



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009.646/93-31
Recurso nº. : 112.693 - EX OFFICIO
Matéria : IRPJ e OUTROS - Ex.: 1989
Recorrente : DRJ em SALVADOR - BA
Interessada : CONSTRUTORA OAS LTDA.
Sessão de : 15 de julho de 1998
Acórdão nº. : 103-19.517

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

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: 28 AGO 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. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

Recurso : 112.693 - *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 sua decisão que exonerou o sujeito passivo de parte da exigência impugnada, em montante superior ao limite de alçada.

As exigências tributárias, consubstanciadas nos autos de infração e seus demonstrativos de fls. 01 a 11, 54 a 58 e 1963 a 1980, lavrados contra a empresa CONSTRUTORA OAS LTDA., referem-se ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Imposto de Renda na Fonte, exercício de 1989, ano-base de 1988, no montante equivalente a 13.086.685,37 UFIR, discriminado às fls. 1973 e 1976, inclusos os consectários legais até 31/05/94.

Consoante Termo de Verificação Fiscal, às fls. 12 a 33, a Fiscalização apurou diversas irregularidades à legislação do Imposto de Renda que resultaram nas seguintes infrações:

1.1 - omissão de receitas por falta de comprovação de valores contabilizados a título de adiantamentos de clientes;

1.2.1 - omissão de receitas referente a variação monetária de empréstimo compulsório à Eletrobrás;

1.2.2 - omissão de receitas referente a variação monetária sobre a movimentação das contas "Cauções e Retenções Contratuais";

2.1.1 - postergação de receita de variação monetária ativa de empréstimo à empresa "Ecomati";

2.1.2 - postergação de receita de variação monetária ativa referente a conta "Cauções e Retenções Contratuais - Santista Ind. Têxtil de Sergipe";

2.1.3 - postergação de receita referente a diferimento contábil indevido do resultado de diversas obras;

2.1.4 - antecipações não reconhecidas como receitas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.009646/93-31

Acórdão nº : 103-19.517

2.1.5 - postergação de receita da obra "Canal Maceió";

2.2.1 - antecipação de despesas com seguros;

2.2.2 - postergação do pagamento de imposto caracterizada pela contabilização como despesa na conta "Estudo de Obras" de adiantamento efetuado a empresa Bureau Gráfica e Editora Ltda.;

2.2.3 - postergação do pagamento de imposto caracterizada pela antecipação de custos referentes a aquisição de materiais junto às empresa Master S.A. - Tecidos e Plásticos e Master Ind. Plástica de Camaçari S.A.;

2.2.4 - constituição indevida de Provisão para Devedores Duvidosos;

2.2.5 - redução indevida do Lucro Real referente a provisão para devedores duvidosos sobre valores a receber de órgãos públicos;

3.1.1 - glosa de despesas cuja necessidade e efetividade não foram comprovadas;

3.1.2 - glosa de despesas financeiras não necessárias;

3.2 - glosa de despesas não comprovadas;

3.3 - glosa de despesas referente a bens de natureza permanente (ativo);

4 - glosa de custos superestimados;

5 - falta de adições ao Lucro Real referente resultados com entidades governamentais;

6 - compensação indevida de prejuízos fiscais;

O enquadramento legal das infrações imputadas à Contribuinte encontra-se regularmente transcrito em termo anexo ao auto de infração.

Cientificada dos autos de infração em 20/12/93, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1091 a 1142, protocolada em 14/01/94, contestando parcialmente o feito fiscal.

Em consequência da Representação Fiscal nº 06/94, fls. 114, foi reaberta a fiscalização para, mediante auto de infração complementar (fls. 115 a 132), agravar a multa



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

de lançamento *ex officio* de 50% para 150%, incidente sobre parcela de custos no valor de Cz\$ 32.500.000,00, já glosados quando da lavratura do primeiro auto de infração, em virtude de posterior constatação, em diligência, de que os referidos custos foram apropriados com base em notas fiscais emitidas por empresas inidôneas.

Intimada do agravamento da multa, a contribuinte apresentou impugnação complementar, em 13/06/94, fls. 2077 a 2081, contestando a elevação da multa, alegando, em preliminar, que o imposto devido e respectiva multa (50%) foram pagos antes da emissão do auto de infração complementar, circunstância em que a base de cálculo da nova multa teria sido reduzida a zero. No mérito, a contribuinte alegou que a fraude não foi comprovada.

A decisão de primeira instância, fls. 2744 a 2798, manteve parcialmente a exigência, estando assim ementada:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Cabe o indeferimento fundamentado do pedido de diligência quando a autoridade julgadora considera-o prescindível e está formulado em desacordo com o art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

**OMISSÃO DE RECEITA OPERACIONAL
ADIANTAMENTO DE CLIENTES**

Caracteriza omissão de receita a falta de comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega de numerário registrado como valores entregues, antecipadamente, a clientes.

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS

DESPESAS NÃO COMPROVADAS - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Computam-se na apuração do resultado do exercício, somente os custos e despesas que forem documentalmente comprovadas e guardem estrita conexão com a atividade explorada e com a manutenção da respectiva fonte produtora.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

SUPERESTIMAÇÃO DE CUSTOS

Cabe a glosa de custos calculados a maior quando da baixa de ativo financeiro (ouro), em desacordo com as normas que regem a matéria.

BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTOS OU DESPESAS

Procede a glosa de valor contabilizado como despesa operacional referente a aquisição de bem integrante do Ativo Permanente Imobilizado.

DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS

A manutenção de adiantamentos a fornecedores no ativo do contribuinte não autoriza a glosa de despesas financeiras decorrentes de empréstimos bancários, quando não caracterizada operação cruzada.

OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - ELETROBRÁS

Incide variação monetária ativa sobre os valores pagos à ELETROBRÁS, a título de empréstimo compulsório.

CAUÇÕES E RETENÇÕES

É devida a variação monetária ativa sobre a movimentação de valores registrados no Ativo, a título de " Cauções e Retenções", constantes da escrita contábil mantida em conformidade com a legislação comercial e fiscal.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS

Cabe a revisão, de ofício, da compensação de prejuízo efetuada pelo contribuinte quando, em ação fiscal, apura-se matéria tributável.

APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CUSTOS

Descabe o lançamento com base na apropriação indevida de custos, se o contribuinte logra provar a destinação e uso do material adquirido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.009646/93-31

Acórdão nº : 103-19.517

**POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO
INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO
APROPRIAÇÃO A MENOR DE LUCRO DIFERIDO**

Cabe a apropriação, de ofício, de lucro diferido relativo a contratos de longo prazo com entidades governamentais.

Cabe a tributação de receitas proporcionais aos custos incorridos em obras de execução a longo prazo, reconhecida no exercício subsequente.

O diferimento de lucro decorrente de contratos celebrados com pessoa jurídica de direito público é faculdade prevista na IN/SRF nº 46/89.

ANTECIPAÇÃO DE DESPESAS

Caracteriza a postergação do pagamento de tributos a despesa escriturada com inobservância do regime de competência de exercício.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

Inexistindo vedação legal à época do fato gerador, cabe a constituição da Provisão para Devedores Duvidosos sobre valores a receber decorrentes de receitas transferidas para conta de "Resultado de Exercício Futuro".

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA

Considera-se como lucro automaticamente distribuído, a receita omitida e a redução indevida do lucro.

A solução dada ao litígio principal estende-se ao litígio decorrente.

A alíquota aplicável aos lucros distribuídos automaticamente é de 25% prevista no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83.

AGRAVAMENTO DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Comprovada a intenção dolosa da empresa, em reduzir o lucro tributável do exercício, procede o agravamento da multa lançada pelo Fisco.

APLICAÇÃO DA TRD

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

**ACÇÃO FISCAL IMPUGNADA PARCIALMENTE
PARTE IMPUGNADA PROCEDENTE EM PARTE***

Consoante Quadro Demonstrativo do Resultado do Julgamento, às fls. 2796, a Contribuinte deixou de impugnar os seguintes itens autuados:

1.1 - omissão de receitas por falta de comprovação de valores contabilizados a títulos de adiantamentos de clientes;

1.2.1 - omissão de receitas referente a variação monetária de empréstimo compulsório à Eletrobrás;

1.2.2 - omissão de receitas referente a variação monetária sobre a movimentação das contas "Cauções e Retenções Contratuais" (impugnado parcialmente - valor não contestado: Cz\$ 208.276.048,98);

2.1.1 - postergação de receita de variação monetária ativa de empréstimo à empresa "Ecomati";

2.1.2 - postergação de receita de variação monetária ativa referente a conta "Cauções e Retenções Contratuais - Santista Ind. Têxtil de Sergipe";

2.1.4 - antecipações não reconhecidas como receitas;

2.1.5 - postergação de receita da obra "Canal Maceió";

2.2.1 - antecipação de despesas com seguros;

2.2.2 - postergação do pagamento de imposto caracterizada pela contabilização como despesa na conta "Estudo de Obras" de adiantamento efetuado a empresa Bureau Gráfica e Editora Ltda.;

3.1.1 - glosa de despesas cuja necessidade e efetividade não foram comprovadas (impugnado parcialmente - valor não contestado: Cz\$ 18.283.331,90);

3.2 - glosa de despesas não comprovadas (impugnado parcialmente - valor não contestado: Cz\$ 85.731.539,37);

3.3 - glosa de despesas referente a bens de natureza permanente (ativo);

4 - glosa de custos superestimados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

5 - falta de adições ao Lucro Real referente resultados com entidades governamentais;

6 - compensação indevida de prejuízos fiscais.

A base tributável referente aos itens não impugnados perfaz o total de Cz\$ 5.705.654.951,21.

A decisão de primeira instância manteve parcialmente a tributação dos seguintes itens:

1.2.2 - omissão de receitas referente a variação monetária sobre a movimentação das contas "Cauções e Retenções Contratuais" (valor mantido: Cz\$ 545.999.891,88);

3.2 - glosa de despesas não comprovadas (valor mantido: Cz\$ 394.338.580,08).

Os seguintes itens foram exonerados pelo julgador singular na parte impugnada:

2.1.3 - postergação de receita referente a diferimento contábil indevido do resultado de diversas obras;

2.2.3 - postergação do pagamento de imposto caracterizada pela antecipação de custos referentes a aquisição de materiais junto às empresa Master S.A. - Tecidos e Plásticos e Master Ind. Plástica de Camaçari S.A.;

2.2.4 - constituição indevida de Provisão para Devedores Duvidosos;

2.2.5 - redução indevida do Lucro Real referente a provisão para devedores duvidosos sobre valores a receber de órgãos públicos;

3.1.1 - glosa de despesas cuja necessidade e efetividade não foram comprovadas (valor excluído: Cz\$ 238.886.994,44);

3.1.2 - glosa de despesas financeiras não necessárias;

3.2 - glosa de despesas não comprovadas (valor excluído: Cz\$ 228.179.161,51).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

Conforme Quadro Demonstrativo nº. 2, integrante da decisão recorrida, fls. 190 dos autos, do total da exigência de IRPJ, no montante equivalente a 2.396.937,69 UFIR, foi mantida pela decisão de primeira instância exigência equivalente a 102.923,88 UFIR, tendo sido exonerado IRPJ no importe equivalente a 1.802.956,11 UFIR, quantia esta objeto do presente recurso *ex officio*.

Quanto ao IR - Fonte, Quadro Demonstrativo nº. 3 da decisão recorrida, fls. 191 dos autos, do total de 54.102,14 UFIR de imposto lançado, foi mantida exigência equivalente a 37.427,83 UFIR e exonerada quantia equivalente a 12.120,39 UFIR, também objeto do presente recurso *ex officio*.

Tendo em vista a exoneração de parcelas de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada foi interposto o presente recurso de ofício.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

VOTO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

Trata-se de recurso *ex-officio* relativo à decisão de primeira instância que desonerou a contribuinte de parcela de crédito tributário em montante superior ao limite de alçada previsto na Lei nº. 8.748/93.

O presente recurso encontra amparo no artigo 34, inciso I, do Decreto nº. 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 1º. da Lei nº. 8.748/93. Dele tomo conhecimento.

Revisei os elementos presentes nos autos e formei convicção de que a decisão recorrida não merece qualquer reparo, posto que, nesta parte, o litígio foi decidido com acerto, à luz de legislação de regência.

Passo a apreciar os itens exonerados na decisão recorrida:

I - POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO CARACTERIZADA PELA ANTECIPAÇÃO DE CUSTOS (ITEM 2.2.3 DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF)

a) Irregularidade apurada segundo o TVF:

Postergação do pagamento de imposto caracterizada pela apropriação integral, como custo do período base, da aquisição de materiais (lonas de plástico), sem que a empresa comprovasse sua distribuição e consumo nas obras, conforme descrição e relação de notas fiscais constantes das fls. 24/25, no valor de Cz\$ 108.600.000,00.

b) Impugnação:

O contribuinte se atém a apresentar razões de defesa quanto aos itens 2.2.3 e 2.2.4 do termo de verificação, que tratam, respectivamente, da antecipação de despesas oriundas da aquisição de materiais (lonas de plástico) e quanto à constituição indevida de provisão para devedores duvidosos, cujos efeitos se coadunam com as hipóteses de postergação do pagamento de imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

Contrário ao procedimento fiscal, o contribuinte alega que o material foi destinado às obras, diretamente, no momento da aquisição, fato este indicado nas próprias notas fiscais, cópias de fls. 1910 a 1953, em razão de a empresa não dispor de almoxarifado "central". Quanto ao consumo, a empresa o considera em utilização a partir do momento em que o material é colocado à disposição da obra.

O contribuinte afirma que glosa teria procedência se a empresa possuísse um almoxarifado central, que utilizasse o procedimento de requisição de material ou ainda que o material adquirido fosse incompatível com a sua atividade, situações estas, não aventadas pelos autuantes. Por fim, clama pela exclusão deste item.

Com relação ao item 2.2.4, do Termo de Verificação, fls. 25/26, corroborado pelo Quadro Demonstrativo nº 10, fls. 43, a contribuinte entende não existir nenhum impedimento à inclusão na base de cálculo da provisão de devedores duvidosos, dos créditos registrados em contas de exercício futuros.

A impugnante evoca as disposições do Parecer Normativo nº. 74/75, dos arts. 221, 222, 223 e 224, do RIR/80 e arts. 183, III e 184, I da Lei nº. 6.404/76, para respaldar sua tese, sob a ótica de que não é necessário correlacionar-se despesa com receita.

Menciona o princípio do conservadorismo, eleito pela legislação fiscal, através do art. 172, do RIR/80. Pediu o cancelamento da tributação sobre esta parcela.

c) Fundamentação da decisão de primeira instância:

"Analisando o item 2.2.3, do Termo de Verificação, fls. 24/25, verifica-se que a fiscalização enquadrou como postergação do imposto, a apropriação integral como custo do período base, a aquisição de materiais (lonas de plástico), no valor de Cz\$ 361.400.000,00 (Diário nº 40, fls. de nº. 331 e 332 - doc. Fls. 763/764), uma vez que a empresa não comprovou "a sua efetiva distribuição para as obras e o seu emprego até 31.12.88."

Contrariamente, a autuada se manifesta sob a ótica de que a apropriação imediata como custo/despesa, dos insumos adquiridos, foram decorrentes da sua utilização 'desde o momento em que foram postos à disposição, nos locais de serviços, identificados nas citadas notas fiscais', cópias às fls. 1910 a 1953.

Em que pese as considerações das autoridades fiscais, quanto a falta de apresentação de documentos que corroborem a efetiva distribuição do material para as obras e seu consumo dentro do período base examinado, o contribuinte, em contrapartida apresenta as notas fiscais que indicam o destino do material adquirido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

Quanto à destinação do material para cada obra, as notas fiscais apresentadas satisfazem tal exigência. Perdura a questão da utilização deste, dentro do período base de 1988, de maneira que a sua dedutibilidade como custo/despesa, possa ser aceita.

Os autuantes ao questionarem esta lacuna deveriam fazer prova, da não utilização deste material, dentro de período base, em tela, de forma a afetar o princípio da competência de exercício e sua repercussão na apuração do lucro tributável. A prevalecer o entendimento dos autuantes, a efetiva aplicação, todos os demais materiais empregados nas obras deveriam sofrer igual tratamento.

Não fica claro nos autos que atuada mantenha um almoxarifado central de materiais a partir do que os materiais sejam encaminhados e distribuídos de acordo com o consumo de cada obra.

Deste modo, assiste razão ao impugnante quando observa que a glosa seria justificada, se os autuantes provassem a falta de utilização da mercadoria ou a existência de almoxarifado dentro da empresa e sua correspondente movimentação.

Diante do exposto, concluo pelo exclusão, da importância de Cz\$ 361.400.000,00, da base de cálculo tributável."

d) Fundamentação do Voto:

A fundamentação da decisão recorrida quanto a este item é irretocável, tendo atingido o cerne da questão. Nas notas fiscais de fls. 1910 a 1953 está registrado que as mercadorias foram encaminhadas para diversas obras em andamento, a cargo da empresa, o que pressupõe sua utilização imediata.

No caso em questão não foi comprovada qualquer irregularidade.

II - CONSTITUIÇÃO INDEVIDA DE PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS (ITEM 2.2.4 DO TVF)

a) Irregularidade apurada segundo o TVF:

Postergação do pagamento de imposto dada a constituição indevida da provisão para devedores duvidosos, demonstrada às fls. 25 e Quadro demonstrativo nº 10, fls. 43, no valor de Cz\$ 936.399.148,36.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

As infrações descritas neste item do auto de infração foram enquadradas nos arts. 155, 157 e § 1º, 171, 172, 173, 280, 281 e 387, II, do RIR/80.

b) Impugnação:

Vide item "I - b", supra.

c) Fundamentação da decisão de primeira instância:

"Com relação ao item 2.2.4, do Termo de Verificação, fls. 25/26, corroborado pelo Quadro Demonstrativo nº 10, fls. 43, a postergação do imposto advém da constituição indevida de Provisão Para Devedores Duvidosos calculada sobre objeto de diferimento, gerando 'um descompasso quanto ao regime de competência: despesas contabilizadas em um período-base anterior àquele de realização da receita, contrariando o previsto no art. 6º do Decreto Lei nº 1.598/77.' Desse modo, o fisco considerou indedutível, a parcela de Cz\$ 936.399.148,36.

A 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 créditos, 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 nº 2/69, 176/87, alterada pela de nº 86/88, pelos Pareceres Normativos CST nº 298/72, 33/74, 123/75, 74/75, 81/76, 12/77, 56/79 e os Atos Declaratórios (Normativos) nº 27/85, 36/76.

O art. 221 do RIR/80 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 poderiam 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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10580.009646/93-31

Acórdão nº : 103-19.517

A referida provisão poderia ser acrescida do montante no parágrafo 4º, do referido artigo.

O ADN 34/76 orientava que somente os créditos oriundos de atividade operacional poderiam 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 for convencionalizada 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 decorrente da atividade operacional podem compor a base de cálculo da provisão. Daí, estar expressamente vedada a constituição da provisão para aplicações financeiras.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10580.009646/93-31

Acórdão nº : 103-19.517

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, conseqüentemente, não cabe ao intérprete fazer distinção onde a lei não o fez.

Não é por demais, afirmar que a provisão em lide está, expressa legalmente, preconizada por lei, conforme art. 18 da Lei nº 7.450/88, transcrito 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 Cz\$ 936.399.148,36, equivalente a 3% de Cz\$ 31.213.304.945,20 (Quadro Demonstrativo nº 10, fls. 43). Este último, referente ao somatório dos créditos, serviços medidos a faturar, teve as receitas e custos transferidos para contas de exercícios futuros, com a devida permissão legal.

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.

Somente, com o advento da Portaria MF nº 80/93 ficou vedada a inclusão de créditos desta natureza na base de cálculo desta provisão.

Face ao exposto, concluo pela improcedência do lançamento excluído da tributação a presente exigência, no valor de Cz\$ 936.399.148,36 conforme indicada no Quadro Demonstrativo nº 10, fls. 43."

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 80/93, passou a ser vedada a inclusão dos créditos relativos a receitas em contas de resultados futuros na



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa (artigo 2º, parágrafo único).

Portanto, à época do fato gerador (31/12/88), não havia na legislação qualquer impedimento ao procedimento adotado pela contribuinte.

III - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL REFERENTE A PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS SOBRE VALORES A RECEBER DE ÓRGÃOS PÚBLICOS (ITEM 2.2.5 DO TVF)

a) Irregularidade apurada segundo o TVF:

Postergação do pagamento de imposto decorrente da redução indevida do lucro real, em 31/12/88, tributada no ano seguinte, decorrente da parcela de lucro diferido de obras contratadas com entidades governamentais, tendo em vista que a empresa não incorporou ao custo, para efeito do cálculo de exclusão Fiscal, a provisão para devedores duvidosos, calculada sobre os valores a receber destas entidades, tributada no ano seguinte, consoante descrição às fls. 26/27 e quadro demonstrativo nº 11 e 12, fls. 44/45, no valor de Cz\$ 578.656,90. Este fato foi enquadrado como infração aos arts. 154, Parágrafo único, 171, c/c 221, 282, 387 do RIR/80.

b) Impugnação:

O contribuinte estranha considerar-se postergação do pagamento de imposto a constituição de provisão sobre créditos pendentes de recebimento, de entidades ligadas à administração pública, cujos resultados, correspondentes à parcela não recebida, a legislação permite excluir do lucro real.

O autuado afirma ser presunção das autoridades fiscais, fazer com que a provisão relativa à estes créditos constitua custo dos serviços a ser deduzido quando do cálculo dos lucros diferíveis.

A empresa recorre aos dispositivos contidos no regulamento do Imposto de Renda - RIR/80, nos seus arts. 183, 184 e 221. no tocante, respectivamente, à disposição dos custos dos bens de serviços e à faculdade para constituição da mencionada provisão.

Seu objetivo, ao mencionar tais disposições, é comprovar a falta de amparo legal do procedimento fiscal.

c) Fundamentação da decisão de primeira instância:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

"Neste particular, a fiscalização imputa à atuada, a redução indevida do lucro real do lucro oriundo da execução de obras contratadas com entidades governamentais, face a não incorporação da parcela de provisão constituídas para Devedores Duvidosos, como custo de empreitada.

Com a parcela da exclusão, prevista no art. 282, I, do RIR/80, incide sobre o lucro da empreitada COMPUTADA NO RESULTADO DO EXERCÍCIO, faz-se indispensável, computar, neste último, as receitas e custos/despesas a elas correlacionadas.

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. Qualquer alteração numa das parcelas retro mencionadas afeta a relação percentual do valor diferível.

É esse o entendimento das autoridades fiscais, objeto da lide, ora apreciada.

Por contrapô-lo, a atuada recorre ao conceito de custo do serviço e a faculdade de se constituir ou não uma provisão. Finalizada, demonstrando sua irresignação contra o procedimento fiscal.

O cerne da questão reside em saber, se dentro do lucro da empreitada, a ser diferido, deve ser computada a despesa com provisão para devedores duvidosos.

Entendo que não, pelas razões a seguir:

- O item 6 da IN SRF nº 21/79 define como custos computáveis na apuração dos resultados:

' - 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. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

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, além de não ser custo incorrido, não está diretamente ligado a execução da obra. Não pode, assim, a referida provisão ser tomada como custo a ser incluído no diferimento do lucro oriundo de empreitada contratada com órgão público, por falta de previsão legal.

Face a exposto, entendo procedente as razões de defesa apresentadas pelo reclamante.

Em decorrência, autorizo a exclusão da base tributável, do valor de Cz\$ 578.636.591,90."

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.

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 a execução da obra, além disso inexistente na legislação do imposto determinação para que o valor da provisão seja deduzido do lucro a diferir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

IV - GLOSA DE DESPESAS CUJA NECESSIDADE E EFETIVIDADE NÃO FORAM COMPROVADAS (VALOR EXCLUÍDO: CZ\$ 238.886.994,44, - ITEM 3.1.1 DO TVF)

a) Irregularidade apurada segundo o TVF:

A glosa de despesas cuja necessidade e efetividade não foi comprovada, conforme Termo de Verificação, fls. 27, importa no valor de Cz\$ 289.670.328,34.

b) Impugnação:

O impugnante, às fls. 1099 a 1103, defendeu-se arguindo a regularidade das despesas escrituradas na sua contabilidade, relacionando "quesitos", correspondentes aos lançamentos relacionados no Quadro Demonstrativo nº 13(fls. 46/49). Alegou que as citadas despesas são necessárias e usuais à sua atividade. O seu pleito se concentra na defesa da dedutibilidade destas despesas.

c) Fundamentação da decisão de primeira instância:

"A glosa de despesas advém da falta de apresentação de elementos que comprovassem serem estas necessárias à atividade da empresa e se foram realmente efetivadas, consoante descrição contida no Quadro Demonstrativo nº 13, fls. 48 a 49, no valor de Cz\$ 289.670.328,34.

O impugnante, às fls. 1099 a 1103, apresenta sua defesa sob as argumentações de regularidade das despesas escrituradas na sua contabilidade, justificando-as por 'quesitos' correspondentes ao número de ordem do citado Quadro Demonstrativo nº 13, para as quais damos a seguinte conclusão:

Foram comprovadas, através da documentação anexa às fls. 1590/1596; 1610/1614; 1627/1760, as despesas relativas aos 'quesitos'; 8, 9, 10, 15, 16, 20, 27 a 61, totalizando a importância de Cz\$ 238.886.541,44."

d) Fundamentação do Voto:

Este item da autuação está relacionado exclusivamente a matéria de prova.

Durante a ação fiscal, a contribuinte não apresentou as notas fiscais e outros documentos comprobatórios da efetividade das despesas relacionadas nos demonstrativos de fls. 46-49. Posteriormente, na impugnação, os documentos foram apresentados (fls. 1590-1760).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

Do total glosado de Cz\$ 289.670.328,34, a decisão recorrida considerou comprovada a importância de Cz\$ 238.886.541,44, relativo aos documentos anexados às fls. 1590/1596; 1610/1614; 1627/1760.

Após a análise de tais documentos cheguei a mesma conclusão que o julgador *a quo*, ou seja, a contribuinte logrou comprovar a efetividade de parte das despesas glosadas. Portanto, correta a exclusão da importância de Cz\$ 238.886.541,44 da base de cálculo do lançamento.

V - GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS (ITEM 3.1.2 DO TVF)

a) Irregularidade apurada segundo o TVF:

Glosa de variações monetárias passivas decorrentes de empréstimos bancários diversos, conquanto a empresa houvera adiantado valores à empresa ECOMATI CONSTRUÇÕES E DECORAÇÕES LTDA. e, os mantivera no Ativo, por igual período, sem atualização monetária no valor de Cz\$ 56.495.470,17, conforme fls. 27/28.

b) Impugnação:

O contribuinte impugna este item sob a alegação de que as operações envolvidas (adiantamento a cliente para execução de serviços e empréstimos bancários diversos) não guardam qualquer relação entre si e tendo em vista a impossibilidade de interferência da fiscalização quanto às transações comerciais de qualquer empresa.

Cabe ao Fisco, tão somente, exigir os tributos que, por ventura, resultarem devidos ante os fatos econômicos ocorridos. Logo, a infração que lhe foi imputada não passa de "presunção" dos autuantes.

O impugnante cita disposições do Código Comercial (art. 218), do Decreto-lei nº. 2.065/83 (art. 21) e o Decreto nº. 332/91 (art. 4º., I, "d") demonstrando que em nenhuma das hipóteses de tributação inseridas nos diplomas legais citados se enquadram a "Presunção Fiscal".

c - Fundamentação da decisão de primeira instância:

"Neste item verifica-se que a fiscalização considerou como despesas financeiras desnecessárias à fonte produtora, a obtenção de empréstimos bancários diversos, geradores de despesas de variações monetárias passivas, enquanto a empresa mantinha no seu ativo, sem atualização monetária, registros em conta de ADIANTAMENTO A FORNECEDORES - 'ECOMATI



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

CONSTRUÇÕES LTDA. Neste Interim, a fiscalizada efetuou pagamentos ao referido fornecedor, sem os abater dos valores adiantados.

O contribuinte insurge-se contra o procedimento fiscal, sintetizando-se a sua defesa, na tese de ilegalidade deste, em função da falta de amparo legal para a cobrança de tributo.

O cerne da questão reside estar ou não a infração descrita no Auto, caracterizada como hipótese 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 ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza. No seu artigo 44, encontramos que a base de cálculo de imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e proventos tributáveis.

Dessa análise constava-se que na definição do fato gerador (art. 43 do CTN) e na determinação de sua base tributável (art. 44 do CTN), há a necessidade 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 a percepção de renda tem que ser real e não uma presunção.

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

Diante do teor, retro mencionado, concluo que o fato descrito não figura como hipótese de incidência do imposto de renda pessoa jurídica.

Face ao disposto, entendo assistir razão ao contribuinte, ao afirmar a ilegitimidade do lançamento em lide, por se basear em presunção de fatos econômicos diversos que não guardam correlação entre si.

No presente caso, a ocorrência de adiantamentos a um fornecedor com vistas à aquisição de bens e/ou serviços foram independentes da tomada de empréstimos bancários em diversas instituições bancárias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

Na primeira operação, a incidência da atualização monetária como receita de variação monetária ativa, se devida, é inquestionável.

Quanto à segunda, do mesmo modo, cabe a despesa de variação monetária passiva. Agora, querer-se vincular uma a outra, fatos econômicos distintos, e considerar-se caracterizada a desnecessidade ou excesso da despesa, pela falta de reconhecimento da variação ativa calculada com base em uma proporcionalidade, não tem como ser procedente. Falta amparo legal.

Logo não socorre à fiscalização a presunção de fatos para constituição de lançamento, afora os previstos na lei.

O reclamante é feliz ao afirmar que as relações comerciais entre as partes, merecem ser acatadas, pelo Fisco, cabendo a este, exigir os tributos que lhes são devidos.

Se a empresa recorreu a instituições bancárias para honrar seus compromissos, inclusive aqueles junto a fornecedores a que foram entregues valores, antecipadamente, para a prestação de serviços, este caso, por si só, não tem o condão de tipificar uma infração, suscetível de tributação do imposto de renda. É estranhável o fato da empresa ter créditos e não utilizá-los, prioritariamente, na quitação de dívidas, ao invés de elevar suas obrigações. Este fato constitui um indício a ser pesquisado pela fiscalização, com vistas a detectar alguma irregularidade, porventura existente.

Destarte, por ausência de base legal que caracterize a desnecessidade da despesa glosada, como consta do auto de infração relativa a este item, decido pela sua improcedência e excludo da base de cálculo tributável, o valor de Cz\$ 56.495.470,17."

d) Fundamentação do Voto:

Como bem ressaltou-se na decisão recorrida, neste item o equívoco da fiscalização é patente. O fato de a contribuinte recorrer a empréstimos bancários para honrar compromissos com fornecedores, no caso adiantamentos sem a incidência de encargos financeiros, não constitui por si só, motivo para a glosa das despesas financeiras pagas ao banco, pois tratam-se de operações, a princípio, independentes.

Caberia à Fiscalização comprovar a desnecessidade do adiantamento e, por consequência, a interligação entre as operações, para motivar tal glosa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10580.009646/93-31

Acórdão nº. : 103-19.517

VI - GLOSA DE DESPESAS NÃO COMPROVADAS (VALOR EXCLUÍDO:
CZ\$ 228.179.161,51 - ITEM 3.2 DO TVF);

a) Irregularidade apurada segundo o TVF:

Valor apurado conforme item 3.2 do termo de verificação, fls. 29, no valor de Cz\$ 708.249.280,96, por infração aos arts. 157 e § 1º, 191, 192, 197 e 387, II do RIR/80.

b) Impugnação:

A contribuinte impugna, parcialmente, a exigência referente a este item, individualizando cada registro denominados "quesitos", às fls. 1095/1096, e afirma que os demais documentos comprobatórios serão apresentados à medida em que forem sendo localizados.

c) Fundamentação da decisão de primeira instância:

"A fiscalização glosou despesas contabilizadas no ano base de 1988, por não terem sido apresentados comprovantes hábeis e idôneos destes registros, consoante relação do Quadro Demonstrativo nº 14, fls. 50/51, no montante de Cz\$ 708.249.280,96.

O contribuinte impugna, parcialmente, a presente exigência fazendo um relato de cada registro (denominado "quesito"), constante das fls. 1095/1096 e cuja apreciação se ateve aos documentos xerocopiados de fls. 1143 a 1567, resultando, resumidamente em:

<i>Itens do Quadro de nº 14</i>	<i>VALORES COMPROVADOS</i>	
1	Cz\$	2.200.720,00
8	Cz\$	2.153.013,35
9	Cz\$	1.184.394,53
15	Cz\$	62.402.140,59
24	Cz\$	10.009.312,24
20	Cz\$	4.231.872,00
22	Cz\$	2.622.667,00
23	Cz\$	4.295.532,70
41 (parcialmente)	Cz\$	139.079.509,10
TOTAL COMPROVADO	Cz\$	<u>228.179.161,51</u>

d) Fundamentação do Voto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº. : 10580.009646/93-31
Acórdão nº. : 103-19.517

Este item da autuação também está relacionado exclusivamente a matéria de prova.

Durante a ação fiscal, a contribuinte, apesar de várias vezes intimada, não apresentou as notas fiscais e outros documentos comprobatórios da efetividade das despesas relacionadas nos demonstrativos de fls. 48 a 49. Posteriormente, na impugnação, parte dos documentos foram apresentados (fls. 1143 a 1567).

Do total glosado de Cz\$ 708.249.280,96, a decisão recorrida considerou comprovada a importância de Cz\$ 228.179.161,51, relativo aos documentos anexados por cópia à impugnação (fls. 1143 a 1567). Salienta-se que, segundo a decisão recorrida (fls. 2762), em 13/11/95 a contribuinte apresentou os documentos originais referente às cópias que se encontram no processo.

Tendo procedido nova verificação das provas documentais, entendo que mais uma vez foi correta a decisão de primeira instância ao excluir da base de cálculo a importância de Cz\$ 228.179.161,51.

VII - DECORRÊNCIA - IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Conforme item "c" da decisão de primeira instância, às fls. 2792-2793, ao auto de infração do IR-Fonte aplicou-se apenas o princípio da decorrência, tendo sido determinado o ajuste da base de cálculo ao que foi decidido para o IRPJ (exclusão do valor de Cz\$ 228.179.161,51 da importância tributada, referente ao item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

A aplicação do princípio da decorrência, ajustando as bases de cálculo dos lançamentos reflexos ao que foi decidido no lançamento matriz (IRPJ), é adequada à situação dos autos, devendo ser aqui confirmada.

VIII - CONCLUSÃO

Por estas razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso *ex officio*.

Brasília - DF, 15 de julho de 1998.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER