



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 10980.002770/96-15
Recurso nº : 111.831
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1991 E 1992
Recorrente : SINODA CONSTRUÇÕES S/A.
Recorrida : DRJ EM CURITIBA (PR)
Sessão de : 10 DE JUNHO DE 1997
Acórdão nº : 103-18.652

IRPJ - POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS - O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a doze meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso físico dessa execução. O diferimento do lucro previsto no artigo 282 do RIR/80 é uma faculdade oferecida ao contribuinte e não uma obrigação, não cabendo o seu reconhecimento no curso da ação fiscal quando o sujeito passivo não exerceu a opção em relação a outros valores da mesma natureza nos exercícios examinados.

IRPJ - PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - CRÉDITOS ABRANGIDOS - A provisão incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do RIR/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas.

IRPJ - OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS - Se os documentos que lastreiam o registro contábil diz respeito a recuperação de custos, a sua contabilização como empréstimos só pode ser aceita se comprovada, de forma inequívoca, a origem e a efetividade do mútuo contratado.

IRPJ - CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS - JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS INEXISTENTES - Se o sujeito passivo não comprova a efetividade dos empréstimos, mantém-se a glosa dos juros incidentes sobre os empréstimos inexistentes.

IRF - DECORRÊNCIA - O artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi revogado pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, conforme explicitado no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 06/96.

IRF/LL - DECORRÊNCIA - Tratando-se de sociedade anônima descabe a exigência face o decidido pelo Supremo Tribunal Federal e Resolução nº 82/96, do Senado Federal.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECORRÊNCIA - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente, relativo à Contribuição Social.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES


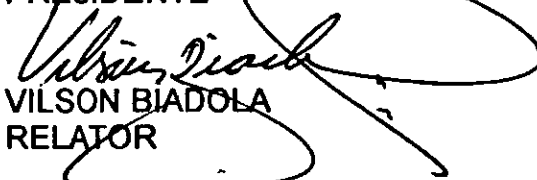
Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

JUROS DE MORA - Indevida sua cobrança com base na TRD no período anterior a 30 de julho de 1991.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SINODA CONSTRUÇÕES S/A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) - IRPJ e Contribuição Social - excluir da base de cálculo do imposto postergado as importâncias de Cr\$ 20.755.262,95 e Cr\$ 22.592.592,25, nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, respectivamente, bem como determinar que a exigência seja recalculada a partir da correta base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social; 2) - excluir a exigência do IRF; 3) - excluir a incidência da TRD no período anterior a 30 de julho de 1991; e 4) - reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

VILSON BIADOLA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausente a Conselheira RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL. Ausente o Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO por motivo de férias.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Recurso nº : 111.831
Recorrente : SINODA CONSTRUÇÕES S/A.

RELATÓRIO

Trata-se dos lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, formalizados através dos Autos de Infração de fls. 301/306, 311/316 e 320/325, respectivamente.

As exigências se referem ao exercício de 1991 e 1992, ano-base de 1990 e 1991, e decorrem de fiscalização efetivada na sede da empresa DM Construtora de Obras Ltda., líder do Consórcio formado para executar, em regime de empreitada global, a construção da obra denominada "Usina Hidrelétrica Segredo", de propriedade Companhia Paranaense de Energia Elétrica - COPEL.

Referido consórcio é formado pelas empresas: DM Construtora de Obras Ltda., Cesbe S/A. e SINODA Construções S/A., sendo que a participação da recorrente é 30% (trinta por cento).

Deram origem aos créditos tributários as seguintes irregularidades:

- | | | |
|----|---|-------------------------------|
| 1. | Custos de bens e serviços vendidos - Glosa de custos, em face da não comprovação através de documentos hábeis e idôneos:
Exercício de 1991..... | 83.821.407,13 |
| 2. | Custos, despesas operacionais e encargos - Glosa de despesas de juros sobre empréstimos inexistentes:
Exercício de 1991.....
Exercício de 1992..... | 6.199.518,89
22.995.339,54 |
| 3. | Outros resultados operacionais - Recuperação de custos, em face da restituição de valores pagos a maior, | |



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

	de notas fiscais contabilizadas a título de empréstimos: Exercício de 1991.....	34.500.000,00
4.	Postergação de imposto - Regime de Escrituração - inobservância do regime de competência na contabilização de receitas (postergação de receitas): Exercício de 1991..... Exercício de 1992.....	347.744.951,28 1.723.014.190,66
5.	Postergação de imposto - Regime de escrituração - Antecipação de custos/despesas, pelo cálculo indevido de provisão para devedores duvidosos: Exercício de 1991..... Exercício de 1992.....	9.281.474,60 22.592.592,25

A contribuinte parcelou integralmente os créditos tributários (IRPJ, IRF e Contribuição Social) decorrentes da infração descrita no item 1 (glosa de custos não comprovados), conforme comprovam os documentos de fls. 396/407.

A autoridade singular acolheu em parte a impugnação apresentada pela atuada e excluiu da tributação as importâncias de Cr\$ 69.852.461,05 e Cr\$ 240.850.472,60, respectivamente, nos exercícios de 1991 e 1992, da matéria descrita no item 4 (postergação de receitas), conforme decisão proferida às fls. 409/447.

Assim, o litígio remanescente neste processo diz respeito às seguintes matérias tributáveis:

item	Matéria tributável	Exercício 1991	Exercício 1992
2	Glosajuros-empréstimo inexistente	6.199.518,89	22.995.339,54
3	Resultados-recuperação de custos	34.500.000,00	0
4	Postergação de receitas	277.892.490,23	1.482.163.718,06
5	Antecipação de custos	9.281.474,60	22.592.592,25



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Em suas peças de defesa, a contribuinte alega, inicialmente, que na peça impositiva contém algumas falhas que devem ser sanadas mediante novo cálculo das exigências. Segundo seu entendimento, tais falhas decorrem:

a) da aplicação da TRD sobre os créditos tributários apurados no exercício de 1991, assim como nos cálculos das insuficiências de recolhimentos decorrentes da postergação apontada pela fiscalização (valores devidos em 1991 e pagos em 1992), por se tratar de matéria pacificada no âmbito administrativo, em face da decisão contida no Acórdão nº CSRF/01.773/94. Ainda assim, sustenta a não aplicação da TRD no período de fevereiro a dezembro de 1991, porque representa forma disfarçada de majoração de tributo, posição esta que adota em seus cálculos.

b) da aplicação da multa de mora nos cálculos da postergação dos valores já recolhidos, cuja capitulação legal não consta dos autos. Cita os Acórdãos nº 105-02.610/88 e 105-05.125/90, favoráveis à sua tese. Ressalta, o § 2º do artigo 219 do RIR/94, citado pela autoridade julgadora, não tem aplicação porque não vigente à época da ocorrência dos fatos geradores;

c) porque o autor do lançamento não considerou os efeitos da correção monetária do patrimônio líquido ajustado para fins de recomposição da base de cálculo do imposto e contribuições decorrentes das infrações por inobservância do regime de escrituração (postergação de receitas e antecipação de custos), conforme entendimento contido no Parecer Normativo CST nº 57/79 e Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais mencionados nas peças defensórias;

No que tange à matéria tributável propriamente dita, a contribuinte apresenta, em resumo, as seguintes razões de defesa:



Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Inobservância do regime de escrituração - postergação de receitas

- sustenta que apropriou corretamente os resultados e recolheu os tributos devidos em consonância com a legislação contábil e fiscal pertinente, estando correto, portanto, o procedimento por ela adotado;

- esclarece que as receitas em questão decorrem de serviços prestados à COPEL (Companhia Paranaense de Energia Elétrica) relativamente a contratos de longo prazo, cujo faturamento total é composto de: (i) preço do serviço contratado; (ii) reajustamento do preço inicial do contrato até a data da execução dos serviços, e (iii) correção financeira calculada após a data de realização dos serviços;

- que as parcelas relativas ao reajustamento, por terem características próprias, devem ser tratadas como atualização monetária do preço inicial do contrato, ficando portanto sujeita à tributação somente quando do seu recebimento;

- o procedimento contábil se revela irrelevante e o critério adotado pela fiscalização deve ser desqualificado, prevalecendo o regime de competência fiscal;

- que a fiscalização deixou de observar o regime de competência fiscal contido no artigo 282 do RIR/80, segundo o qual a tributação do lucro decorrente de contrato com entidade governamental pode ser diferida até a sua realização;

- que a fiscalização e a autoridade julgadora tributam a receita dita postergada, quando deveriam, no máximo, considerar o valor do lucro;

- que a fiscalização deslocou as receitas para o exercício anterior, sem ter dado às despesas semelhante tratamento;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

- ao antecipar receitas, cujas medições que lhe deram origem ocorreram em janeiro ou fevereiro, o fisco, teria que admitir necessariamente o custo ou despesas relativas, também antecipadamente, as quais foram contabilizadas até cada data de medição (janeiro ou fevereiro). A fiscalização simplesmente seguiu o caminho mais cômodo de somente tributar as receitas sem admitir custo algum. Houve sem dúvida falta de aprofundamento fiscal;

- as despesas e custos suportados pelo Consórcio muitas vezes são reconhecidos após as medições dos serviços prestados. Tal fato decorre de estarem os prestadores de serviços (subempreiteiros e outros) sediados em localidades do interior próximas das obras, que somente faturam o serviço por ocasião do empenho ou pagamento, muitas vezes em data razoável do término da prestação dos serviços. Assim, muitas vezes ao ocorrer o faturamento de alguma medição ainda não estavam todos os custos e despesas devidamente apropriadas e contabilizadas. Esse fato, provoca distorção na apuração de resultado, por redundar em apropriação de receitas antes da apropriação dos custos correspondentes. A fiscalização além de não tem antecipado receitas, ao desconhecer despesas postergadas prejudica duplamente a empresa;

- tais critérios ferem frontalmente o conceito do imposto de renda, trazido nos artigos 43 e 44 do CTN, por não alcançar a renda no momento da disponibilidade jurídica ou econômica, mas a totalidade da receita descasada da despesa ou custo correspondente;

- elabora demonstrativo de fls. 545/546 (Doc. R-5 e R-6), ressaltando que o percentual de lucro apurado pelo Fisco é significativamente maior que efetivo apurado na obra, que no caso, se aproxima do que foi fixado no Edital de Licitação;

- Cita em abono à sua tese ementas dos Acórdãos nº 103-14.004/93 e 101-88.329/95, cujas ementas transcreve em sua peça de defesa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Parcela de Cr\$ 277.892.490,23 - (mantida em 1ª Instância)

Este valor representa a participação da recorrente nas receitas referentes aos serviços executados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 1990, cujas notas fiscais somente foram emitidas e contabilizadas em 1991.

Argumenta a recorrente, que deste valor:

a) Cr\$ 11.473.788,35 referentes a notas fiscais representativas do pagamentos de ISQN;

b) Cr\$ 261.508.207,22, referentes a serviços medidos e faturados em 1991, que a fiscalização entendeu deverem ser tributados em 1990;

c) Cr\$ 4.838.494,66, referentes a correção financeira decorrente do contrato (parte cuja tributação foi mantida).

- o valor de Cr\$ 11.473.738,35 corresponde ao ISQN devido nos meses de outubro, novembro e dezembro, retido pela COPEL em cumprimento ao acordo entre a COPEL e os municípios titulares do tributo. Assim, como a despesa também foi apropriada em 1991, teria havido postergação de receita e despesa do mesmo valor, sem qualquer reflexo no resultado do exercício nem na base de cálculo do imposto de renda e contribuição social;

- o valor de Cr\$ 261.508.207,22, somente poderia ser tributado após a constatação da ocorrência do fato gerador completado pela exata medida do valor correspondente à receita obtida, cuja mensuração somente ocorre a partir do dia 25 do mês seguinte ao mês em que da execução dos serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

- As notas fiscais 765, 767, 803 e 804, referem-se a serviços extraordinários, que por serem efetuados fora do contrato, foge do conceito de preço fixo e sua mensuração deve se atrelar ao término de execução de cada parcela, coincidindo com a data de faturamento;

- A fiscal nº 802 referente ao reajuste do preço inicial, incorpora valores cujos índices somente foram conhecidos após o mês da referência dos serviços (depois de dezembro);

- Cr\$ 4.838.494,66 referente a correção financeira, sendo impossível prever correção até 31.12.90, de um serviço que sequer estava quantificado e valorado naquela data. Somente no mês seguinte é que a empresa teve conhecimento dos valores a serem corrigidos, e só nesta oportunidade é que poderia proceder os registros contábeis;

Parcela de Cr\$ 1.482.163.718,06 (mantida em 1ª Instância)

Trata-se da sua participação nas receitas referentes aos serviços executados nos meses novembro e dezembro de 1991, cujas notas fiscais somente foram emitidas e contabilizadas em 1992.

Os argumentos são praticamente os mesmos expendidos no ano anterior;
Inobservância do regime de escrituração - Antecipação de custos

- conforme Termo de verificação Fiscal (fls. 281), trata-se de antecipação de custos/despesas, pelo cálculo indevido de provisão para devedores duvidosos, face aos valores provisionados sobre haveres da administração pública, direta ou indireta, visto que contra tais entidades, insubsiste qualquer presunção de insolvência. Na espécie, trata-se de haveres junto à Companhia Paranaense de Energia - COPEL;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

- diz que a COPEL é uma sociedade de economia mista e como tal não se enquadra no conceito de "entidade governamental";

- transcreve o disposto no artigo 221 do RIR/80 e contesta a afirmativa de que "contra tais entidades, insubsiste qualquer presunção de insolvência", porquanto o texto legal apresenta rol excludente exaustivo das situações que impedem a formação da base da presunção;

- sustenta a legitimidade da provisão citando o entendimento contido no Parecer Normativo CST nº 74/75 e nos Acórdãos nº 105-6.003/91 e 101-88.328/95.

Glosa de juros sobre empréstimos inexistentes

Argumenta que os juros glosados correspondem a real remuneração dos valores colocados à disposição do Consórcio, cujos cálculos são exatos e efetuados à taxas de mercado da época, bem como atendem aos valores constantes das planilhas juntadas pela fiscalização (fls. 277/279);

Os juros são despesas normais à atividade, necessárias pela sua natureza e sendo comprovadamente pagos, nenhuma razão existe para serem glosados.

Outros resultados operacionais - Recuperação de custos

Alega que os recibos juntados pela fiscalização, na verdade, não correspondem a qualquer tipo de redução definitiva de custos, pois foram emitidos provisoriamente;

Tanto eram provisórios que em fevereiro de 1991, houve acerto de contas, com pagamento de parcela correspondente, conforme recibo nº 18014-A, de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

25.02.91, pago com cheque de Cr\$ 208.909.852,06, com a finalidade de liquidação do saldo de créditos, formados por empréstimos;

Perante os registros contábeis do Consórcio tais valores figuraram como empréstimo, o que reveste os lançamentos de veracidade.

Anexa outros comprovantes de pagamentos do referido empréstimo, acrescentando que se houve empréstimos e sua restituição ocorreu, não há como considerar seus valores como restituição de custos. Mesmo que considerados os empréstimos como redução de custos, portanto com natureza de receita, teríamos que considerar as devoluções como valores de natureza jurídica contrária ou complementar, portanto despesas. Tais conceitos por serem de natureza iguais se compensam e se neutralizam;

Se realmente fossem valores representativos de resultado, teríamos simples postergação e seria necessário o ajuste pelos efeitos de correção monetária;

Imposto de renda na Fonte

Além das razões pertinentes ao IRPJ, argumenta que é ilegal a cobrança na alíquota de 25%, tendo em vista que o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83, encontrava-se revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713/88. Cita Acórdão nº 103-13.715/93.

A aplicação, porém, do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, sofre restrição quanto a seu elemento temporal, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal. Cita o Acórdão nº 102-30.247/95.

Contribuição Social sobre o lucro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Reporta-se aos argumentos de defesa relativo ao IRPJ.

A Procuradoria da Fazenda Nacional se manifestou no sentido de manter integralmente a decisão proferida em primeira instância.

É o relatório.

A handwritten signature consisting of a large, stylized letter 'Q' with a vertical line extending downwards.

A handwritten signature consisting of several overlapping, cursive loops.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

VOTO

Conselheiro VILSON BIADOLA - Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Postergação de receitas

De fato, ocorreram as postergações de receitas apontadas pela fiscalização e mantidas pelo julgador de 1º grau.

As referências feitas nas notas fiscais somente confirmam os termos contratuais de que os serviços executados em um mês seria medido e faturado no mês seguinte. Desta forma, não persiste qualquer dúvida quanto ao mês da efetiva execução dos serviços e por consequência o mês de competência das receitas.

A matéria encontra-se disciplinada no artigo 280 do RIR/80, in verbis:

“Art. 280 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Parágrafo único - A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 1º:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou produção; ou

b) com base na em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção."

O critério adotado foi progresso físico da obra verificado através de medição mensal e a receita bruta aquela definida no item 7 da IN SRF N° 21/79, ou seja:

"7. Receita.

O preço total, ou receita, deverá ser computado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato, incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no próprio contrato ou aditamento.

7.1 - A receita bruta a ser computada na apuração do resultado corresponderá a receita bruta de vendas e serviços, definida na Instrução Normativa SRF nº 51/78."

A atualização dos valores dos serviços executados no período compreendido entre a execução e a data prevista para pagamento, ou correção financeira como prefere a recorrente, também devem ser computadas no resultado, de acordo com o regime de competência (art. 254, I, do RIR/80).

A contribuinte alega, porém, não prova que os custos correspondentes a tais receitas também foram postergados.

Pelo que consta nos autos a totalidade dos custos incorridos até 31 dezembro de cada ano foram apropriados no resultado, enquanto que as receitas foram postergadas. Desta forma, houve sim apropriação descasada, só que de custos e não de receitas como quer fazer crer a recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

O diferimento do lucro previsto no artigo 282 do RIR/80 é uma faculdade oferecida ao contribuinte e não uma obrigação.

O contribuinte tem o dever de apurar corretamente seus resultados e se for de sua vontade pode optar pelo diferimento do lucro e não pelo diferimento de receitas como pretendido nas peças de defesa.

Ademais, a recorrente era credora da COPEL, conforme se verifica em outro item da autuação (Antecipação de Custos - Provisão para devedores duvidosos), e não há sequer indício de que tal opção teria sido manifestada nos exercícios examinados.

Em relação às receitas vinculadas ao recolhimento do ISQN, entendo que assiste razão à recorrente tendo em vista que se de um lado houve a postergação da receita, por outro lado ficou também comprovadamente demonstrado que houve postergação de despesa do mesmo valor, anulando assim qualquer efeito no resultado do exercício e na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

Portanto, deve ser excluída da tributação a importância de Cr\$ 11.473.788,35, no exercício de 1991, ano-base de 1990.

**Inobservância do regime de escrituração - Imposto postergado -
Cálculos da exigência**

Sobre os cálculos da exigência, observo que o atraso no registro de receitas onera o resultado da empresa no período a que competia, porém, em consequência majora o resultado do período-base da efetiva contabilização.

Sendo assim, assiste razão à recorrente quando alega que na peça impositiva contém algumas falhas que devem ser sanadas mediante novo cálculo das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

exigências, tendo em vista que o tratamento fiscal adequado, nestas hipóteses é aquele preconizado nos artigos 154 e 171 do RIR/80.

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

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.”

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

I - a postergação 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, custos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no parágrafo único do artigo 154.

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

A partir desses comandos legais, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação emitiu dois Pareceres Normativos, definindo o que é lucro real e estabelecendo os critérios para a sua correta determinação, a serem observados tanto por parte do contribuinte como por parte do Fisco. Trata-se do PN CST nº 57/79 e do PN COSIT nº 02/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

O Parecer Normativo COSIT nº 02/96, estabeleceu uma sequência de procedimentos necessários para a correta determinação da exigência. É o que se verifica nos tópicos a seguir transcritos:

“5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma descrita no subitem 5.2. Desta forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base da competência;
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base de início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento do período-base subsequente, até o período-base do término da postergação;
- e) deduzir do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o do término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;
- f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o do término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O parágrafo 5º transcrito no item 5, determinada que a exatidão se que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento do imposto para exercício posterior do que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela da imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetivamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação as parcelas do imposto e da contribuição social que houver sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente os acréscimos relativos a juros e multas, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondente, com os acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento."

Na hipótese dos autos, a fiscalização compensou os valores pertinentes ao imposto e a contribuição pagos (declarados) nos exercícios seguintes, por seus valores originais, ou seja, não considerou os efeitos decorrentes da inobservância do regime de escrituração preconizados Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Observo, ainda, que o comando legal contido no parágrafo 2º do artigo 171 do RIR/80 não fez qualquer referência sobre a cobrança de multa de mora, motivo

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

pelo qual entendo que é descabida sua exigência no procedimento de imputação de valores pagos (apropriados) nos exercícios seguintes.

Relativamente à TRD, aplica-se o disposto na Instrução Normativa SRF nº 32, de 09.04.97.

Sendo assim, neste tópico, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para determinar que a exigência seja recalculada na forma descrita no item 5 do Parecer Normativo COSIT nº 02/96.

Antecipação de custos

Trata este item da glosa de despesas de provisão para devedores duvidosos calculada sobre créditos a receber da COPEL, sob o argumento de que contra as entidades governamentais, insubsiste qualquer presunção de insolvência.

O artigo 221 do RIR/80, vigente à época, estabelecida que:

"Art. 221 - Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

...

§ 3º - Enquanto não forem fixadas as percentagens previstas no parágrafo anterior, o saldo adequado da provisão será de 3% (três por cento) sobre o montante dos créditos, excluídos os provenientes de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia, ou de operação com garantia real, podendo essa porcentagem ser excedida até o máximo da relação, observada nos últimos 3 (três) anos, entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa. (grifei)

Ora, se a norma legal permite que a provisão seja calculada sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos, não pode a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

autoridade fiscal, via interpretação, ampliar o comando legal para fazer restrições que a lei não fez.

As restrições pretendidas pelo Fisco somente foram incorporadas à legislação tributária pela Lei nº 8.981/95 que em seu artigo 43 veio estabelecer:

“Art. 43 - Poderão ser registradas, como custo ou despesa operacional, as importâncias necessárias à formação de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

...
§ 3º - Do montante dos créditos referidos no parágrafo anterior deverão ser excluídos:

...
b) os créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.”

Se lei posterior veio excluir expressamente os créditos para com as pessoas jurídicas de direito público é porque antes os mesmos faziam parte da base de cálculo da provisão para devedores duvidosos.

Portanto, neste item voto pelo provimento do recurso para excluir da tributação as importâncias de Cr\$ 9.281.474,60 e Cr\$ 22.592.592,25, nos exercícios de 1991 e 1992, respectivamente.

Outros Resultados Operacionais - Recuperação de Custos e Glosa de juros sobre empréstimo inexistente

Trata-se de transação ligada com a outra parceira no Consórcio, A Cesbe S/A.

A questão é definir se os valores tributados são devoluções de custos (recuperação) ou são empréstimos.

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Os recibos anexados às fls. 270/276, comprovam que o Consórcio recebeu da Cesbe S/A, montante de Cr\$ 115.000.000,00, referente a restituição de valores pagos a maior nas notas fiscais nº 6151, 6155, 6166, 6188, 6300, 6301, 6310, 6320, 6345 e 6385.

Tais notas foram contabilizadas no Consórcio como custos sob a rubrica "Serviços de Terceiros" e respectiva restituição como empréstimos. Tendo em vista que a autuada participa com 30% no Consórcio, foi considerado custo recuperado não contabilizado Cr\$ 34.500.000,00.

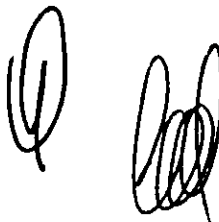
Por não se tratar de empréstimo foram glosadas também as despesas de juros nos valores de Cr\$ 6.199.518,89 e Cr\$ 22.995.339,54, respectivamente nos exercícios de 1991 e 1992.

A assertiva de que os recibos eram provisórios e que não representavam qualquer transação definitiva é contraditada pela clareza dos recibos que deram suporte à autuação, os quais não deixam dúvidas de que os valores recebidos estão relacionados com a restituição de quantia paga a maior nas notas fiscais identificadas e, portanto, os valores pertinentes não poderiam ter sido contabilizados como empréstimos.

No caso dos autos, a recorrente não trouxe qualquer elemento de prova para desqualificar os recibos constantes de sua contabilidade e que deram suporte para a acusação fiscal.

Assim sendo, voto pela manutenção das exigências tratadas nestes itens.

Imposto de Renda na Fonte





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

A exigência foi capitulada no artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

O artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi revogado pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88 porquanto a própria Secretaria da Receita Federal reconheceu a revogação no Ato Declaratório COSIT nº 06/96 e não cabe maiores considerações sobre o tema.

No tocante ao Imposto de Renda Sobre o Lucro Líquido (ILL), por se tratar de uma sociedade anônima, a exigência é descabida face ao decidido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal e que provocou a Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996, do Senado Federal, que suspendeu, em parte, execução da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" contido no seu artigo 35.

Desta forma, voto pelo cancelamento da exigência do Imposto de Renda na Fonte.

Contribuição Social sobre o lucro

A solução dada no litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente relativo à Contribuição Social, em razão da relação de causa e efeito que vinculo um ao outro.

Taxa Referencial Diária - TRD

Quanto à TRD, a matéria encontra-se pacificada no sentido de que é indevida sua cobrança no período anterior a 30 de julho de 1991, conforme disposto na Instrução Normativa SRF nº 32, de 09.04.97, em consonância com a jurisprudência iterativa deste Conselho de Contribuintes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 10980.002770/96-15
Acórdão nº : 103-18.652

Multa de lançamento de ofício

A Lei nº 9.430, de 27/12/96, em seu artigo 44, inciso I, reduziu para 75% (setenta e cinco por cento) a multa de lançamento de ofício de que trata o artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, aplicada no presente Auto de Infração.

A artigo 106 do CTN determina:

“Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

Sendo assim, impõe-se a redução multa de ofício de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para: 1) - IRPJ e Contribuição Social - excluir da base de cálculo do imposto postergado as importâncias de Cr\$ 20.755.262,95 e Cr\$ 22.592.592,25, nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, respectivamente, bem como determinar que a exigência seja recalculada na forma preconizada no Parecer Normativo COSIT nº 02/96; 2) excluir a exigência do Imposto de Renda na Fonte; 3) excluir a incidência da TRD no período anterior a 30 de julho de 1991; e 4) reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões - DF em, 10 de junho de 1997


VILSON BIADOLA