/06/90, a avaliação pelo custo médio provoca as alterações que lhes são inerentes. Em decorrência, efetuamos os cálculos devidos, consoante demonstrativo abaixo, gerando um custo superestimado no valor de Cr\$ 584.290,03.

Cálculo do custo médio:

<u>Data</u>	<u>histórico</u>	<u>quantidade</u>	<u>preço unit. (em BTNF)</u>	<u>Preço total (em BTNF)</u>
31.12.88	saldo	80.000	21,1060	1.688.480
31.12.88	saldo	47.500	18,4072	874.342
31.12.89	não houve alteração			
31.05.90	compra	20.000	22,0699 (a)	441.398
30.06.90	compra	100.000	18,3219 (b)	1.832.190
	<b>TOTAL</b>	<b>247.500</b>		<b>4.836.410</b>

$$\text{custo médio} = \text{preço total em BTNF}/\text{quantidade}$$
$$4.836.410 / 247.500 = 19,5410 \text{ (em BTNF)}$$

Cálculo do custo estimado:

- 1 - custo total em btfn = 1.954.100
- 2 - valor do btfn em 27.09.90 = 64.9392
- 3 - custo total em cruzeiros ( 1 x 2). = 126.897.690,72
- 4 - custo contabilizado em cruzeiros = 127.481.980,75
- 5 - superestimação de custos em cruzeiros = 584.290,03

Face ao exposto, mantenho parcialmente a presente exigência tributária, no valor de Cr\$ 584.290,03.”.

d) Fundamentação do Voto

No presente item da decisão o julgador de primeira instância constatou erro na metodologia empregada no demonstrativo fiscal de fls. 396, para apurar o custo na venda ouro ativo financeiro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Quanto à metodologia está corretíssima a decisão recorrida. Porém, o maior erro cometido no demonstrativo fiscal de fls. 396 não foi a utilização do método PEPS ao invés do custo médio e sim no valor do BTN Fiscal em 27/09/90. O valor correto é Cr\$ 64,9392 (utilizado na decisão recorrida, fls. 28.082), no demonstrativo de fls. 396 a fiscalização tomou para cálculo o BTN fiscal de 27/09/89 (Ncz\$ 3,4583).

Na verdade o que ocorreu foi um lamentável erro de cálculo por parte da fiscalização.

Isto posto, deixo de acolher o recurso *ex officio* quanto a este item.

**XX - 2.5.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

Em 30/11/89 foi registrado a débito da conta "Fornecedores - Cobrasa S.A" o valor de NCz\$ 1.380.953,13, que permaneceu como saldo até 31/12/90. O fato descrito tem as seguintes características:

- o ingresso no ativo representou desembolso financeiro, pois se trata de "adiantamento a terceiros";
- não houve comprovação da efetiva aquisição dos direitos;
- o débito registrado corresponde a insubsistência ativa;
- pelo equilíbrio patrimonial, ao qual se sujeita a contabilidade, insubsistências ativas correspondem a insubsistências do patrimônio líquido, em igual valor;
- o patrimônio líquido do período-base encerrado em 31/12/89 foi superestimado, dessa forma, no valor total de Cr\$ 1.380.953,13;
- a superestimação do patrimônio líquido gerou excesso de débitos de correção monetária no balanço subsequente.

Pelo exposto, será glosada a despesa de correção monetária calculada sobre a parcela superestimada do patrimônio líquido, no total de Cr\$ 11.670.767,56.

Enquadramento legal: artigos 4º., 8º., 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº. 7.799/89; artigo 1º. da Lei nº. 8.200/91 e artigos 347 e 387, inciso I, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

b) Impugnação

A autuada inicia sua defesa declarando que os autuantes "criaram a ficção da existência de *insubsistências ativas*, com o objetivo de glosar a correção monetária do balanço das parcelas do patrimônio líquido eventualmente aplicadas como adiantamentos de fornecedores.". Aclarando o seu raciocínio, frisa que tal procedimento não tem qualquer amparo legal.

Quanto ao caso específico, salienta que a compra dos três veículos, datada de 31/11/89, foi contabilizada a débito de conta de imobilizado e a crédito de Fornecedores (será anexada aos autos a documentação comprobatória), com pagamento efetuado em 30/11/89.

Segundo a interessada, a conta de imobilizado está sofrendo a correção monetária desde a data da aquisição do bem, logo é descabido querer impor a correção da conta de adiantamentos tendo em vista que o que ocorreu foi, simplesmente, a falta de baixa na conta de adiantamentos de maneira a eliminar o saldo da conta de fornecedores.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Verifica-se nos itens acima, descritos no Termo de Verificação, respectivamente, fls. 138/139, 190 a 193 e 219 a 223, a glosa de saldo devedor de correção monetária de balanço.*

*As glosas efetuadas, de ofício, foram caracterizadas pelas razões a seguir:*

*a) registros de saldos devedores em contas de "Adiantamentos a Fornecedores", que passaram de um exercício para outro, sem que fosse provada a aquisição dos bens/direitos, a eles inerentes; inúmeras situações são exemplificadas pelos autuantes, conforme descrições contidas no mencionado Termo de Verificação;*

*b) A natureza dos registros devedores da mencionada conta, atesta um ingresso de ativo equivalente "adiantamento de terceiros", expresso por desembolso financeiro; e*

*c) Dada a falta de comprovação de aquisição de ativo (bens e/ou direitos), o Fisco caracterizou-o como INSUBSTÊNCIA ATIVA cuja contrapartida recai em INSUBSTÊNCIA PASSIVA, gerando correção monetária devedora, nos valores acima indicados.*

*As razões de contestação destes itens, resumem-se em:*

*Inconsistência da presente exigência, dada a inovação da matéria tributável e a correspondente falta de amparo legal para tributar as denominadas "insubsistências ativas";*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Quanto ao item 2.5.1, alega a existência de erro na baixa da conta do adiantamento por ocasião do pagamento à COBRASA, em 30/11/89, por conta da aquisição de três veículos, indicados nas NFs. nºs 138132, 138133 e 138134, datadas de 31/10/89;*

*Finaliza com a pretensão de apresentar provas que respaldem sua defesa.*

*Inicialmente, o Fisco apurou registros de direitos junto à conta "ADIANTAMENTO A FORNECEDOR", em contrapartida às saídas de numerários da empresa, sem que a mesma lograsse êxito, em comprovar a regularidade das transações.*

*Esta situação, no contexto do "Manual de Fiscalização do IRPJ - INSUBSTÊNCIA ATIVA", seguido pelo fisco, recai numa saída de numerário da empresa, de forma irregular, com o fito de beneficiar pessoa ligada ou terceiros, quando provada a transferência patrimonial.*

*Por outro lado, segundo diversos compêndios contábeis, caracteriza-se INSUBSTÊNCIA ATIVA a existência de registros em contas de Ativo Circulante e/ou Realizável a Longo Prazo, não sujeitas à correção monetária de balanço, sem que a empresa disponha de documentação comprobatória da aquisição quer seja de bens e/ou direitos.*

*Logo, refuto as alegações preliminares do autuado, ao referir-se à matéria tributada como ficção dos autuantes.*

*O impugnante irresignado contesta o lançamento, sob a alegação da existência de erro na contabilização de veículos adquiridos junto ao Fornecedor COBRASA (item 2.5.1). Informa, ainda, que o lançamento foi a débito de conta do imobilizado e a crédito da conta de fornecedores. Com relação aos demais valores (itens 3.5.1 e 4.1.1), alega tratar-se da aquisição de diversos materiais para aplicação nas obras em execução. Contudo, não faz prova do alegado.*

*O deslinde da questão está na ocorrência, ou não, das transferências patrimoniais e na identificação de quem as obteve (pessoa física ou pessoa jurídica, ligada ou não), para que se possa efetuar a devida tributação. Esta é a orientação contida no mencionado Manual de Fiscalização do IRPJ.*

*Segundo este Manual, a referida identificação do beneficiário permitiria tributar: a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros (hipóteses de enquadramento previstas no art. 367 do RIR/80), rendimentos de acréscimos patrimoniais, como superveniência ativa (omissão de receita) caso não tenha havido a contabilização da beneficiária ou saída de recurso destinado ao pagamento de despesas efetivas da empresa, não contabilizadas a esse título (insubstância ativa).*

*Resta saber se a infração, em tela, se reveste dessas características e se enquadra nas hipóteses de incidência do imposto de renda pessoa jurídica.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Preliminarmente, o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66) define em seu artigo 43, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica jurídica de renda e proventos de qualquer natureza. No seu artigo 44, encontramos que: a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e proventos tributáveis.

Dessa análise constata-se que na definição do fato gerador (art. 43 do CTN), contempla-se a determinação de sua base tributável (art. 44 do CTN), a existência necessária da obtenção de renda, o que leva-nos a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade efetiva da base tributável, quer seja real, presumida ou arbitrada. Assim, certo é que se trata de uma realidade e não de uma presunção.

Quando o legislador estabelece a ocorrência de "disponibilidade efetiva", por presunção, tal hipótese deve estar expressa em lei, a exemplo da presunção de omissão de receita prevista no art. 180, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 - RIR/80, dentre outras.

Na análise dos elementos pertinentes a este item temos a manutenção do saldo devedor da conta Adiantamento a Fornecedor - COBRASA, nos períodos base de 1989/90 (item 2.5.1). Para os itens 3.5.1. e 4.1.1., também, temos a permanência dos saldos em contas, de igual natureza, relativas a diversos fornecedores ou a não identificação de algumas contrapartidas de valores registrados a débito destas contas.

Em suma, foram estes fatos que levaram os autuantes a apurar a existência de insubsistência ativa. Todavia, não pesquisaram a quem foram transferidos os recursos, via rastreamento dos pagamentos ocorridos ou qualquer outro elemento de prova da transferência patrimonial e a parte beneficiada.

Como o fato, em lide, não está expressamente autorizado como hipótese de incidência do imposto de renda, leva a considerá-lo como uma presunção e como tal, não se enquadra nas presunções legalmente admitidas, de forma a ensejar cobrança do referido tributo.

Entendo assistir razão ao contribuinte ao afirmar ser ilegítimo o lançamento, em lide, por se basear em presunção da existência de "insubsistências ativas correlacionadas à insubsistências passivas, em igual monte, provocadoras de correção monetária devedora.

O reconhecimento de saldos devedores em contas de Adiantamento de Fornecedores, sem movimentação por mais de um exercício ou as razões descritas pelos autuantes, não tem o condão de levar a inexistência de direito e/ou bens.

Desse modo, em que pese o labor dos autuantes, a infração detectada, por quanto já constitua um indício, na forma da apuração fiscal, por si só, não tem o poder de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*demonstrar a redução do patrimônio líquido da empresa, de modo a refletir no resultado da correção monetária de balanço, do período base examinado.*

*Ademais, não há crime e penalidade que a lei não estabeleça.*

*Logo, se a essência da tributação está respaldada em presunção não prescrita em lei, a relevância da comprovação documental fica prejudicada.*

*Assim sendo, não pode prosperar a exigência tributária, destes itens, por carecerem as suas fundamentações de amparo legal, de modo que determino a exclusão da base de cálculo, dos seguintes valores: Cr\$ 11.670.767,56 (item 2.5.1); Cr\$ 955.666.040,84 (item 3.5.1) e Cr\$ 5.379.867.417,53 (4.1.1)."*

**d) Fundamentação do Voto**

Quanto a este item os fundamentos da decisão de primeira instância foram precisos e, mais uma vez, dispensam maiores complementos.

O julgador de primeira instância está correto ao concluir que a situação descrita no TVF constitui hipótese de insubsistência ativa, irregularidade cujos procedimentos para tributação tem aparo na legislação do IRPJ, rebatendo os argumentos da contribuinte.

De igual forma, a autoridade a quo teve perfeito discernimento ao verificar que a infração não estava cabalmente provada, que a fiscalização, partindo de fortes indícios, presumiu a irregularidade.

Comprovar irregularidade fiscal é, na maioria das vezes, tarefa árdua e nem sempre a prova está na documentação da empresa. Por isso a legislação tributária assegura à fiscalização poderes para realizar diligências e intimações a outros contribuintes no interesse da auditoria fiscal, conforme disposto nos artigos 951 e 963 do RIR/94, a saber:

"Art. 951 Os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais. (Lei nº 2.354/54, art. 7º).

.....

Art. 963 Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante. (Lei nº. 2.354/54, art. 7º).".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Sendo assim, concluo pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**XXI a XXX - ITENS. 2.7.1.3.1 A 2.7.3.1.10 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO  
- RECEITA**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

**2.7.1.3.1 - OBRA "IGAPORA"**

Em 30/11/90 a fiscalizada constituiu “Provisão de Serviços Medidos a Faturar”, em contrapartida à conta “Receita - Igapora”; tendo como contrapartida a conta “Serviços Medidos a Faturar; no valor de Cr\$ 388.333.255,07. Em 31/12/90 reverteu a provisão, computando no resultado do período-base a receita de Cr\$ 180.446.823,39 e realizou os custos contabilizados na conta “Custos - Igapora”; no valor de Cr\$ 286.736.328,89. Em 31/01/90 foi constituída nova provisão no valor de Cr\$ 436.754.031,93, levando-a para o resultado do balanço comercial dessa data. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados Cr\$ 9.684.946,89.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de “Provisão de Serviços Medidos a Faturar” com base no custo incorrido ou no serviço executado, caracteriza-se como realizado em 1990 o valor de Cr\$ 388.333.255,07, registrado como receita e revertido naquele ano, ensejando postergação de pagamento de imposto.

**2.7.1.3.2 - OBRA COPEC COMPLEXO PETROQUÍMICO CAMAÇARI**

No período de fevereiro a novembro de 1990, mensalmente a fiscalizada efetuou provisões de serviços medidos a faturar, revertendo a constituída no mês anterior, consoante lançamentos na conta “Receita - COPEC”. Em dezembro de 1990, contabilizou, unicamente, a débito dessa conta, a reversão da provisão constituída em novembro/90, no valor de Cr\$ 200.000.000,00, computou no resultado do período-base a receita de Cr\$ 347.714.689,70 e realizou os custos contabilizados na conta “Custos - COPEC”, no valor de Cr\$ 290.772.654,05. Em 31/01/90 foi constituída nova provisão no valor de (Cr\$ 612.624.000,00, levando-a para o resultado do balanço comercial dessa data. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados Cr\$ 12.615.754,90.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de “Provisão de Serviços Medidos a Faturar” com base no custo incorrido ou no serviço executado, caracteriza-se como realizado em 1990 o valor de Cr\$ 200.000.000,00, registrado como receita e revertido naquele ano, ensejando postergação de pagamento de imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**2. 7.1.3.3 - OBRA "JEREMOABO - BA"**

No período de fevereiro a novembro de 1990, mensalmente a fiscalizada efetuou provisões de serviços medidos a faturar, revertendo a constituída no mês anterior, consoante lançamentos na conta "Receita - Jeremoabo - BA". Em dezembro de 1990, contabilizou, a débito dessa conta, a reversão da provisão constituída em novembro/90, no valor de Cr\$ 292.058.059,67, computou no resultado do período-base a receita de Cr\$ 147.316.205,57 e realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Jeremoabo - BA"; no valor de Cr\$ 137.556.947,05. Em 31/01/90 foi constituída nova provisão no valor de Cr\$ 412.347.211,47, computando no resultado do balanço comercial dessa data receita no valor de Cr\$ 403.638.563,03. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados Cr\$ 1.310.690,00. Foi excluída a majoração de custos no valor de Cr\$ 59.189.000,00, referentes a uma provisão de serviços medidos a pagar constituída em 31/12/90, que não foi revertida no período-base seguinte, objeto do item 2.2.1.1.2 deste Termo.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado, caracteriza-se como realizado em 1990 o valor de Cr\$ 292.058.059,67, registrado como receita e revertido naquele ano, ensejando postergação de pagamento de imposto.

**2.7.1.3.4 - OBRA "ADUTORA CAMPINA GRANDE"**

Em 30/12/90 a fiscalizada realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Adutora Campina Grande"; no valor de Cr\$ 2.510.655,32, não havendo oferecimento de receita correspondente. Em 31/01/91 foi creditada na conta "Receita - Adutora Campina Grande", as Faturas nºs. 1170 e 1171, nos valores de Cr\$ 5.179.277,64 e Cr\$ 67.566.266,45, respectivamente, e constituída "Provisão de Serviços Medidos a Futurar" no valor de Cr\$ 3.587.057,51, levando para o resultado do balanço comercial dessa data a receita de Cr\$ 76.602.601,60. Como custo no período de 01/01 a 31/01/90 foram registrados Cr\$ 8.631.355,78.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/90, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita em relação ao período-base encerrado em 31/12/90 e a 01 a 31/01/91, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de Cr\$ 17.261.042,69.

**2.7.1.3.5 - OBRA "COHASAL BONOCÔ - BA"**

Em 31/12/90 a fiscalizada transferiu para o resultado do período-base o valor de Cr\$ 176.379.409,55 às receitas contabilizadas na conta "Receita COHASAL BONOCÔ - BA" e, a título de custo, registrado na conta "Custo - COHASAL Bonocô - BA" foram transferidos Cr\$ 158.056.379,85. Em 31/01/91 foi unicamente creditada na conta de receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

referida a Fatura nº. 10069, no valor de Cr\$ 107.972.530,80, computando-a no resultado do balanço comercial dessa data, juntamente com custos, registrados de 01/01 a 31/01/90, no valor de Cr\$ 113.000,00.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/90, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita em relação ao período-base encerrado em 31/12/90 e a 01 a 31/01/91, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de Cr\$ 107.769.382,95.

#### 2.7.1.3.6 - OBRA "HOSPITAL DO CÂNCER - RN"

Em 31/12/90 a fiscalizada transferiu para o resultado do período-base custos registrados na conta "Custos - Hospital do Câncer - RN" no valor de Cr\$ 5.001.864,38, não havendo o oferecimento de receita correspondente a essa obra. Para o período de 01/01 a 31/01/91, a empresa apropriou apenas custo no valor de Cr\$ 1.235.875,47. Para o período de fevereiro a dezembro de 1990 foram apropriadas receitas no valor de Cr\$ 1.566.180.806,98 e custos no valor de Cr\$ 575.276.204,73, apurando-se um resultado positivo, no período-base encerrado em 31/12/91, no valor de Cr\$ 989.668.726,78, enquanto que os resultados de 31/12/90 e 31/01/91 foram negativos, nos valores de Cr\$ 5.001.864,38 e Cr\$ 1.235.875,47, respectivamente.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/90, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita em relação ao período-base encerrado em 31/12/90 e a 01 a 31/01/91, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de Cr\$ 13.471.429,30.

#### 2.7.1.3.7 - OBRA "IAPAS - RN"

Em 31/12/90, a fiscalizada transferiu para o resultado do período-base as receitas contabilizadas na conta "Receita - IAPAS - RN", no valor de Cr\$ 195.148.000,00 e os custos contabilizados na conta "Custo - IAPAS - RN" no valor de Cr\$ 78.173.741,32. Em 31/01/91 foram creditadas na conta de receita mencionada as Faturas nºs. 000166 a 170 e constituída "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", computando-se, no resultado do balanço comercial dessa data, receita no valor de Cr\$ 408.938.832,75 e custo no valor de Cr\$ 36.557.347,66.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/90, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita em relação ao período-base encerrado em 31/12/90



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

e 01 a 31/01/91, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de Cr\$ 216.455.587,29.

#### 2.7.1.3.8 - OBRA "FAZENDA CATALUNHA II"

Em 31/12/90, a fiscalizada transferiu para o resultado do período-base as receitas contabilizadas na conta "Receita - Fazenda Catalunha II", no valor de Cr\$ 60.953.425,15 e os custos contabilizados na conta "Custo - Fazenda Catalunha II" no valor de Cr\$ 163.642.932,60. Em 31/01/91 foi creditada na conta de receita mencionada a Fatura nº. 10116, computando-se, no resultado do balanço comercial dessa data, receita no valor de Cr\$ 21.124.462,07 e, como custo do período de 01/01 a 31/01/91, o valor de Cr\$ 166.991,22.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/90, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita em relação ao período-base encerrado em 31/12/90 e a 01 a 31/01/91, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de Cr\$ 21.040.790,18.

#### 2.7.1.3.9 - OBRA "JAPÃOZINHO II"

Em 31/12/90, a fiscalizada transferiu para o resultado do período-base as receitas contabilizadas na conta "Receita - Japãozinho - PB", no valor de Cr\$ 50.649.185,04 e os custos contabilizados na conta "Custo - Japãozinho - PB" no valor de Cr\$ 24.093.849,39, após excluídos os valores registrados indevidamente. Em 31/01/91 foram creditados na conta de receita mencionada as Faturas nºs. 517 a 523, computando-se, no resultado do balanço comercial dessa data, receita no valor de Cr\$ 40.476.752,37, não havendo custo correspondente.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e que não há custo em janeiro de 1991, caracteriza-se como realizada em 31/12/90 a receita apropriada em 31/01/91, ensejando postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor de Cr\$ 40.476.752,37.

#### 2.7.1.3.10 - OBRA "ÁGUA DIVERSOS MUNICÍPIOS - BA "

Em 31/12/90, a fiscalizada transferiu para o resultado do período-base as receitas contabilizadas na conta "Receita - Água Diversos Municípios – BA" no valor de Cr\$ 1.692.425.035,12 e os custos contabilizados na conta "Custo - Água Diversos Municípios – BA" no valor de Cr\$ 1.687.123.504,13. Em 31/01/91 foram creditados na conta de receita mencionada diversas faturas e constituída "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" computando-se, no resultado do balanço comercial dessa data, receita no valor de Cr\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

4.063.438.971,44 e, como custo de 01/01 a 31/01/91, o valor de Cr\$ 46.693.589,64.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a falta de receita proporcional aos custos no balanço de 31/12/90, procedeu-se, com base no art. 894, II, do RIR/94, ao rateio da receita em relação ao período-base encerrado em 31/12/90 e a 01 a 31/01/91, sendo apurada postergação de pagamento do imposto sobre receitas no valor receitas no valor de Cr\$ 3.908.427.261,78.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Quanto a estes sub-itens, a interessada afirma, preliminarmente, que o procedimento seguido pela fiscalização foi todo baseado em descabidas presunções.

Destaca, inclusive, a utilização de números de receita que foram estornados no mês subsequente ao utilizado como base pela fiscalização.

Em relação a cada sub-item alega em resumo que:

2.7.1.3.1 - Obra Igaporã - o Fisco manteve a provisão na conta *Serviços Medidos a Faturar*, efetuada em novembro de 1990 e estornada em dezembro de 1989, com base em uma provisão na conta *Serviços Medidos a Faturar*, efetuada em janeiro e estornada em fevereiro de 1991.

Segundo a autuada, tais valores não fizeram nenhum sentido do ponto de vista tributário, pois foram ambos desconsiderados por ela, tratando-se, isto sim, de presunções incabíveis e ilegais.

2.7.1.3.2 - Obra Copec – idem ao sub-item anterior.

2.7.1.3.3 - Obra Jeremoabo - o Fisco manteve a provisão na conta *Serviços Medidos a Faturar*, efetuada em novembro de 1990 e estornada em dezembro de 1990, com base em uma provisão na conta *Serviços Medidos a Faturar*, efetuada em janeiro e estornada em fevereiro de 1991.

Segundo a autuada, tais valores não fizeram nenhum sentido do ponto de vista tributário, pois foram ambos desconsiderados por ela, tratando-se, isto sim, de presunções incabíveis e ilegais.

2.7.1.3.4 - Obra Adutora Campina Grande - segundo a peticionária, os autuantes laboraram "com base em dados por eles presumidos, incabíveis na espécie e ab-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

solutamente ilegais, utilizando provisões constituídas em janeiro e estornadas em fevereiro e notas fiscais emitidas em janeiro.".

2.7.1.3.5 - Obra COHASAL Bonocô - a interessada entende deva ser cancelada esta exigência, dada a intempestividade da reclassificação, na forma como procedida pelo Fisco, da receita (auferida em dezembro/90 e contabilizada em janeiro/91) que a originou.

2.7.1.3.6 - Obra Hospital do Câncer - RN - a autuada alega que ao invés de se buscar identificar, com base nos dados vigentes no encerramento do período-base de 1990, a parcela de receita relativa àquele período, os autuantes acumularam todas as receitas pertinentes ao período base de 1991 e a redistribuíram retroativamente a 1990, numa prática absurdamente arbitrária, não autorizada por nenhum dispositivo legal, sequer o referido art. 894, inciso II, do RIR/94, o qual está subordinado às condições específicas aplicáveis na determinação dos resultados dos serviços de empreitada de obras, referidos no artigo 10, do Decreto-lei nº. 1.598/77, matriz legal dos artigos referidos no RIR/80 e RIR/94, e da IN-SRF nº. 21/79, vigentes sobre o assunto e que não podem ser olvidado em benefício de atitudes pusilânimes e majestáticas, assumidas de forma casuística e premeditadamente voltadas para a criação de bases de tributação artificialmente elevadas, com finalidades arrecadatórias ilegítimas.

2.7.1.3.7 - Obra IAPAS - segundo a autuada, sem qualquer base legal conhecida, "os autuantes utilizaram as receitas e custos de dezembro de 1990 adicionados às receitas e custos referentes a janeiro de 1991, para arbitrar um valor tributável em 31.12.90."

Concluindo, afirma ainda que o inciso II do art. 894 do RIR/94 não autoriza este procedimento.

2.7.1.3.8 - Obra Fazenda Catalunha II - repisa os argumentos do sub-item 2.7.1.3.5.

2.7.1.3.9 - Obra Japãozinho II - repisa os argumentos do sub-item 2.7.1.3.5.

2.7.1.3.10 - Obra Água Diversos Municípios - BA – igualmente, repisa os argumentos do sub-item 2.7.1.3.7.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"- 2.7.1.3.1 a 2.7.1.3.3 e 2.7.1.3.9 ( obras: "IGAPORA, COPEC, JEREMOABO-BA, JAPÃOZINHO II")

Analisando os itens 2.7.1.3.1 a 2.7.1.3.3 e 2.7.1.3.9, descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 143/146 e 152/153, que tratam de subavaliação de receita, ense-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*jando postergação de pagamento do imposto, constata-se que o mesmo assunto foi objeto de apreciação quando da análise do item 1.3.1.3.1, onde concluiu-se pela exclusão integral do lançamento, pelas razões ali expostas.*

*Tendo em vista que a interessada, em sua peça impugnatória, nada trouxe de novo em relação aos itens 2.7.1.3.1, 2.7.1.3.2, 2.7.1.3.3 e 2.7.1.3.9, reportando-se aos mesmos argumentos utilizados na impugnação apresentada quanto ao item 1.3.1.3.1, e ali apreciados, é de se utilizar os mesmos fundamentos que se decidiu pela improcedência daquele lançamento, para se excluir o presente lançamento no montante de Cr\$ 920.868.067,11, relativo ao exercício de 1991, período-base de 1990."*

**2.7.1.3.4 a 2.7.1.3.8 e 2.7.1.3.10 (OBRAS: COHASAL BONOCÔ - BA, HOSPITAL DO CÂNCER - RN, IAPAS - RN, FAZENDA CATALUNHA II, ÁGUA DIVERSOS MUNICÍPIOS - BA")**

*Com relação aos itens 2.7.1.3.4 a 2.7.1.3.8 e 2.7.1.3.10, descritos no Termo de Verificação Fiscal às fls. 146/154, que tratam de subavaliação de receita, verifica-se que o mesmo assunto foi objeto de apreciação quando da análise do item 1.3.1.3.3, onde concluiu-se pela retirada integral do lançamento, pelas razões, ali expostas.*

*Tendo em vista que a interessada, em sua peça impugnatória, mantém os mesmos argumentos em relação aos itens 2.7.1.3.4, 2.7.1.3.5, 2.7.1.3.6, 2.7.1.3.7, 2.7.1.3.8 e 2.7.1.3.10, não trazendo aos autos nenhum fato novo, baseado nos mesmos fundamentos da improcedência do lançamento relativo ao item 1.3.1.3.3, é de se cancelar o lançamento correspondente a este tópico no montante de Cr\$ 4.284.425.494,19, relativo ao exercício de 1991, período-base de 1990."*

**d) Fundamentação do Voto**

As matérias de direito tratadas neste item são idênticas às do item VII deste voto (fls. 30 a 37), e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, conforme fundamentado no voto daquele item.

Cabe ainda ressaltar que se trata de postergação de imposto e, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto devido, no auto de infração, está incorreto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**XXXI - 2.7.2.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

No balanço patrimonial levantado em 31/12/89, a fiscalizada levou para "Resultados de Exercícios Futuros" receitas no valor de Cr\$ 315.0209.341,63, de forma a beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80, que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos. Ocorre que as contas de receita referentes a essas obra não correspondem custos, de forma que o diferimento se cingiu à receita registrada no período.

Inexistindo custo para uma obra, descaracteriza-se a execução da mesma, tornando-se incabível o diferimento da receita, ficando caracterizado o diferimento indevido no total de Cr\$ 315.020,341,63.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

**b) Impugnação**

A autuação teve origem no fato de a empresa ter diferido o valor faturado, relativo a serviços contratados, sem o registro dos respectivos custos incorridos.

A peticionária discorda deste procedimento e esclarece que "o fato de se ter efetuado o faturamento de receitas sem que se tivesse ainda o registro dos custos incorridos não é suficiente para descaracterizar a possibilidade de diferir os resultados, pois, ainda que inexistindo o registro tempestivo dos custos, não deixou de existir resultado, e o valor deste é exatamente o valor da receita diferida ao qual se contraporia o custo zero, até aquele momento.".

**c) Decisão da DRJ em Salvador**

*"Nesses itens, o fisco considerou indevido o diferimento das receitas registradas na conta "Escola Técnica Codó - MA", no valor de NCz\$ 5.997.487,63, no período-base 1989, e nas contas "Barragem Bruscas - PB", "Barragem Poço Redondo", "Saneam. Juazeiro do Norte", "Barragem Santa Cruz" e "Sub-Estação", no valor total de Cr\$ 315.020.341,63, no período-base 1990, porquanto tal diferimento cingiu-se à receita registrada, conforme se verifica nos balancetes analíticos levantados em 31/12/89 (fls. 8.177) e 31/12/90 (fls. 8.955), nos quais verifica-se que 'não constam valores registrados nas contas redutoras de 'resultados de Exercícios Futuros'.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Pela disposição contida na IN-SRF nº 21/79, a inexistência de custos alocados às referidas obras, não evidencia a permissão de descaracterizar-se a natureza dos contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, cuja tributação é prevista nos artigos 280 e 281 do RIR/80, mormente quando os contratantes são entidades governamentais, cujos resultados gozam do diferimento previsto no artigo 282 do mesmo regulamento.*

*A citada IN-SRF nº 21/79, que uniformiza os procedimentos de apuração de contratos, desta natureza, conceitua-os nos seus itens 1 e 2. O item 3, trata da "Produção em Longo Prazo" e a correspondente apuração do resultado. O seu sub-item 3.2, dispõe: "a apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento."*

*Os itens 6 e 7, do citado ordenamento legal, respectivamente, tratam de custos e receitas. Os critérios de avaliação do andamento das obras reportam-se a percentagem de execução física, medida através de laudo técnico ou segundo a percentagem sob o custo incorrido em relação ao custo total orçado ou estimado, reajustado.(item 5).*

*As demais disposições contidas na referida instrução, que ressalvamos, dizem respeito a manutenção de controles específicos e diferimento de lucros não realizados de contratos com entidades governamentais.*

*Nestes contratos, a faculdade do diferimento previsto no art. 282 do RIR/80 e a IN-SRF nº 46/89, condiciona sua fruição, aos seguintes aspectos:*

*- o resultado diferido tem que advir de "contratos de construção por empreitada ou fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, celebrados com pessoas jurídicas de direito público, ou seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária..." (IN-SRF nº 46/89 e art. 282 do RIR/80); e*

*- à receita das operações consideradas nesse resultado, devem estar pendentes de recebimento até a data do balanço de encerramento, do período base a ele correspondente.*

*A observação fiscal prende-se ao fato da existência de receita, quando nenhum custo é registrado, fato este estranhável, devido a empresa, em algumas oportunidades, afirmar ter reconhecido a receita à medida que os custos foram incorridos.*

*Todavia, em que pese o labor dos autuantes, a legislação não obstaculiza que o resultado do período, igual à receita registrada, por inexistência de custos alocados a obra, não possa ser diferido, muito menos se os pressupostos para sua utilização (contrato de empreitada com entidade governamental e receita não recebida), não foram desatendidos.*





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Outrossim, está matéria foi tratada na alínea "c" das considerações finais sobre postergação, cujo o posicionamento, deste Julgador, reafirmo para o presente item.*

*Nessa situação, sem que a fiscalização se acercasse de outros elementos para descaracterizar as operações e os respectivos diferimentos ou provar o descumprimento de alguma das condições, acima realçadas, ficam os lançamentos correspondentes sem amparo legal.*

*Com relação a obra "Escola Técnica Codó - MA", a sua receita foi estornada, conforme lançamento no Razão, xerocópia de fls. 8957.*

*Dessa forma, não estando de pleno direito, caracterizada a ocorrência de postergação do pagamento de imposto, deve-se excluir da base tributável a exigência relativa ao diferimento indevido da receita de NCz\$ 5.997.487,63 no período-base 1989 e Cr\$ 315.020.341,63 no período-base 1990 (item 2.7.2.1).".*

d) Fundamentação do Voto

As matérias de direito tratadas neste item são idênticas às do item VIII deste voto (fls. 37 a 40), e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, conforme fundamentado naquele item.

Cabe ressaltar, mais uma vez, que trata-se de postergação de imposto e, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto devido, no auto de infração, em virtude da postergação, está incorreto.

**XXXII - 2.7.2.2 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO - OBRAS DE LONGO PRAZO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1990, a fiscalizada procedeu ao diferimento contábil de diversas obras, todas contratadas e executadas em período de longo prazo. Intimada a esclarecer os procedimentos adotados, a empresa informou que adota os critérios previstos na IN-SRF nº. 21/79, ora em relação ao custo incorrido, ora em relação ao serviço executado. Todavia, a utilização das fórmulas da referida IN indica que, para qualquer dos critérios adotados será sempre encontrado resultado computável na determinação do lucro líquido, exceto nos casos de execução a curto prazo, ficando, portanto, caracterizado o diferimento indevido e a conseqüente postergação no recolhimento do imposto correspondente, no valor de Cr\$ 2.482.7198.360,29.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

b) Impugnação

A autuada insurge-se contra o procedimento adotado pelo Fisco de, após apurar que obras de curto prazo foram executados em longo prazo, adicionar o resultado destas obras ao lucro líquido do exercício, "abstraindo-se do fato de estarem ou não recebidas as parcelas do preço, antecipando indevidamente a tributação da receita, o que contraria os termos dos artigos 280 e 282 do RIR/80, bem assim a IN-SRF 21/79.".

Revela que os valores computados no resultado do período-base de 1989 estavam, em parte, carentes de liquidação por parte dos contratantes, sendo, destarte, incabível a exigência de seu cômputo no resultado, haja vista a opção pelo diferimento.

Dando prosseguimento, revela ainda que "na conta de receita de exercícios futuros, estão registrados adiantamentos recebidos através da emissão de notas fiscais, no entanto, os serviços só foram executados em exercícios subseqüentes, podendo existir, inclusive, provisão, como receita, de pleito junto a clientes que não se confirmaram e foram estornados no mês subseqüente ao encerramento do exercício."

Findando, considera descabida a autuação dos valores relativos à receita não recebidas de obras com entidades governamentais (cuja relação será anexada aos autos), "bem como as parcelas correspondentes a notas fiscais emitidas para suportar os adiantamentos por conta de serviços futuros e a eliminação de pleitos que foram provisionados em dezembro e estornados em janeiro do ano seguinte.".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Esses itens referem-se ao diferimento indevido dos resultados apurados em diversas obras, todas contratadas e executadas a longo prazo, tendo em vista que a empresa transferiu para 'Resultado de Exercícios Futuros' a totalidade dos custos e receitas incorridos nos períodos-base 1989 e 1990, postergando, assim, todo o resultado do período, consoante entendimento fiscal.*

O artigo 280 do RIR/80, preceitua que no caso de contratos de longo prazo, os resultados deverão ser computados em cada período, conforme a percentagem do contrato ou da produção executada, não sendo permitida a sua tributação total apenas ao final da obra, como ocorre com os contratos de curto prazo, previstos no artigo 281 do mesmo regulamento.

*Por outro lado, apesar de regularmente intimada (intimação nº 21 - fl. 680), a fiscalizada deixou de apresentar as planilhas de cálculo e os documentos atinentes às obras, como seriam os contratos, as medições, os laudos de recebimento das obras, etc., que possibilitariam ao fisco verificar a exatidão dos resultados auferidos em cada período. Em resposta à intimação fiscal, diz a autuada, apenas, às fl. 681, que adota os procedimentos preconizados pela IN SRF nº 21/79, 'existindo casos em que adota-se o custo incorrido e casos em que adota-se o serviço executado.'*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Em primeiro lugar, a empresa não perde o direito ao diferimento, só pelo fato de não apresentar ao fisco os elementos necessários à investigação fiscal, embora, esteja obrigado a mantê-los em boa guarda, conforme preconiza o artigo 165 do RIR/80 e atender às solicitações fiscais. Neste particular, o não atendimento às intimações fiscais e/ou pedidos de esclarecimentos, enseja o agravamento da multa lançada de ofício, devidamente aplicada pela fiscalização e não a imputação de irregularidade, sem a devida constatação e comprovação de sua existência.*

*Em segundo lugar, a empresa procedeu na forma prevista na IN-SRF nº 46/89, transferindo para resultados de exercícios futuros, receitas e custos incorridos de obras com prazo de execução superior a um ano, contratadas com entidades governamentais, relativas às operações não recebidas, fatos estes não contraditados pela fiscalização.*

*Nestes contratos, a faculdade do diferimento previsto no art. 282 e a IN-SRF nº 46/89, condiciona sua fruição, aos seguintes aspectos:*

*- o resultado diferido tem que advir de 'contratos de construção por empreitada ou fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços, celebrados com pessoas jurídicas de direito público, ou seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária...'.(IN SRF N 46/89); e*

*- à receita das operações consideradas nesse resultado, devem estar pendentes de recebimento até a data do balanço de encerramento, do período base a ele correspondente.*

*Mais uma vez, a observação fiscal prende-se ao fato da existência de receita, quando nenhum custo é registrado, fato este estranhável, pelos autuantes, devido a empresa, em algumas oportunidades, afirmar ter reconhecido a receita à medida que os custos foram incorridos.*

*Ademais, é bom que se repise que a existência de indício de irregularidade, porventura existente, por si só não tem o condão de tipificar infração passível de tributação, salvo nos casos previstos em lei. Mister se faz, caracterizar e comprovar a infração que deva ser atribuída ao contribuinte.*

*Quanto a alegação da reclamante, de que estão registrados adiantamentos recebidos através da emissão de notas fiscais cujos serviços só foram executados em exercícios subsequentes, podem existir, até mesmo os casos em que os clientes não confirmaram os pedidos, sendo os valores estornados no exercício seguinte, a exemplo da obra Escola Técnica de Codó - MA, citada no item anterior.*

*Diante destes fatos, atenta a possíveis desvios na apuração do resultado tributável, a fiscalização, para embasar a infração, ora analisada, deveria munir-se de meios a provar a incorreção do procedimento adotada pela empresa, não pela inaplicabilidade da*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*transferência de receita e custos para 'Resultados de Exercícios Futuros', ou inexistência de custos alocados, mas sim, partir para caracterizar que a obra não foi executada, nem contratada por entidade pública ou que a receita, objeto do diferimento, foi realizada financeiramente, assim, como a lei prevê.*

*Desse modo, não resta ao Julgador, outro caminho que não seja determinar a exclusão desta exigência, relativa à postergação da receita de NCz\$ 51.183.466,89 no período-base 1989 e de Cr\$ 2.482.719.360,29 no período-base 1990 (item 2.72.2).".*

d) Fundamentação do Voto

As matérias de direito tratadas neste item são idênticas às do item IX deste voto (fls. 40 a 42), e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, conforme fundamentado naquele item.

Cabe ressaltar, mais uma vez, que trata-se de postergação de imposto e, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto devido, no auto de infração, em virtude da postergação, está incorreto.

**XXXIII - 2.7.3.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL-SUPERESTIMAÇÃO DE RESULTADO DIFERIDO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1990 a fiscalizada utilizou-se da prerrogativa prevista no art. 282 do RIR/80, diferindo lucros correspondentes a valores a receber de órgãos públicos, conforme demonstrativo elaborado pela mesma, no qual os valores constantes da coluna "Faturas a Receber" correspondem à soma algébrica dos saldos das contas "Faturas a Receber", "Serviços Medidos a Faturar" e "Adiantamento a Clientes", utilizada como base de cálculo da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, cuja contrapartida foi levada a débito do resultado do período.

O RIR/80, em seu artigo 282, permite o diferimento do lucro, que é o resultado encontrado pela diferença entre as receitas e os custos e despesas correspondentes. Logo, para a apuração do lucro passível de diferimento deverão ser deduzidos das receitas tanto os custos como as despesas, inclusive as com créditos de liquidação duvidosa.

Por omitir do cálculo da parcela diferível a despesa em questão, incorreu em superestimação da exclusão efetuada no Lucro Real, no valor de Cr\$ 191.382.214,55, provocando postergação de pagamento do imposto correspondente para o período-base seguinte, no qual foi adicionado o resultado diferido deste período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

No que tange aos itens 1.3.3.2 e 2.7.3.1, a peticionária discorda da glosa sobre a provisão, não criada, para créditos de liquidação duvidosa, constituída sobre os créditos correspondentes às obras objeto dos resultados diferidos.

Destaca "a forma, como definida nos autos, de se fazer a provisão para créditos de liquidação duvidosa em relação aos créditos pendentes contra os órgãos governamentais e empresas estatais constituir custo diferido.".

Considera incabível a exigência sobre estes itens, tomando por base, não somente o *caput* do art. 221 do RIR/80, que indica "a faculdade da constituição da provisão e do seu registro, a critério da pessoa jurídica, e não da autoridade fiscal, como custo ou despesa operacional"; como também os arts. 183 e 184 do mesmo Regulamento, que define os valores que devem obrigatoriamente compor o custo dos bens e serviços.

Embasada nos dispositivos legais acima, alega que optou por registrar a provisão como despesa, conforme lhe facilita a lei, a qual não está diretamente ligada ao aspecto produtivo, razão porque a sua natureza não é de custeio, e sim, de gestão ou financeira.

Alega ainda que "a ser considerada como custo, a provisão poderia até fazer parte do orçamento das obras ou serviços a serem realizados, o que seria imponderável tecnicamente, ou, pior, compor o custo apropriável num período-base, tornando-se definitivamente incorporada aos resultados, o que obrigaria a um novo período-base seguinte ou seguintes, conforme o caso, dada a sua facultatividade e incerteza.".

Ao final, antes de requerer a improcedência do lançamento correspondente a este item do auto de infração, faz duas colocações, abaixo transcritas:

"Quanto ao critério adotado pelos autuantes para o lançamento, o mesmo é de todo equivocado, pois o consideraram como base de cálculo da pretensa postergação a diferença entre os valores resultantes da conversão da receita em quantidade de BTN pelo valor deste nas datas de encerramento de dois períodos-base, ou seja, o do registro da provisão de serviços medidos a faturar e o subsequente. Nada mais absurdo! Eis que deixaram de constatar que a empresa, ao adicionar ao lucro líquido, na determinação do lucro real do período-base do recebimento das receitas os resultados anteriormente diferidos, ela o fez considerando os valores atualizados monetariamente, o que faz com que a quantia, expressa em quantidade de qualquer moeda de referência constante, seja sempre a mesma, inexistindo base para a exigência pretendida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Ademais, ainda que, apenas para argumentação, se admitisse a hipótese de postergação de pagamento de imposto, não se poderia deixar de notar a presença permanente de um dos seguintes fatos: - ou a empresa reconheceu uma receita em exercício posterior ao de sua competência ou apropriou um custo ou despesa em período anterior -. Qualquer que seja o caso, do procedimento resultará, sempre, uma simultânea redução no valor do patrimônio líquido da empresa em relação ao que deveria ser se houvesse corretamente observado o regime de competência. Em virtude disso, resultará, no exercício subsequente, uma perda para a mesma de valor igual à correção monetária da parcela de patrimônio líquido não explicada. Tendo em vista que ao Fisco não é dado ignorar esse fato, ao determinar o valor da perda, que obrigatoriamente deverá ser compensada, concluirá que não cabe, no caso, nenhuma exigência de tributo.".

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Nos presentes itens ficou constatado que a autuada, utilizando-se da prerrogativa prevista no art. 282 do RIR/80, diferiu parcela de lucro apurado na execução de diversas obras para órgãos públicos, sem considerar, porém, nesse resultado, os valores registrados a título de despesa com 'provável perda no recebimento', relacionados com as receitas a receber dessas mesmas obras, conforme quadros demonstrativos anexados às fls. 278/281 e 388/391.

Em sua impugnação de fls. 10926/10928, a interessada requer a improcedência do lançamento, entendendo ser descabida a atitude da fiscalização em considerar a provisão para créditos de liquidação duvidosa, constituída pela empresa em relação aos créditos pendentes contra órgãos governamentais e empresas estatais, no custo diferido. Argumenta que não existe na legislação federal regra taxativa que determine a obrigatoriedade da mencionada provisão compor o custo dos bens ou serviços produzidos. Citando os arts. 183, 184 e 221 do RIR/80, aduz que a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa e seu respectivo registro como custo ou despesa operacional, é faculdade da pessoa jurídica e não da autoridade fiscal. Existe um paradoxo, a seu ver, pelo fato dos au-tuantes glosarem parcialmente a constituição da referida provisão, em item anterior, e agora incluírem-na no custo das obras com o objetivo de reduzir o diferimento do lucro.

Argumenta, ainda, que foi considerada no cálculo da postergação no recolhimento do imposto a diferença entre os valores resultantes da conversão da receita em quantidade de BTN pelo valor deste nas datas de encerramento dos dois períodos-base, sendo que a empresa adicionou ao lucro líquido do período-base do recebimento das receitas os resultados anteriormente diferidos, atualizados monetariamente.

A questão reside no esclarecimento quanto a parcela da exclusão prevista no art. 282, I, do RIR/80, incidente sobre o lucro da empreitada COMPUTADA NO RESULTADO DO EXERCÍCIO, faz-se indispensável que, nela sejam incorporadas todas as receitas e custos/despesas a ela correlacionadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*A solução do litígio, preliminarmente, clarifica-se quando recorremos ao conceito do LUCRO DA EMPREITADA.*

*Segundo a IN-SRF nº 21/79, o LUCRO DA EMPREITADA compreende a RECEITA DA EMPREITADA diminuída do CUSTO DA EMPREITADA. Por sua vez a PARCELA DIFERÍVEL é o produto da Receita Não Recebida/Receita Total x Lucro da Empreitada.*

*Sob este aspecto, a fiscalização entendeu que qualquer alteração numa das parcelas, retro mencionadas, afetaria a relação percentual do valor diferível e que nele estaria incluído o provisionamento do valor para atender perdas prováveis no recebimento de créditos, ligados à resultados diferidos.*

*Desse modo, dentro do lucro da empreitada a ser diferido, deveria ser computada a despesa com provisão para devedores duvidosos?*

*Entendo que não, pelas razões a seguir:*

*- a IN-SRF nº 21/79, trata de custo e não de despesa.*

*- o seu item 6 define como custos computáveis na apuração dos resultados:*

*'I - os custos diretos e indiretos (matéria prima, mão de obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação dos serviços preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação.'*

*- O art. 183 do RIR/80 define:*

*'O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção'.*

*Pelos permissivos legais, retro mencionados, as parcelas levadas ao resultado são aquelas inerentes aos custos diretamente ligados à execução da obra.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Dessa forma, depreende-se que o valor provisionado para atender eventual perda no recebimento de créditos, não está diretamente ligado à execução da obra. Não pode ser tomado como custo a ser incluído no diferimento do lucro oriundo de empreitada contratada com órgão público.*

*A permanecer tal raciocínio, todas as demais despesas operacionais deveriam sofrer igual tratamento, o que não acontece por falta de determinação legal, para tal procedimento.*

*Em face do exposto, entendo procedente as argumentações do reclamante quanto às razões de defesa apresentadas e dispositivos legais mencionados.*

*Relativamente à argumentação da autuada de que os autuantes glosaram parcialmente a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa, em item anterior, e agora incluíram-na no custo diferido, com objetivo de reduzir o diferimento do lucro, não lhe é proveitosa. O lançamento citado pela impugnante refere-se a superestimação da provisão para devedores duvidosos, por ter sido constatado registro do valor da constituição da provisão maior que o previsto na legislação, conforme observa-se no item 1.2.2.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 82/83), não tendo, portanto, nenhuma relação com o caso aqui tratado; ademais, nesta decisão, foi aceita a defesa apresentada e com base em balanço anexado pelo Fisco, considerou-se o valor correto da provisão.*

*Assim sendo, devem ser excluídos os lançamentos referentes à postergação no recolhimento do imposto, no valor de NCz\$ 16.354.343,00 e Cr\$ 191.382.214,55 (item 2.7.3.1), relativos aos períodos-base de 1989 e 1990, respectivamente."*

d) Fundamentação do Voto

As matérias tratadas neste item são idênticas às do item XI deste voto (fls. 45 a 49) e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, conforme fundamentado naquele item.

Cabe ressaltar, mais uma vez, que trata-se de postergação de imposto e, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto devido, no auto de infração, em virtude da postergação, está incorreto.

Portanto, deixo de acolher o recurso ex officio quanto a este item.

**XXXIV - 2.7.3.2 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Na apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/90, a empresa, pretendendo beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, excluiu do lucro líquido, na determinação do lucro real, parcelas do lucro computado no resultado, correspondentes às obras "Adutora do Agreste - AL" e "Canais C. Miranda", no valor de Cr\$ 263.882.110,00, executadas para órgãos públicos. Ocorre que às contas de receita referentes a essas obras não correspondem custos, de forma que o diferimento teve por base apenas as receitas registradas no período, procedendo-se à exclusão de 100% das Faturas a Receber.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Esclarece, inicialmente, que executou diversas obras com preços preestabelecidos que levaram-na a um resultado abaixo do esperado. Visando atenuar esse resultado, negociou-se, como de praxe, um adiantamento com o contratante e este aditamento foi registrado em uma conta de provisão de serviços a pagar.

Quanto aos itens 1.3.3.1 e 2.7.3.2, explica que registrou, "durante todo o ano de 1989, a expectativa de receita que tinha ao final de cada mês e estornou integralmente o valor escriturado no mês anterior e, em janeiro de 1990, estornou o valor provisoriamente em dezembro de 1989".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Tratam os presentes itens de postergação no recolhimento do imposto de renda por diferimento fiscal indevido.*

*De acordo com o item 1.3.3.1 do Termo de Verificação Fiscal, às fl. 97, a autuada, na apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/89, excluiu no LALUR parcela do lucro computado no resultado, no montante de NCz\$ 67.615.734,00, correspondente a diversas obras executadas para órgãos públicos, pretendendo beneficiar-se do diferimento fiscal permitido pelo art. 282 do RIR/80.*

*Ocorre, no entanto, que as contas que registraram o resultado dessas obras apresentaram exclusivamente valores de receita, não havendo qualquer lançamento correspondente a custo. Desse modo, a fiscalizada procedeu a exclusão de 100% do valor das Faturas a Receber, existente na data do Balanço Patrimonial. Segundo a fiscalização, o fato de não haver o registro de custo para as referidas obras, caracterizou a não execução das mesmas, nos termos dos arts. 280 e 281 do RIR/80, e, caracteriza a sua não execução, inadmissível se tornou o diferimento da receita registrada, posto que não há previsão legal para diferimentos de outra natureza.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*A impugnante contesta o procedimento adotado pelo fisco, argumentando que o valor de NCz\$ 67.615.734,00 refere-se a uma expectativa de receita, uma vez que a empresa executou diversas obras, com todos os custos incorridos já completamente apropriados, para as quais os preços preestabelecidos conduziram a um resultado muito inferior ao esperado. Por isso, pondera a impugnante, buscou-se junto aos órgãos para os quais foram executadas as obras um aditamento da receita correspondente. Durante o período de negociações, todo o ano de 1989, a empresa registrou, mensalmente, a expectativa da receita numa conta de provisão, estornando integralmente o valor escriturado no mês anterior, sendo que em janeiro de 1990, estornou o valor provisionado em dezembro de 1989.*

*O item 2.7.3.2 refere-se à mesma infração apurada pela autoridade fiscal, relativa ao período-base de 1990, compreendendo as obras denominadas "Adutora do Agreste - AL" e "Canais C. Miranda", totalizando o montante de Cr\$ 263.882.110,00 (fls. 157/158).*

*As infrações, retro citadas, cingem-se a falta de contabilização de custos quando existiu receitas, daí, a fiscalização concluir pela impropriedade do diferimento.*

*Esta matéria, assim como, as razões, a ela, contraditadas, foram objeto de decisório dos itens 1.3.2.2; 2.7.2.2; 1.3.1.2; cuja fundamentação estendo a presente e, nela respaldada, determino a exclusão das exigências relativas à estes itens, no valor de NCz\$ 67.615.734,00 (1.3.3.1) e de Cr\$ 263.882.110,00 (2.7.3.2), relativos, respectivamente, aos períodos-base de 1989 e 1990."*

d) Fundamentação do Voto

As matérias tratadas neste item são idênticas às do item X deste voto (fls. 43 a 44) e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, conforme fundamentado naquele item.

Cabe ressaltar, mais uma vez, que trata-se de postergação de imposto e, como já foi abordado anteriormente neste voto, o procedimento para apuração do imposto devido, no auto de infração, em virtude da postergação, está incorreto.

Destarte, deixo de acolher o recurso ex officio quanto a este item.

**XXXV - 2.7.3.3 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO - ADUTORA SERTANEJA - SE**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Na apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/90, a empresa, pretendendo beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, excluiu do lucro líquido, na determinação do lucro real, o valor de Cr\$ 78.475.585,00, correspondente à obras "Adutora Sertaneja - SE" executada para órgão público. Ocorre que a conta de custo correspondente a essa obra apresenta saldo negativo no balanço de 31/12/90, no valor de Cr\$ 13.815.823,00, que somados ao saldo da conta de receita de Cr\$ 37.846.946,00, chegou-se a um lucro de Cr\$ 51.662.769,00. Como os custos registrados são negativos, o diferimento teve por base o somatório dos mesmos às receitas, procedendo-se a exclusão de 136,50% das Fatura a Receber existentes na data do balanço. Assim sendo, tendo a receber Cr\$ 57.489.393,00, a fiscalizada diferiu indevidamente o valor total de Cr\$ 78.475.585,00.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Esclarece, inicialmente, que executou diversas obras com preços preestabelecidos que levaram-na a um resultado abaixo do esperado. Visando atenuar esse resultado, negociou-se, como de praxe, um adiantamento com o contratante e este aditamento foi registrado em uma conta de provisão de serviços a pagar.

Sobre o item 2.7.3.3, mantém a argumentação acima e acrescenta que o saldo negativo na conta de custos da obra citada neste item do auto, decorre do registro de outros custos, que não correspondiam a esta conta (de custos).

Esse saldo negativo, na prática, é consequência do fato do valor do estorno (dos outros custos) ser maior do que o saldo, a época, da conta de custos. Tal valor, segundo ela, foi oferecido à tributação.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Da mesma forma que os itens 1.3.3.1 e 2.7.3.2, este item refere-se à postergação no recolhimento do imposto de renda por diferimento fiscal indevido, em virtude da autuada, na apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/90, excluir no LALUR a importância de Cr\$ 78.475.585,00, correspondente à obra "Adutora Sertaneja - SE", executada para órgão público, pretendendo beneficiar-se do diferimento fiscal permitido pelo art. 282 do RIR/80.*

*Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, às fl. 159, foi constatado que a conta de custo correspondente a essa obra apresentou, em 31/12/90, saldo negativo, no valor de Cr\$ 13.815.823,00. Apresentando a conta de receita saldo de Cr\$ 37.846.946,00, a autuada adicionou a ela o saldo da conta de custo (negativo), chegando a um lucro de Cr\$ 51.662.769,00. Como o diferimento teve por base o somatório dos custos(negativos) registrados e das receitas registradas no período, foi procedida a exclusão de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

136,50% das "Faturas a Receber" existentes na data do Balanço Patrimonial. Logo, tendo a receber, em 31/12/90, apenas Cr\$ 57.489.393,00, a fiscalizada diferiu o total de Cr\$ 78.475.585,00, por aplicar sobre a base de cálculo um percentual superior a 100%.

*Em sua impugnação, às fl. 10925, a autuada reporta-se aos mesmos argumentos relatados nos itens precedentes, acrescentando esclarecimentos acerca da existência de saldo negativo na conta de custo da obra mencionada e salientando que referido valor foi inteiramente oferecido à tributação posteriormente, fato esse reconhecido pelos próprios autuantes que trataram o assunto apenas como postergação de pagamento de imposto.*

*Embora a matéria relativa a este item seja similar à analisada nos itens anteriores, tem um agravante relativo ao valor do lucro diferido ser superior aos valores a receber.*

*O contribuinte, na sua impugnação, explica o fato sob o argumento da existência de erro, sem contudo, apresentar documentação comprobatória.*

*À vista do exposto, leva a concluir que o resultado diferido está maior do que o devido, contudo, tal fato, não foi objeto da autuação.*

*Desse modo, utilizando-se dos mesmos fundamentos que decidiram os itens 1.3.3.1 e 2.7.3.2, há de se excluir da base tributável, o presente lançamento, no valor de Cr\$ 78.475.585,00, relativo ao período-base de 1990.”.*

d) Fundamentação do Voto

A matéria tratada neste item é semelhante à do item X, deste voto (fls. 43 a 44) e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, conforme fundamentado naquele item.

Quanto ao fato de a contribuinte ter diferido valor superior às receitas não recebidas em face de o custo registrado da obra serem negativos, discordo do entendimento da autoridade julgadora de primeira instância ao afirma que esta irregularidade não foi motivo de autuação. O valor autuado, segundo o TVF, às fls. 159, foi de Cr\$ 78.475.585,00, o valor máximo que a contribuinte poderia deferir era de Cr\$ 57.489.393,00 (valor total da receita a receber). A diferença tributada corresponde a valor que em hipótese alguma poderia ser diferido.

Contudo, o lançamento refere-se a postergação de imposto e, como já foi abordado no item VI deste voto (fls. 29 a 30), o procedimento para apuração do imposto devido, no auto de infração, em virtude da postergação, está incorreto.

Destarte, deixo de acolher o recurso ex officio quanto a este item.



Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**XXXVI a XXXIX - ITENS 2.7.5.1, 2.7.5.2, 2.7.5.3 E 2.7.6.1 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - ANTECIPAÇÃO DE CUSTO**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

Antecipação indevida de custos face aos procedimentos contábeis a seguir descritos:

Em 31/12/90 a fiscalizada constituiu provisões de Férias e Encargos e de Serviços Medidos a Pagar nos valores de Cr\$ 2.979.520,50 e Cr\$ 345.580.214,29, respectivamente, contabilizadas a débito da conta 3.01.01.002.001.001.472 - Custo - Patos - PB, 3.01.01.003.001.471 - Custo - Canal de Setúbal - SE, 3.01.01.002.001.525 - Custos - Ibias-suce - BA, 3.01.01.003.001.460 - Custo - Água Zona Norte - RN e 3.02.01.003.001.002 Despesas Diversas, sendo transferido para o resultado do período-base encerrado em 31/12/90, a título de custo, o valor de Cr\$ 288.364.207,49. Nessa data, realizou receita, contabilizada nas contas correspondentes às referidas obras, no valor de Cr\$ 345.430.446,49.

Em 31/01/91, essas provisões foram revertidas, tendo ainda sido apropriado como receita, no período de 01 a 31/01/91, a importância Cr\$ 99.012.689,183.

Tendo em vista que as provisões constituídas em 31/12/90 foram revertidas no ano subsequente, caracteriza-se como antecipação indevida de custos em 1990 o valor de Cr\$ 348.559.734,79, correspondente ao somatório das provisões e das despesas diversas, ensejando postergação de pagamento do imposto.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 281, e 387, inciso II, do RIR/80.

**b) Impugnação**

A impugnante, por se tratar da mesma situação, repete as mesmas alegações apresentadas no item 3.2.1.2, do item 2 do Auto de Infração: "insurge-se contra o critério adotado pelo Fisco na obtenção da base de cálculo tributável, qualificando-o como: mágico, insólito e até de autêntico arbítrio".

**c) Decisão da DRJ em Salvador**

"Os itens 2.7.5.1, 2.7.5.2, 2.7.5.3 e 2.7.6.1, descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 161/165, tratam de antecipação indevida de custo e despesa, tendo em vista que a fiscalizada realizava uma provisão de custo e/ou despesa, relativa a determinada obra, levando esses valores para o resultado do exercício, e, no período seguinte, procedia a reversão da referida provisão, sem qualquer justificativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Como se verifica, os itens em questão tratam da mesma matéria já analisada no item precedente.*

*Dessa forma, uma vez que a interessada, na impugnação apresentada (fl. 10905), mantém argumentos já conhecidos, repetindo-os, em relação aos itens 2.7.5.1 a 2.7.5.3 e 2.7.6.1, é de se utilizar os mesmos fundamentos que decidiram o item 1.3.5.1) para se excluir integralmente o presente lançamento no montante de Cr\$ 348.559.734,39, relativo ao exercício de 1991, período-base de 1990."*

**d) Fundamentação do Voto**

Em virtude da falta de apresentação dos documentos solicitados à contribuinte, a fiscalização, por diversas vezes, buscou apurar infrações tributárias a partir de conjecturas e presunções como no presente caso. A decisão de primeira instância agiu bem ao exonerar boa parte desses itens lançados com impropriedades.

Aqui, de forma oblíqua, a fiscalização entendeu ter ocorrido postergação do imposto em face de provável antecipação ou superestimação de custos. Além disso, como já foi abordado no item VI deste voto (fls. 29 a 30), o procedimento para apuração do imposto postergado está incorreto.

Desta forma, concluo pela confirmação da decisão recorrida.

**EXERCÍCIO DE 1992 - ANO BASE DE 1991**

**XL - 3.1.1.1 - OMISSÃO DE RECEITAS - ADIANTAMENTOS NÃO COMPROVADOS**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

O contribuinte contabilizou no ano-base diversos "Adiantamentos de Clientes", conforme discriminados no Quadro Demonstrativo nº. 3.1.

Regularmente intimada através do Termo nº. 31 a comprovar documentalmente os registros contábeis referente aos adiantamentos, o contribuinte apresentou apenas o documento de fls. 1.090, informando que até aquela data nada havia sido localizado.

Para melhor esclarecer os fatos apontados, ressalte-se que os registros relativos aos "Adiantamentos" tiveram características próprias, a seguir enumeradas e devidamente identificadas através de códigos no Quadro Demonstrativo retromencionado"

Tendo em vista não terem sido apresentados esclarecimentos e documentação hábil e idônea que comprovem, devidamente, a origem dos recursos contabilizados sob



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

o título de Adiantamentos, caracteriza-se a omissão de receita no valor total de Cr\$ 2.383.466.621,90, conforme Quadro Demonstrativo 3.1.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º, 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

No que tange a este item, a autuada emprega os mesmos argumentos do item 1.1.1.1.

*"Relativamente à conta Adiantamento de Clientes, afirma que o fato dela ter saldo foi suficiente para que os autuantes, precipitadamente, levantassem a hipótese da omissão de receitas.*

*Quanto às baixas não localizadas da supracitada conta, alega que 'decorreram dos faturamentos posteriores dos serviços, bem assim da regularização procedida na análise da conta Contas a Receber de Clientes, pois, em alguns casos, valores tidos como créditos de clientes já estavam faturados e os registros contábeis apresentavam, simultaneamente, débito e crédito relativamente ao mesmo contratante.'*

Ao final, compromete-se a aditar aos autos dados para a verificação da improcedência do lançamento efetuado.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Analizando o item 3.1.1.1., verifica-se a repetição do fato apreciado em itens relativos a outros exercícios. Trata-se de falta de comprovações quanto ao destino dos saldos das contas de Adiantamentos, conforme Q.D. 3.1, fls. 414/417.*

*O contribuinte nada diz na impugnação. Se limita a reafirmar a defesa feita no item 1.1.1.1. e diz que anexará aos autos, sustentação daqueles argumentos, fl. 10.785.*

*Procede, assim o lançamento. Quanto ao valor da base de cálculo, contudo, os autuantes ao transportarem o valor do Quadro Demonstrativo nº 3.1, fls. 414/417, para o Auto de Infração, incorreram em equívoco. Ao invés de considerarem o valor de Cr\$ 28.963.750.313,11, o fizeram pelo transporte de Cr\$ 2.383.466.621,90.*

*Observe-se que o contribuinte tomou ciência do teor da peça de autuação, assim como de todos os seus quadros demonstrativos anexos. Todavia, na sua defesa, não indicou qualquer divergência dos valores, ora apontada."*

Obs.: Consoante quadro demonstrativo de fls. 28.142, o valor lançado incorretamente (Cr\$ 2.383.466.621,90) foi exonerado, tendo a DRJ em Salvador, efetuado repre-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

sentença à DRF para que fosse novamente constituído o crédito tributário pelo valor correto da irregularidade.

Mediante autorização do Senhor Delegado da Receita Federal em Salvador, foi reaberta a fiscalização, lavrando-se novo auto de infração, de que trata o processo fiscal nº 10580.003491/96-27, que está sendo objeto de julgamento em segunda instância juntamente com este processo.

d) Fundamentação do Voto

A exoneração deste item teve como causa única o erro dos auditores na transposição do valor apurado no quadro 3.1 às fls. 418, para o Termo de Verificação Fiscal (fls. 167) e consequentemente para o auto de infração (fls. 02). O total do valor considerado omissão de receitas seria Cr\$ 28.963.750.313,11, porém a base de cálculo tributada foi de apenas Cr\$ 2.383.466.621,90.

Uma vez comprovado o erro, reputo por correta o procedimento da autoridade de primeira instância que exonerou integralmente o item autuado, representando à DRF Salvador - BA para que constituísse novamente o crédito tributário pelo valor apurado na fiscalização.

Destarte, entendo que o recurso *ex officio* não deva ser provido quanto a este item.

XLI - item 3.1.1.4 - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Em 30/04/91 a fiscalizada registrou a débito da conta nº. 1.01.04.004.001.012 - "Cauções Diversas - CEF Filial Brasília", a importância de Cr\$ 271.104.322,27, conforme fls. 1.807 do Razão, tendo o lançamento como histórico: "Valor N.D.C nº 7360 OAS Participações".

Intimada, pelo item 9 do Termo nº. 29, a comprovar e justificar o débito acima descrito, bem como a identificar a contrapartida do registro, a fiscalizada limitou-se a responder que nada havia sido localizado até o momento.

Foi também intimada a empresa OAS Participações Ltda., controladora da fiscalizada, a informar a contabilização e a comprovar documentalmente o suprimento registrado pela controlada, a diligenciada informou não haver identificado em seus registros contábeis tal operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Dessa forma, e tendo em vista que a empresa não logrou comprovar a origem dos recursos depositados, nem a efetividade de sua entrega pela controladora caracteriza-se omissão de receita no valor de Cr\$ 271.104.322,27.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º, 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Inicialmente, admite que o fato de existir uma operação envolvendo duas empresas coligadas chama a atenção do fisco, porém afirma tratar-se de uma operação regular de mútuo, segundo o art. 1256 e segs. do Código Civil, envolvendo cruzados novos retidos.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"O item 3.1.1.4, omissão de receita, por suprimento de numerário, trata-se de operações entre a OAS Participações Ltda. e a autuada, através da conta 'Cauções Diversas - CEF Filial Brasília'.*

*A autuação se prende na falta de comprovação da origem dos recursos depositados e da efetividade de sua entrega pela controladora.*

*No decorrer da fiscalização, apesar de intimada a esclarecer os lançamentos, a autuada informou não haver identificado em seus registros tal operação, fl. 1099.*

*Agora, na impugnação, descreve a operação, cita detalhes como nº de cheque, agência bancária sacada, número de conta corrente, origem dos recursos e finalidade do envio dos recursos, fl. 10.787.*

*Em resumo, alega que valores bloqueados no 'Plano Collor I', pertencentes à OAS - Participações Ltda. foram disponibilizados a favor da autuada para que a mesma adquirisse do Governo Federal um imóvel em Brasília. Novamente diz que anexará documentação comprovando a veracidade do que foi dito.*

*O que se verifica no tema em questão é a existência de operações financeiras entre empresas do mesmo grupo sem que fique explicitada a verdadeira motivação do movimento financeiro entre a OAS Participações e a autuada.*

*Diante do impasse e na falta de esclarecimentos por parte das empresas envolvidas, houve por bem, a fiscalização enquadrar não identificada operação como omissão de receita por suprimento irregular de numerário.*

*É de salientar contudo, que a omissão de receita baseada em indícios na escrituração do contribuinte deve vir lastreada em bases concretas, provadas, de acordo*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*com o art. 181 do RIR/94. Na realidade, no caso em análise, a autuação só se deu como suprimento de numerário porque a autuada não forneceu as informações solicitadas pela fiscalização sobre a origem dos recursos depositados, o que, por si só, não caracteriza a omissão de receita pretendida. Aliás, a própria fiscalização admite que houve depósito bancário da importância suprida, fato bastante para configurar a efetividade da entrega dos recursos à empresa autuada.*

*Assim, tendo em vista que no caso de omissão de receita prevista no art. 181 do RIR/94 é necessária a prova da existência do delito, e no caso o mesmo não fica configurado, é de se excluir da base tributável o valor de Cr\$ 271.104.322,27.”*

d) Fundamentação do Voto

Quanto a este item tenho entendimento divergente daquele expresso pelo ilustre julgador de primeira instância, pelas razões a seguir aduzidas.

Em primeiro lugar o lançamento não teve como enquadramento legal o artigo 181 do RIR/80, conforme pode-se verificar no auto de infração às fls. 02. A irregularidade foi enquadrada, basicamente, nos artigos 157 e § 1º e 387, inciso II, do RIR/80, a seguir transcritos:

“Art. 157 - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais. (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 7º)

§ 1º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei nº. 2.354/54, art. 2º).

Art. 387 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício (Decreto-lei nº. 1.598/77, art. 6º, § 2º):

[...]

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, devam ser computados na determinação do lucro real.”.

Na realidade, quanto a este item, a princípio os auditores não se valeram de presunção e sim de provas:

- identificaram a contabilização de ingresso de recursos no caixa da fiscalizada (fls. 8828);
- intimaram a contribuinte a comprovar e justificar documentalmente o crédito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

- a contribuinte teve o razoável prazo de 02 meses para apresentar os documentos e não fez, respondendo por escrito, às fls. 1.133, que não os havia localizado até a data de 05/09/94.

- em 07/10/94, a fiscalização diligenciou junto a suposta supridora, OAS Participações Ltda., intimando-a a apresentar cópia dos Livros Diário e Razão onde foi registrada a operação, bem como a documentação comprobatória da mesma. A empresa não cumpriu a intimação, informado por escrito que até a data de 14/10/97 não havia localizado os registros contábeis da operação, tampouco os documentos.

Na peça impugnatória a contribuinte descreveu em detalhes a operação, identificando inclusive o banco em que fora depositado a importânci, todavia, mais uma vez não fez prova do alegado.

Entendo que os procedimentos adotados pela fiscalização seriam suficientes para caracterizar a ocorrência de omissão de receitas. Entretanto, os fiscais autuantes cometeram um grave equívoco, tanto na intimação à Contribuinte, quanto à OAS Participações Ltda. (fls. 1.146), foi solicitado comprovar a operação como tendo sido realizada em 30 de abril de 1990 (item 20), quando na realidade a operação é de abril de 1991. Portanto, tinham razão as empresas ao alegar que não haviam localizado os documentos e os registros contábeis, pelo que caem por terra as provas que sustentariam o feito.

Pelo exposto, também deve ser negado provimento ao recurso *ex officio* quanto a este item.

**XLII - 3.1.1.6 - OMISSÃO DE RECEITA - APROPRIAÇÃO DE CUSTOS SEM RECEITAS - OBRAS: PONTE SÃO FRANCISCO - BA, EMERGÊNCIAS, FERPASA PEDREGULHO**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

A fiscalizada apropriou no resultado do período-base encerrado em 31/12/91, a título de custos, os valores contabilizados nas contas de Custo de Obra relacionadas no Quadro Demonstrativo nº. 2.15 sem, entretanto, haver o oferecimento de receita correspondente.

Intimada, mediante Termo nº. 34, itens 22.1, 46, 51.5 e 51.2, a justificar a inexistência de receita, bem como a apresentar os correspondentes boletins de medição a fiscalizada respondeu que os elementos solicitados não foram localizados.

Tendo em vista que a ausência de justificativa para tal procedimento, e face aos princípios contábeis da "realização da receita" e "competência", devidamente autorizado pelo disposto no artigo 894, inciso II, do RIR/94, avaliou-se a receita correspondente ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

custo contabilizado, com base na relação percentual de 115,34% existente entre a receita líquida de Cr\$ 256.285.410.269,00 e o custo de Cr\$ 222.193.973.716,00 declarados nos itens 10/12 e 11/87, respectivamente, da Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda - pessoa jurídica - conforme cálculo aposto no Quadro Demonstrativo 2.15, resultando na omissão de receita total de Cr\$ 202.824.393,55.

Enquadramento legal: art. 157 e §1º, 175, 178, 179, 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Após questionar o critério adotado pela fiscalização na fixação da base tributável, a contribuinte enfatiza, relativamente às obras discriminadas, que:

- obra "Ponte São Francisco - BA": assevera não caber quaisquer exigências de apropriação de receitas, tendo em vista não se ter consumado a contratação dos serviços, razão pela qual a autuada bancou isoladamente os gastos efetuados objetivando a obtenção dos trabalhos;

- obra "Emergências - AL": os lançamentos de custos, anotados nesta obra o foram indevidamente atribuídos, pois pertenciam a outras obras.

- obra "Ferpasa Pedregulho": esta obra foi concluída em 1990, tendo o seu resultado sido totalmente apropriado no balanço encerrado em 31/12/90, nos seguintes valores: receita dos serviços = Cr\$ 670.295.208,64; custo dos serviços = Cr\$ 725.963.766,20; logo, foi apurado um prejuízo no período de Cr\$ 55.668.557,56.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"O item 3.1.1.6, tem como base de autuação a apropriação, no resultado do período-base de 1991, de custos das obras 'Parte São Francisco - Ba', 'Emergências' e 'Ferposa Pedregulho' sem oferecimento das receitas correspondentes.*

*Quanto a obra 'Ponte São Francisco - Ba', o contribuinte alega que não houve a consumação do contrato de serviços, razão pela qual a autuada bancou isoladamente os gastos na obtenção dos trabalhos. Conclui pela improcedência de quaisquer exigências de apropriação de receita.*

*Com relação a Obra 'Emergenciais', afirma que os custos pertencem a outras obras. E que na Obra 'Ferposa Pedregulho', foi apurado um prejuízo e apropriado no balanço encerrado em 31.12.90.*

*Não obstante a frágil defesa do contribuinte, este tópico do auto de infração não prospera, pelas razões expostas na fundamentação do decisório do item 2.1.1.4.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Exclui-se, portanto, da base de calculo do crédito tributário, o montante de Cr\$ 202.824.393,55.”*

d) Fundamentação do Voto

As matérias tratadas neste item são idênticas às do item XIII deste voto, às fls. 52 a 54 (item 2.1.1.4 do TVF), e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, consoante fundamentado naquele item.

Destarte, deixo de acolher o recurso ex officio também quanto a este item.

**XLIII - 3.1.2.3 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DIFERIMENTO DE RESULTADOS - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada, em 31/12/90, diferiu resultado de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a um ano.

Solicitada, a fiscalizada apresentou os contratos dessas obras, além da relação indicando os prazos de efetiva execução.

A análise desses elementos evidencia a extração do curto prazo contratual e a decorrente transformação das obras em empreitadas de longo prazo, submetidas ao tratamento previsto pelo art. 280 do RIR/80. Considerando-se que, ao proceder ao diferimento, previu-se a execução a curto prazo, cabia naquela ocasião tal procedimento, conforme permitido pelo art. 281 do RIR/80. No entanto, deveriam os resultados diferidos serem acrescidos de variação monetária quando de seu oferecimento à tributação, no período-base subsequente.

Dessa forma caracteriza-se a omissão de receita de Variação Monetária Ativa no valor de Cr\$ 17.947.799.944,83, conforme demonstrado no Quadro Demonstrativo nº. 3.5.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Inicialmente, a contribuinte descreve o procedimento contábil adotado com relação à variação monetária, a saber:

"a) apurava-se o montante de variação monetária incorrida no período;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

b) determinava-se o valor do faturamento a ser efetuado contra o contratante;

c) adicionava-se ao valor a ser faturado o valor incorrido de variação monetária e procedia-se o faturamento por essa totalização;".

Continuando, afirma que alguns créditos havidos foram liquidados sem quaisquer parcelas de atualização monetária, em virtude de negociações entre as partes ou decisão unilateral dos contratantes, neste caso, pessoas jurídicas de direito público; outros, "estão incorretamente registrados a crédito dos contratantes em conta de passivo como, por exemplo, *Adiantamento de Clientes*".

Finaliza sua defesa tomando o compromisso de, no andamento do processo, anexar os demonstrativos de cada situação relatada.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Quanto a este item, a peticionária alega que houve, por parte dos autuan-tes, extrapolação da abrangência das normas tributárias, pois, além do não exame específico de cada contrato, no que concerne às causas dos retardos e adiantamentos dos mes-mos, 'procederam relativamente aos saldos dos resultados das obras, CONTROLADOS EM CONTAS DE RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS, à CORREÇÃO MONETÁRIA destes valores'.*

*Antes de encerrar o tema, propondo a anulação da exigência deste item, observa que:*

*- os valores controlados em conta de Resultados de Exercícios Futuros não são objeto da correção monetária de balanço por falta de previsão legal; e*

*- várias obras apontadas como de realização efetuada em longo prazo foram executadas em prazo inferior a um ano.*

*No tocante a estes itens do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 76/77; 110; 174 e 223/224, as omissões de receitas de variações monetárias foram caracte-rizadas pelos diferimentos de resultados de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a doze meses, desse modo sujeitas ao tra-tamento tributário previsto no art. 280, do RIR/80.*

*Ao serem promovidas citadas alterações nos prazos de execução das obras, os resultados diferidos deveriam ser acrescidos de variações monetárias quando do seu of-ferimento à tributação, no período subsequente, fato este não reconhecido pela empresa, daí resultarem nas referidas omissões de receitas.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

O impugnante as contesta, embora, sem apresentar qualquer meio de prova. Nada esclarece com os argumentos trazidos pois se restringe a prestar opiniões pessoais, do tipo: 'que saldos de obras controlados em contas de exercício futuro, não sofrem correção monetária de balanço; que obras apontadas pelo fisco como de realização de longo prazo foram concluídas no prazo contratual (inferior a doze meses)'.

Preliminamente, se faz necessário ressaltar que o contribuinte trata a matéria como correção monetária de balanço, quando a autuação baseia-se na incidência de variação monetária. São duas figuras distintas:

- a correção monetária de balanço reflete as variações significativas do poder aquisitivo com vistas a não ter os valores com perda da sua representatividade. O nosso sistema de correção significa 'o reconhecimento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras' (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Editora Atlas).

- as 'variações monetárias são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, sempre que referidas atualizações não forem prefixadas, mas sim determinadas posteriormente em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual'. (Perguntas e Respostas - IRPJ/90 - Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal).

Desse modo, a diferença da variação monetária da correção monetária reside no fato que a primeira é mais abrangente, pois envolve a correção monetária pós-fixada, as alterações cambiais, bem como outras formas de atualização. A segunda limita-se à variação do poder de compra da moeda nacional, sendo calculada através de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal.

No caso de ter atualizações monetárias prefixadas, então ficam caracterizadas as receitas financeiras.

Esclarecida a questão conceitual, passo a analisar o mérito da infração, em epígrafe.

No caso, a Fiscalização imputa ao contribuinte, a omissão de receita decorrente da incidência de variação monetária ativa sobre 'resultados diferidos' conforme se demonstra nos 'Quadros Demonstrativos' nºs. 1.5 (fls. 232); 3.5 (fls. 232) e 4.1 (fls. 525), culminando-a como infração aos arts. 157 e parágrafo 1º; 175, 254, inciso I e parágrafo único e 387, inciso II do RIR/80.

O art. 254 do RIR/80 define:

'na determinação do lucro operacional:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações..."*

*Como se depreende do texto legal acima, a variação monetária incide sobre os direitos de crédito do contribuinte, por disposição legal ou contratual, não existindo qualquer previsão legal que a vincule ao lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.*

*Diante do exposto o procedimento fiscal falece de amparo legal, tornando, desse modo, insubsistentes os itens com os seus respectivos valores: 1.1.3.5 (NCz\$ 492.765.427,76); 2.1.3.4 (Cr\$ 45.215.300,56); 3.1.2.3 (Cr\$ 17.947.799.944,83) e 4.2.1 (Cr\$ 20.714.184.634,00).".*

d) Fundamentação do Voto

Conforme já exposto no item II deste voto (fls. 20 a 21), a decisão de primeira instância não merece reparos quanto a este item, pois, atingiu o cerne da questão ao constatar que inexiste previsão legal para que seja exigida variação monetária ativa sobre o lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.

Concluo pelo não acolhimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

**XLIV - ITEM 3.3.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Conforme Termos de Intimação nº. 12, 23, 30 ,35, 38 (alínea "b") e de Reintimação nº. 4 foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como contratos, relatórios, etc.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde informa: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo.".

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal./Em relação à apresentação



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesa e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e injustificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Tendo em vista a constatação de utilização freqüente de documentação inidônea para embasar os registros contábeis, bem como ocorrência de registros contábeis de despesas imputáveis a outras empresas integrantes do grupo econômico, conforme se comprova em vários itens desta peça fiscal, a negativa de apresentação de documentos indica a intenção da fiscalizada de eximir-se das responsabilidades decorrentes desses procedimentos, evitando o cumprimento de diligências nos emitentes.

Dessa forma, ficou caracterizada a necessidade não apenas da apresentação de documentação hábil e idônea, mas também dos demais elementos solicitados nos Termos de Intimação, para comprovação de que os registros contábeis correspondessem a operações efetivas e necessárias à empresa. Como a fiscalizada não logrou comprovar registros de despesas no valor de Cr\$ 15.883.969.178,28 e de custos, no valor de Cr\$ 37.966.980.910,93, conforme relacionado nos Quadros Demonstrativos nº. 3.7 e 3.8, caracteriza-se a redução indevida do lucro líquido no total de Cr\$ 53.850.950.089,21.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º, 165, 191, 192, 197 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

O contribuinte declara que as despesas se mostrarão usuais e necessárias tão logo ela anexe aos autos os comprovantes de sua efetividade.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Ausência de documentação fiscal e de comprovação da necessidade, relativas a registros em contas de despesas e custo.*

*Conforme Termos de intimação, fls. 540, 687, 725, 796, 838 e 900, o contribuinte deveria apresentar documentação acompanhada de cópias de cheques, contratos, relatórios, correspondências, cartas-convite, consultas respondidas, orientações técnicas, exemplares de material produzido e outros elementos que comprovassem e evidenciassem a efetividade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1991.*

*Na impugnação, diz que as despesas se mostrarão usuais e necessárias tão logo sejam anexados aos autos os comprovantes de sua efetividade.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*Como o presente lançamento guarda similitude com o item 1.2.1.1, no tocante a falta de apresentação dos documentos de custos e despesas, estendo , aqui, a fundamentação e efeitos, ali esposados.*

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:*

Resumo do julgamento - (demonstrativo de fls. 28.327 a 28.396)

Quadro demonstr.	Valor lançado	Valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
3.7	15.883.969.178,28	844.975.721,40	1.072.203,00	15.037.921.253,88
3.8	37.966.980.910,93	61.655.110,84	5.146.987.645,74	32.758.338.154,35
Total	53.850.950.089,21	906.630.832,24	5.148.059.848,74	47.796.259.408,23

d) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova. A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Revisei os elementos de prova acatados pela autoridade julgadora de primeira instância entendendo estar parcialmente correta a exoneração dos valores de Cr\$ 906.630.832,24 e Cr\$ 5.148.059.848,74 da base de cálculo tributada.

Na realidade há equívocos na apuração dos valores exonerados. Há diferença a maior de Cr\$ 7.385.229,27 no valor exonerado na decisão de 1ª instância, sendo Cr\$ 8.667.998,93 a maior no quadro 3.8 e Cr\$ 1.282.759,66 a menor no quadro 3.7, acusada pelo próprio contribuinte, às fls. 30.526 e 30.527 do recurso voluntário, que deve ser regularizada pela autoridade fiscal encarregada da execução do presente Acórdão, mediante ajuste da base de cálculo no processo referente ao recurso voluntário.

Pelo exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso *ex officio* quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**XLV - ITEM 3.3.2.1 - DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

Conforme Termos de Intimação nº. 13 e 38 (alínea "a") e de Reintimação nº. 4, foi solicitado à fiscalizada que apresentasse documentação acompanhada de cópia dos cheques utilizados nos respectivos pagamentos, bem como dos contratos, que evidenciam a necessidade das despesas e custos contabilizados no período-base de 1991.

Em 21/09/94 a fiscalizada apresentou documento datado de 05/09/94, onde afirma: "estamos envidando esforços para localização do restante do material requerido, e informações adicionais para o material apresentado e não aceito. Oportunamente anexaremos ao processo."

Em Termo de Constatação Fiscal datado de 21/09/94, foi ressaltado o procedimento da fiscalizada quanto ao sistemático não atendimento às intimações regularmente expedidas, conforme relatado no início desta peça fiscal em relação à apresentação de documentário fiscal e comprovação da efetividade e necessidade das despesas e custos, a fiscalizada limitou-se a apresentar documentação relativa a um percentual insignificante em relação ao universo, já selecionado por critérios de amostragem. Note-se que, principalmente em relação aos custos, houve constante e injustificada omissão no atendimento às intimações fiscais.

Sempre que os elementos apresentados eram hábeis e idôneos para comprovação das despesas e/ou custos, evidenciando sua necessidade para a consecução das atividades da empresa, eram os mesmos acatados e o registro contábil aceito como correto.

No entanto, em diligências fiscais junto a pessoas jurídicas emitentes de documentos que embasaram registros de despesas ou custos, ficou constatado que a fiscalizada detém documentos fornecidos pelos mesmos, comprobatórios da necessidade dos serviços, mas que deixou de apresentá-los à fiscalização, conforme declarações já mencionadas e anexas. Nos Quadros Demonstrativos nº. 3.9 e 3.10, estão relacionados os documentos de despesa, no valor de Cr\$ 5.735.027,654,71 e de custo, no valor de Cr\$ 2.092.291.034,29 para os quais a fiscalizada deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos serviços ou dos produtos adquiridos, no valor total de Cr\$ 7.827.318.689,00 que serão glosados, por indedutibilidade.

Enquadramento legal: artigos 157 e §1º, 165, 191, 192, 221 e 387, inciso II, do RIR/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

b) Impugnação

A peticionária compromete-se a anexar ao processo toda documentação necessária para provar a efetividade das despesas glosadas.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Com relação a estes itens a fiscalização incluiu na base tributável do IRPJ, valores registrados como despesa ou custo para os quais a empresa deixou de apresentar qualquer prova da necessidade dos gastos glosados por indeeditibilidade, (itens 1.2.2.1 e 2.3.2.3), aliada a ausência de documentação fiscal (item 3.3.2.1).*

*O impugnante alega que apresentará provas de forma a descaracterizar a indeeditibilidade das importâncias glosadas, inclusive, alerta que há duplicidade de tributação, no valor de Cr\$ 331.400.651,13, relativo aos Quadros Demonstrativos nºs. 2.9 e 2.10 (item 2.3.2.3).*

*Conforme descrito no item 1.2.1.1, efetivamente existiu duplicação de valores, além do indicado pelo contribuinte, assim como foi procedido o exame da documentação apresentada, ao amparo do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.*

*Após análise dos documentos apresentados e eliminadas as duplicidades de lançamentos, mantém-se parcialmente o crédito tributário, conforme demonstrativo abaixo:*

Item 3.3.2.1 - resumo do julgamento (demonstrativo de fls. 28.397 a 28.431)

Quadro demonst.	Valor lançado	Valor excluído por duplicidade	Valor excluído por comprovação	Valor mantido
3.9	5.735.027.654,71	33.712.500,00	512.350.117,94	5.188.965.036,77
3.10	2.092.291.034,29	2.092.291.034,29	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>7.827.318.689,00</b>	<b>2.126.003.534,29</b>	<b>512.350.117,94</b>	<b>5.188.965.036,77</b>

d) Fundamentação do Voto

Este item do lançamento trata exclusivamente de matéria de prova. A Fiscalização promoveu a glosa de despesas e custos, cuja documentação comprobatória da efetividade e necessidade não foi apresentada pela contribuinte durante a auditoria, contudo, na fase impugnatória foram acusadas duplicidades nos demonstrativos fiscais além de terem sido trazidos comprovantes de parte dos valores glosados.

Revisei os elementos de prova acatados pela autoridade julgadora de primeira instância entendendo estar parcialmente correta a exoneração dos valores de Cr\$ 2.126.003.534,29 e Cr\$ 512.350.117,94 da base de cálculo tributada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

Na realidade há equívoco na apuração dos valores exonerados. Existe diferença a maior de Cr\$ 180.000,00 no valor exonerado pela decisão de 1ª. instância no quadro 3.9, acusada pelo próprio contribuinte, às fls. 30.527 do recurso voluntário, que deve ser regularizada pela autoridade fiscal encarregada da execução do presente Acórdão, mediante ajuste da base de cálculo no processo referente ao recurso voluntário.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso *ex officio* quanto a este item.

**XLVI - ITEM 3.5.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No curso do período-base encerrado em 31/12/90, a fiscalizada efetuou diversos registros contábeis a débitos das contas:

- Adiantamentos a Fornecedores, Cr\$ 128.910.164,27, cujos saldos permaneceram aberto em 31/12/90;

- Outros Valores a Receber, FBA Construções Ltda., Cr\$ 41.919.185,60, cujo saldo permaneceu em aberto no balanço do ano seguinte, 31/12/91;

- Adiantamento a Terceiros - Nordeste Transportes Especializados, Cr\$ 66.955.000,00, cujo saldo permaneceu em aberto no balanço do ano seguinte, 31/12/91;

- Adiantamento a Terceiros - Echarren, Cr\$ 9.565.000,00, cujo saldo permaneceu em aberto no balanço de 31/12/91; e

- Fornecedores de Materiais e Serviços - Pavitest, Cr\$ 4.220.391,60, cujo saldo permaneceu me aberto no balanço de 31/12/91.

Esses fatos têm as seguintes características;

- representam desembolso financeiro;

- não houve comprovação da efetiva aquisição dos direitos;

- todos os débitos correspondem a insubsistências ativas;

- pelo equilíbrio patrimonial, insubsistências ativas correspondem a insubsistências do patrimônio líquido, em igual valor;

- o patrimônio líquido do período-base em 31/12/90 foi superestimado, dessa forma, no valor de Cr\$ 251.569.741,47.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

- a superestimação do patrimônio líquido gerou excesso de débitos de correção monetária no balanço subsequente, encerrado em 31/12/91, no valor de Cr\$ 955.666.040,84.

Enquadramento legal: artigos 4º., 8º., 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº. 7.799/89; artigo 1º. da Lei nº. 8.200/91 e artigos 347 e 387, inciso I, do RIR/80.

b) Impugnação

A autuada inicia sua defesa declarando que os autuantes "criaram a ficção da existência de insubsistências ativas, com o objetivo de glosar a correção monetária do balanço das parcelas do patrimônio líquido eventualmente aplicadas como adiantamentos de fornecedores." Assevera que tal procedimento não tem qualquer amparo legal.

Acentua que, neste caso, "o registro refere-se a adiantamentos por conta de serviços e mercadorias para consumo em obras, bens não suscetíveis de correção monetária nos termos da lei.".

Remata comprometendo-se a apresentar, oportunamente, a documentação que respalde suas alegações.

c) Decisão da DRJ em Salvador

"Verifica-se nos itens acima, descritos no Termo de Verificação, respectivamente, fls. 138/139, 190 a 193 e 219 a 223, a glosa de saldo devedor de correção monetária de balanço.

As glosas efetuadas, de ofício, foram caracterizadas pelas razões a seguir:

a) registros de saldos devedores em contas de 'Adiantamentos a Fornecedores', que passaram de um exercício para outro, sem que fosse provada a aquisição dos bens/direitos, a eles inerentes; inúmeras situações são exemplificadas pelos autuantes, conforme descrições contidas no mencionado Termo de Verificação;

b) A natureza dos registros devedores da mencionada conta, atesta um ingresso de ativo equivalente 'adiantamento de terceiros' expresso por desembolso financeiro; e

c) Dada a falta de comprovação de aquisição de ativo (bens e/ou direitos), o Fisco caracterizou-o como INSUBSISTÊNCIA ATIVA cuja contrapartida recaí em INSUBSISTÊNCIA PASSIVA, gerando correção monetária devedora, nos valores acima indicados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*As razões de contestação destes itens, resumem-se em:*

*Inconsistência da presente exigência, dada a inovação da matéria tributável e a correspondente falta de amparo legal para tributar as denominadas 'insubsistências ativas'.*

*Com relação ao item 3.5.1, há alegações de tratar-se de adiantamentos por conta de serviços e mercadorias para consumo em obras, cujos bens não são suscetíveis de correção monetária.*

*Finaliza com a pretensão de apresentar provas que respaldem sua defesa.*

*Inicialmente, o Fisco apurou registros de direitos junto à conta 'ADIANTAMENTO A FORNECEDOR', em contrapartida às saídas de numerários da empresa, sem que a mesma lograsse êxito, em comprovar a regularidade das transações.*

*Esta situação, no contexto do 'Manual de Fiscalização do IRPJ - INSUBSTÊNCIA ATIVA', seguido pelo fisco, recai numa saída de numerário da empresa, de forma irregular, com o fito de beneficiar pessoa ligada ou terceiros, quando provada a transferência patrimonial.*

*Por outro lado, segundo diversos compêndios contábeis, caracteriza-se INSUBSTÊNCIA ATIVA a existência de registros em contas de Ativo Circulante e/ou Realizável a Longo Prazo, não sujeitas à correção monetária de balanço, sem que a empresa disponha de documentação comprobatória da aquisição quer seja de bens e/ou direitos.*

*Logo, refuto as alegações preliminares do autuado, ao referir-se à matéria tributada como ficção dos autuantes.*

*O impugnante irresignado contesta o lançamento, sob a alegação da existência de erro na contabilização de veículos adquiridos junto ao Fornecedor COBRASA (item 2.5.1). Informa, ainda, que o lançamento foi a débito de conta do imobilizado e a crédito da conta de fornecedores. Com relação aos demais valores (itens 3.5.1 e 4.1.1), alega tratar-se da aquisição de diversos materiais para aplicação nas obras em execução. Contudo, não faz prova do alegado.*

*O deslinde da questão está na ocorrência, ou não, das transferências patrimoniais e na identificação de quem as obteve (pessoa física ou pessoa jurídica, ligada ou não), para que se possa efetuar a devida tributação. Esta é a orientação contida no mencionado Manual de Fiscalização do IRPJ.*

*Segundo este Manual, a referida identificação do beneficiário permitiria tributar: a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros (hipóteses de enquadramento previstas no art. 367 do RIR/80), rendimentos de acréscimos patrimoniais, como superveniência*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*ativa (omissão de receita) caso não tenha havido a contabilização da beneficiária ou saída de recurso destinado ao pagamento de despesas efetivas da empresa, não contabilizadas a esse título (insubsistência ativa).*

*Resta saber se a infração, em tela, se reveste dessas características e se enquadra nas hipóteses de incidência do imposto de renda pessoa jurídica.*

*Preliminarmente, o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66) define em seu artigo 43, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica jurídica de renda e proventos de qualquer natureza. No seu artigo 44, encontramos que: a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e proventos tributáveis.*

*Dessa análise constata-se que na definição do fato gerador (art. 43 do CTN), contempla-se a determinação de sua base tributável (art. 44 do CTN), a existência necessária da obtenção de renda, o que leva-nos a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade efetiva da base tributável, quer seja real, presumida ou arbitrada. Assim, certo é que se trata de uma realidade e não de uma presunção.*

*Quando o legislador estabelece a ocorrência de 'disponibilidade efetiva', por presunção, tal hipótese deve estar expressa em lei, a exemplo da presunção de omissão de receita prevista no art. 180, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 - RIR/80, dentre outras.*

*Na análise dos elementos pertinentes a este item temos a manutenção do saldo devedor da conta Adiantamento a Fornecedor - COBRASA, nos períodos base de 1989/90 (item 2.5.1). Para os itens 3.5.1. e 4.1.1., também, temos a permanência dos saldos em contas, de igual natureza, relativas a diversos fornecedores ou a não identificação de algumas contrapartidas de valores registrados a débito destas contas.*

*Em suma, foram estes fatos que levaram os autuantes a apurar a existência de insubsistência ativa. Todavia, não pesquisaram a quem foram transferidos os recursos, via rastreamento dos pagamentos ocorridos ou qualquer outro elemento de prova da transferência patrimonial e a parte beneficiada.*

*Como o fato, em lide, não está expressamente autorizado como hipótese de incidência do imposto de renda, leva a considerá-lo como uma presunção e como tal, não se enquadra nas presunções legalmente admitidas, de forma a ensejar cobrança do referido tributo.*

*Entendo assistir razão ao contribuinte ao afirmar ser ilegítimo o lançamento, em lide, por se basear em presunção da existência de 'insubsistências ativas' correlacionadas à insubsistências passivas, em igual monte, provocadoras de correção monetária devedora.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

*O reconhecimento de saldos devedores em contas de Adiantamento de Fornecedores, sem movimentação por mais de um exercício ou as razões descritas pelos autuantes, não tem o condão de levar a inexistência de direito e/ou bens.*

*Desse modo, em que pese o labor dos autuantes, a infração detectada, por quanto já constitua um indício, na forma da apuração fiscal, por si só, não tem o poder de demonstrar a redução do patrimônio líquido da empresa, de modo a refletir no resultado da correção monetária de balanço, do período base examinado.*

*Ademais, não há crime e penalidade que a lei não estabeleça.*

*Logo, se a essência da tributação está respaldada em presunção não prescrita em lei, a relevância da comprovação documental fica prejudicada.*

*Assim sendo, não pode prosperar a exigência tributária, destes itens, por carecerem as suas fundamentações de amparo legal, de modo que determino a exclusão da base de cálculo, dos seguintes valores: Cr\$ 11.670.767,56 (item 2.5.1); Cr\$ 955.666.040,84 (item 3.5.1) e Cr\$ 5.379.867.417,53 (4.1.1).".*

d) Fundamentação do Voto

Trata-se da mesma matéria referida no item XX deste voto, às fls. 70/71, (item 2.5.1 do TVF), cuja conclusão foi pelo não provimento do recurso de ofício.

Portanto, neste item também deve ser negado provimento ao recurso ex officio.

**XLVII - ITEM 3.7.1.1 - RECEITA REGISTRADA COMO ADIANTAMENTO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

**PIR PENEDO**

Em 31/12/91 a fiscalizada registrou a crédito da conta "Adiantamento de Clientes - PIR Penedo" o valor de Cr\$ 1.348.072.624,52. Na mesma data cancelou faturas e estornou da conta "Faturas a Receber - PIR Penedo" Cr\$ 537.400.777,12, zerando o seu saldo. Ressalte-se que várias das faturas canceladas foram reemitidas em 31/01/92, em idênticos valores. Em 31/01/92 a fiscalizada registrou na conta "Receita de Obras - PIR Penedo" receitas no mesmo valor de Cr\$ 1.348.072.624,52 e, na conta "Custo de Obras - PIR Penedo" custos no valor irrisório de Cr\$ 1.770.505,97. Pelo exposto, caracteriza-se a postergação correspondente à receita de Cr\$ 1.348.072.624,52, registrada indevidamente como adiantamento em 1991.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

**CONSÓRCIO EIT/OAS - BARRAGEM SANTA CRUZ MOSSORÓ**

A fiscalizada contabilizou, no período-base de 1991, na conta passiva "Consórcio EIT/OAS - Barragem Santa Cruz Mossoró", créditos no valor de Cr\$ 2.032.196.677,41. A citada conta continuou a receber créditos no curso do ano de 1992. Em 31/12/92, a totalidade dos adiantamentos naquela data, no valor de Cr\$ 19.346.204.291,08 é baixada, tendo como contrapartida créditos nas contas "Receita - Barragem Santa Cruz"; Cr\$ 19.344.554.291,18 e "Devedores p/ Consórcio - Barragem .Santa Cruz", Cr\$ 1.650.000,00. A conta "Devedores por Consórcio - Barragem Santa Cruz", tinha saldo nulo em 31/12/91; a conta de custos correspondente a essa obra não teve movimento no primeiro semestre de 1992, tendo, no segundo semestre, custos indevidos, posto que registrados em contrapartida a créditos na conta ativa "Devedores por Consórcio".

Inexistindo direitos provenientes do período-base de 1991 e custos no período-base seguinte, toda a receita reconhecida em 1992, corresponde, na realidade, a custos incorridos no ano anterior, imputável, portanto, àquele período. Caracteriza-se, dessa forma, que a totalidade das baixas debitadas na conta "Credores por Consórcio" em 31/12/92, corresponde, na realidade, as receitas geradas no período-base de 1991, postergadas, no valor de Cr\$ 19.346.204.291,08.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º., 171 a 173, 280 a 282 e 387, inciso II. do RIR/80.

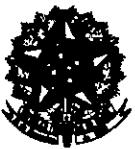
**b) Impugnação**

**PIR/PENEDO**

Embora não consiga explicar como a fiscalização concluiu que o cancelamento de algumas faturas em um período-base e a reemissão de outras, em igual valor, no período seguinte, tem a ver com a postergação de receitas registradas em *Adiantamento a Clientes*, a interessada afirma que "o cancelamento e a reemissão das faturas, ao contrário do que pretendem os autuantes, provam exatamente que a receita correspondente pertence mesmo ao período-base subsequente. Fato, aliás, plenamente justificado pelas respectivas medições, todas referidas a 1992 e não a 1991".

Destaca, como presunção absurda, o fato de a fiscalização ter caracterizado, como postergação de receita, "um registro a crédito da conta *Adiantamento de Clientes*, em 31/12/91 de igual valor a uma receita apropriada em 31/01/92".

Remata afirmando que "os autuantes lançaram impostos e contribuições sobre a empresa sem qualquer elemento convincente de prova de ocorrência do fato gerador" e "o ônus da prova é de quem acusa e não é permitido o lançamento de imposto em cima de simples presunção".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**CONSÓRCIO EIT/OAS**

Quanto ao tema em tela, a autuada esclarece, inicialmente, não se tratar de um cliente, mas sim, de um consórcio de empresas, constituído por escritura pública e sujeito a normas específicas; não tendo, contudo, personalidade jurídica.

Citando casos específicos - contas 2.01.05.003.001.001 e 3.01.01.003.001.993 - repudia a argumentação do Fisco e afirma que as contas que foram objeto de autuação, ou contrapartida das mesmas, registram apenas operações da empresa com o Consórcio, "longe de significarem registros indevidos".

Termina afirmando tratar-se, mais uma vez, de lançamento de impostos e contribuições sem fundamentação.

c) Decisão da DRJ em Salvador

**"OBRA PIR PENEDO"**

*Nesse sub-item, o fisco acusa a autuada de ter deixado de reconhecer, no período-base encerrado em 1991, a receita de Cr\$ 1.348.072.624,52, correspondente à obra "PIR PENEDO", registrada indevidamente como adiantamento de clientes, em 31/12/91, e levada a resultado do exercício apenas no período de apuração 01/92, através da conta "Receita de Obras - PIR Penedo", quando foi computado à referida obra o custo de Cr\$ 1.770.505,97, irrisório em comparação à referida receita.*

*Na defesa apresentada, a autuada insiste que tal receita pertence efetivamente ao período-base subsequente ao do seu recebimento, o que seria justificado pelas respectivas medições, todas referidas ao ano de 1992, e não a 1991, as quais, porém, não traz à colação.*

*Novamente, o fisco inova a tributação, partindo do pressuposto que a lei autoriza efetuar lançamentos, sem os correspondentes embasamentos legais. É o que se verifica na análise do presente item.*

*As autoridades fiscais, diante de registros gravados em 31.12.91 (efeito fiscal) e os realizados em 31.01.92 (efeito societário), vislumbraram indícios de irregularidades e daí, sem outras investigações sobre a matéria, ao longo do período-base de 1992, tipificaram estes fatos como infrações à legislação do imposto de renda, mormente, a postergação do pagamento de imposto.*

*A falta de entrega dos elementos solicitados, constantes dos termos lavrados, contempla a aplicação da multa majorada, para casos desta natureza. Contudo, tal falta, não autoriza a imputação de infração que não esteja perfeitamente tipificada na legislação do imposto de renda, sob risco do imposto se transvestir de penalidade.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*O deslinde da questão não se prende ao aspecto documental.*

*A autuação se baseia na apuração dos seguintes registros contábeis:*

*- Em 31.12.91, a empresa registrou a crédito da conta 'Adiantamento de Clientes - Obra PIR PENEDO', o valor de Cr\$ 1.348.072.624,52.*

*- Zerou, em 31.12.91, a conta de Faturas a Receber, relativa a esta obra, após cancelamento de faturas e estornos.*

*- Em 31.01.92, reemitiu as faturas, anteriormente canceladas, em igual valor e apropriou a receita no mesmo valor do referido adiantamento.*

*Pelos fatos acima arrolados, os autuantes consideraram que a receita lançada em 31.01.92, em verdade, pertencia ao ano base de 1991, indevidamente lançada como adiantamento. Faltou, contudo, se munir de elementos incontestáveis que embassem suas conclusões, investigando a natureza da primeira operação - o adiantamento - de forma a descharacterizá-lo. Bastaria, diligenciar junto ao contratante a veracidade dos fatos arrolados de modo a elucidar a questão e, ao que tudo indica, por dedução, atribuir conotação diversa da apresentada pela autuante.*

*Desse modo, os fatos descritos na peça de autuação devem trazer em seu bojo, os elementos de convicção passíveis de tributação.*

*Logo, por tudo exposto, concluo pela insubsistência deste item e determino a exclusão da exigência no valor de Cr\$ 1.348.072.624,52.*

**OBRA BARRAGEM SANTA CRUZ MOSSORÓ - CONSÓRCIO EIT/DAS**

*Aqui, o fisco considerou como correspondentes ao período-base 1991, receitas apropriadas em 1992 e provenientes de valores recebidos parte em 1991 e parte em 1992.*

*O argumento para tal procedimento é de que, não havendo custos alocados à obra no ano de 1992, toda a receita reconhecida naquele ano corresponde a custos incorridos no ano anterior, ao qual, devem, portanto, serem imputadas.*

*Diz o fisco que a conta de custos da obra nº 3.01.01.003.001.993 não teve movimento no primeiro semestre de 1992 e que no segundo teve apenas o lançamento de custos indevidos, porque registrados em contrapartida a créditos feitos na conta ativa "Devedores por Consórcio", nº 1.01.04.008.001.001.*

*Analisados os documentos acostados ao processo, porém, verifica-se que os valores registrados na conta de custos acima referida foram transferidos para resultados*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

do exercício, em 31/12/92, na importância de Cr\$ 6.459.054.319,02 (fl. 8.943). O fato de que parte desses valores (as parcelas de Cr\$ 924.815.195,11 e Cr\$ 5.460.696.804,89) foi transferida da conta 'Devedores por Consórcio', não implica em afirmar que não se refira a custos com a obra. Na verdade, percebe-se claramente que a empresa utiliza para o registro dos custos a mesma sistemática adotada para os lançamentos de receitas, ou seja, registra os pagamentos e recebimentos nas contas 'Devedores por Consórcios' (fl. 8.944) e 'Credores por Consórcio' (fls. 8.939 a 8.941), respectivamente, transferindo-os, mais tarde, englobadamente, para contas de custos (fl. 8.943) e de receitas (fl. 8.942) e, finalmente, no encerramento do período, os aproopia a resultados do exercício.

*Dessa forma, ficando demonstrado que a autuação partiu da premissa incorreta de que inexistiram custos na obra em questão em 1992, deve-se cancelar a exigência decorrente desse sub-item, no valor de Cr\$ 19.346.204.291,08.”*

d) Fundamentação do Voto

Neste item, mais uma vez, os fundamentos da decisão de primeira estância foram precisos, atingindo ao cerne de ambas as questões.

Bem ressaltou a autoridade julgadora que quanto aos procedimentos contábeis da contribuinte relativos à obra PIR PENEDO, em que havia fortes indícios de postergação de receitas, bastaria diligenciar junto ao contratante da obra para elucidar os fatos, comprovando ou não a irregularidade. Em assim não agindo, a fiscalização escorou-se em presunção para caracterizar o procedimento da contribuinte como postergação de receita.

A Fiscalização não pode tributar por presunção, em face de a contribuinte não ter apresentado boa parte dos documentos que sustentam sua contabilidade, aspectos já refutados em vários itens desse voto. Oportuna a observação do julgador monocrático no sentido de que a falta de apresentação dos documentos, que deveria estar sob boa guarda (artigo 165 do RIR/80), não autoriza a imputação de infração que não esteja perfeitamente tipificada na legislação do imposto de renda, sob risco do imposto se transvestir em penalidade.

No que tange à obra BARRAGEM SANTA CRUZ MOSSORÓ, a autoridade julgadora de primeira instância verificou que foram contabilizados custos referentes a obra no ano de 1992, descaracterizando uma das premissas da fiscalização. Levando-se ainda em conta que neste item o fisco também amparou-se em presunção para exigir tributo, tenho por correta o cancelamento da exação.

Pelo exposto, entendo que o recurso ex officio não deve ser acolhido quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**XLVIII a LIX - ITEM 3.7.1.2.1 a 3.7.1.2.12 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - RECEITA**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

**OBRA "CANAL UBERABA - SP"**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu para a apuração do resultado do período-base as receitas contabilizadas na conta "Receita - Canal Uberaba - SP", no valor de Cr\$ 87.022.192,77. A título de custo, contabilizado na conta "Custo - Canal Uberaba - SP", foi apropriado o valor de Cr\$ 71.422.773,81.

Em 31/01/92, foi constituída a "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" no valor de Cr\$ 48.876.130,87, contabilizada a crédito da conta "Receita - Canal Uberaba - SP" e levada para o resultado do balanço comercial de 31/01/92. No período de fevereiro a junho de 1992 foram computadas receitas no valor de Cr\$ 172.150.592,25, totalizando, para efeito do resultado fiscal de 30/06/92, a receita de Cr\$ 221.026.723,2, inexistindo custo relativo a esse mesmo semestre de 1992.

Tendo em vista que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no Serviço executado e a inexistência de custo no primeiro semestre de 1992, caracteriza-se como realizada ,em 31/12/91, a receita apropriada no primeiro semestre de 1992, no valor de Cr\$ 221.026.723,12.

**OBRA "SANEAMENTO JUAZEIRO DO NORTE - CE"**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu para resultado as receitas contabilizadas na conta "Receita -.Saneamento Juazeiro do Norte - CE", no valor de Cr\$ 6.452.533.579,50. A título de custo, contabilizado na conta "Custo - Saneamento Juazeiro do Norte - CE", foi apropriado o valor de Cr\$ 6.109.351.119,91. Em 31/01/92 foram efetuados lançamentos a crédito da conta "Receita - Saneamento Juazeiro do Norte - CE" no valor de Cr\$ 15.223.323.008,25 que, na mesma data, foram transferidos para a apuração de resultado, juntamente com custos, no valor de Cr\$ 494.618.066,60, registrados na conta "Custo - Saneamento Juazeiro do Norte - CE".

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91, proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, no RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/12/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 12.894.621.437,28.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**OBRA "CETREL – BA"**

Em 30/11/91 a fiscalizada constituiu "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", no valor de Cr\$ 250.000.000,00, contabilizada a crédito da conta Receita - Cetrel - BA ", em contrapartida de "Serviços Medidos a Faturar". Em 31/12/91 efetuou a reversão desse valor, levando para o resultado do período-base encerrado nessa data receitas no valor de Cr\$ 894.427.205,21 e custos no valor de Cr\$ 4.460.827.496,74.

Em 31/01/92 foi constituída nova "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", no valor de Cr\$ 204.000.000,00 e creditadas faturas no valor de Cr\$ 172.016.357,14, computando-se, no resultado do balanço comercial dessa mesma data, receitas no valor de Cr\$ 376.016.357,14 e custos no valor de Cr\$ 4.242.015,57.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período - .base encerrado em 31/12/91, proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período - base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 372.337.868,63.

**OBRA "CONJUNTO RESIDENCIAL CACHOEIRA DO MEIRIM II"**

Em 30/11/91 a fiscalizada constituiu "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", no valor de Cr\$ 2.134.425.175,46, contabilizada a crédito da conta "Receita - Conjunto Residencial Cachoeira do Meirim II" , em contrapartida de "Serviços Medidos a Faturar". Em 31/12/91 efetuou a reversão desse valor, levando para o resultado do período-base encerrado nessa data receitas no valor de Cr\$ 795.061.107,62 e custos no valor de Cr\$ 998.255.577,69.

Em 31/01/92 foram constituídas provisões de Serviços Medidos a Faturar; nos valores de Cr\$ 2.199.019.544,03 e Cr\$ 2.720.962.521,00, computando-se, no resultado do balanço comercial dessa mesma data, receitas no valor de Cr\$ 4.919.982.065,03 e custos no valor de Cr\$ 18.173.468,60.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91, proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 4.817.798.682,90.

**OBRA "INCRA - TUCUMÃ - PA"**

Em 31/12/91 a fiscalizada apropriou no resultado do período-base a receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

contabilizada na conta "Receita - Incra - Tucumã – PA", no valor de Cr\$ 7.699.202.174,15 e os custos contabilizados na conta "Custo - Incra - Tucumã – PA"; no valor de Cr\$ 4.654.3786,48.

Em 31/01/92 foram contabilizados a crédito da conta de receita mencionadas Faturas nºs. 0021 e 0022, nos valores de Cr\$ 115.376.734,62 e Cr\$ 559.427.173,15, respectivamente, e mais o valor de Cr\$ 2.021.979.239,15, a título de "valor Ianç. Excluído"; sendo computado no resultado do balanço comercial dessa data o valor de Cr\$ 2.696.783.146,92 e custos no valor de Cr\$ 226.239.710,30. Para efeito de cálculo foi excluída uma provisão de serviços medidos a pagar; não comprovada, no valor de Cr\$ 2.395.781.000,00, tendo sido considerado como custo em 31/12/91 o valor de Cr\$ 2.632.397.109,48.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91, proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada a postergação de receita no valor de Cr\$ 1.874.018.712,12.

**OBRA "BR-116 - SP/CURITIBA/SP"**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu para a apuração do resultado do período-base os custos contabilizados na conta "Custo - BR 116 - SP/Curitiba/SP"; no valor de Cr\$ 3.223.878.678,54, mesmo não havendo oferecido receita correspondente a essa obra.

Em 31/01/92, foi constituída "Provisão de Serviços Medidos a Faturar", escriturada a crédito da conta "Receita - BR 116 - SP/Curitiba/SP", no valor de Cr\$ 10.000.000.000,00, levando-a para resultado do balanço comercial dessa data, juntamente com custos no valor de Cr\$ 23.140.734,85. Para efeito de cálculo foi excluída uma "provisão de serviços medidos a pagar", não comprovada, no valor de Cr\$ 3.000.000.000,00, tendo sido considerado como custo em 31/12/91 o valor de Cr\$ 223.878.678,54.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91 proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 9.063.201.772,99.

**OBRA "ÁGUA DIVERSOS MUNICÍPIOS II - BA"**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu para a apuração do resultado do período-base receitas no valor de Cr\$ 3.452.334.665,29, contabilizadas na conta "Receita -



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**ÁGUA DIVERSOS MUNICÍPIOS II - BA\*** e custos no valor de Cr\$ 579.811.362,19, contabilizadas na conta “Custo - ÁGUA DIVERSOS MUNICÍPIOS II - BA”.

Em 31/01/92, foram computados, no resultado do balanço comercial, receitas no valor de Cr\$ 19.244.646.859,00 e custos no valor de Cr\$ 1.036.248.766,52, registrados respectivamente nas contas acima mencionadas.

Considerando que a empresa registra valores a título de “Provisão de Serviços Medidos a Faturar” com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91 proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 4.690.906.753,40.

**OBRA “PROBASE P.B. VIST. - RO”**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu para a apuração do resultado do período-base os custos contabilizados na conta “PROBASE P.B. VIST. - RO”, no valor de Cr\$ 113.403.970,02, não havendo oferecido receita correspondente a essa obra.

Em 31/11/92, foi constituída “Provisão de Serviços Medidos a Faturar” escriturada a crédito da conta “Receita - “PROBASE P.B. VIST. - RO”; no valor de Cr\$ 13.105.290.890,61, levando-a para o resultado do balanço comercial dessa data juntamente com custos no valor de Cr\$ 210.312.831,71.

Considerando que a empresa registra valores a título de “Provisão de Serviços Medidos a Faturar” com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91 proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 4.591.025.264,43.

**OBRA “PRESÍDIO BRASÍLIA - DF”**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu para a apuração do resultado do período-base receitas no valor de Cr\$ 1.805.438.000,00, contabilizadas na conta “Receita - Presídio Brasília - DF” e custos no valor de Cr\$ 2.647.426.534,86, contabilizados na conta “Custo - Presídio Brasília - DF”.

Em 31/01/92, foram computados, no resultado do balanço comercial, receitas no valor de Cr\$ 13.000.000.000,00 e custos no valor de Cr\$ 792.496.058,53, registrados respectivamente nas contas acima mencionadas. Para efeito de cálculo foi excluída uma “provisão de serviços medidos a pagar”, não comprovada, no valor de Cr\$ 2.000.000.000,00, tendo sido considerado como custo em 31/12/91 o valor de Cr\$



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

647.426.534,86.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91 proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 4.851.470.826,51.

**OBRA "BARRAGEM RIO PIRAPAMA - PE"**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu pura a apuração do resultado do período-base receitas no valor de Cr\$ 1.591.219.969,39, contabilizadas na conta "Receita - Barragem Rio Pirapama - PE" e custos no valor de Cr\$ 7.523.618.611,87, contabilizados na conta "Custo - Barragem Rio Pirapama - PE"

Em 31/01/92, foram computados, no resultado do balanço comercial, receitas no valor de Cr\$ 15.964.401.543,33 e custos no valor de Cr\$ 792.496.058,53, registrados respectivamente nas contas acima mencionadas. Para efeito de cálculo foi excluída uma "provisão de serviços medidos a pagar", não comprovada, no valor de Cr\$ 4.000.000.000,00, tendo sido considerado como custo em 31/12/91 o valor de Cr\$ 3.523.618.611,87.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de registro de receita no período-base encerrado em 31/12/91 proporcional aos custos efetivos da obra, bem como a autorização contida no art. 894, II, do RIR/94, procedeu-se ao rateio da receita em relação período-base encerrado em 31/12/91 e ao período de 01 a 31/01/92, sendo apurada postergação de receita no valor de Cr\$ 10.291.509.962,20.

**OBRA "RESIDENCIAL LA LUNA - BA"**

Em 31/12/91, a fiscalizada transferiu pura a apuração do resultado do período-base receitas no valor de Cr\$ 116.815,347,00, contabilizadas na conta "Receita - RESIDENCIAL LA LUNA - BA" e custos no valor de Cr\$ 111.346.158,84, contabilizados na conta "Custo - RESIDENCIAL LA LUNA - BA"

No período de 01 a 31/01/92, foi constituída uma "provisão de serviços medidos a faturar"; no valor de Cr\$ 45.162.585,34, não tendo sido registrado custo no período.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado e a inexistência de custo em janeiro de 1992, caracteriza-se como realizada em 31/12/91 a receita



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

apropriada no primeiro semestre de 1992, no valor de Cr\$ 45.162.585,34.

**OBRA - "TRANSPORTE DE MASSA SSA - BA"**

No período de maio/90 a dezembro/90, mensalmente, a fiscalizada registrou, na conta "Receita - Transporte de Massa SSA-BA" ; provisões de serviços medidos a faturar, revertendo a constituída no mês anterior, no valor de Cr\$ 135.941,208,08, transferindo para o resultado do período-base encerrado em 31/12/90 a receita de Cr\$ 141.438.357,08. Em 31/12/90 realizou os custos contabilizados na conta "Custos - Transporte de Massa"; no valor de Cr\$ 37.378.058,97.

Em 31/01/91, foi revertida a provisão de serviços medidos a faturar efetuados em 31/12/90 e constituída uma nova, no mesmo valor, zerando a conta de receita para efeito do resultado do balanço comercial dessa conta. Como custo foi apropriado o valor de Cr\$ 3.536.118,84 No período de fevereiro a dezembro de 1991, mensalmente ocorreram provisões de serviços medidos a faturar, com reversões relativas ao mês anterior, no mesmo valor, encerrando o período-base com o saldo devedor de Cr\$ 135.941.202,08, indicando receita negativa, transferida para o resultado do exercício. Como custo do período foi apropriado o valor de 38.698.322,79.

Em janeiro de 1992, devido a uma nova provisão de serviços medidos a faturar, o resultado do balanço comercial de 31/01/92 ficou influenciado com uma receita de Cr\$ 135.941,202,08, não havendo custo correspondente.

Considerando que a empresa registra valores a título de "Provisão de Serviços Medidos a Faturar" com base no custo incorrido ou no serviço executado caracteriza-se a redução indevida do lucro líquido do período-base encerrado em 31/12/91, com o oferecimento em 31/01/92, do valor correspondente a reversão não justificada da provisão contabilizada na conta "Receita - Transporte de Massa SSA-BA" no valor de 135.941.202,08.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282 e 387, inciso II, do RIR/80.

**b) Impugnação**

A autuada repisa os argumentos usados contra os itens 1.3.2.1, 1.3.2.2 e 1.3.3.1 do TVF, relativos a postergação do imposto, contestando também os critérios utilizados pelo fisco para apurar o valor tributável, que segundo a contribuinte não encontram amparo na legislação.

**c) Decisão da DRJ em Salvador**

*"Nesse item, o procedimento fiscal foi no sentido de ratear as receitas registradas pela fiscalizada, nos períodos-base 1991 e 1992, nas obras 'Canal Uberaba – SP', 'Saneamento Juazeiro do Norte – CE', 'Cetrel – BA', 'Conjunto Residencial Cachoeira do*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*'Meirim – II', 'Incrá Tucumã – PA', 'BR 116 SP/Curitiba – SP', 'Água Diversos Municípios II – BA', 'Probase P.B. Visit. – RO', 'Presídio Brasília – DF', 'Barragem Rio Pirapama – PE', "Residencial La Luna – BA' e 'Transporte de Massa SSA – BA' (sub-itens 3.7.1.2.1 a 3.7.1.2.12), na mesma proporção dos custos incorridos naqueles períodos.*

*É que, como já devidamente comentado quando dos fundamentos referentes ao item 14 do Auto de Infração, item 1.3.1.3.3 do Termo de Verificação Fiscal, não compete ao Fisco imputar reconhecimento de receita, através de 'rateio', ao arrepio das disposições da IN-SRF nº 21/79, normatizadora da matéria.*

*Também, aqui, se aplica todas as considerações finais sobre a postergação do pagamento de imposto (transcritos no item I deste voto), cujos efeitos levam a insubstância dos valores de receita, tidos como postergados:*

*Total a ser excluído da base de cálculo referente às apurações 3.7.1.2.1 a 3.7.1.2.12, Cr\$ 53.849.021.791,00."*

d) Fundamentação do Voto

As matérias de direito tratadas neste item são idênticas às do item VII deste voto, às fls. 31 a 37 (item 1.3.1.3 do TVF), e devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, consoante fundamentado naquele item.

Destarte, deixo de acolher o recurso *ex officio* também quanto a este item.

**LX - ITEM 3.7.2.1 - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No balanço patrimonial levantado em 31/12/91, a fiscalizada levou para "Resultados de Exercícios Futuros" receitas no valor de Cr\$ 290.084.897,98, de forma a beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80, que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos. Ocorre que às contas de receita referentes a essas obras não correspondem custos, de forma que o diferimento se cingiu à receita registrada no período.

Inexistindo custo para uma obra, descaracteriza-se a execução da mesma, tornando-se incabível o diferimento da receita, ficando caracterizado o diferimento indevido no total de Cr\$ 290.084.897,98.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

b) Impugnação

A autuação teve origem no fato de a empresa ter diferido o valor faturado, relativo a serviços contratados, sem o registro dos respectivos custos incorridos.

A peticionária discorda deste procedimento e esclarece que "o fato de se ter efetuado o faturamento de receitas sem que se tivesse ainda o registro dos custos incorridos não é suficiente para descharacterizar a possibilidade de diferir os resultados, pois, ainda que inexistindo o registro tempestivo dos custos, não deixou de existir resultado, e o valor deste é exatamente o valor da receita diferida ao qual se contraporia o custo zero, até aquele momento".

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Nesse item, o fisco considerou indevido o diferimento das receitas correspondentes às contas 'Sambódromo II – SP' e 'Infra Açailândia – MA', levadas para Resultado de Exercícios Futuros" no Balanço Patrimonial levantado em 31/12/91, em face de que o diferimento cingiu-se à receita registrada no período, não existindo custos alocados às referidas obras.*

*Esta matéria, bem como, a defesa apresentada pela autuada, foram objeto de apreciação nos itens 1.3.2.2; 2.7.2.2; 1.3.1.2; 2.7.2.1, cuja convicção, deste Julgador, se assenta na improcedência do feito fiscal, pelas razões neles esposadas, as quais, reporte-me para determinar a exclusão da presente exigência, da base tributável, no valor de Cr\$ 290.084.897,98."*

d) Fundamentação do Voto

A matéria tratada neste item é idêntica à do item VIII deste voto, fls. 37 a 40, e deve merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, consoante fundamentado naquele item.

Em assim sendo, deixo de acolher o recurso *ex officio* também quanto a este item.

**LXI - ITEM 3.7.2.2 - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO - OBRAS DE LONGO PRAZO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1991, a fiscalizada procedeu ao diferimento contábil de diversas obras, todas contratadas e executadas em período de longo prazo. Intimada a esclarecer os procedimentos adotados, a empresa informou que adota os critérios previstos na IN-SRF nº. 21/79, ora em relação ao custo incorrido, ora em relação ao serviço executado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

Todavia, a utilização das fórmulas da referida IN indica que, para qualquer dos critérios adotados será sempre encontrado resultado computável na determinação do lucro líquido, exceto nos casos de execução a curto prazo, ficando, portanto, caracterizado o diferimento indevido no valor de Cr\$ 78.871.105.807,53.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282 e 387, inciso II, do RIR/80.

**b) Impugnação**

A autuada insurge-se contra o procedimento adotado pelo Fisco de, após apurar que obras de curto prazo foram executados em longo prazo, adicionar o resultado destas obras ao lucro líquido do exercício, "abstraindo-se do fato de estarem ou não recebidas as parcelas do preço, antecipando indevidamente a tributação da receita, o que contraria os termos dos artigos 280 e 282 do RIR/80, bem assim a IN-SRF 21/79."

Revela que os valores computados no resultado do período-base de 1989 estavam, em parte, carentes de liquidação por parte dos contratantes, sendo, destarte, in-cabível a exigência de seu cômputo no resultado, haja vista a opção pelo diferimento.

Dando prosseguimento, revela ainda que "na conta de receita de exercícios futuros, estão registrados adiantamentos recebidos através da emissão de notas fiscais, no entanto, os serviços só foram executados em exercícios subsequentes, podendo existir, inclusive, provisão, como receita, de pleito junto a clientes que não se confirmaram e foram estornados no mês subsequente ao encerramento do exercício.".

Findando, considera descabida a autuação dos valores relativos à receita não recebidas de obras com entidades governamentais (cuja relação será anexada aos autos), "bem como as parcelas correspondentes a notas fiscais emitidas para suportar os adiantamentos por conta de serviços futuros e a eliminação de pleitos que foram provisionados em dezembro e estornados em janeiro do ano seguinte".

**c) Decisão da DRJ em Salvador**

*"Esse item refere-se ao diferimento indevido dos resultados apurados em diversas obras, todas contratadas e executadas a longo prazo, tendo em vista que a empresa transferiu para 'Resultado de Exercícios Futuros' a totalidade dos custos e receitas incorridos no período-base 1991, postergando, assim, todo o resultado do período.*

*Os fatos, aqui, arrolados, a defesa apresentada e a consequente decisão do mérito, já foram objeto de apreciação dos itens indicados 1.3.2.2; 2.7.2.2.; 1.3.1.2; 2.7.2.1 (retro transcrito no item LX - 3.7.2.1 deste voto), cujo fundamento estendo ao presente dando como consequência a improcedência deste feito fiscal.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*Destarte, há de se excluir do quantum tributável, o lançamento na parte relativa a esse item, no valor de Cr\$ 7.871.105.807,53.”*

**d) Fundamentação do Voto**

A matérias de direito tratada neste item é idêntica à do item IX deste voto, fls. 40 a 42, e deve merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, consoante fundamentado naquele item.

Em assim sendo, mais uma vez deixo de acolher o recurso *ex officio* também quanto a este item.

**LXII - ITEM 3.7.3.1 - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - SUPERESTIMAÇÃO DO RESULTADO DIFERIDO**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

No período-base de 1991 a fiscalizada utilizou-se da prerrogativa prevista no art. 282 do RIR/80, diferindo lucros correspondentes a valores a receber de órgãos públicos, conforme demonstrativo elaborado pela mesma, no qual os valores constantes da coluna “Faturas a Receber” correspondem à soma algébrica dos saldos das contas “Faturas a Receber Serviços Medidos a Faturar” e “Adiantamento de Clientes”; utilizado como base de cálculo da provisão para “Créditos de Liquidação Duvidosa”, cuja contrapartida foi levada a débito do resultado do período.

O RIR/80, em seu artigo 282, permite o diferimento do lucro, que é o resultado encontrado pela diferença entre as receitas e os custos e despesas correspondentes. Logo, para a apuração do lucro passível de diferimento deverão ser deduzidos das receitas tanto os custos como as despesas, inclusive os com créditos de liquidação duvidosa.

Por omitir do cálculo da parcela diferível a despesa em questão, incorreu em superestimação da exclusão efetuada no Lucro Real, no valor de Cr\$ 879.035.022,59, provocando postergação de pagamento do imposto correspondente para o período-base seguinte, no qual foi adicionado o resultado diferido deste período.

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282 e 387, inciso II, do RIR/80.

**b) Impugnação**

Repetem-se aqui os mesmos argumentos usados nos itens 1.3.3.2 e 2.7.3.1 no que tange ao cômputo da provisão para créditos de liquidação duvidosa como custo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"No presente item, ficou constatado que a autuada, utilizando-se da prerrogativa prevista no art. 282 do RIR/80, diferiu parcela de lucro apurado na execução de diversas obras para órgãos públicos, sem considerar, porém, nesse resultado, os valores registrados a título de despesa com 'provável perda no recebimento', relacionados com as receitas a receber dessas mesmas obras, conforme quadros demonstrativos anexados às fls. 503 a 506.*

*Tendo em vista que em sua peça impugnatória a interessada solicitou que fossem considerados os mesmos argumentos expendidos nos itens 1.3.3.2 e 2.7.3.1 do Termo de Verificação Fiscal, e em face de que, efetivamente, a matéria tributária é idêntica à constante daqueles itens, examino o presente, de igual maneira, como veremos em seguida.*

*A questão reside no esclarecimento quanto a parcela da exclusão prevista no art. 282, I, do RIR/80, incidente sobre o lucro da empreitada COMPUTADA NO RESULTADO DO EXERCÍCIO. É necessário, que nela sejam incorporadas todas as receitas e custos/despesas a ela correlacionadas?*

*A solução do litígio, preliminarmente, clarifica-se quando recorremos ao conceito de LUCRO DA EMPREITADA.*

*Segundo a IN-SRF nº 21/79, o LUCRO DA EMPREITADA compreende a RECEITA DA EMPREITADA diminuída do CUSTO DA EMPREITADA. Por sua vez a PARCELA DIFERÍVEL é o produto entre Receita Não Recebida/Receita Total e o Lucro da Empreitada.*

*Sob este aspecto, a fiscalização entendeu que qualquer alteração numa das parcelas, retro mencionadas, afetaria a relação percentual do valor diferível e que nele estaria incluído o provisionamento do valor para atender perdas prováveis no recebimento de créditos ligados à resultados diferidos.*

*Desse modo, dentro do lucro da empreitada a ser diferível, deveria ser computada a despesa com provisão para devedores duvidosos?*

*Entendo que não, pelas razões a seguir:*

*- a IN-SRF nº 21/79, trata de custo e não de despesa;*

*- o seu item 6 define como custos computáveis na apuração dos resultados:*

*'I - os custos diretos e indiretos (matéria prima, mão de obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação dos serviços preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação.'*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

- O art. 183 do RIR/80 define:

'O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obri-gatoriamente:

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou ser-viços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de deprecia-ção dos bens aplicados na produção;'.

Pelos permissivos legais, retro mencionados, as parcelas levadas ao resul-tado são aquelas inerentes aos custos diretamente ligados à execução da obra.

Dessa forma, depreende-se que o valor provisionado para atender eventual perda no recebimento de créditos, não está diretamente ligado a execução da obra. Não pode ser tomado como custo a ser incluído no diferimento do lucro oriundo de empreitada contratada com órgão público.

A permanecer tal raciocínio, todas as demais despesas operacionais deveriam sofrer igual tratamento, o que não acontece por falta de determinação legal, para tal procedimento.

Ademais, o reflexo econômico da receita foi registrado no seu período devi-do, enquanto o recebimento do crédito a receber passível de eventual perda, ocorre num outro momento, de efeito financeiro, em que pese, a provisão alusiva a este crédito, influen-ciaria o resultado de um período.

Face a exposto, entendo procedente as argumentações do reclamante quanto as razões de defesa apresentadas e dispositivos legais mencionados.

Relativamente à argumentação da autuada de que os autuantes glosaram parcialmente a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa em item anteri-or, e agora incluiram-na no custo deferido com objetivo de reduzir o diferimento do lucro, não lhe é proveitosa. O lançamento citado pela impugnante refere-se à superestimação da pro-visão para devedores duvidosos, por ter sido constatado o registro do valor da constituição da provisão maior que o previsto na legislação, conforme observa-se no item 1.2.2.2 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 82/83), não tendo, portanto, nenhuma relação com o caso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*aqui tratado; ademais, nesta decisão, foi aceita a defesa apresentada e, com base em balancete anexado pelo Fisco, considerou-se o valor correto da provisão.*

*Assim sendo, deve ser excluído o lançamento referente à postergação no recolhimento do imposto, no valor de Cr\$ 879.035.022,59.”.*

d) Fundamentação do Voto

Repriso a fundamentação do item XI deste voto:

*“Verifica-se, mais uma vez, que a decisão de primeira instância observou rigorosamente a legislação do imposto. Por certo, nada cabe ser acrescentado à fundamentação acima transcrita.*

*O diferimento do imposto incidente sobre o lucro auferido em contratos com entidades governamentais, proporcionalmente às receitas das operações não recebidas até a data do balanço (artigo 282 do RIR/80), trata-se de benefício fiscal, tendo inclusive tratamento extra-contábil (através do LALUR). Como bem frisou-se na decisão recorrida, o valor da provisão não constitui custo incorrido e não está ligado à execução da obra, além disso inexiste na legislação do imposto determinação para que o valor da provisão seja deduzido do lucro a diferir.”.*

Concluo, mais uma vez, pelo não provimento do recurso *ex officio* quanto a este item.

### LXIII - ITEM 3.7.3.2 - DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Na apuração do lucro real do período-base encerrado em 31/12/91, a empresa, pretendendo beneficiar-se do diferimento permitido pelos arts. 280 e 281 do RIR/80, que tratam de contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, excluiu do lucro líquido, na determinação do lucro real, parcelas do lucro computado no resultado, correspondentes às obras “Adutora do Agreste”, “Centro Histórico de Salvador” e “Macro Drenagem Caruaru”, no valor de Cr\$ 611.460,957,00, executadas para órgãos públicos. Ocorre que às contas de receita referentes a essas obras não correspondem custos, de forma que o diferimento teve por base apenas as receitas registradas no período, procedendo-se à exclusão de 100% das Faturas a Receber.

Inexistindo custo para uma obra, descaracteriza-se a execução da mesma, tornando-se incabível o diferimento da receita, ficando caracterizado o diferimento indevido no total de Cr\$ 611.460.957,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51  
Acórdão nº. : 103-19.521

Enquadramento legal: artigos 154, 155, 157 e §1º, 171 a 173, 280 a 282 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Repete-se aqui os mesmos argumentos usados no item 1.3.2.2.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Nesse item, o fisco considerou indevida a exclusão no LALUR de parcela do lucro computado no resultado do período-base encerrado em 31/12/91, correspondente às obras 'Adutora do Agreste', 'Centro Histórico de Salvador' e 'Macro Drenagem Caruaru', no valor total de Cr\$ 611.460.957,00. Isso porque, tendo constatado que tal valor representa o total das receitas contabilizadas no período, sendo que não existem custos alocados às referidas obras, entendeu não ser aplicável à espécie as disposições do artigo 282 do RIR/80, que autoriza o diferimento dos resultados obtidos com a realização de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos artigos 280 e 281 do mesmo regulamento, com pessoa jurídica de direito público."*

*O teor destes itens foram objeto de apreciação em itens anteriores 1.3.2.1; 2.7.2.1; 1.3.2.2 e 2.7.2.2; cujos fundamentos, aqui se aplicam em perfeita consonância.*

*A inexistência de custos alocados às referidas obras, por si só, não evidencia a descaracterização dos contratos para execução de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, cuja tributação é prevista nos artigos 280 e 281 do RIR/80. Assim sendo, na falta de outros elementos identificadores da incorreção do procedimento adotado pela autuada, não se pode pretender sustar o diferimento por ela efetuado, em conformidade com a legislação que rege a matéria.*

*Assim, como a fundamentação legal dos itens retrocitados conclui pela improcedência do feito fiscal, o mesmo destino terá o presente, razão pela qual, exclui da base tributável, a exigência objeto desse item, no valor total de Cr\$ 611.460.957,00."*

d) Fundamentação do Voto

A matérias de direito tratada neste item é idêntica à do item X deste voto, fls. 44 a 45, e deve merecer o mesmo tratamento, ou seja, confirmação da decisão recorrida, consoante fundamentado naquele item.

Em assim sendo, deixo de acolher o recurso ex officio também quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**LXIV - ITEM 3.7.4.1 - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS SUPERESTIMADA**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

No período-base de 1991 a fiscalizada utilizou-se da prerrogativa prevista no art. 221 do RIR/80, registrando provisão para créditos de liquidação duvidosa sobre os valores a receber.

O cálculo da provisão teve por base a soma algébrica dos saldos, em 31/12/90, das seguintes contas: "Faturas a Receber", ".Serviços Medidos a Futura" "Adiantamento de Cliente", conforme se verifica pelo demonstrativo elaborado pela empresa.

Houve, no entanto, excesso de provisionamento por desobediência ao regime de competência do exercício, preconizado pelo art. 171 do RI R/80, senão vejamos.

O regime de competência dos exercícios é um princípio contábil universalmente aceito e legalmente reconhecido no Brasil, do ponto de vista comercial, pela Lei nº. 6.404/76 e do ponto de vista fiscal, pelo Decreto-lei nº. 1.598/77.

Ao definir o Princípio da Competência, o Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº. 750, de 29/12/93, assim se manifesta em seu art. 9º:

"As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem independentemente do recebimento ou pagamento.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesa, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração".

Pelo exposto, depreende-se que só pode haver provisionamento de perdas sobre valores a receber se esses valores tiverem sido representados, no mesmo período, por receitas reconhecidas como tal.

A fiscalizada, utilizando-se da prerrogativa do art. 281 do RIR/80, diferiu, em 31/12/89, transferindo para contas de "Resultado de Exercícios Futuros" receitas e custos de obras de curto prazo.

Em consequência do diferimento, nenhuma receita correspondente a essas obras foi levada para resultado.

Pelo Princípio da Competência, não se pode provisionar perda sobre um valor que não gerou receita. Assim, a provisão constituída sobre os valores a receber correspondentes às receitas diferidas é incabível no período, posto que se tratam de receitas e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

despesas correlatas.

Dessa forma houve superestimação da provisão em Cr\$ 121.659.992,95, conforme demonstrado no Quadro nº. 3.30.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A peticionária inicia sua contestação reproduzindo integralmente o art. 221 do RIR/80. Com base nele, alega não haver qualquer restrição à utilização de contrapartida das contas de *Resultado de Exercícios Futuros* no cálculo da *Provisão p/Créditos de Liquidação Duvidosa*.

Tomando por base os itens 4, 5, 6 e 7 do Parecer Normativo CST nº. 74/75, que transcreve, conclui sua defesa com as seguintes assertivas:

- observa-se que não há qualquer condicionante relativamente à contrapartida dos créditos terem ou não sido registradas em contas de resultados, para que se faculte o cômputo desses mesmos créditos na base da provisão;

- se assim o fosse, não teria o ato normativo admitido o crédito contra empresas coligadas ou, mesmo o crédito por sub-rogação ou por cessão, pois, para esses casos, inexiste a condição prévia de transações operacionais circulando por contas de resultados; e

- os valores dos créditos dessas naturezas podem originar-se de empréstimos (mútuos, nos casos mais comuns), operações que não necessariamente transitam pelos resultados das pessoas jurídicas detentoras dos créditos.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Antecipação de despesa decorrente do cálculo superestimado da provisão para devedores duvidosos incidentes sobre valores a receber registrados em contas de 'Resultados de Exercícios Futuros'.*

*Os autuantes afirmam existir excesso de provisionamento da despesa oriunda da parcela relativa a créditos a receber, registrados em contas de exercícios futuros, por desobediência ao regime de competência previsto no art. 171, do RIR/80.*

*À tônica do questionamento do impugnante resume-se na inexistência de qualquer restrição quanto a alocação de créditos a receber, registrados em contas de 'resultados de exercícios futuros', compondo a base de cálculo do provisionamento destes cré-*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*ditos, para prevenir uma eventual perda. Para tanto cita disposições contidas no art. 221, do RIR/80 e PN CST nº 74/75.*

*As disposições que tratam da constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa, computável na determinação do lucro real, à época do fato gerador, relativo ao período-base de 1988, estavam disciplinados: pelo art. 18 da Lei nº 7.450/85; art. 221, do RIR/80; pelas Instruções Normativas SRF nºs: 2/69; 176/87, alterada pela de nº 86/88; pelos Pareceres Normativos CST nºs 298/72; 33/74; 123/75; 74/75; 81/76; 12/77; 56/79 e os Atos Declaratórios (Normativos) nºs. 27/85; 34/76.*

*O art. 221 do RIR/80 (atual art. 277 RIR/94) autorizava a constituição da referida provisão, tendo em vista a natureza das operações desenvolvidas pelas pessoas jurídicas, através da utilização de um percentual, não superior a 3% (três por cento), sob o total dos créditos da empresa, excluídos os provenientes de: venda com reserva de domínio, ou operações de garantia real. Para às instituições bancárias, em geral, o percentual variava de 1% a 1,5%.*

*Estes percentuais podiam ser excedidos, até o máximo da relação observada nos três últimos anos, entre os créditos não liquidados (prejuízos efetivos) e o total dos créditos da empresa.*

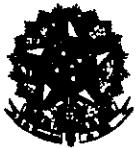
*A referida provisão poderia ser acrescida do montante previsto no § 4º, do referido artigo.*

*O ADN 34/76 orientava que somente os créditos oriundos de atividade operacional podiam compor a base de cálculo da provisão.*

*Os créditos resultantes de comissões por intermediação na venda de veículos passaram a compor a base de cálculo da provisão (PN 35/74), assim como, os créditos de operações efetuadas com outra pessoa jurídica da qual a credora seja acionista ou sócia ou vice-versa; os adquiridos por sub-rogação ou cessão que não sejam gravados com reserva de domínio, garantia real ou alienação fiduciária (PN 74/75) e na hipótese em que for convencionada cláusula 'del credere' (PN 298/72).*

*O PN CST nº 74/75, confirma entendimento de que, com exceção dos créditos especificamente excluídos pela lei, não cabe ao intérprete fazer outra distinção quanto à qualidade ou à pessoa do devedor, nem quanto à sua capacidade econômica ou sua situação jurídica.*

*O Ato Declaratório (Normativo) CST nº 34/76, declara que somente os créditos decorrentes da atividade operacional podem compor a base de cálculo da provisão. Daí, estar expressamente vedada a constituição da provisão para aplicações financeiras.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*Devido aos princípios de contabilidade consagrados pela Lei nº 6.404/76, incorporados à legislação fiscal pelo Decreto-lei nº 1.598/77, a mencionada provisão deve ser adequada para ajustar o crédito ao valor provável de realização.*

*Para efeitos fiscais, não se admite complementação se a importância provisionada for inferior ao limite máximo permitido (3% do total dos créditos com as devidas exclusões).*

*A legislação manda portanto que a provisão seja calculada sobre os créditos, excluídos, apenas, os provenientes de venda com reserva de domínio ou de operações com garantia real ou garantidos por alienação fiduciária.*

*Estes últimos, embora não constituam direito de garantia real sobre a coisa alheia, asseguram ao credor, direito com os mesmos atributos. É esse o entendimento do PN CST nº 74/75.*

*Os dispositivos legais que regem a matéria não entram em indagações técnicas, se os créditos são cobráveis ou não. A sua base de cálculo será o montante dos créditos, excluídos, tão somente, os expressamente referidos na legislação. Dentro deste raciocínio, consequentemente, não cabe ao intérprete fazer distinção onde a lei não o fez.*

*Não é por demais, reafirmar que a provisão em lide está, expressa e legalmente, preconizada por lei, conforme art. 18 da Lei nº 7.450/86, transscrito no item 4.1 da IN-SRF nº 77/86.*

*Logo, a lei fiscal admite que seja deduzido do lucro tributável, o montante da provisão para devedores duvidosos constituída no ano-base, de acordo com as normas vigentes e a exclusões de créditos da sua base de cálculo, cinge-se aos expressamente determinados, já identificados.*

*No presente caso, a fiscalização glosou a parcela da provisão relativa 'a receitas de obras' que tiveram seus lucros diferidos, em contas de exercícios futuros. Na realidade, o fisco excluiu, do montante provisionado, o valor de Cr\$ 121.659.992,95, equivalente a 3% de Cr\$ 4.055.333.098,49 (Quadro Demonstrativo nº 3.30, fls. 523). O valor glosado incidiu sobre o somatório dos créditos, serviços medidos a faturar, que teve as receitas e custos transferidos para contas de exercícios futuros, com a devida permissão legal da IN 46/89.*

*Quanto ao diferimento do lucro e a tributação deste, a medida do recebimento das receitas, é uma faculdade permitida por lei e que, utilizada pelo contribuinte, em nada contraria as disposições legais que normatizam a constituição da referida provisão.*

*Assim, o procedimento fiscal não encontra amparo legal para subsistir, pois a lei não excluiu tais créditos da base de cálculo da provisão.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*Somente com o advento da Portaria MF nº 80/93 ficou vedada a inclusão de créditos desta natureza na base de cálculo desta provisão.*

*Em face do exposto, concluo pela improcedência do lançamento e excluo da tributação a presente exigência, no valor de Cr\$ 121.659.992,95, conforme indicada no Quadro Demonstrativo nº 3.30, fl. 523.º.*

d) Fundamentação do Voto

Também quanto a este item está correta a decisão recorrida. Somente a partir de 28/09/93, data em que entrou em vigor a Instrução Normativa – SRF nº. 80/93, passou a ser vedada a inclusão dos créditos relativos a receitas em contas de resultados futuros na base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa (artigo 2º, parágrafo único).

Portanto, à época do fato gerador (31/12/91), não havia qualquer impedimento na legislação ao procedimento do contribuinte.

Em assim sendo, deixo de acolher o recurso *ex officio* também quanto a este item.

LXV - ITEM 3.7.4.2 - ANTECIPAÇÃO DE CUSTO - OBRA SAMBÓDROMO

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

Superavaliação de custo, face aos procedimentos contábeis a seguir descritos:

Em 31/12/91 a fiscalizada constituiu provisões de "Contas a Pagar" e "Serviços Medidos a Pagar", nos valores de Cr\$ 25.089.366,75 e Cr\$ 124.015.473,74, respectivamente, contabilizados a débito da conta "3.01.01.002.001.565 - Custo - Sambódromo - SP", sendo transferido para o resultado do período-base encerrado em 31/12/91, a título de custo, o valor de Cr\$ 369.163.217,25 (fls. 3.411/3.412 do livro Razão).

Nessa data, realizou a receita contabilizada na conta "4.01.01.002.001.565 - Receita – Sambódromo - SP" no valor de Cr\$ 217.010.204,02 (fls. 4.461/4.462 do livro Razão).

Em 31/01/92, reverteu integralmente essa provisão, creditando, consequentemente, no resultado do exercício referente ao balanço comercial de 31/01/92, o valor de Cr\$ 149.104.840,49 (fls. 637 do livro Razão). Como receita no período de 01 a 31/01/92 a empresa registrou Cr\$ 287.975.367,70 (fls. 784 do livro Razão).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

Vale ressaltar que a receita apropriada no balanço comercial de 31/01/92 foi estornada na apuração do resultado do 1º. semestre de 1992, em 30/06/92, conforme lançamentos contábeis efetuados na conta de receita, acarretando um saldo devedor de Cr\$ 285.680.884,06 (fls. 2.557 do livro Razão ). Não houve apropriação de custo no período.

Distorção esta, devidamente ilustrada no modelo gráfico constante do Quadro Demonstrativo nº. 3.31.

Intimada, mediante Termo nº. 34, item 54.1, a comprovar documentalmente a constituição e a realização das provisões contabilizadas em 31/12/91, na conta "3.01.01.002.001.565 - Custo -.Sambódromo -.SP" totalizando o valor de Cr\$ 149.104.840,49, a fiscalizada respondeu que os elementos solicitados não foram localizados.

Tendo em vista que as provisões constituídas em 31/12/91 foram revertidas no ano subsequente, caracteriza-se como antecipação indevida de custos em 1991 o valor de Cr\$ 149.104.840,49, correspondente ao somatório das provisões.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

A autuada, quanto a este item, faz a seguinte defesa, *in verbis*:

*"Na espécie, trata-se de contestação, pelos ilustres autuantes, de procedimento regular adotado pela autuada, no que diz respeito ao provisionamento dos custos de obras incorridos, por ocasião do encerramento de cada período-base de apuração.*

*Os valores dos custos a serem especificamente registrados, estando incorridos por ocasião do encerramento do período-base de apuração, eram classificados a débito de conta de custos e a crédito da conta 'Serviços Medidos a Pagar', caracterizando as obrigações da autuada para com a sua consecução.*

*Posteriormente, efetuava-se a baixa do valor da mesma e o registro dos valores pagos em decorrência dos trabalhos efetuados, valores esses levados a apuração dos resultados sujeitos à tributação.*

*O que importa verificar é que os apurações de resultados foram procedidas com base nos custos dos serviços.*

*Os eventuais estornos da provisão de custos, principalmente em relação ao balanço levantado para fins comerciais não representam choques de valores apropriáveis aos resultados, até porque referido balanço não produz efeitos fiscais e não pode ser invocado como elemento probante para esses fins, pois, no mesmo, a autuada efetua registros de cunho gerenciais que têm por objetivo expressar dados econômicos não levados em*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*consideração pela legislação tributária. Aliás, essa é uma das razões pelas quais o encerramento do exercício fiscal difere do encerramento do exercício social.*

*Os autuantes deram maior ênfase ao fato do balanço comercial conter dados diferentes daqueles declarados no balanço fiscal, sem que isso, por si só, demonstre qualquer eiva de ilicitude no procedimento adotado.*

*Estaremos anexando as relações dos custos provisionados e incorridos relativamente às parcelas contestadas pelo Fisco, comprovando a adequação do nosso procedimento o que provocará, certamente, a derrubada das exigências contidas neste item.”.*

c) Decisão da DRJ em Salvador

*“A Fiscalização constatou que, em 31.12.91, a reclamante efetuou provisões de ‘Contas a Pagar’ e ‘Serviços Medidos a Pagar’, nos valores de Cr\$ 25.089.366,75 e Cr\$ 12.015.473,74, respectivamente, levados à débito da conta “3.01.01.002.001-565 - CUSTO SAMBÓDROMO - SP”, revertidas, integralmente, em 31.01.92 e estornadas, em 30.06.92, conforme descrito no Termo de Verificação, fl. 217 e Quadro Demonstrativo nº 3.31 e o gráfico de fl. 524.*

*A empresa foi intimada a comprovar documentalmente as referidas operações, cuja manifestação foi pela não localização dos elementos solicitados, consoante documento de fl. 1093.*

*Em sua defesa, o contribuinte alega que resultados de cunho gerencial/comercial não podem ser utilizados para efeitos tributários. Finaliza com a informação que ‘anexará a relação dos custos provisionados e incorridos’, objeto da autuação fiscal.*

*Novamente, o deslinde da questão não se cinge, apenas a prova documental, que o contribuinte deixa de apresentar, mas sim, aos elementos que o fisco utilizou para descrever e caracterizar a infração, em lide.*

*Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, o lançamento não se sustenta pelas razões a seguir:*

*- a transferência, à título de custo, para resultado do período base de 1991, na importância de Cr\$ 369.163.217,25, é um saldo resultante de diversas operações, nele incluído, as provisões de Cr\$ 25.089.366,75 (Contas a Pagar) e Cr\$ 124.015.473,74 (Serviços Medidos a Pagar), conforme xerocópias do Razão, fls. 6950/6951);*

*- a receita, no valor de Cr\$ 217.020.204,02, fls. 7024/7024, diz respeito a um lançamento, em 31.12.91, de transferência para resultado, zerando a conta a ela correspondente;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

- as provisões efetuadas em 1991 foram integralmente revertidas, em 31.01.92, fls. 6989, contra apuração de resultado; logo configurou-se receita;

- nos registros de fls. 7038, verifica-se uma receita de Cr\$ 287.975.367,70, decorrente de várias operações, inclusive, um registro de uma 'provisão de serv. med. a faturar', no valor de Cr\$ 380.000.000,00;

- não está identificado o estorno da receita apropriada em 31.01.92, como consta do referido Termo, fls. 217;

- o saldo de Cr\$ 285.680.884,06, fls. 7067, decorre de diversas operações, mormente, do valor provisionado de Cr\$ 380.000.000,00, que não foi objeto de questionamento fiscal.

À vista desses elementos, não fica caracterizada a antecipação indevida de custos, como atribuiu a fiscalização, mas sim, uma possível provisão indevidável ou inexistência de custos.

Quanto as alegações do contribuinte, a constituição e a realização de uma provisão afetam o resultado de um período, daí a importância do seu correto registro que não pode ser apenas de cunho gerencial/comercial. Com isso, não temos a pretensão de afirmar que a empresa não possa utilizá-la, como alega o contribuinte, contudo, os seus efeitos tributários devem ser perfeitamente reconhecidos e em consonância com a legislação que rege a matéria.

Porém, não estando devidamente tipificada a infração e a correspondente capitulação legal, há de se excluir da base tributável, a presente exigência, no valor de Cr\$ 149.104.840,49."

d) Fundamentação do Voto

Conforme fundamentado na decisão de primeira instância, ao analisar os documentos contábeis nos quais a fiscalização se pautou para caracterizar a antecipação de custos, o julgador monocrático constatou equívocos na apuração da irregularidade por parte do fisco, concluindo que não ocorreu a infração.

Pelo reexame dos registros contábeis citados na decisão recorrida, conclui que cabe razão ao julgador de primeira instância.

Sendo assim, nego provimento ao recurso ex officio quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

EXERCÍCIO DE 1993 - 1º. SEMESTRE DE 1992

**LXVI - ITEM 4.1.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO**

**a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal**

No curso do período-base encerrado em 31/12/91, a fiscalizada efetuou diversos registros contábeis a débito das relacionadas às fls. 219 a 223 no Termo de Verificação Fiscal.

Esses fatos têm as seguintes características:

- representam desembolso financeiro;
- não houve comprovação da efetiva aquisição dos direitos;
- todos os débitos correspondem a insubsistências ativas;
- pelo equilíbrio patrimonial, insubsistências ativas correspondem a insubsistências do patrimônio líquido, em igual valor;
- o patrimônio líquido do período-base em 31/12/91 foi superestimado, dessa forma, no valor de Cr\$ 2.183.841.751,58;
- a superestimação do patrimônio líquido gerou excesso de débitos de correção monetária no balanço subsequente, encerrado em 30/06/92, no valor de Cr\$ 5.379.867.417,53.

Enquadramento legal: artigos 4º., 8º., 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº. 7.799/89; artigo 1º. da Lei nº. 8.200/91 e artigos 347 e 387, inciso I, do RIR/80.

**b) Impugnação**

A autuada inicia sua defesa declarando que os autuantes "criaram a ficção da existência de *insubsistências ativas*, com o objetivo de glosar a correção monetária do balanço das parcelas do patrimônio líquido eventualmente aplicadas como adiantamentos de fornecedores". Frisa que tal procedimento não tem qualquer amparo legal.

No mérito, destaca que "os créditos referidos não se referem a valores cedidos a empresas ou pessoas ligadas, nem mesmo a compras e bens classificáveis em contas sujeitas à correção monetária de balanço".

Também aqui, compromete-se a apresentar provas que respalde suas alegações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"Verifica-se nos itens acima, descritos no Termo de Verificação, respectivamente, fls. 138/139, 190 a 193 e 219 a 223, a glosa de saldo devedor de correção monetária de balanço.*

*As glosas efetuadas, de ofício, foram caracterizadas pelas razões a seguir:*

*a) registros de saldos devedores em contas de 'Adiantamentos a Fornecedores', que passaram de um exercício para outro, sem que fosse provada a aquisição dos bens/direitos, a eles inerentes; inúmeras situações são exemplificadas pelos autuantes, conforme descrições contidas no mencionado Termo de Verificação;*

*b) a natureza dos registros devedores da mencionada conta, atesta um ingresso de ativo equivalente 'adiantamento de terceiros', expresso por desembolso financeiro; e*

*c) dada a falta de comprovação de aquisição de ativo (bens e/ou direitos), o Fisco caracterizou-o como INSUBSTÊNCIA ATIVA cuja contrapartida recaí em INSUBSTÊNCIA PASSIVA, gerando correção monetária devedora, nos valores acima indicados.*

*As razões de contestação destes itens, resumem-se em:*

*- inconsistência da presente exigência, dada a inovação da matéria tributável e a correspondente falta de amparo legal para tributar as denominadas 'insubstâncias ativas'; e*

*- no item 4.1.1, argumenta que os valores não se referem à contrapartidas em contas sujeitas à correção monetária de balanço.*

*Finaliza com a pretensão de apresentar provas que respaldem sua defesa.*

*Inicialmente, o Fisco apurou registros de direitos junto à conta 'ADIANTE-MENTO A FORNECEDOR', em contrapartida às saídas de numerários da empresa, sem que a mesma lograsse êxito, em comprovar a regularidade das transações.*

*Esta situação, no contexto do 'Manual de Fiscalização do IRPJ - INSUBSTÊNCIA ATIVA', seguido pelo fisco, recai numa saída de numerário da empresa, de forma irregular, com o fito de beneficiar pessoa ligada ou terceiros, quando provada a transferência patrimonial.*

*Por outro lado, segundo diversos compêndios contábeis, caracteriza-se INSUBSTÊNCIA ATIVA a existência de registros em contas de Ativo Circulante e/ou Realizável a Longo Prazo, não sujeitas à correção monetária de balanço, sem que a empresa disponha de documentação comprobatória da aquisição quer seja de bens e/ou direitos.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*Logo, refuto as alegações preliminares do autuado, ao referir-se à matéria tributada como ficção dos autuantes.*

*O impugnante irresignado contesta o lançamento, sob a alegação da existência de erro na contabilização de veículos adquiridos junto ao Fornecedor COBRASA (item 2.5.1). Informa, ainda, que o lançamento foi a débito de conta do immobilizado e a crédito da conta de fornecedores. Com relação aos demais valores (itens 3.5.1 e 4.1.1), alega tratar-se da aquisição de diversos materiais para aplicação nas obras em execução. Contudo, não faz prova do alegado.*

*O deslinde da questão está na ocorrência, ou não, das transferências patrimoniais e na identificação de quem as obteve (pessoa física ou pessoa jurídica, ligada ou não), para que se possa efetuar a devida tributação. Esta é a orientação contida no mencionado Manual de Fiscalização do IRPJ.*

*Segundo este Manual, a referida identificação do beneficiário permitiria tributar: a ocorrência de distribuição disfarçada de lucros (hipóteses de enquadramento previstas no art. 367 do RIR/80), rendimentos de acréscimos patrimoniais, como superveniência ativa (omissão de receita) caso não tenha havido a contabilização da beneficiária ou saída de recurso destinado ao pagamento de despesas efetivas da empresa, não contabilizadas a esse título (insubsistência ativa).*

*Resta saber se a infração, em tela, se reveste dessas características e se enquadra nas hipóteses de incidência do imposto de renda pessoa jurídica.*

*Preliminarmente, o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/66) define em seu artigo 43, que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica jurídica de renda e proventos de qualquer natureza. No seu artigo 44, encontramos que: a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e proventos tributáveis.*

*Dessa análise constata-se que na definição do fato gerador (art. 43 do CTN), contempla-se a determinação de sua base tributável (art. 44 do CTN), a existência necessária da obtenção de renda, o que leva-nos a concluir que a ocorrência do fato gerador está condicionada à disponibilidade efetiva da base tributável, quer seja real, presumida ou arbitrada. Assim, certo é que se trata de uma realidade e não de uma presunção.*

*Quando o legislador estabelece a ocorrência de 'disponibilidade efetiva', por presunção, tal hipótese deve estar expressa em lei, a exemplo da presunção de omissão de receita prevista no art. 180, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80 - RIR/80, dentre outras.*

*Na análise dos elementos pertinentes a este item temos a manutenção do saldo devedor da conta Adiantamento a Fornecedor - COBRASA, nos períodos base de*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

1989/90 (item 2.5.1). Para os itens 3.5.1. e 4.1.1., também, temos a permanência dos saldos em contas, de igual natureza, relativas a diversos fornecedores ou a não identificação de algumas contrapartidas de valores registrados a débito destas contas.

*Em suma, foram estes fatos que levaram os autuantes a apurar a existência de insubsistência ativa. Todavia, não pesquisaram a quem foram transferidos os recursos, via rastreamento dos pagamentos ocorridos ou qualquer outro elemento de prova da transferência patrimonial e a parte beneficiada.*

*Como o fato, em lide, não está expressamente autorizado como hipótese de incidência do imposto de renda, leva a considerá-lo como uma presunção e como tal, não se enquadra nas presunções legalmente admitidas, de forma a ensejar cobrança do referido tributo.*

*Entendo assistir razão ao contribuinte ao afirmar ser ilegítimo o lançamento, em lide, por se basear em presunção da existência de 'insubsistências ativas' correlacionadas à 'insubsistências passivas', em igual monte, provocadoras de correção monetária devedora.*

*O reconhecimento de saldos devedores em contas de Adiantamento de Fornecedores, sem movimentação por mais de um exercício ou as razões descritas pelos autuantes, não tem o condão de levar a inexistência de direito e/ou bens.*

*Desse modo, em que pese o labor dos autuantes, a infração detectada, por quanto já constitua um indício, na forma da apuração fiscal, por si só, não tem o poder de demonstrar a redução do patrimônio líquido da empresa, de modo a refletir no resultado da correção monetária de balanço, do período base examinado.*

*Ademais, não há crime e penalidade que a lei não estabeleça.*

*Logo, se a essência da tributação está respaldada em presunção não prescrita em lei, a relevância da comprovação documental fica prejudicada.*

*Assim sendo, não pode prosperar a exigência tributária, destes itens, por carecerem as suas fundamentações de amparo legal, de modo que determino a exclusão da base de cálculo, dos seguintes valores: Cr\$ 11.670.767,56 (item 2.5.1); Cr\$ 955.666.040,84 (item 3.5.1) e Cr\$ 5.379.867.417,53 (4.1.1.).*

d) Fundamentação do Voto

Trata-se da mesma matéria tratada no item XX deste voto, às fls. 70/71, (item 2.5.1 do TVF), cuja conclusão foi pelo não provimento do recurso de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

Portanto, neste item também deve ser negado provimento ao recurso ex officio.

**LXVII - ITEM 4.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DIFERIMENTO DE RESULTADO - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO**

a) Irregularidade apurada segundo o Termo de Verificação Fiscal

A fiscalizada, em 31/12/90, diferiu resultado de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a um ano.

Solicitada, a fiscalizada apresentou relação indicando os prazos de efetiva execução, bem com os contratos correspondentes, analisadas em confronto com as folhas do Razão nºs. 3.305 a 3.313.

A análise desses elementos evidencia a extração do curto prazo contratual e a decorrente transformação das obras em empreitadas de longo prazo, submetidas ao tratamento previsto pelo art. 280 do RIR/80. Considerando-se que, ao proceder ao diferimento, previu-se a execução a curto prazo, cabia naquela ocasião tal procedimento, conforme permitido pelo art. 281 do RIR/80. No entanto, deveriam os resultados diferidos serem acrescidos de variação monetária quando de seu oferecimento à tributação, no período-base subsequente.

Dessa forma caracteriza-se a omissão de receita de Variação Monetária Ativa no valor de Cr\$ 20.714.184.634,61, conforme Quadro Demonstrativo nº. 4.1.

Enquadramento legal: artigos 155, 157 e §1º, 171 a 173, 281 e 387, inciso II, do RIR/80.

b) Impugnação

Quanto a este item, a peticionária alega que houve, por parte dos autuanos, extração da abrangência das normas tributárias, pois, além do não exame específico de cada contrato, no que concerne às causas dos retardos e adiantamentos dos mesmos, "procederam relativamente aos saldos dos resultados das obras, CONTROLADOS EM CONTAS DE RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS, à CORREÇÃO MONETÁRIA destes valores".

Antes de encerrar o tema, propondo a anulação da exigência deste item, observa que:

- os valores controlados em conta de Resultados de Exercícios Futuros não são objeto da correção monetária de balanço por falta de previsão legal; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

- várias obras apontadas como de realização efetuada em longo prazo foram executadas em prazo inferior a um ano.

c) Decisão da DRJ em Salvador

*"No tocante a estes itens do Termo de Verificação, respectivamente, fls. 76/77; 110; 174 e 223/224, as omissões de receitas de variações monetárias foram caracterizadas pelos diferimentos de resultados de obras contratualmente consideradas de curto prazo, cuja execução se deu em prazo superior a doze meses, desse modo sujeitas ao tratamento tributário previsto no art. 280, do RIR/80.*

*Ao serem promovidas citadas alterações nos prazos de execução das obras, os resultados deferidos deveriam ser acrescidos de variações monetárias quando do seu oferecimento à tributação, no período subsequente, fato este não reconhecido pela empresa, daí resultarem nas referidas omissões de receitas.*

*O impugnante as contesta, embora, sem apresentar qualquer meio de prova. Nada esclarece com os argumentos trazidos pois se restringe a prestar opiniões pessoais, do tipo: 'que saldos de obras controlados em contas de exercício futuro, não sofrem correção monetária de balanço; que obras apontadas pelo fisco como de realização de longo prazo foram concluídas no prazo contratual(inferior a doze meses)'.*

*Preliminarmente, se faz necessário ressaltar que o contribuinte trata a matéria como correção monetária de balanço, quando a autuação baseia-se na incidência de variação monetária. São duas figuras distintas:*

*- a correção monetária de balanço reflete as variações significativas do poder aquisitivo com vistas a não ter os valores com perda da sua representatividade. O nosso sistema de correção significa 'o reconhecimento dos efeitos da inflação nas demonstrações financeiras' (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - Editora Atlas).*

*- as 'variações monetárias são as atualizações dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, sempre que referidas atualizações não forem prefixadas, mas sim determinadas posteriormente em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual'. (Perguntas e Respostas - IRPJ/90 - Ministério da Fazenda - Secretaria da Receita Federal).*

*Desse modo, a diferença da variação monetária da correção monetária reside no fato que a primeira é mais abrangente, pois envolve a correção monetária pós-fixada, as alterações cambiais, bem como outras formas de atualização. A segunda limita-se à variação do poder de compra da moeda nacional, sendo calculada através de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*No caso de ter atualizações monetárias prefixadas, então ficam caracterizadas as receitas financeiras.*

*Esclarecida a questão conceitual, passo a analisar o mérito da infração, em epígrafe.*

*No caso, a Fiscalização imputa ao contribuinte, a omissão de receita decorrente da incidência de variação monetária ativa sobre 'resultados diferidos' conforme se demonstra nos 'Quadros Demonstrativos' nºs. 1.5 (fls. 232); 3.5 (fls. 232) e 4.1 (fls. 525), capitulando-a como infração aos arts. 157 e parágrafo 1º; 175, 254, inciso I e parágrafo único e 387, inciso II do RIR/80.*

O art. 254 do RIR/80 define:

*'na determinação do lucro operacional.'*

*I - deverão ser incluídas as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações...'*

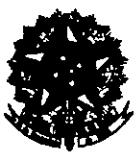
*Como se depreende do texto legal acima, a variação monetária incide sobre os direitos de crédito do contribuinte, por disposição legal ou contratual, não existindo qualquer previsão legal que a vincule ao lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.*

*Diante do exposto o procedimento fiscal falece de amparo legal, tornando, desse modo, insubstinentes os itens com os seus respectivos valores: 1.1.3.5 (NCz\$ 492.765.427,76); 2.1.3.4 (Cr\$ 45.215.300,56); 3.1.2.3 (Cr\$ 17.947.799.944,83) e 4.2.1 (Cr\$ 20.714.184.634,00)."*

d) Fundamentação do Voto

Conforme já exposto no item II deste voto, fls. 20 aa21, a decisão de primeira instância não merece reparos quanto a este item, pois, atingiu o cerne da questão ao constatar que inexiste previsão legal para que seja exigida variação monetária ativa sobre o lucro diferido, nos termos do art. 282 do RIR/80.

Concluo pelo não acolhimento do recurso ex officio quanto a este item.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

**LXVIII - AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL,  
FINSOCIAL E PIS**

Enquadramentos legais:

- Contribuição Social: artigo 2º, e seus parágrafos da Lei nº. 7.689/88;
- FINSOCIAL: artigo 1º., parágrafo 1º. do Decreto-lei nº. 1940/82 e artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº. 92.698/86;
- PIS Repique: Artigo 3º., § 2º. da Lei Complementar nº. 07/70, e título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº. 142/82.

a) Decisão da DRJ em Salvador

Conforme fundamentado às fls. 393, 395 e 396, quanto aos lançamentos reflexos do FINSOCIAL, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PIS a decisão recorrida apenas aplicou o princípio da decorrência, ajustando-os ao que foi decidido no auto de infração matriz do IRPJ.

b) Fundamentação do Voto

Correta a decisão de primeira instância, sendo este o procedimento adotado por este Conselho, não merecendo qualquer reparo.

**LXIX - AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO DO IMPOSTO DE RENDA NA  
FONTE**

Enquadramento legal: Artigo 8º do Decreto-lei nº. 2.065/83 (omissão de receitas e despesas não comprovadas); artigo 35 da Lei nº. 7.713/88 (demais infrações).

a) Decisão da DRJ em Salvador

A seguir transcrevo o inteiro teor da decisão, às fls. 394/395:

*"Com relação ao lançamento decorrente do Imposto de Renda na Fonte (IRFONTE) foram adotadas duas formas de tributação: a primeira, compreendendo as infrações relacionadas nas fls. 32/33, sob a égide do art. 8º do Decreto-lei nº 2065/83; a segunda, abrangendo os fatos descritos nas fls. 34/38, aplicando-se o art. 35 da Lei 7.713/88.*

*O contribuinte impugna o lançamento pedindo que se estenda, no que couber, as consequências da decorrência do auto do IRPJ, produzindo-se seus efeitos sobre os*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

*fatos contidos na presente exigência. Em seguida, argüi a total improcedência do procedimento fiscal, alegando a inaplicabilidade do art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, depois do advento da Lei nº 7.713/88. Cita ainda, o PN-CST nº 04/94, para afirmar a impossibilidade da tributação com base no art. 35 da Lei 7713/88, por falta de previsão legal, de acordo, no seu entender, com os itens 18 e seguintes do parecer.*

*Quanto à fundamentação legal, o Parecer Normativo COSIT nº 04/94, elucidou a questão sobre a aplicação do art. 8º do D.L. nº 2.065/83 ou do art. 35 da Lei nº 7.713/88.*

O citado Parecer encerra na sua ementa:

**'IMPOSTO DE RENDA NA FONTE'**

*Aos casos de omissão de receitas e redução indevida do lucro líquido ocorridos nos períodos-base encerrados até 31 de dezembro de 1992 é aplicável o disposto no art. 8º do D.L. nº 2.065/83. A partir de 1º de janeiro de 1993, a matéria subordina-se ao preceito constante do art. 44 da Lei nº 6.541/92\*.*

*Como cabe ao julgador de primeira instância administrativa examinar o litígio à luz do entendimento da Receita Federal expresso nos atos administrativos, deve prevalecer o lançamento efetuado com base no art. 8º do Decreto-lei 2065/83, referente às infrações descritas nas fls. 32 e 33 dos autos, estendendo-se a estes itens o que foi decidido no processo matriz (IRPJ), dada a relação de causa e efeito existente entre ambos, por se tratar de tributação reflexiva.*

*Por outro lado, deve ser excluída da presente exigência, os fatos arrolados às fls. 34/38, por terem sido lavrados com base no citado art. 35 da Lei nº 7.713/88, quanto o correto seria o art. 8º do D.L. nº 2.065/83. (sublinhei)*

*Cumpre ainda observar, que os itens de 5 a 8 do auto, relativos à postergação, embora tenham constado da descrição dos fatos, não foram incluídos no demonstrativo de cálculo do imposto, sendo correta a não inclusão, posto que os mesmos não ensejam cobrança de imposto de renda na fonte.*

*Em face do exposto, fica mantida, em parte, a tributação, conforme Quadro Demonstrativo nº 2.”.*

**b) Fundamentação do Voto**

Conforme consta no texto acima sublinhado a decisão recorrida determinou a exclusão de todos os valores do IR-Fonte lançados com base no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, descritos às fls. 34/38 no auto de infração.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

Todavia, verifica-se no Quadro Demonstrativo nº. 2, às fls. 411, que isto não foi implementado, tendo sido aplicado apenas o princípio da decorrência ajustando o lançamento ao que foi decidido no auto de infração matriz do IRPJ.

O equívoco contido na decisão de primeira instância, no Quadro Demonstrativo nº. 2, de fls. 411, quanto aos itens autuados com base no artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, em nada prejudicam a Contribuinte posto que tais itens também estão sendo exonerados no processo relativo ao recurso voluntário em face da constitucionalidade do referido dispositivo.

Quanto a aplicação do princípio da decorrência, ajustando o lançamento ao que foi decidido no auto de infração matriz, a decisão recorrida não merece reparos, posto ser este o procedimento correto na situação versada nos presentes autos.

#### LXX - CONCLUSÃO

No quadro a seguir tem-se a consolidação do resultado do julgamento do presente recurso *ex officio*.

Item do voto	Valores da base de cálculo exonerados na decisão recorrida	Valor provido
<b>EXERCÍCIO DE 1990 - ANO BASE DE 1989</b>		
I - ITEM 1.1.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA, REVERSÃO DE "PROVISÃO DE SERVIÇOS MEDIDOS A FATURAR" NÃO JUSTIFICADA - OBRA "CANAIS SALVADOR"	260.000,00	0,00
II - ITEM 1.1.3.5 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DIFERIMENTO DE RESULTADOS - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO	492.765.427,56	0,00
III - 1.2.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO	40.825.082,98	0,00
IV - 1.2.2.1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA	2.160.378,45	0,00
V - 1.2.2.2 - DESPESA INDEDUTÍVEL - EXCESSO DE PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS	147.981,57	0,00
VI - 1.3.1.2 - POSTERGAÇÃO DE RECEITA - CORREÇÃO MONETÁRIA PÓS FIXADA	51.573.757,49	0,00
VII - 1.3.1.3 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO, INOBSErvâNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - RECEITA	10.748.180,49	0,00
VIII - 1.3.2.1 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO	5.997.487,63	0,00
IX - 1.3.2.2 - POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO - OBRAS DE LONGO PRAZO	51.183.466,89	0,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

X - 1.3.3.1 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO	67.615.734,00	0,00
XI - 1.3.3.2 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL-SUPERESTIMAÇÃO DE RESULTADO DIFERIDO	16.354.343,00	0,00
XII – ITEM 1.3.5.1 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO – ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS – OBRA "CHESF IRRIGAÇÃO"	83.334.008,00	0,00

EXERCÍCIO DE 1991 – ANO BASE DE 1990

XIII - 2.1.1.4 – OMISSÃO DE RECEITA – APROPRIAÇÃO DE CUSTOS SEM RECEITA	122.399.965,39	0,00
XIV – 2.1.2.1 – OMISSÃO DE RECEITAS - REVERSÃO DE PROVISÃO DE SERVIÇOS MEDIDOS A FATURAR NÃO JUSTIFICADA – OBRA "ESGOTO DIAS D'AVILA III(BA)"	15.000.000,00	0,00
XV - 2.1.3.4 – OMISSÃO DE RECEITA - VARIAÇÃO MONETÁRIA – DIFERIMENTO DE RESULTADOS - OBRAS CONTRATADAS P/ CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO	45.215.300,56	0,00
XVI – 2.2.1.1.2 – SUPERAVALIAÇÃO DE CUSTOS OBRA "JEREMOABO"	59.189.000,00	0,00
XVII – 2.3.1.1 – DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS – AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTROS EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO	59.189.000,00	0,00
XVIII - 2.3.2.3 DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS – DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA	482.416.205,34	0,00
XIX – 2.4.1 – RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS – SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS NÃO OPERACIONAIS	114.692.658,36	0,00
XX - 2.5.1 – SUPERESTIMAÇÃO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO	11.670.767,56	0,00
XXI a XXX – ITENS. 2.7.1.3.1 A 2.7.3.1.10 - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO – RECEITA	5.205.293.561,30	0,00
XXXI - 2.7.2.1 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO	315.020.341,63	0,00
XXXII - 2.7.2.2 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO - OBRAS DE LONGO PRAZO	2.482.719.360,29	0,00
XXXIII - 2.7.3.1 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL-SUPERESTIMAÇÃO DE RESULTADO DIFERIDO	191.382.214,55	0,00
XXXIV - 2.7.3.2 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO	263.882.110,00	0,00
XXXV - 2.7.3.3 – POSTERGAÇÃO NO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO – DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO - ADUTORA SERTANEJA – SE	78.475.585,00	0,00
XXXVI a XXXIX – ITENS 2.7.5.1, 2.7.5.2, 2.7.5.3 E 2.7.6.1 – POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - ANTECIPAÇÃO DE CUSTO	348.559.734,39	0,00

EXERCÍCIO DE 1992 - ANO BASE DE 1991

XL – 3.1.1.1 – OMISSÃO DE RECEITAS - ADIANTAMENTOS NÃO COMPROVADOS	2.383.466.621,90	0,00
XLI – item 3.1.1.4 - OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE NUMERÁRIO	271.104.322,27	0,00
XLII – 3.1.1.6 - OMISSÃO DE RECEITA - APROPRIAÇÃO DE	202.824.393,55	0,00



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.: 10580.006665/94-51

Acórdão nº. : 103-19.521

CUSTOS SEM RECEITAS - OBRAS: PONTE SÃO FRANCISCO - BA, EMERGÊNCIAS, FERPASA PEDREGULHO		
XLIII - 3.1.2.3 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - DIFERIMENTO DE RESULTADOS - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO	17.947.799.944,83	0,00
XLIV - ITEM 3.3.1.1 - CUSTOS, DESPESAS NÃO COMPROVADAS E INDEDUTÍVEIS - AUSÊNCIA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL E DE COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE, RELATIVOS A REGISTRO EM CONTAS DE DESPESA E CUSTO	6.054.690.680,98	0,00
XLV - ITEM 3.3.2.1 - DESPESAS E CUSTOS INDEDUTÍVEIS - DESPESAS E CUSTOS CUJA NECESSIDADE NÃO FOI COMPROVADA	2.638.353.652,23	0,00
XLVI - ITEM 3.5.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO	955.666.040,84	0,00
XLVII - ITEM 3.7.1.1 - RECEITA REGISTRADA COMO ADIANTAMENTO	20.694.276.915,60	0,00
XLVIII a LIX - ITEM 3.7.1.2.1 A 3.7.1.2.12 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA - RECEITA	53.849.021.791,00	0,00
LX - ITEM 3.7.2.1 - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO	290.084.897,98	0,00
LXI - ITEM 3.7.2.2 - DIFERIMENTO CONTÁBIL INDEVIDO - OBRAS DE LONGO PRAZO	7.871.105.807,53	0,00
LXII - ITEM 3.7.3.1 - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - SUPERESTIMAÇÃO DO RESULTADO DIFERIDO	879.035.022,59	0,00
LXIII - ITEM 3.7.3.2 - DIFERIMENTO FISCAL INDEVIDO	611.460.957,00	0,00
LXIV - ITEM 3.7.4.1 - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS SUPERESTIMADA	121.659.992,95	0,00
LXV - ITEM 3.7.4.2 - ANTECIPAÇÃO DE CUSTO - OBRA SAM-BÓDROMO	149.104.840,49	0,00
<b>EXERCÍCIO DE 1993 - 1º SEMESTRE DE 1992</b>		
LXVI - ITEM 4.1.1 - SUPERESTIMAÇÃO DE SALDO DEVEDOR DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE BALANÇO	5.379.867.417,53	0,00
LXVII - ITEM 4.2.1 - OMISSÃO DE RECEITA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA - DIFERIMENTO DE RESULTADO - OBRAS CONTRATADAS PARA CURTO PRAZO E EXECUTADAS EM LONGO PRAZO	20.714.184.634,61	0,00
LXVIII - AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL E PIS	11.324.662,95 (valor em UFIR)	0,00
LXIX - AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE	9.561.214,79 (valor em UFIR)	0,00

Pelas razões declinadas e conforme consolidado no quadro acima, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso *ex officio*, integralmente.

Brasília - DF, 15 de julho de 1998.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER