



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10730.001328/2003-11  
Recurso nº. : 143.477  
Matéria : PIS - EXS.: 1998 a 2002  
Recorrente : DSND CONSUB S/A  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO/RJ II  
Sessão de : 22 DE JUNHO DE 2006  
Acórdão nº. : 105-15.824

PIS - LANÇAMENTO REFLEXO - Dada à íntima relação de causa e efeito, aplica-se à exigência reflexa as mesmas conclusões lançadas no processo matriz.

RECEITAS COM ÓRGÃOS PÚBLICOS - DIFERIMENTO - FACULDADE - A opção pelo diferimento nos contratos com órgãos públicos constitui faculdade, que não enseja, quando não exercida, retificação de declaração (Ac. 108-07.236).

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO - INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE - Não configura hipótese de postergação, e portanto, inobservância do regime de escrituração, o reconhecimento da receita no momento da anuência do serviço prestado e o conseqüente faturamento. A disponibilidade jurídica da renda somente é adquirida quando se aperfeiçoam os contratos de prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DSND CONSUB S/A

ACORDAM os Membros da Quinta 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.

  
JOSE CLOVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
IRINEU BIANCHI  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

02 AGO 2006



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, WILSON FERNANDES GUIMARÃES, e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

Recurso nº. : 143.477  
Recorrente : DSND CONSUB S/A

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, como segue:

"Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte DSND CONSUB S/A, CNPJ nº 27.596.568/0001-73, pertinente a insuficiência do recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), nos períodos de junho de 1997 a outubro de 2001, conforme elementos acostados às fls.05/55, no valor de R\$ 739.086,66 , incluindo principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/03/2003.

"Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 07/10), a autoridade fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece que:

"01 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO (A PARTIR DO AC 1997) POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO PIS.

"O Valor apurado com base no Termo de Verificação e Constatação e no Demonstrativo de Apuração e Recolhimento – Postergação, integrante deste auto. Os valores utilizados no Demonstrativo de Apuração e Recolhimento foram extraídos do demonstrativo Diferenças de Bases PIS/COFINS e IRPJ/CSSL, também parte deste auto. O saldo remanescente de 12/2000, no valor de R\$ 1.104.672,57, e as receitas não reconhecidas em 03/2001, no valor de R\$ 1.997.646,53 e 10/2001, no valor de R\$ 3.302.216,84, tiveram exigidos o principal e encargos, pois o contribuinte não comprovou o recolhimento.

"02 – PIS/DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO (VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS)

"Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme Termo de



Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

Verificação e Constatação e Demonstrativo de Apuração e Recolhimento – Postergação, integrantes deste auto. Foram exigidos o principal e encargos, pois o contribuinte não comprovou os recolhimentos correspondentes.

“No Termo de Verificação e Constatação de fls.12, consta que:

“1) Após análise dos demonstrativos apresentados pelo contribuinte e do confronto com a escrituração contábil e com a DIPJ apresentada, foi verificado que as bases de cálculo apuradas pelo contribuinte eram em muito discrepantes das receitas computadas para apuração do lucro real (IRPJ);

“2) Diante das circunstâncias, a empresa foi intimada em 11/07/2002 a prestar esclarecimentos sobre os valores das bases de cálculo das contribuições. Em sua resposta datada de 12/07/2002, dia seguinte a intimação, limitou-se a discorrer genericamente sobre itens que ensejam ajustes a receita bruta, não atendendo, assim, ao solicitado;

“3) Reintimada em 30/12/2002, a esclarecer clara e objetivamente as discrepâncias entre as receitas reconhecidas para o lucro real e para as contribuições e a justificar a luz da legislação os critérios para apuração da base de cálculo das contribuições, a contribuinte informou que a diferença decorreu de provisões de receitas não realizadas, uma vez que os serviços prestados dependiam de medição do contribuinte para emissão da Nota Fiscal. Apresentou também demonstrativo com os valores provisionados mensalmente. Findou a resposta afirmando que a receita não era reconhecida porque não se tratava de receita auferida, por não ter havido o direito líquido e certo de receber e também por não ter havido o ingresso financeiro;

“4) A conclusão inequívoca é de que a empresa, apesar de insistentemente provocada, não quis ou não conseguiu demonstrar objetivamente as razões e o amparo legal para o não reconhecimento das receitas. Ao contrário, invoca a não emissão da nota fiscal e o não ingresso dos recursos financeiros correspondentes como justificativa para o não reconhecimento das receitas;

“5) Além do mais, não esclareceu por que reconheceu as receitas na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

apuração do lucro real e deixou de reconhece-las para as contribuições em causa;

"6) Ante o exposto, e considerando-se a recusa ou impossibilidade da empresa em demonstrar como chegou aos valores de receita a diferir, assim como o amparo legal para tal, serão objeto de lançamento de ofício os valores subtraídos do faturamento e excluídos, conseqüentemente, da base de cálculo das contribuições para PIS e COFINS.

"O enquadramento legal da presente autuação foram os artigos 1º e 2 da Lei Complementar nº 07/70, arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98, arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

"Irresignado com o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em comento, o interessado apresentou a petição impugnatória de fls.90/123, alegando que:

"1) Os principais argumentos aduzidos pelo autuante quanto às contribuições para o PIS e à COFINS são de que (i) a impugnante diferiu indevidamente o reconhecimento das receitas, postergando o pagamento desses tributos incorretamente, lançando multa de ofício, e (ii) houve diferença na apuração da base de cálculo dos tributos relativamente a determinados períodos;

"2) As receitas identificadas pela autoridade fiscal decorrem de prestação de serviços de afretamento pela impugnante para a Petrobrás S.A, de modo que para efeitos da contribuição para o PIS e da COFINS essas receitas são reconhecidas no momento de sua efetiva realização, nos termos do art. 360 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (RIR/94) combinado com o art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 93/97, para os anos-calendários 1997 e 1998, e nos termos do art. 7º da Lei nº 9.718/98 para os anos-calendário de 1999 em diante;

"3) A receita diferida pela impugnante resulta de contratos firmados com a Petróleo Brasileiro S.A (Petrobrás), sociedade de economia mista, conforme estabelecido no artigo 1º de seu Estatuto Social. Sendo a Petrobrás uma sociedade de economia mista, a impugnante tem o direito de diferir a tributação da receita até o momento de sua efetiva realização, inclusive para efeitos da contribuição para o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

PIS/PASEP e da COFINS;

"4) Todos os contratos firmados com a Petrobrás são por valor total estimado, pois o pagamento do preço depende da efetiva prestação do serviço, isto é, do efetivo afretamento da embarcação de propriedade da impugnante;

5) Em relação a tais contratos, a impugnante só faz jus a pagamentos depois de a Petrobrás ter efetuado medição do afretamento. A medição do afretamento é a quantificação de valores dentro do período de afretamento (um mês, via de regra). A forma como se processa a medição é relativamente simples: depois de decorrido o período de um mês, a Petrobrás elabora um Boletim de Medição, detalhando os valores devidos à contribuinte;

"6) Somente a partir da assinatura conjunta do Boletim de Medição é que a impugnante pode emitir a nota fiscal, fatura e o respectivo documento de cobrança. Ou seja, antes da assinatura do Boletim de Medição, não há receita a ser apropriada ou reconhecida pela impugnante, apenas mera expectativa de receita. Contabilmente, a impugnante reconhecia a receita no mês da prestação de serviços, conforme exigido pela legislação societária e contábil (art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76), ainda que dependendo da medição da Petrobrás;

"7) Para diferir o reconhecimento dessas receitas decorrentes de contratos com a Petrobrás para efeitos da contribuição para o PIS e da COFINS, a impugnante constituía provisão de receita de serviços (conta nº 311040101 do Plano de Contas) correspondente a serviços prestados em determinado mês, mas que ainda não haviam sido faturados porque dependiam de medição pela Petrobrás;

"8) Essa provisão de receita de serviços de afretamento era excluída da base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS e era revertida no momento da autorização e conseqüente emissão de nota fiscal, sendo, em seguida, quando do efetivo recebimento de dita receita submetida à tributação por essas contribuições;

"9) Assim, tanto do ponto de vista legal tributário (art.360 do RIR/94, art.5º, inciso IV, da IN SRF nº 93/97 e art.7º da Lei nº 9.718/98), quanto do ponto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

vista contratual, a impugnante somente deveria reconhecer as receitas decorrentes de contratos firmados com a Petrobrás quando da efetiva emissão de nota fiscal, pois antes havia mera expectativa aproximada a apropriar;

"10) A própria autoridade fiscal reconhece que as contribuições para o PIS e COFINS foram efetivamente pagas pela impugnante, e até reconhece no Termo de Verificação Fiscal que as receitas objeto de lançamento de ofício decorrem de contrato com a Petrobrás, sociedade de economia mista, o que permite o diferimento da tributação das receitas para o momento de sua efetiva realização;

"11) Sua adoção para lançar a multa de ofício é o de adoção de critérios distintos de reconhecimento de receitas para efeitos dessas contribuições e para efeitos de IRPJ e CSLL. No entanto, não há diferenças de critérios de apuração da base de cálculo, apenas o exercício do legítimo direito de diferir parcial ou totalmente a tributação da receita e lucro para o momento de sua efetiva realização;

"12) O próprio Conselho de Contribuintes, em decisão recente, também reconhece que o direito de diferir a tributação de receitas e lucros é uma faculdade do contribuinte;

"13) Assim, não é procedente a alegação do autuante no sentido de que a impugnante adotou critérios distintos para efeitos da contribuição para o PIS e a COFINS em relação ao IRPJ e CSLL, pois em razão do exercício de um direito que é facultado ao contribuinte, a impugnante diferiu a tributação da receita para fins das primeiras contribuições, e diferiu apenas parte do lucro para os fins dos segundos tributos;

"14) Não se trata, portanto, de adoção de critérios distintos, mas tão-somente de um critério, previsto na lei societária, sendo que as diferenças nas bases de cálculo aduzidas pela autoridade fiscal decorrem do exercício do direito de diferir a tributação da receita e o lucro dependendo do tipo do tributo;

"15) Além disso, é de se notar que o autuante não cita sequer a base legal para sustentar a alegação de que a impugnante adotou critérios de reconhecimento de receitas e lucros em desacordo com a legislação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

"16) Não há condição ou limitação na permissão legal de diferimento de tributação, de modo que o contribuinte é livre para diferir a tributação de toda a receita ou lucro, ou de apenas parte, ou de não diferir tributação alguma. Certamente não cabe à autoridade fiscal exercer esse direito pelo contribuinte;

"17) Nesse contexto, o lançamento de ofício efetuado pela autoridade fiscal só poderia prosperar se ficasse provado que a impugnante efetivamente recebera pagamento em determinado período, e somente tivesse reconhecido esse recebimento para fins fiscais em período seguinte, o que não ocorreu e jamais foi sequer levantada qualquer dúvida nesse sentido pela autoridade fiscal;

"18) No caso em tela, uma análise simples da escrituração contábil da impugnante afasta essa situação teratológica e confirma que, para efeitos tributários, a impugnante reconheceu receita e lucro quando de sua efetiva realização, conforme permitido em lei e previsto nos contratos firmados com a Petrobrás. E isso é tanto verdade que a própria autoridade fiscal não levantou um caso sequer em que tenha ocorrido qualquer defasagem de datas entre o mês do recebimento da receita e o mês de inclusão da mesma na base de cálculo dos tributos;

"19) Em suma, são totalmente improcedentes os lançamentos efetuados, pois a impugnante corretamente diferiu o reconhecimento de receitas oriundas de contratos com a Petrobrás para o momento da efetiva realização da receita;

"20) De todo o exposto, restou evidente a nulidade do auto de infração impugnado, suficientes para carrear sua improcedência e *in totum* e anulados os lançamentos em referência, uma vez que os documentos anexados e a legislação aplicável comprovam o cumprimento da obrigação tributária pela impugnante;

"21) Requer que sejam excluídos do montante cobrado aqueles valores referentes à aplicação de multa de ofício abusiva no percentual de 75% e dos juros de mora calculados com base na variação da taxa SELIC;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

"22) Sem prejuízo de todo o alegado, esclarece a impugnante que pretende comprovar os fatos ora deduzidos por todos os meios de prova em direito admitidos, sem exceção de quaisquer, protestando pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente impugnação, por falta de tempo hábil a tanto.

Junto com a petição impugnatória, o contribuinte trouxe à colação os elementos que formaram os Volumes de 02 a 6, que estão apensos a este processo.

Remetidos os autos à DRJ/Rio de Janeiro, seguiu-se a decisão colegiada de fls. 1428/1446, que julgou procedente o lançamento, a qual apresenta-se assim ementada:

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA** - Em decorrência de o sujeito passivo não haver contestado a apuração dos valores do tributo exigidos através do lançamento, consideram-se estes definitivos.

**PIS - BASE DE CÁLCULO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO RECEBIDOS** - A base de cálculo da contribuição ao PIS é o faturamento mensal (LC 07/70), e a totalidade das receitas auferidas (Lei nº 9.718/98) no período, independentemente de terem sido ou não recebidas.

**REGIME DE COMPETÊNCIA/CAIXA** - A tributação da contribuição ao PIS atende ao princípio contábil de reconhecimento da receita pelo regime de competência. A utilização da sistemática do regime de caixa (momento do efetivo recebimento) é possível apenas em alguns casos específicos, quando previstos na legislação, devendo seguir singularidade entre o imposto de renda e as contribuições sociais.

**MULTA DE OFÍCIO** - Cabe a imposição de multa de ofício isoladamente, quando a contribuição houver sido paga após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora, nos termos do artigo 44, §1º, II, da Lei nº 9.430/96.

**JUROS DE MORA - TAXA SELIC** - A partir de abril de 1995, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. A exigência de juros de mora com base na Taxa Selic está em total consonância com o Código Tributário Nacional, haja vista a existência de leis ordinárias que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

expressamente a determina.

**PROVA DOCUMENTAL** - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Cientificada da decisão (fls. 1452), tempestivamente a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 1453/1473, reiterando os termos da impugnação.

O arrolamento de bens restou concretizado consoante o documento de fls. 1579.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

A matéria já foi tratada no processo matriz – recurso nº 142688 – cuja exigência foi exonerada pela decisão de primeira instância e confirmada perante esta Câmara, cujo voto tem o seguinte teor:

Quanto à exigência exonerada e objeto do recurso oficial, a Turma Julgadora assim se pronunciou:

41. Enfrento agora a "Infração 03", que diz respeito à exclusão do lucro líquido, a título de provisão de receita a maior, de R\$ 1.960.476,66, haja vista o diferimento do lucro oriundo de contratos com a Petrobrás. Entendeu o fiscal autuante que os critérios adotados pelo autuante não atendem aos dispositivos legais que regem a matéria. De sua vez, o contribuinte, como já relatado, objeta tal assertiva argumentando que a referida exclusão do lucro se deu em estrita obediência aos ditames da legislação.

42. Pois bem, a legislação do IR consigna instituto que dá tratamento especial aos lucros que as empresas obtêm de relação contratual (de serviços ou de venda) com entes de natureza pública ou com empresas de controle público. A legislação nesse caso atenua a regra geral do regime de competência para permitir que as empresas contratadas por esses entes da administração pública possam diferir parte de seu lucro até o momento do efetivo ingresso dos valores correspondentes. Tem-se então o que diz o artigo 358 do RIR/94, o qual dispõe:

*Contratos Com Entidades Governamentais*

*Art. 360. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 358 ou 359, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

*I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;*

*II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.*

*(...)\**

43. Nesse caso, o diferimento não alcançaria o montante integral das receitas auferidas em um contrato de empreitada ou fornecimento de bens e de serviços, mas sim o lucro resultante da confrontação dessas receitas com os custos a elas associados. Assim, a tributação do lucro decorrente de um contrato da espécie evidenciada no art. 360 do RIR/94 só pode ser integralmente diferida caso todas as receitas dele decorrentes sejam recebidas em períodos outros que não aquele em que se deu a contabilização das receitas e custos.

44. O item 10.5 da IN SRF nº 21/79, a qual disciplina a aplicação do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, modificado pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.648/78 (dispositivos estes que compõem a matriz legal do art. 360 do RIR/94), evidencia o cálculo do montante da exclusão, ao assim preceituar:

*10. Diferimento de Lucros Não Realizados de Contratos com Entidades Governamentais*

*(...)*

*10. 5 - O montante da exclusão corresponderá à parcela de lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:*

*Resultado computado na determinação do lucro líquido (dividido por) receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (x) multiplicado por 100 é igual (=) a % (percentagem) de resultado sobre a receita.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

*Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (-) menos: receita recebida no período-base e a ele correspondente (=) igual a receita não recebida.*

*Receita não recebida (x) multiplicada pelo % (percentual) de resultado sobre a receita (=) é igual ao montante da exclusão.*

45. Pois bem, a teor do que dispõe tal legislação e dos documentos e assentamentos contábeis acostados aos autos, entendo ser indevida a glosa da exclusão do lucro líquido nos moldes perpetrados pelo fiscal autuante. Isto porque o contribuinte no curso da ação fiscal, em resposta a uma das intimações (fls. 135/136), informara que o valor que excluiu do lucro líquido trata "... de margem de lucro apurada nos contratos com a Petrobrás (...), considerando que a provisão de receitas teve a realização efetiva da receita somente a partir de 1999, e custos incorridos em 1998, excluimos assim a margem de lucro." (sic).

46. Mais ainda, o próprio fiscal juntou aos autos os demonstrativos de fls. 141/142 e as cópias do balancete relativo ao mês de dezembro de 1998, fls. 143/146, onde se verificam os valores correspondentes às receitas relativas aos dois contratos com a Petrobrás (OS 306 Manifold e OS 192 Câmara Hiperbárica) que deram ensejo à exclusão do lucro líquido. Essa receita foi tratada pelo interessado como "provisão de receita" sujeita à baixa quando do ingresso dos valores correspondentes. Com base em tais dados, mais a informação de que, com relação a esses dois contratos, não houve ingresso de numerário no ano de 1998, observo que não somente parte, mas a totalidade da margem de lucro dessas avenças poderia ter sido diferida. Essa conclusão é obtida a partir da fórmula consignada no subitem 10.5, da antes citada IN SRF nº 21/79, haja vista que o percentual obtido da relação entre o resultado do contrato e sua receita incorrida, multiplicado pela receita não recebida (neste caso idêntica à receita incorrida) nada mais é que a própria margem de lucro ali encontrada. O montante então que poderia ter sido diferido era de R\$ 2.300.449,39, quando o interessado só excluiu do lucro líquido o valor de R\$ 1.960.476,66. Portanto, excluiu menos do que podia.

47. De resto não vejo nos autos argumentos ou elementos que pudessem ilidir a força probante dos assentamentos contábeis da autuada. Ao contrário do que pensa o fiscal, o critério de avaliação da parcela a diferir por parte do contribuinte não foi equivocado, visto que, mensurando-se - segundo a norma - a parcela de lucro a diferir, o montante encontrado apresenta-se em valor maior do que o utilizado pelo interessado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

48. Diante dessas evidências, sou pela improcedência do lançamento neste ponto, devendo ser cancelada a exigência de IRPJ e CSLL nessa parte.

Observa-se, assim, que a decisão recorrida deu solução adequada ao litígio, não merecendo qualquer reparo.

Destaco que nos autos principais a decisão foi proferida pela Nona Turma da DRJ no Rio de Janeiro (RJ), enquanto que aquela prolatada nestes autos, o foi pela Quinta Turma da mesma DRJ, daí o conflito nas conclusões.

Sublinho também que no processo matriz a exigência refere-se ao exercício de 1998, enquanto que nestes autos a exigência se refere a fatos geradores ocorridos de 1997 a 2001.

De qualquer sorte, o *modus operandi* da recorrente para todos os períodos levantados pela fiscalização é o mesmo, de modo que a decisão lançada no processo matriz causa reflexos no processo decorrente, em toda sua extensão.

Além de todos os argumentos lançados no processo matriz e acima reproduzidos, acrescento que o diferimento do lucro manejado pela recorrente, antes de ser uma obrigação é uma faculdade oferecida ao contribuinte, como aliás, ficou assentado no seguinte julgamento:

**RECEITAS COM ÓRGÃOS PÚBLICOS – DIFERIMENTO – FACULDADE** – A opção pelo diferimento nos contratos com órgãos públicos constitui faculdade, que não enseja, quando não exercida, retificação de declaração (Ac. 108-07.236)

Na verdade, o cerne da questão é definir em que momento a receita deve ser reconhecida.

Entre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, destaca-se o 'Princípio da Competência', estatuído no art. 9º e §§ da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, que assim determina:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

*Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.*

(...)

*§ 3º As receitas consideram-se realizadas:*

*I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;*

Este preceito está contido nas normas de escrituração previstas no art. 177 da Lei nº 6.404, de 115/12/1976, principal lei comercial, que assim determina:

*Art. 177 - A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

Os conceitos estatuídos pela lei comercial foram abarcados pela lei fiscal, Decreto-lei nº 1.598/1977, com o propósito de se adaptar a definição da base de cálculo do imposto aos novos conceitos da lei comercial, inclusive quanto à adoção (no reconhecimento do lucro) do regime de competência, conforme justificado na Exposição do Ministro da Fazenda que acompanhou o projeto do referido decreto.

Assim, a inobservância do regime de competência preconizado pela lei comercial configura uma inexatidão contábil, o que nos termos do art. 6º, §5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, base legal do art. 219 do RIR/94, pode resultar na postergação do imposto.

Como regra geral, considera-se realizada a receita no momento em que há a transferência da propriedade dos bens para terceiros ou ocorre a fruição de serviços. Geralmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou



Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda ou do serviço prestado.

No tocante à receita de serviços, em alguns casos, pode ocorrer que a despeito de o serviço já ter sido prestado, o direito ao recebimento de determinada receita de prestação de serviço esteja condicionada ao cumprimento de obrigações contratuais regularmente pactuadas, como por exemplo, a medição do serviço sujeito à aprovação do contratado, para que então possa ocorrer o faturamento.

Não se trata de definir o momento em que ocorrerá o efetivo recebimento da receita, mas sim o momento do nascimento do direito à sua percepção, que são distintos. Isto porque, o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Ainda que a lei não traga em seu bojo a definição de disponibilidade econômica e jurídica, a doutrina tem entendido que a disponibilidade econômica consiste nos valores efetivamente recebidos, que são acrescentados ao patrimônio do indivíduo. Já a disponibilidade jurídica é aquela em que o contribuinte dispõe juridicamente de um valor, isto é, possui um crédito, que ainda não se encontra em seu poder.

Como se vê, a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos, ou seja, quando já se encontram todas as condições necessárias para que se torne efetiva.

No caso em tela, havia previsão contratual que estabelecia o modo pelo qual era determinado o faturamento mensal, consoante se vê, por exemplo, da cláusula Sexta, do contrato de fls. 694/695, *in verbis*:

#### CLÁUSULA SEXTA – MEDIÇÃO DO AFRETAMENTO

6.1. A PETROBRÁS procederá a medição do afretamento, reunindo os resultados encontrados em Boletim de Medição (BM), assinado por ambas as partes, e entregues à CONTRATADA, até o 1º (primeiro) dia útil do mês seguinte da medição do afretamento, para



Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

fins de apresentação dos documentos de cobrança.

6.1.1. O período de afretamento a ser considerado é do dia 26 (vinte e seis) do mês anterior até o dia 25 (vinte e cinco) do mês de competência.

6.1.2. O afretamento registrado no "Boletim de Medição – BM", é considerado aceito, provisoriamente, e reconhecido em condições de ser faturado pela CONTRATADA podendo a PETROBRÁS rejeitá-lo posteriormente e obrigar a CONTRATADA a refaze-lo.

6.1.3. Nos Boletins de Medição (BM) serão destacadas, pela PETROBRÁS, as parcelas relativas aos valores básicos e aos reajustamentos, se previstos no presente CONTRATO.

6.2. A CONTRATADA deverá acompanhar as medições ou avaliações procedidas pela PETROBRÁS, oferecendo, na oportunidade, as impugnações ou considerações que julgar necessárias, as quais serão submetidas à apreciação e julgamento da PETROBRÁS.

6.3. A assinatura da CONTRATADA por seu representante junto à PETROBRÁS implicará no reconhecimento da exatidão do Boletim de Medição (BM) e/ou do Boletim de Reajustamento (BR), para efeito de faturamento.

Conclui-se, pois, que a aquisição da disponibilidade jurídica não ocorria ao final da prestação do serviço (fretamento), mas tão-somente após aprovação final dos serviços efetuados, que era levada a termo em período-base subsequente, em consonância ao que foi pactuado entre as partes.

Deste modo, o provisionamento de parte da receita no mês em que ocorreu a prestação dos serviços, aliada à necessidade do Boletim de Medição para só então ser emitido o documento de cobrança, o que sempre ocorria no mês seguinte, não pode causar efeitos tributários.

Ademais, entendo que o fato de a recorrente ter reconhecido a receita tal como o fez - após aprovação das medições - não configurou hipótese de postergação, pois somente nesta ocasião se aproveitou o contrato vigente.

A propósito, cito:



Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

*INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE POSTERGAÇÃO - A tributação pelo imposto de renda pessoa jurídica obedece, em geral, o princípio do emparelhamento entre custos e receitas devendo a pessoa jurídica, na apropriação dos custos e no reconhecimento da receita observar, ainda, exatidão quanto ao período-base de sua escrituração. Não configura hipótese de postergação e, portanto, inobservância do regime de escrituração, quando a fixação do preço e o conseqüente faturamento dependem de fatos verificáveis somente no período-base subsequente (Ac. 101-90.488, de 03/12/1996 - DO 10.03.1997).*

De qualquer forma, ainda que entendesse tratar-se de postergação de receita, ilegítima seria a exigência, posto que na determinação da matéria tributável não foi observado o determinado no Parecer Normativo nº 02/1996, que, sendo norma meramente interpretativa, tem aplicação retroativa à data do ato interpretado.

Por último, afasto o argumento da decisão recorrida, quando interpreta a cláusula quinta dos contratos de afretamento, onde é previsto que a tomadora dos serviços pagará à contribuinte, por dia de 24 (vinte e quatro) horas um valor pré-determinado de taxa diária, com o que estaria caracterizado o reconhecimento da receita, independente de medição.

Analisando os contratos de forma integral, verifica-se que a remuneração pela prestação dos serviços é composta por uma parcela fixa, prevista na cláusula quinta e por uma parcela variável, que é a medição prevista na cláusula sexta.

A forma de pagamento, estabelecida na cláusula oitava, não separa aquelas parcelas, ocorrendo o mesmo em um só momento, como segue:

8.1. Os pagamentos devidos por força deste CONTRATO serão efetuados pela PETROBRÁS à CONTRATADA, na agência bancária indicada pela CONTRATADA, em moeda corrente nacional, mediante crédito em conta-corrente, no 30º (trigésimo) dia, contado a partir da data final do período de medição do afretamento, desde que a CONTRATADA apresente até o 4º (quarto) dia útil do mês seguinte ao período de medição do afretamento, os documentos de cobrança.

Assim, é fácil concluir que o preço ajustado na cláusula quinta não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

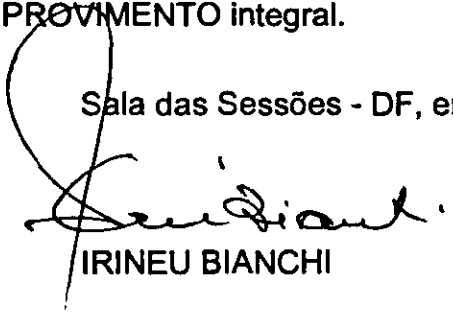
Fl.

Processo nº. : 10730.001328/2003-11  
Acórdão nº. : 105-15.824

significa disponibilidade financeira antecipada, mas apenas um indicador remuneração fixa pelos serviços a serem prestados.

À VISTA DISTO, conheço do recurso voluntário e voto no sentido de  
DAR-LHE PROVIMENTO integral.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006.

  
IRINEU BIANCHI