



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

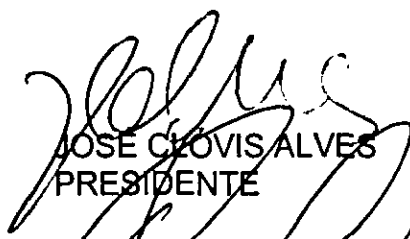
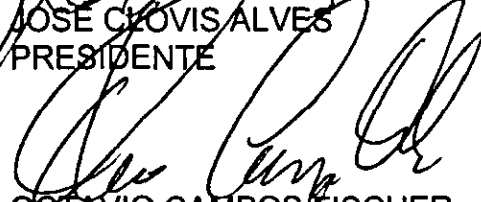
Csc/7

Processo nº : 10768.051551/93-22
Recurso nº : 136628
Matéria : IRPJ E OUTROS. Ex.(S): 1989 a 1992
Recorrente : CONSTRUTORA METROPOLITANA S.A.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ/BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 06 DE NOVEMBRO DE 2003.
Acórdão n.º : 107-07.439

IRPJ – POSTERGAÇÃO – APROPRIAÇÃO DE RECEITAS – INVALIDADE DO LANÇAMENTO – MÉTODO EXPONENCIAL – ADMISSIBILIDADE. É inválido o lançamento realizado sob o raciocínio de que a apropriação das receitas deveria ser *pro rata*, quando há permissão normativa para a utilização da apropriação pelo método exponencial, conforme demonstrado pela Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso Voluntário interposto por CONSTRUTORA METROPOLITANA S.A.

ACORDAM os Membros da Sétima 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

OCTAVIO CAMPOS FISCHER
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, NEICYR DE ALMEIDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, NATANAEL MARTINS e EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

Recurso nº : 136628
Recorrente : CONSTRUTORA METROPOLITANA S.A.

I – RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi realizado, 10 de dezembro de 1993, ato administrativo de Lançamento de Ofício e lavrado Auto de Infração, pelo não pagamento de IRPJ, referente aos anos-calendário de 1988, 1989, 1990 e 1991, com tributação reflexa (PIS, Finsocial/Faturamento, CSL e IRRF/ILL), além de multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos do IRPJ dos anos-calendário de 1988 e de 1991.

Especificamente, de acordo com minucioso Relatório da i. DRJ, foram imputadas à Recorrente as seguintes infrações:

I - Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

1. OMISSÃO DE RECEITAS.
Suprimento de Numerário.

Exercício	Valor Tributável (Cz\$)	Multa (%)
1989	17.700.000,00	50

"Omissão de receita operacional, caracterizada pela não comprovação da efetiva entrega de numerário ao caixa, uma vez que os cheques foram compensados em outras contas, ao invés de sacados em espécie, já que se tratavam de suprimentos de caixa, conforme cópias de cheques de fls. 199 a 212, e respectivos microfimes fornecidos pelos Bancos de fls. 213 a 226. Cumpre observar que mesmo diante de solicitação de esclarecimentos quanto ao fato de tais suprimentos terem alguma correspondência com o pagamento de obrigações, a empresa não logrou comprovar, conforme Termo de Constatação de fl. 23."

"Enquadramento legal: arts. 157, § 1º; 179; 181 e 387, inc. II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980."

2. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS.
Custos ou Despesas não Comprovadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

Exercício	Valor Tributável (Ncz\$)	Multa (%)
1990	65.650,00	50

"Serviços prestados pela empresa Discover América Representações Ltda, descrito de forma genérica, incluindo cobrança de passagens aéreas para Itália e gastos com estadias, sem identificação dos beneficiários, mas que, segundo a fiscalizada, tratam-se de despesas com técnicos italianos que vieram ao Brasil para manutenção e orientação operacional de equipamento "Marini". Como tais dispêndios não foram efetivamente comprovados, mediante exibição dos bilhetes aéreos, bem como de relatórios dos beneficiários descrevendo os gastos realizados, instruídos com as respectivas notas fiscais, foram totalmente glosados, ensejando a adição ao lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real, conforme Termo de Intimação de fls. 21 e documentos de fls. 179 a 186."

"Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º; 191; 192; 197 e 387, inc. I, do RIR de 1980."

3. CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS.

Exercício	Valor Tributável (Ncz\$)	Multa (%)
1990	62.264,80	50

"Serviço prestado por Apoio Comunicação Ltda, CGC nº 00.511.857/0001-76, a título de "Assessoria de Imprensa e Relações Governamentais", que devido a sua descrição genérica e falta de apresentação de outros elementos, de forma a comprovar sua efetiva realização, bem como sua necessidade diante dos objetivos operacionais da empresa, fica caracterizado como indedutível e, conseqüentemente, passa a ser adicionado ao lucro real para efeito de tributação, conforme documentos de fls. 187 a 198."

"Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º; 191; 192 e 387, inc. I, do RIR de 1980."

4. DESPESAS PARTICULARES DE ACIONISTAS/DIRETORES.

Exercício	Valor Tributável (Cz\$/Ncz\$)	Multa (%)
1989	8.252.679,00	50
1990	56.389,35	50
1991	950.774,00	50
1992	4.362.223,00	100

"Foram glosadas despesas com viagens ao exterior realizadas por diretores e seus familiares, bem como as realizadas no País, quando feitas por tais familiares ou pessoas estranhas ao quadro de funcionários da empresa, além daquelas sem identificação do destino e/ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

beneficiário (conforme Termo de Intimação de fls. 20 e demonstrativos de fls. 86), uma vez não ter sido comprovado que foram feitas no interesse operacional da empresa, portanto, implicando na redução indevida do lucro real."

"Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º; 191; 192 e 387, inc. I, do RIR de 1980."

5. BENS DE NATUREZA PERMANENTE DEDUZIDOS COMO CUSTO OU DESPESA.

Exercício	Valor Tributável (Cz\$)	Multa (%)
1989	20.615.643,86	50

"Glosa de despesas efetuadas em 28/12/1988, no valor de Cz\$ 20.615.643,86, com estudos de viabilidade técnica e econômica para plantio e comercialização de cereais, visando a implantação de projeto em área rural de propriedade da empresa, área esta utilizada posteriormente na constituição de sua controlada Buritys Agro Industrial S/A, por caracterizar ativo permanente diferido deduzido indevidamente como despesa, conforme Termo de Intimação de fls. 22 e documentos de fls. 173 a 178. Além do mais, com a criação da controlada o referido dispêndio deveria ter sido para ela transferido, por ser de sua competência. Cumpre ressaltar que o fato da apropriação ter ocorrido no final de dezembro não afetou o resultado das correção monetária do exercício, portanto, não cabendo sua exigência."

"Enquadramento legal: arts. 154, 157 e § 1º; 193; 349 e 676, inc. II, do RIR de 1980."

6. RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS.

Reavaliação de Bens – Falta de Realização da Reserva.

Exercício	Valor Tributável (Ncz\$)	Multa (%)
1990	19.351,35	50
1991	731.845,47	50
1992	3.814.158,56	100

"A fiscalizada deixou de oferecer a tributação a parcela realizada da Reserva de Reavaliação, em decorrência da depreciação de bens por ela reavaliados e transferidos para sua controlada Buritys Agro Industrial S/A, mediante aumento de capital efetivado através da AGE de 24/10/1989, de fls. 169 a 172, implicando na redução indevida do lucro real, conforme demonstrativo de fls. 163."

"Enquadramento legal: arts. 157; 326, §§ 3º, "b" e 4º; 328, parágrafo único do RIR de 1980."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22

Acórdão n.º : 107-07.439

7. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO "INOBSERVÂNCIA REGIME DE ESCRITURAÇÃO"

Postergação de Receitas.

Exercício	Valor Tributável (Cz\$/Ncz\$)	Multa (%)
1989	75.270,56	50
1990	3.796.915,61	50
1991	29.788.722,59	50
1992	449.258.264,86	100

"As receitas decorrentes de aplicações financeiras efetuadas num exercício e resgatadas no seguinte, não foram apropriadas em função do prazo (pro-rata), como determina a legislação pertinente, portanto, acarretando postergação do imposto de renda. A apuração da receita financeira de competência de cada exercício foi efetuada com base no número de dias decorridos nos mesmos, ou seja, da data de aplicação até a do encerramento do balanço, conforme demonstrativos de fls. 68 a 70."

"Enquadramento legal: arts. 154, 157 e § 1º; 173; 280; 281; e 387, inc. II, do RIR de 1980."

8. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

Valor da multa: 12.086,27 UFIR

Em face do atraso na entrega das declarações de rendimentos dos exercícios de 1989 e 1992, foi aplicada multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o imposto apurado e sobre o imposto declarado nos respectivos períodos-base de 1988 e de 1991, conforme demonstrativo de apuração à fl. 18.

Enquadramento legal: art. 727, inc. 1, alínea "a", do RIR de 1980 e no art. 17 do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982.

II - Lançamentos Decorrentes

1. Contribuição para o Pis/Pasep.

O lançamento desta contribuição teve por fundamento as infrações enunciadas nos itens "1" e "7" do auto de infração do IRPJ (Omissão de Receitas e Postergação de Receitas), e teve por base legal o art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 07, de 07 de setembro de 1970; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973; Título 5, capítulo 1, Seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 1982; e art. 1º, do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, c/c art. 1º, do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

2- Fundo de Investimento Social – Finsocial/Faturamento.

O lançamento desta contribuição teve por fundamento a infração enunciada no item "7" do auto de infração do IRPJ (Postergação de Receitas), e teve por base legal os arts. 1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.940, 25 de maio de 1982, e arts. 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986; e art. 28 da Lei nº 7738, de 09 de março de 1989.

3- Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF/ILL.

O lançamento deste imposto, em relação ao período-base de 1988, exercício de 1989, teve por fundamento a infração enunciada no item "4" do auto de infração do IRPJ (Glosa de Despesas Particulares de Acionistas/Diretores), e teve por base legal o art. 8º, do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

Em relação aos períodos-base de 1989, 1990 e 1991, exercícios de 1990, 1991 e 1992, respectivamente, o lançamento deste imposto teve por fundamento as infrações enunciadas nos itens "6" e "7" do auto de infração do IRPJ (Falta de Realização da Reserva de Reavaliação e Postergação de Receitas), e teve por base legal o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

4- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

O lançamento desta contribuição teve por fundamento as infrações enunciadas nos itens "1", "2", "4" "6" e "7" do auto de infração do IRPJ e por base legal os arts. 2º, e seus §§, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

A Recorrente apresentou suas Impugnações, contestando apenas parcialmente os Autos de Infração, com os seguintes argumentos (retirados do Relatório da i. DRJ):

I – POSTERGAÇÃO DE RECEITAS:

No que se refere ao "critério de rateio", sustentou-se que houve um equívoco por parte da Fiscalização, que adotou como "método pro-rata" a divisão simples da remuneração obtida na aplicação pelo número de dias da aplicação e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão nº : 107-07.439

multiplicando pelo número de dias do exercício", com o que se obteve "uma maior concentração de rendimentos no exercício, provocando um reconhecimento de receitas financeiras maior que a devida". Ademais, "no mercado financeiro opera-se com juros compostos e o resultado diverge do apurado pela fiscalização, conforme exemplifica com dados de uma aplicação financeira no Bemge:

DADOS DA OPERAÇÃO

Valor aplicado	304.000,00
Data da aplicação	18/12/1989
Data do resgate	19/01/1990
Valor resgatado	520.167,37
Remuneração	216.167,37
Nº de dias da aplicação	32 dias
Nº de dias até 31/12	14 dias
Taxa do período	71,1076%
Taxa diária	1,0169268

1. DETERMINAÇÃO CONFORME CRITÉRIO DO FISCO:

Remuneração do período: (R)	216.167,37
Nº de dias da aplicação: (t)	32
Nº de dias até 31/12: (t1)	14
Rendimento pró-rata: (n) = ("R" / "t" x "t1")	94.573,22

DETERMINAÇÃO CONFORME CRITÉRIO DA DEFENDENTE:

Valor aplicado: (V)	304.000,00
Taxa diária: (i)	1,01692675
Nº de dias até 31/12/: (t1)	14
"t1"	
Rendimento pró-rata: (n) = "V" x ("i" - 1)	80.528,90

DIFERENÇA APURADA A MAIOR INDEVIDAMENTE PELO FISCO:

14.044,32

O fato teria repercutido nos exercícios de 1990, 1991 e 1992, conforme segue:

"Receitas Postergadas"	Conforme cálculo da Fiscalização	Conforme cálculo da "Empresa / Mercado Financeiro"	Diferença
1990	3.796.915,61	3.641.136,72	155.778,89
1991	29.788.722,60	28.733.810,00	1.054.912,60
1992	449.258.264,86	424.036.772,84	25.221.492,02

Com isto, anexou a Recorrente "demonstrativos detalhados de todas as aplicações, calculada pro-rata tempore adotando o critério do mercado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

financeiro, ou seja, juros compostos” e sustentou que “seu Direito está comprovado pelas práticas usuais do mercado financeiro em relação à aplicação dos juros compostos e fundamentado no art. 253 do RIR de 1980 e no art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN”;

II – DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL

Com base no art. 153 do RIR de 1980 “afirma que a fiscalização não abateu do valor da receita postergada, em 1990, 1991 e 1992, o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, o que teria acarretado cobrança de imposto a maior”, sendo, ademais, “que a dedução da contribuição social do lucro líquido do exercício, para efeito de apuração do valor tributável, está prevista no MAJUR de 1990, fls. 25 a 29; de 1991, fls. 21 a 29 e de 1992, fls. 21 a 31”, bem como seria admitida pela jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

III – MULTA NO ATRASO DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

Em relação à multa por atraso na entrega das declarações de rendimentos, entende a Recorrente que se trata de punição não correta, pois as declarações foram entregues tempestivamente em razão “de prorrogação do prazo de entrega nos exercícios de 1989 e de 1992, por força da Instrução Normativa SRF nº 38, de 26/04/1989 e da Portaria MEFP nº 362, de 1992, respectivamente”.

Todavia, a i. DRJ somente acatou uma parte dos argumentos da Recorrente, mantendo parcialmente válido o Lançamento de Ofício. Na Ementa do v. acórdão, tem-se que:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992
Ementa: POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. “INOBSERVÂNCIA REGIME DE ESCRITURAÇÃO”. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de rendimento de aplicação financeira, constitui fundamento para lançamento de ofício, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.

Constatado que as declarações de rendimentos foram entregues tempestivamente, em face da dilação do prazo por ato legal, cabível cancelar a exigência da multa regulamentar respectiva.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/12/1988, 31/12/1989, 31/12/1990, 31/12/1991

Ementa: DECORRÊNCIA.

Incabível a exigência dessa contribuição sobre receita financeira postergada, pois a base de cálculo do PIS, com base na Lei Complementar 07, de 1970, é o faturamento mensal.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 31/12/1989, 31/12/1990, 31/12/1991

Ementa: Finsocial/Faturamento - DECORRÊNCIA

Incabível a exigência dessa contribuição sobre receita financeira postergada, pois a base de cálculo do Finsocial é o faturamento mensal.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: DECORRÊNCIA.

Por expressa determinação legal, está vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, em relação às sociedades por ações.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: DECORRÊNCIA.

Tratando-se de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada na área do IRPJ, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente.

Especificamente, a i. DRJ desenvolveu seu raciocínio a partir do art.

171 do RIR/80:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

"Art. 171. A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

I. a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

II. a redução indevida do lucro real em qualquer período-base;

§ 1º. O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções, será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do art. 154.

§ 2º. O disposto no parágrafo único do art. 154 e no parágrafo 1º deste artigo não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência".

Afirmou, então, que:

"De acordo com o Parecer Normativo CST nº 57, de 16 de outubro de 1979, a inexatidão referida no artigo só tem relevância quando dela resulte prejuízo para o fisco, traduzido em redução ou postergação do pagamento do imposto, como no presente caso.

Preceitua o Parecer Normativo CST nº 26, de 09 de dezembro de 1982, que as expressões "inexatidão quanto ao período-base de escrituração" e "inexatidão quanto ao período-base de competência", contidas no "caput" e no §1º do art. 171. do RIR de 1980, significam inobservância do regime de competência contábil previsto no art. 177. da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações).

Quanto à determinação da receita e ao critério de rateio pelo regime de competência:

De acordo com o entendimento da defendente, o rateio da receita financeira, para efeito da apropriação pro-rata temporis, dentro da competência do exercício, deve levar em conta um alegado "critério do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

mercado financeiro”, qual seja, contemplar a “aplicação de juros compostos” e como tal, apropriar os rendimentos das operações mediante a utilização do “método exponencial”.

Em abono de sua tese a defendente juntou aos autos, unicamente, um expediente do Banco Chase Manhattan S/A, datado de 07/01/1994, em que a instituição financeira afirma que: “de acordo com as normas contábeis estabelecidas pelo Banco Central do Brasil, contabiliza os encargos relativos aos Títulos de Renda Fixa (RDB, CDB, etc), com data de colocação num exercício e de vencimento no exercício seguinte, de forma exponencial, tanto para operações com taxas pré-fixadas como para pós-fixadas, de acordo com o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COFIS 1-1-10-1 e 1-1-10-2.”

A instituição financeira anexou cópia da “Atualização COSIF nº 15, de 21/12/1990”, págs. 8, 9 e 10, que versa sobre o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, de onde, por sua relevância e pertinência, colhe-se os seguintes excertos:

“TÍTULO: PLANO CONTÁBIL DAS INSTITUIÇÕES DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL – COSIF

CAPÍTULO: Normas Básicas – 1

SEÇÃO: Princípios Gerais

(...)

10. Critérios de Avaliação e Apropriação Contábil

1. Operações com Taxas Prefixadas (Circ. 1.273)

a) as operações ativas ou passivas contratadas com rendas ou encargos prefixados contabilizam-se pelo montante pactuado, registrando-se as rendas ou os encargos a apropriar nas respectivas contas retificadoras;

b) as rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas efetivas de receitas ou despesas, conforme o caso, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

c) as rendas ou os encargos proporcionais aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, "pro-rata temporis";

d) a apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante a utilização do método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples.

2. Operações com Taxas Pós-fixadas ou Flutuantes (Circ. 1.273)

a) as operações ativas ou passivas contratadas com rendas ou encargos pós-fixados ou flutuantes, contabilizam-se pelo valor do principal, a débito ou a crédito das contas que as registram. Essas mesmas contas acolhem os juros e os ajustes mensais decorrentes das variações da unidade de correção ou dos encargos contratados, no caso de taxas flutuantes;

b) as rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas efetivas de receitas ou despesa, conforme o caso, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês;

c) as rendas ou os encargos proporcionais aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, "pro-rata temporis";

d) a apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante a utilização do método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples, segundo o indexador utilizado para correção do mês seguinte em relação ao mês corrente, "pro-rata temporis" no caso de operações com taxas pós-fixadas, ou com observância às taxas contratadas, no caso de operações com encargos flutuantes.

Como se vê, a defendente não contesta a postergação apontada em relação ao período-base de 1988, exercício de 1989, no valor de Cz\$ 75.270,56. Sua discordância é com relação aos valores de postergação apurados pela fiscalização nos períodos-base de 1989, 1990 e 1991, exercícios de 1990, 1991 e 1992, já mencionados.

Em que pese as alegações acerca da adoção do método exponencial e dos juros compostos digam respeito a todas as aplicações, efetuadas em inúmeras instituições financeiras, tais como Bradesco, Brasil, Citi, Francês, Lloyds, Real, Royal, Rural, Sudameris, Total, Bemge, Holandês, Boston, Bandeirantes, Banerj, BCN, Cidade, Itaú, etc, mesmo assim, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22

Acórdão n.º : 107-07.439

único documento que a impugnante aportou aos autos com a impugnação, para corroborar sua discordância, é o aludido expediente de apenas uma delas, qual seja o Banco Chase Manhattan.

Contudo, não se pode olvidar que, coincidentemente, em relação a esta instituição, o demonstrativo preparado pela fiscalização denominado "Apuração dos Rendimentos de Aplicações Financeiras pró-rata" (fls. 69/71), destaca que, com exceção de três aplicações efetuadas em dezembro de 1988, que não têm importância devido ao litígio se situar nos períodos-base de 1989, 1990 e de 1991, somente em um dos mencionados períodos-base refutados, qual seja o de 1989, exercício de 1990, foi efetuada aplicação financeira no Banco Chase Manhattan.

Mesmo assim, o efeito do alegado método exponencial na referenciada aplicação, se fosse o caso, seria irrelevante, eis que a aplicação havia sido efetuada em 30/10/1989, com resgate para 02/01/1990, com prazo total de 64 (sessenta e quatro) dias. Portanto, o rateio da receita financeira de competência do período-base de 1989 deveria levar em conta 63 (sessenta e três) dias, restando apenas 01 (um) dia para ser apropriado no exercício seguinte (fl. 69).

Ora, qualquer que fosse a sistemática adotada, quer seja o método linear, utilizado pela fiscalização, quer seja o método exponencial, como pretende a defendente, a parcela apurável da receita a ser apropriada no período-base de 1989, já deveria computar cerca de 98,4375% do rendimento total auferido, ou seja (63/64 dias), com fito de, por um lado, refletir no resultado do exercício o adequado rendimento proporcional auferido no período de sua efetiva competência, e de outro lado, refletir no ativo circulante o valor atualizado da aplicação na data de encerramento do exercício social. Isso, sem falar que a parcela relativa apenas à correção monetária, correspondia a cerca de 81,89% do total do rendimento da aplicação.

Imponível destacar que o art. 183, inc. I, da Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, preceitua que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22

Acórdão n.º : 107-07.439

"Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;" (grifamos)

Portanto, há que se reportar, também, ao dever de atualização do custo de elementos do ativo, para efeito de avaliação na data do balanço. Ora, em se tratando de correção monetária prefixada, qual seja aquela conhecida a priori, a receita financeira constitui-se, tão-somente, da parcela que excede, no mesmo período, a correção monetária dos valores aplicados. Em se tratando de correção monetária pós-fixada, qual seja aquela desconhecida a priori, estabelecida que é em função de índices ou coeficientes oficiais, tem-se a variação monetária ativa, conforme represente ganho para o contribuinte.

O regime de competência preceituado no art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, foi encampando pela legislação tributária relativa ao imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, consoante o § 4º, do art 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, consolidado no parágrafo único do art. 154 do RIR de 1980.

Lei nº 6.404, de 1976:

"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." (grifamos)

RIR de 1980:

"Art. 154. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

Parágrafo único – Os valores que, por competirem a outro período-base forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.”

Em outro giro, como se vê, os preceitos emanados da legislação societária de regência versam sobre a atualização do valor da aplicação e, conseqüentemente, sobre o reconhecimento da receita, mediante o rateio proporcional do rendimento auferido até a data e encerramento do balanço. Contudo, referida legislação não se ocupa da sistemática de como tal rateio deve ser procedido.

Elucidativo é o trecho do Pronunciamento do IBRACON, intitulado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”, aprovado pela Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1986, que em seu item “5.3 – Princípio da Realização da Receita”, sub-item “5.3.1. Receitas a serem reconhecidas proporcionalmente a certo período contábil já decorrido”, assim discorre: “Já alguns outros tipos de receitas, como juros, crescem diretamente na proporção do tempo decorrido, pois cada dia tem a mesma “intensidade” de serviço prestado para o contrato total.” (destaques nossos)

No âmbito fiscal, o art. 253 do RIR de 1980, a que a defendente alude, preceitua que:

“Art. 253. Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro nas operações de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.”

Depreende-se do dispositivo fiscal que as aplicações financeiras realizadas em um determinado exercício, cujo resgate esteja previsto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

para ocorrer no exercício seguinte podem ter sua receita contabilizada na data da aplicação ou reconhecida pro-rata temporis, jamais, porém, tal apropriação, em sua totalidade, poderá ocorrer apenas na data do resgate.

Especificamente, em relação ao método adotado pela fiscalização, mister se faz considerar que no presente caso refulgem duas peculiaridades precípuas, quais sejam:

.as operações são de no máximo 70 (setenta) dias de prazo, iniciadas em 1989, 1990 e 1991 e resgatadas em 1990; 1991 e 1992, respectivamente;

.tanto a fiscalização, no curso da ação fiscal em 1993; quanto a contribuinte, por ocasião do levantamento do balanço de encerramento dos períodos-base de 1989, 1990 e 1991, conheciam, inequivocamente, os valores dos rendimentos efetivos das aplicações, quer fossem pré-fixadas, quer fossem pós-fixadas. Isso porque as aplicações efetuadas ao final dos períodos-base de 1989, 1990 e de 1991, foram, indistintamente, todas elas resgatadas até o dia 30 do mês de janeiro do ano subsequente, ou seja (1990, 1991 e 1992), conforme atesta o demonstrativo de fls. 69/71.

Diante de tais peculiaridades, não há que se falar, pois, que o procedimento da fiscalização teria acarretado maior concentração de rendimentos no período-base em que foi apropriada proporcionalmente. Isso porque, levando em conta que o balanço é uma reprodução estática da situação patrimonial e, tendo presente a convenção contábil da objetividade, o dado concreto e objetivo que melhor espelharia e daria suporte à apropriação da receita financeira proporcional era, indubitavelmente, o rendimento total efetivo conhecido, rateado linearmente entre os períodos de competência.

A propósito, segundo o enunciado da convenção da objetividade

“Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente:

a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridade sobre princípios contábeis..." (grifamos)

De outra parte, em que pese a defendente afirmar que no mercado financeiro opera-se com juros compostos, não se pode olvidar que ela não aportou aos autos quaisquer elementos que comprovem, de forma insofismável, que as aplicações financeiras em questão tenham sido contratadas apenas com cláusulas de juros compostos, hipótese que ensejaria a adoção do método exponencial.

Averbe-se que para fazer valer sua objeção, era imprescindível que a defendente, conforme já mencionado, tivesse efetuado comprovação inequívoca de que, efetivamente, para efeito de remuneração das aplicações financeiras em questão, fossem computados juros compostos. No entanto, a "Taxa Dia", que é o único dado novo trazido aos autos pela defendente em anexo à impugnação, no demonstrativo: "Apuração Rendimentos Aplic. Financeira Pro-rata Tempore – Juro Composto" (fls. 325/331), não é corroborada por nenhum documento de origem externa à empresa, oriundo das instituições com quem foram contratadas as operações.

De tal modo, em se tratando de matéria exaustivamente circunstanciada nas peças dos autos, proveniente de proficiente auditoria efetuada pela fiscalização, competia à defendente fazer acompanhar suas alegações do conjunto probatório que lhes conferisse crédito.

No entanto, à exceção do expediente do Banco Chase Manhattan, já apreciado anteriormente, nenhum outro documento de fonte externa que corrobore sua afirmação foi anexado à impugnação

A propósito o inc. IV, do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, preceitua que a impugnação deve estar instruída e mencionar, dentre outros requisitos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

além dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta e os pontos de discordância, precipuamente, as razões e provas que possuir.

É consabido que a prova consiste na demonstração da existência ou da veracidade daquilo que se alega no processo. Alegar sem provar não tem valor algum.

Cediço é que à autoridade tributária julgadora cabe valorar a prova apresentada. Não está ela jungida nem lhe compete produzir prova a favor do contribuinte. Portanto, cabia à autuada, apresentar provas que infirmassem a matéria tributável erigida pela fiscalização, sob pena de o julgador ter de reputar procedente a autuação, como efetivamente o faz.

A norma do Banco Central do Brasil a que a defendente alude, não veda a adoção do método linear para rateio da apropriação proporcional de receitas. Ao contrário, expressamente a admite, ao recomendar que as rendas proporcionais aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriadas dentro do próprio mês, pro-rata temporis, utilizando-se o método exponencial e, admitindo-se a apropriação segundo o método linear nas operações contratadas com cláusula de juros simples.

Aqui não é caso de dúvida, muito menos de interpretação mais favorável da lei tributária, haja vista que o legislador não se ocupou de estabelecer esse ou aquele método. Nesse contexto, a previsão contida na legislação do imposto de renda é no sentido de que seja efetuada a apropriação pro-rata temporis. De tal forma tem-se que, ao se efetuar a divisão simples da remuneração obtida na aplicação pelo número de dias da aplicação e multiplicar pelo número de dias do exercício, não só se satisfaz, plenamente, o preceito emanado da norma fiscal, como também se alcança o objetivo da norma societária.

Sublinhe-se que o tratamento fiscal da receita financeira estabelecido no art. 253 do RIR de 1980 é bastante claro no sentido de que os rendimentos devem ser incluídos no lucro operacional, indistintamente. Vale dizer que, para efeito fiscal, em via de regra o reconhecimento da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

receita deve ser efetuado no momento da operação. Todavia, por expressa disposição legal, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, tais rendimentos poderão ser rateados pelos períodos a que competirem. No entanto, a norma veda que tais rendimentos venham a ser apropriados por ocasião do resgate.

Releva, ainda, considerar que parcela substancial da remuneração das aplicações financeiras nos aludidos períodos-base de 1989, 1990 e 1991, era representada pela correção monetária. A propósito, os próprios documentos da escrituração da contribuinte, a saber, as cópias reprográficas elaboradas pela sua gerência de investimentos de renda fixa, dos demonstrativos intitulados "Histórico dos Regates", às fls. 76/77, contém evidências manuscritas de que a correção monetária correspondeu, conforme o caso, a cerca de 83,8%, 81,9%, 81,5%, 98,8%, 96,0%, 81,5%, 85,5%, etc.

Ora, a correção monetária naqueles períodos era calculada com base na variação do valor nominal do BTNF e da UFIR diários, cujo mecanismo de indexação nada têm a ver com o método exponencial, o que só vem a justificar e consagrar o critério do rateio proporcional pelo método linear adotado pela fiscalização.

Quanto ao abatimento do valor da contribuição social para efeito de determinação da base de cálculo tributável do IRPJ:

A defendente contrapõe, ainda, com fundamento no art. 153 do RIR de 1980, que o valor da contribuição social sobre o lucro deve ser abatido do valor da receita postergada, em 1990, 1991 e 1992. Segundo alega, para apurar o lucro real é necessário antes apurar o lucro líquido, e deduzir a contribuição social, tal como apurou nos demonstrativos dos valores que considera corretos, docs. de nºs II a X (fls. 313/321).

De plano, tendo em vista que a impugnante, dentre outros fundamentos, arrima suas razões, também em entendimento emanado de ementas de Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorrendo, pois, à



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22

Acórdão n.º : 107-07.439

jurisprudência administrativa como fonte de direito tributário, cumpre considerar que o art. 100, inc. II, do Código Tributário Nacional, dispõe que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de direito tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, quando a lei lhes atribuir eficácia normativa. Consoante entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação, expresso no Parecer Normativo CST nº 390, de 1971, como inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal, tal efeito, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

Os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes podem constituir precedentes na uniformização da jurisprudência, sem, entretanto, vincular ou subordinar os órgãos judicantes singulares às decisões, ainda que reiteradas, que daqueles promanam.

A esse respeito, veja-se como a Administração Tributária complementa seu entendimento, externado no item "4" do aludido Parecer:

"4. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorre a decisão daquele colegiado."

Portanto, sem propósito arrimar razões de discordância em ementas de acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, que são eficazes apenas em relação à matéria circunscrita nos autos do processo respectivo em que foram proferidos, mormente porque, à míngua do inteiro teor do acórdão, não há sequer como o julgador aquilatar, cabal e insofismavelmente, a natureza e limites da matéria versada, nem como aferir os parâmetros de alcance e temporalidade da ementa paradigma.

A contribuição social sobre o lucro só é dedutível se regularmente escriturada e se o próprio contribuinte o efetuar na ocasião oportuna, ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

seja, no momento em que ele mesmo determinar o resultado do exercício e o declarar à autoridade administrativa. Referido entendimento deflui do item 7 da Instrução Normativa SRF nº 198, de 29 de dezembro de 1988, que preceitua:

“7. A contribuição social poderá ser registrada como despesa dedutível no período-base a que competir.”

Dos dizeres do preceito acima transcritos retiram-se relevantes implicações. Visto que o texto fala em registrar a contribuição como despesa dedutível, em faltando o registro contábil, não há lugar para a dedução. Além disso, como, em vez de deverá, empregou-se a expressão poderá, a autoridade julgadora não pode tomar a si tarefa que caberia ao contribuinte. Realmente, não cumpre à administração efetuar correções na escrituração do contribuinte para nela inserir lançamentos que ele próprio não realizou no momento oportuno e na maneira adequada.

A Recorrente, porém, não concordou com esta r. decisão.

No que se refere à dedução da CSL da base de cálculo tributável, sustenta que a orientação da i. DRJ contraria a jurisprudência do e. Conselho de Contribuintes.

Quanto à postergação, afirma que “o Ilustre Auditor Fiscal não fez juntar qualquer prova nos autos de que os investimentos eram a juros simples. É de conhecimento público e notório que os investimentos são calculados a juros compostos (exponenciais) e que o ÚNICO documento juntado pela defesa obriga a todas as instituições financeiras instaladas no país”. Ademais, a legislação pertinente permite a utilização do método exponencial, só que os julgadores *a quo* pretenderam transformar o método linear – que seria exceção – em regra geral (fls. 405). “Ora, se uma obrigação pode ser cumprida de 2 (duas) maneiras e a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

legislação não tratou do assunto, conforme informa os julgadores de 1ª instância 'referida legislação não se ocupa da sistemática de como tal rateio deve ser procedido' fls. 366 e o ilustre auditor fiscal não fez juntar qualquer comprovante ou relato de que modalidade foram feitas as aplicações financeiras, mister se faz aplicar ao contribuinte a forma menos onerosa, conforme preceitua o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN" (fls. 405-406).

O que se tem é a não observância do PN 02/96, o que acarreta o "cancelamento da exigência fiscal, caso Vossas Senhorias não entendam, constata-se que o procedimento apresentado pela recorrente e provado por um único documento, prova contundente juntada aos autos no prazo legal, da instituição financeira, e da prática reiterada de aplicação de juros compostos pelo mercado financeiro, confirmam que o procedimento adotado pela recorrente é o correto, devendo ser acolhidos os cálculos apresentados pela mesma, expurgando-se as superveniências da TRD e da Multa de 100%" (fls 407).

Pondera, ainda, que no tocante à incidência da TRD, a i. DRJ não a excluiu da parte não impugnada pela Recorrente (fls. 408).

Enfim, também, sustentou a necessidade de redução da incidência da multa de 100% para 75%, pois o art. 44 da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II do CTN, deve ser aplicado retroativamente (fls. 408).

É O RELATÓRIO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

VOTO

Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche demais formalidades necessárias à sua admissibilidade. Conheço-o, portanto.

No mérito, questão relevante diz com a postergação da tributação.

A acusação assim materializou a conduta considerada ilícita:

"As receitas decorrentes de aplicações financeiras efetuadas num exercício e resgatadas no seguinte, não foram apropriadas em função do prazo (pro-rata), como determina a legislação pertinente, portanto, acarretando postergação do imposto de renda. A apuração da receita financeira de competência de cada exercício foi efetuada com base no número de dias decorridos nos mesmos, ou seja, da data de aplicação até a do encerramento do balanço, conforme demonstrativos de fls. 68 a 70."

"Enquadramento legal: arts. 154, 157 e § 1º; 173; 280; 281; e 387, inc. II, do RIR de 1980."

A Recorrente apresentou impugnação, onde sustentou que tal constatação é errônea, pois a Fiscalização apurou receita financeira postergada utilizando-se de método não correto, isto é, adotou como método "pro-rata" a divisão simples da remuneração obtida na aplicação, pelo número de dias do exercício, apenas "com o intuito de agilizar a conclusão da fiscalização, haja vista a mesma ter tido uma longa duração. No entanto, tal procedimento acarretou uma maior concentração de rendimentos no exercício, provocando um reconhecimento de receitas financeiras maior do que a devida. No mercado financeiro, como é de conhecimento geral, opera-se com juros compostos e o resultado é bem diferente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22

Acórdão n.º : 107-07.439

do apurado pelo Ilustre Auditor Fiscal" (fls. 299), o que acabou por penalizar a Recorrente.

A i. DRJ não acatou tal linha de raciocínio. Partiu do art. 171 do RIR/80, para dizer que:

"Em que pese as alegações acerca da adoção do método exponencial e dos juros compostos digam respeito a todas as aplicações, efetuadas em inúmeras instituições financeiras, tais como Bradesco, Brasil, Citi, Francês, Lloyds, Real, Royal, Rural, Sudameris, Total, Bemge, Holandês, Boston, Bandeirantes, Banerj, BCN, Cidade, Itaú, etc, mesmo assim, o único documento que a impugnante aportou aos autos com a impugnação, para corroborar sua discordância, é o aludido expediente de apenas uma delas, qual seja o Banco Chase Manhattan.

Contudo, não se pode olvidar que, coincidentemente, em relação a esta instituição, o demonstrativo preparado pela fiscalização denominado "Apuração dos Rendimentos de Aplicações Financeiras pró-rata" (fls. 69/71), destaca que, com exceção de três aplicações efetuadas em dezembro de 1988, que não têm importância devido ao litígio se situar nos períodos-base de 1989, 1990 e de 1991, somente em um dos mencionados períodos-base refutados, qual seja o de 1989, exercício de 1990, foi efetuada aplicação financeira no Banco Chase Manhattan.

Mesmo assim, o efeito do alegado método exponencial na referenciada aplicação, se fosse o caso, seria irrelevante, eis que a aplicação havia sido efetuada em 30/10/1989, com resgate para 02/01/1990, com prazo total de 64 (sessenta e quatro) dias. Portanto, o rateio da receita financeira de competência do período-base de 1989 deveria levar em conta 63 (sessenta e três) dias, restando apenas 01 (um) dia para ser apropriado no exercício seguinte (fl. 69).

Ora, qualquer que fosse a sistemática adotada, quer seja o método linear, utilizado pela fiscalização, quer seja o método exponencial, como pretende a defendente, a parcela apurável da receita a ser apropriada no período-base de 1989, já deveria computar cerca de 98,4375% do rendimento total auferido, ou seja (63/64 dias), com fito de, por um lado, refletir no resultado do exercício o adequado rendimento proporcional auferido no período de sua efetiva competência, e de outro lado, refletir no ativo circulante o valor atualizado da aplicação na data de encerramento do exercício social. Isso, sem falar que a parcela relativa apenas à correção monetária, correspondia a cerca de 81,89% do total do rendimento da aplicação."

Como se verifica, a matéria em destaque é bastante delicada.

No âmbito do e. Conselho de Contribuintes, tem-se claro que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

“O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. No caso das pessoas jurídicas, a determinação do montante do lucro baseia-se na escrituração contábil segundo o regime de competência (art. 177 da Lei nº 6.404/76).

De acordo com as regras do regime de competência, as receitas e despesas em determinado período serão registradas no instante da transferência do bem ou serviço, e não no momento do recebimento ou pagamento efetivo, em harmonia com o disposto no art. 43 do CTN.

Ocorre a postergação do pagamento do imposto de renda quando o sujeito passivo, ao apropriar receita auferida, inobserva o regime de competência, daí resultando o recolhimento do tributo em período subsequente” (Recurso nº 117913, 3ª Câmara, Relatora Conselheira Sandra Maria Dias Nunes).

Todavia, também é importante considerar que não se pode realizar o Lançamento de Ofício sem a observância da correta regulamentação, como, por exemplo, o PN 02/96:

“POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO – LANÇAMENTO QUE INOBSERVA O FATO – IMPROCEDÊNCIA. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, custo, despesa ou lucro, quando resultar postergação do pagamento do imposto, constitui fundamento para lançamento da diferença de tributos, os quais devem ser apurados de acordo com o PN COSIT nº 02/96, porém sem aplicação de multa, padecendo de vício, pois, o lançamento que não observar as regras aplicáveis à espécie” (Recurso nº 129431, 7ª Câmara, Relator: Natanael Martins).

Ao estudar o assunto, o ilustre Conselheiro e profundo conhecedor da matéria Neicyr de Almeida lecionou que:

“Inicialmente impõe-se assinalar que a postergação tributária se define pelo reconhecimento espontâneo - em época impertinente ou indevida - tanto na ótica contábil como na versão fiscal - de fração de custos, despesas ou de receitas (operacional ou não-operacional), em ofensa ao regime de competência dos exercícios, sejam esses de periodicidade anual, semestral ou mensal, e desde que resulte em apuração de imposto ou contribuição social. Caracteriza-se pelo reconhecimento efetivo de tributo ou contribuição a destempo (em períodos de apuração



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

impertinentes ou indevidos), mas que, submetida a apuração impositiva sob as mesmas condições, qualificativas e quantitativas, não implique obtenção de resultados divergentes, se realizada originariamente na data legalmente prevista.

As duas hipóteses em comento padecem de paralogismo lógico e transgridem a noção de postergação tributária. A edição do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 28.08.1996, veio, por fim, clarificar os efeitos da postergação de tributos e contribuições. Ainda que guarde reservas sobre o seu desfecho, indubitavelmente a norma descrita permite quantificar a base de cálculo de forma correta, expurgando-a dos desencontros trazidos pelas sistemáticas até então adotadas e consagradas. Na mesma direção do Parecer em destaque a IN/SRF nº 11/96, artigo 34, que permite a recomposição do lucro real do exercício, sem que as exclusões possam produzir efeitos diversos daqueles que seriam obtidos, se realizadas nas datas corretas.

As restrições antes manifestadas acerca do ato normativo ficam por conta de que, em caso de não-ocorrência de alterações das alíquotas do IR e da CSSL, desde o período inicial até o da postergação, como se demonstrará, somente serão devidos os juros de mora sobre a verba impositiva postergada, iniciando-se a sua contagem a partir do vencimento do tributo, tendo como marco o período inicial até o seu reconhecimento no período de postergação, ou seja, pontualmente no vencimento da quota do tributo" (" IRPJ E OMISSÃO DE RECEITAS – Estudo de Casos – Autor: Neicyr de Almeida, Edit. Dialética – São Paulo/SP, ano 2000).

Assim, tem-se orientação jurisprudencial no sentido de que:

"Sendo caracterizada de forma incipiente a imputação fiscal e mensurada de forma distante da normatização aplicável (PN 2 CST/96), não há como prevalecer a exigência tributária" (Recurso nº 117004, 5ª Câmara, Relator Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço).

"POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO EM RAZÃO DE SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES - Identificadas inconsistências nas planilhas elaboradas pela fiscalização a título de demonstrativos da diferença de avaliação de estoques de mercadorias, carecem elas da certeza necessária para sustentar a exigência" (Recurso nº 127537, 1ª Câmara, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni).

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte consignou, quanto à postergação, que "o Ilustre Auditor Fiscal não fez juntar qualquer prova nos autos de que os investimentos eram a juros simples. É de conhecimento público e notório que os investimentos são calculados a juros compostos (exponenciais) e que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

ÚNICO documento juntado pela defesa obriga a todas as instituições financeiras instaladas no país". Ademais, a legislação pertinente permite a utilização do método exponencial, só que os julgadores *a quo* pretenderam transformar o método linear – que seria exceção – em regra geral (fls. 405). "Ora, se uma obrigação pode ser cumprida de 2 (duas) maneiras e a legislação não tratou do assunto, conforme informa os julgadores de 1ª instância 'referida legislação não se ocupa da sistemática de como tal rateio deve ser procedido' fls. 366 e o ilustre auditor fiscal não fez juntar qualquer comprovante ou relato de que modalidade foram feitas as aplicações financeiras, mister se faz aplicar ao contribuinte a forma menos onerosa, conforme preceitua o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN" (fls. 405-406).

No Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – COSIF, tem-se a base da argumentação da Recorrente:

"TÍTULO: PLANO CONTÁBIL DAS INSTITUIÇÕES DO SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL – COSIF

CAPÍTULO: Normas Básicas – 1

SEÇÃO: Princípios Gerais

(...)

10. Critérios de Avaliação e Apropriação Contábil

1. Operações com Taxas Prefixadas (Circ. 1.273)

a) as operações ativas ou passivas contratadas com rendas ou encargos prefixados contabilizam-se pelo montante pactuado, registrando-se as rendas ou os encargos a apropriar nas respectivas contas retificadoras;

b) as rendas ou os encargos dessas operações são apropriados mensalmente, a crédito ou a débito das contas efetivas de receitas ou despesas, conforme o caso, em razão da fluência de seus prazos, admitindo-se a apropriação em períodos inferiores a um mês;

c) as rendas ou os encargos proporcionais aos dias decorridos no mês da contratação da operação devem ser apropriados dentro do próprio mês, "pro-rata temporis";

d) a apropriação das rendas ou dos encargos mensais dessas operações faz-se mediante a utilização do método exponencial, admitindo-se a apropriação segundo o método linear naquelas contratadas com cláusula de juros simples".

Após análise a respeito de todas estas questões, verifica-se a procedência das alegações da Recorrente. A imputação fiscal calcou-se no fato de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.051551/93-22
Acórdão n.º : 107-07.439

que "As receitas decorrentes de aplicações financeiras efetuadas num exercício e resgatadas no seguinte, não foram apropriadas em função do prazo (pro-rata), como determina a legislação pertinente, portanto, acarretando postergação do imposto de renda. A apuração da receita financeira de competência de cada exercício foi efetuada com base no número de dias decorridos nos mesmos, ou seja, da data de aplicação até a do encerramento do balanço, conforme demonstrativos de fls. 68 a 70". Todavia, como bem ilustra a Recorrente, "É de conhecimento público e notório que os investimentos são calculados a juros compostos (exponenciais) e que o ÚNICO documento juntado pela defesa obriga a todas as instituições financeiras instaladas no país". Ademais, a legislação pertinente (supracitada) permite a utilização do método exponencial, só que os julgadores a quo pretenderam transformar o método linear – que seria exceção – em regra geral (fls. 405). "Ora, se uma obrigação pode ser cumprida de 2 (duas) maneiras e a legislação não tratou do assunto, conforme informa os julgadores de 1ª instância 'referida legislação não se ocupa da sistemática de como tal rateio deve ser procedido' fls. 366 e o ilustre auditor fiscal não fez juntar qualquer comprovante ou relato de que modalidade foram feitas as aplicações financeiras, mister se faz aplicar ao contribuinte a forma menos onerosa, conforme preceitua o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN" (fls. 405-406).

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos acima.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2003.


OCTAVIO CAMPOS FISCHER 