MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº.	:	10980.003362/96-44
Recurso nº.	:	111.868
Matéria	:	IRPJ - EXS: 1991 e 1992
Recorrente	:	CESBE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS
Recorrida	:	DRJ EM CURITIBA - PR
Sessão de	:	19 de agosto de 1998
Acórdão nº.	:	103-19.544

IRPJ – JUROS SOBRE EMPRÉSTIMOS – Não comprovada a efetividade do empréstimo, descabe a dedução de juros a ele atribuídos.

IRPJ – RECUPERAÇÃO DE CUSTOS – A importância correspondente a restituição de valores pagos a maior, anteriormente registrados como custos, deve ser registrada como recuperação de custos.

IRPJ – POSTERGAÇÃO DE RECEITAS – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA – Na recomposição da base de cálculo do imposto, em decorrência da inobservância do regime de competência, deve-se observar as orientações contidas no Parecer Normativo COSIT n° 2, de 28 de agosto de 1996, sob pena de insubsistência do lançamento, neste particular.

IRPJ – PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – Até o advento da Lei n° 8.981/95 não havia impedimento legal para que os créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária integrassem a base de cálculo da provisão para créditos de liquidação duvidosa.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - DECORRÊNCIA - Descabe a exigência fiscal fundada no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 1983, tendo em vista a sua revogação pelos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988, consoante entendimento manifestado pela Administração Tributária, através do ADN COSIT nº 6/96.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – DECORRÊNCIA – Insubsiste a exigência calculada com base no art. 35 da Lei n° 7.713/88, tendo em vista a edição da Resolução n° 82, de 18 de novembro de 1996, do Senado Federal, suspendendo a execução do art. 35 da citada lei, no que se refere à expressão "acionista".

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECORRÊNCIA - Por se tratar de lançamento reflexo aplica-se à exigência da contribuição

social sobre o lucro a mesma decisão proferida no litígio principal relativo à exigência do IRPJ.

"VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991

MULTAS - PENALIDADE - Aplica-se aos processos pendentes de julgamento a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Provido Parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CESBE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: 1) IRPJ - excluir da tributação as importâncias de Cr$ 287.173.964,83 e Cr$ 1.504.756.310,31, nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, respectivamente; 2) excluir as exigências relativas ao imposto de renda na fonte; 3) ajustar a exigência da Contribuição Social ao decidido em relação ao IRPJ; 4) reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento); e 5) excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

EDSON VIANNA DE BRITO
RELATOR

Processo nº. : 10980.003362/96-44
Acórdão nº. : 103-19.544

FORMALIZADO EM: 28 AGO 1998

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

Processo nº. : 10980.003362/96-44
Acórdão nº. : 103-19.544
Recurso nº. : 111.868
Recorrente : CESBE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS

RELATÓRIO

CESBE S/A ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS, empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela Delegada da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR (cópia às fls.413/451), que manteve, em parte, o lançamento consubstanciado nos Autos de Infração de fls. 301/334(cópias).

2. A exigência fiscal decorre das seguintes irregularidades:

- Glosa de custos, em face da sua não comprovação através de documentos hábeis e idôneos;

- Glosa de despesas de juros sobre empréstimos inexistentes;
Recuperação de custos, em face da restituição de valores pagos a maior, de notas fiscais contabilizadas a título de empréstimos;

- Postergação do pagamento de imposto, em face da inobservância do regime de competência na contabilização de receitas;

- Postergação de imposto, em razão da antecipação de custos ou despesas, pelo cálculo indevido de "provisão para devedores duvidosos"

3. Os dispositivos legais que sustentam o lançamento foram mencionados às fls. 308/312.

4. Além do Auto de Infração relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica, foram lavrados Autos de Infração para exigência do imposto de renda retido na fonte (fls. 313/322) e da contribuição social sobre o lucro (fls. 323/331).

5. Cientificada das exigências em 5 de janeiro de 1995, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 350/398, protocolada em 3 de fevereiro de 1995, cujos argumentos de defesa, mencionados na decisão de primeira instância, abaixo transcrevemos:

> " IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - que a presente impugnação, ao oferecer argumentos e fundamentação de fato e de direito sobre a exigência principal de imposto de renda de pessoa jurídica, pretende ter tais argumentos aproveitados relativamente às exigências complementares de imposto de renda na fonte e da contribuição social;
>
> - que, por outro lado, a exigência se constitui a partir de fiscalização desenvolvida na empresa DM CONSTRUTORA DE OBRAS LTDA, quando nela eram conferidos os valores e operações relativos ao consórcio formado para a obra de empreitada para a construção das obras principais relativas à Usina Hidrelétrica de Segredo, de acordo com o contrato firmado com a COPEL-Cia de Energia Elétrica do Paraná;
>
> - que a participação da empresa no referido consórcio era de 30% , cabendo portanto 30% de seus resultados, e que o agente fiscal imputou à empresa 30% de todos os efeitos constatados na contabilidade da lider do consórcio;
>
> - que toda a documentação juntada a impugnação e nela referida é de emissão e contabilização na empresa líder;
>
> - em extenso arazoado, e inclusive refazendo os cálculos, alega a impugnante, ser ilegal a cobrança da TRD nos exercícios de 1991 e 1994;

- que por ilegal e não prevista em lei, não é cabível a aplicação de multa nos casos de postergação com imposto já recolhido;

- que a fiscalização deixou de capitular regularmente a aplicação, nos cálculos de postergação do imposto, da multa de mora imputada, o que dificultou a conferência se tal imposição se fez dentro da lei;

- que entende, a fiscalizada, que deve ser considerada, como paga, a totalidade do valor recolhido, apenas deduzido da parcela de juros;

- que, quanto aos valores correspondentes à postergação de receitas, antecipação de despesas e recuperação de custos, regularmente contabilizados mediante registro contábil em exercício diferente daquele pretendido pela fiscalização, por representarem aumentos de lucros, e repercutirem no patrimônio líquido, devem ser recompostos os resultados dos exercícios alcançados pelo procedimento fiscal, para incorporar os efeitos da correção monetária do balanço;

- que com relação ao item "custo dos bens ou serviços vendidos com comprovação alegadamente inidônea", está procedendo ao encaminhamento do pedido de parcelamento, mas que tal pedido não representa concordância com as alegações do Agente Fiscal, contidas nos autos de infração correspondentes;

- que a exigência foi baseada na tentativa de apropriação dos valores de competência dos exercícios de 1992 e 1993 como sendo atribuíveis aos exercícios de 1991 e 1992, respectivamente, por entendimento de que a mera indicação do mês de referência dos serviços prestados correspondia à efetiva medição e apropriação dos resultados correspondentes;

- que foi omitido pela fiscalização seu direito de apropriar as receitas no período de seu efetivo recebimento, quando, mesmo se não aproveitasse tal direito, o regime de apropriação dos resultados foi adequadamente utilizado, sem qualquer redução no reconhecimento ou pagamento do imposto;

- que foram levantadas diversas situações de faturamento efetuado pela administradora do consórcio e foi entendido que referiam-se a serviços prestados nos meses de dezembro de 1990 e dezembro de 1991 e que, por terem sido faturados em janeiro de 1991 e janeiro de

1992, teria havido postergação no oferecimento à tributação da receita correspondente;

- que não atentou para o disposto no artigo 282 do RIR/80, que trata do diferimento legal de tributação em contratos com entidades governamentais quando não tiver havido o recebimento anterior à data do balanço encerrado. O recebimento no ano seguinte propicia o simples diferimento previsto na lei para o mesmo ano seguinte;

- que assim, mesmo que o serviço prestado correspondesse a receita de dezembro de 1990 e de 1991, o que não ocorre, e já estivesse faturado em dezembro de 1990 e 1991, o simples fato de não ter recebido tal importância autorizaria o diferimento da tributação correspondente;

- que a lei não estabelece em qualquer de seus tópicos que o fato de não estar a receita faturada em 31 de dezembro de cada ano provoca qualquer restrição ou tolhimento ao exercício de tal postergação (diferimento);

- que nem se pode argumentar que a empresa deixou de exercer a opção por falta de anotação do LALUR de tal diferimento porquanto não poderia, materialmente, assim proceder uma vez que a receita, por competir a outro exercício, não integrou contabilmente o resultado do exercício;

- que a utilização do LALUR na indicação da opção pela postergação somente seria admissível para equilibrar e neutralizar os alores contabilmente considerados, sob pena de distorção danosa à obtenção do correto resultado final;

- que o fato de ter havido a emissão das notas fiscais somente nos anos de 1991 e 1992, mesmo que devessem ter sido emitidas em dezembro de 1990 e 1991, não tolhe o direito de apenas oferecer à tributação seus valores com rigoroso atendimento ao preceito legal e ao direito assegurado pelo artigo 282 do RIR/80;

- que cabe ressaltar que em nenhum momento se provou ou alegou haver recebido antecipadamente os valores correspondentes às notas fiscais no ano anterior à sua verdadeira e adequada emissão, o que permite aceitar sem ressalvas que o pagamento ocorreu após sua emissão ou data de vencimento;

- que os juros glosados pela fiscalização correspondem à real remuneração dos valores colocados à disposição do consórcio, cujos cálculos são exatos e efetuados às taxas de mercado da época, descabendo a glosa efetuada;

- que, quanto à recuperação ou devolução de custos/deduções - omissão, os recibos juntados pela fiscalização não correspondem a qualquer tipo de redução definitiva de receita, pois foram emitidos provisoriamente e seu valor foi compensado por ocasião do encerramento das contas do consórcio;

- que, tanto os recibos eram efetivamente provisórios e não representaram definitiva relação jurídica, que em fevereiro de 1991 houve o acerto de contas, com pagamento de parcela correspondente a tal valor, com a finalidade de liquidação do saldo de créditos, formados por empréstimos e distribuição de resultados do consórcio;

- que perante os registros contábeis relativamente ao consórcio tais valores figuravam como empréstimo, o que reveste os lançamentos impugnados pela fiscalização de veracidade;

- que consta do Termo de Verificação Fiscal nº 02, itens 1.1.1 a 1.1.3, infração denominada "postergação do pagamento de imposto, face a inobservância do regime de competência na contabilização de receitas", transcreve textualmente referidos itens (fls. 361/362);

- que por corresponderem a situações fáticas diferenciadas, foram agrupados valores correspondentes a mesmos fatos, regidos portanto pela mesma relação jurídica;

- que conforme legislação vigente, a prestação de serviços, na modalidade praticada pela empresa, era tributada pelo então ISQN, Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (atual ISS) a alíquotas variáveis em cada município, já que a competência de cobrança e fiscalização é municipal;

- que a CIA PARANAENSE DE ENERGIA-COPEL, firmou acordos com diversos municípios assumindo o encargo do recolhimento do ISQN devido por suas empreiteiras, assegurando arrecadação regular aos municípios, mediante retenção das empreiteiras do valor devido a título de tal tributo;

- que, desta forma, era efetuado o faturamento de parcela de serviços em nome da COPEL, como parte do montante prestado, mediante a emissão de uma nota fiscal e fatura de valor exatamente igual ao ISQN devido a determinada Prefeitura e a quitação destas fatura era efetuada mediante a entrega da guia de ISQN igualmente quitada, paga que fora pela COPEL;

- que as notas fiscais nº 837 a 842 foram contabilizadas na data de sua emissão, em março de 1992, apesar de corresponderem ao tributo devido sobre serviços prestados anteriormente;

- que aparentemente se trata de postergação de receitas, mas ais valores correspondem exatamente aos valores recolhidos mediante as guias do tributo municipal devido às Prefeituras de Pinhão e Mangueirinha, municípios onde se localiza a Usina Hidrelétrica de Segredo, sendo que todas as guias foram pagas no dia 03/04/91;

- que não se pode contestar que mediante a aplicação do regime de competência, as despesas operacionais, inclusive as tributárias, devem ser alocadas ao período em que ocorrer o fato gerador;

- que mesmo admitindo que as notas fiscais em questão referem-se a serviços prestados durante 1990 e que correspondem às notas fiscais mencionadas a tais valores alocáveis ao ano de 1990, é inequívoco o entendimento de que o tributo ISQN incidente sobre tais receitas igualmente tem como competência os períodos atribuídos às receitas que determinaram seu fato gerador, no caso 1990;

- que, por erro contábil, as despesas com o ISQN em discussão somente foram contabilizadas em 03/04/91;

- que ocorreu apenas quebra do regime de competência escriturando-se receita e despesa igual, equivalente e intimamente relacionada, quando, se tivessem sido registradas em 1990, não teriam provocado alteração alguma no resultado contábil ou tributado do exercício de 1991, porquanto, tanto a receita é tributável quanto a despesa perfeitamente dedutível;

- que observa-se ter ocorrido típica quebra do regime de competência sem alteração no resultado do exercício de competência quanto do outro, que recebeu os lançamentos contábeis;

- que tomaram-se como base de tributação os valores constantes de medições efetuadas pela empreiteira, no caso a COPEL, firmadas com data de 17 de janeiro de 1991 e nas quais se fazia referência a serviços realizados em dezembro de 1990;

- que considerou-se simplesmente corresponderem a receita competente ao ano de 1990, exercício de 1991, sem mesmo analisar e aceitar os efeitos jurídicos emanados do contrato;

- que a questão é dirimida exclusivamente diante da legislação em vigor à época dos fatos imputados, conforme interpretação formal expedida pelas autoridades administrativas, principalmente pela IN SRF nº 21/79;

- que a matéria está regulada pelo artigo 280 do RIR/80;

- que a legislação estabeleceu regras gerais sem proporcionar detalhamento suficiente para o completo entendimento do sentido de seu teor;

- que através da IN SRF nº 21/79, procurou-se detalhar o procedimento adequado à correta tributação dos resultados das obras de longo prazo;

- que da leitura atenta à integra da IN 21/79, conclui-se serem duas as formas aceitáveis para medir o resultado da empreitada de longo prazo. Uma delas, baseada na evolução dos gastos, que não foi utilizada pela empresa, e outra, baseada na evolução da execução da obra, baseada em laudos técnicos, que considera por ser o critério contratual imposto à obra em questionamento;

- que o critério de avaliação pela adoção das medições consubstanciadas em laudos técnicos está contemplado na cláusula X do contrato firmado entre a empresa e a COPEL;

- que a combinação das cláusulas contratuais e o texto legal, completado pela IN 21/79, dá o efeito jurídico que deverá decorrer do contrato e seus efeitos fiscais;

- que adotou o critério de apropriação da receita(resultados) baseado nas medições da laudos técnicos, tanto por opção, quando por determinação contratual;

- que os resultados das medições somente são levados ao conhecimento da empresa até o dia 25 do mês subseqüente ao que corresponder o serviço;

- que somente tinha um documento de origem interna ou externa para a contabilização na data em que os laudos técnicos são levados ao conhecimento da empresa;

- que o procedimento está amparado no conteúdo do artigo 43 do Código Tributário Nacional;

- que além de haver desprezado o direito de diferimento das receitas em questão, a fiscalização igualmente desprezou o conteúdo da norma definidora do fato gerador do imposto de renda, que somente ocorre após atendidas as condições fáticas e jurídicas que tornam possível a mensuração, apropriação e inclusão no campo jurídico obrigacional de tais receitas;

- que somente se poderia cogitar de tributar os valores em discussão, após a concomitante constatação da ocorrência do fato gerador completado pela exata medida do valor correspondente à receita obtida;

- que a disponibilidade econômica ou financeira somente se consubstancia juridicamente após a medição completada, o teor da medição aceita pela contratante e conferida pela empresa. A partir dessa data, a receita pode ser apropriada, então, independentemente do faturamento, pois já é líquida e conhecida. Mas seu conhecimento e liquidez somente se completam com a efetiva inclusão de seu valor no campo jurídico obrigacional confirmado pela aceitação de seu valor pela tomadora dos serviços ou contratante;

- que as notas fiscais nº 765/91, 767, 803 e 804, referem-se a serviços extraordinários amparados em medições especiais, serviços feitos fora do cronograma de obras e que aendem ao disposto no cláusula XI do contrato;

- que por serem extraordinários e efetuados fora do contrato, fogem igualmente do conceito de preço fixo e sua mensuração deve-se atrelar ao término de execução de cada parcela, coincidindo com a data do faturamento;

- que as notas fiscais/faturas nº 801 e 802 correspondem à medição nº 12, emitida pela COPEL em 17/01/91, como se pode ver no rodapé inferior esquerdo do Boletim de Medição, tendo sido verificada pelo técnico superior da COPEL na mesma data e, conforme autorização SOG-DPPC-C.021/91, de 1701/91, provocado o faturamento, em 25/01/91, data que a empresa tomou conhecimento do Boletim de Medição;

- que tendo-se completado o trabalho com sua medição em 17/01/91, seu faturamento e conseqüente incorporação do valor às receitas da empresa, segundo os critérios anteriormente aceitos, somente pode integrar os resultados do mês de janeiro de 1991;

- que a simples referência efetuada nos boletins de medição a trabalhos de dezembro de 1990, não dá certeza de estarem efetivamente realizados em tal data, que é somente referencial, ainda mais que as medições ocorreram longo tempo depois;

- que foi apanhado como sendo matéria de tributação postergada o valor das notas fiscais nº 769, 770, 774, 775, 808 e 809, relativas à correção financeira decorrente de obra realizada com a COPEL, faturamentos efetuados em 04/01/91, 10/01/92, 15/01/91 e 15/02/91;

- que foi considerado esse reajustamento financeiro como receita proporcionada ao tempo decorrido entre o meio do mês de referência do trabalho medido posteriormente e uma data distante 55 dias. Entendeu-se ser tal receita de natureza financeira e tributada;

- que nada mais inadequado para caracterizar o fato, porquanto, inicialmente, por tratar-se de crédito contra órgão governamental, está amparado pelo artigo 282 do RIR/80, que assegura o diferimento da tributação da receita para o mês ou ano de seu recebimento;

- que nem se poderia pretender reduzir o diferimento da parcela correspondente à correção financeira a algum valor entendido como lucro, diferente de sua totalidade, pois ela, por sua natureza de simples atualização, não carrega consigo o custo, já que a receita financeira somente se poderia opor a despesa financeira contratada em financiamento vinculado à própria receita considerada;

- que conforme consta do Termo de Verificação Fiscal nº 02, item 1.1.4 a 1.1.6 - foi apontada infração denominada como de

"postergação do pagamento de imposto, face a inobservância do regime de competência na contabilização de receitas", transcreve textualmente referido item (fls. 375/376);

- que inicialmente cabe apontar semelhança entre a matéria abordada no presente item e aquela constante do item III.2 e 2., motivo pelo qual cabem aqui os argumentos e considerações lá expendidos;

- que, da mesma forma, cabe a argumentação inicial baseada no artigo 282 do RIR/80, que determina serem inatingíveis pela fiscalização as parcelas em questão, pela opção de diferimento exercida pela empresa;

- que, por complementar, cabe o argumento, mesmo que tal diferimento fosse não aproveitado, que garante a tributação das parcelas somente após a comprovada disponibilidade econômica ou financeira da renda mensurada pelos boletins de medição da contratante com expedição de documento próprio para sua contabilização;

- que, dentre as notas questionadas, cabe distinguir as de nº 1327, 1362, 1328 e 1361, que correspondem a faturamento relativo a serviços extraordinários, regulados, portanto, pela cláusula XI do contrato, já transcrito e comentado;

- que, por serem extraordinários e efetuados fora do contrato, fogem do conceito de preço fixo e sua mensuração deve-se atrelar ao término de execução de cada parcela, coincidindo com a data do faturamento;

- que as notas fiscais nº 1322, 1349, 1323 e 1350 referem-se a serviços constantes do contrato de execução, e assim, a disponibilidade econômica ou financeira somente se consubstancia juridicamente após a medição completada, o teor da medição aceita pela contratante e conferida pela empresa, sendo que, a partir dessa data, a receita pode ser apropriada, então, independentemente do faturamento, pois já é líquida e conhecida, mas seu conhecimento e liquidez somente se completam com a efetiva inclusão de seu valor no campo jurídico obrigacional confirmado pela aceitação de seu valor pela tomadora dos serviços ou contratante;

que deve-se observar que o faturamento relativo às referidas notas fiscais foi autorizado pela COPEL, conforme correspondência SOG-

DPPC-C.029/92, expedida em 21 de janeiro de 1992 e se baseou no boletim de medição nº 24, elaborado em 21 de janeiro de 1992;

- que as notas fiscais nº 1329 e 1330, emitidas em 09/01/92, contra a COPEL, referem-se à correção monetária relativa à medição nº 23, sendo a primeira SPA e a segunda SPU, e seu tratamento fiscal deve ser idêntico àquele atribuído aos valores discutidos no item III.2 e 3. por referir-se ao decurso do prazo com apropriação proporcionada;

- que foi considerado esse reajustamento financeiro como receita proporcionada ao tempo decorrido entre o meio do mês de referência do trabalho medido posteriormente e uma data distante 55 dias;

- que nada mais inadequado para caracterizar o fato, porquanto, inicialmente, por tratar-se de crédito contra órgão governamental, está amparado pelo artigo 282 do RIR/80, que assegura o diferimento da tributação da receita para o mês ou ano de seu recebimento;

- que considerando-se o vencimento das faturas em 25 de janeiro de 1992, fica claro que seus valores somente devem ser tributados a partir de seu recebimento, que ocorreu nos vencimentos;

- que sob o título de "Postergação de Imposto - Inobservância do Regime de Escrituração - Antecipação de Custos ou Despesas e Provisão para Devedores Duvidosos", apanharam-se diversas situações, nas quais entendeu-se haver irregularidades fiscais caracterizadas por inobservância do regime de escrituração contábil com conseqüente postergação de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

- que houve equívocos em inúmeros casos e em outros simplesmente deixou-se de avaliar os verdadeiros efeitos jurídicos emanados dos contratos que amparavam o procedimento;

- que a própria descrição dos fatos contida na peça fiscal "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal - Imposto de Renda Pessoa Jurídica", demonstra a aridez dos argumentos, reproduz referido texto, bem como o constante do Termo de Verificação Fiscal nº 02 (fls.378/379);

que a questão pode ser esclarecida à luz do texto legal vigente à época, artigo 221, "caput"e §§ do RIR/80 e que, verificando-se

atentamente o elenco de valores excluíveis da base de cálculo da provisão, não se encontra citado crédito para com entidades governamentais nem mesmo entidades que tenham a participação do governo, seus ministérios, secretarias ou autarquias;

- que a afirmativa de que, "contra ais entidades, insubsiste qualquer presunção de insolvência" não pode ser aceita, porquanto o texto legal apresenta rol excludente exaustivo das situações que impedem a formação da base da provisão;

- que se adotasse o critério eleito pela fiscalização, de presunção de insolvência, deverá condicionar a constituição da provisão a laudos que comprovassem a situação de crédito de cada cliente ou devedor, o que não pode sequer ser imaginado;

- que desde longa data a doutrina e a jurisprudência vêm acelerando a possibilidade de formar a base de provisão com créditos junto a entidades governamentais ou assemelhadas;

- que a própria administração tributária já teve oportunidade de espancar a má interpretação sobre o assunto idêntica à impetrada pelo autor da exigência, quando, pelo Parecer Normativo CST nº 74/75, esgotou o assunto em rápida e fulminante assertiva, quando dissecava o dispositivo regulamentar correspondente;

- que não pode prosperar a glosa, tanto pela impropriedade da tese, quanto pelos precedentes jurisprudênciais, pois na verdade a lei não criou tal restrição;

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

- que, quanto à exigência relativa ao imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, a base da tributação abrangeu matéria relativa aos exercícios de 1991 e 1992, de forma complementar e decorrente, alcançando os mesmos valores objeto do imposto de renda de pessoa jurídica;

- que, relativamente a este tributo, devem ser aduzidos todos os argumentos de fato e de direito expendidos relativamente ao imposto de renda de pessoa jurídica, tanto os genéricos quanto os específicos a cada operação ou situação apontada na exigência;

- adita, sobre os valores de Cr$ 40.699.518,89 e Cr$ 22.995.339,54, argumentos, segundo os quais a aplicação da alíquota de 25% não é cabível, e fundamenta tal entendimento no teor do acórdão nº 103-13.715/93.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

- que, quanto à exigência relativa à contribuição social, a base da tributação abrangeu matéria relativa aos exercícios de 1991 e 1992, de forma complementar e decorrente, alcançando os mesmos valores objeto do imposto de renda de pessoa jurídica;

- que, relativamente a esta tributação, devem ser aduzidos todos os argumentos de fato e de direito expendidos relativamente ao imposto de renda de pessoa jurídica, tanto os genéricos quanto os específicos a cada operação ou situação apontada na exigência.

CONCLUSÃO

Finalizando, requer que diante do que consta do processo e da argumentação e provas apresentadas e, diante da ilegalidade da exigência, na parte controvertida, seja cancelada e, na parte não controversa, sejam referendados os valores parcelados, determinando-se a extinção da obrigação tributária correspondente "

7. A decisão prolatada pela autoridade julgadora de primeira instância está assim ementada:

"IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - Exercícios de 1991 e 1992 - Períodos-base de 1990 e 1991 - CUSTO DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS - COMPROVAÇÃO INIDÔNEA - O pedido de parcelamento é confissão irretratável do débito, implicando na renúncia prévia ou desistência tácita de impugnação ou recurso, quanto ao valor constante do pedido.

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS - O ressarcimento de gastos efetuados constitui receita da empresa, e não empréstimos, e sobre o qual não incidem juros.

Processo nº. : 10980.003362/96-44
Acórdão nº. : 103-19.544

OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS - RECUPERAÇÃO OU DEVOLUÇÃO DE CUSTOS - OMISSÃO - Conforme o inciso III do artigo 44 da Lei nº 4.506/64, as recuperações ou devoluções de custos serão computadas na determinação do lucro operacional.

PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS - Inadmite-se a formação de provisão para devedores duvidosos, calculada sobre haveres da administração pública, direta ou indireta, visto que, contra tais entidades, não subsiste qualquer presunção de insolvência.

POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO - "INOBSERVÂNCIA REGIME DE ESCRITURAÇÃO" - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS - O regime econômico da escrituração, encampado pela legislação comercial e fiscal, preconiza o reconhecimento dos fatos contábeis no instante do respectivo fato gerador, sendo que o direito à receita de prestação de serviços nasce no momento em que este é prestado.

O que o artigo 282 do RIR/80 faculta é o diferimento da parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do exercício, proporcional às receitas dessas operações consideradas nesse resultado e não recebidas e, tratando-se de faculdade, a sua opção deve ser exercida exclusivamente pela interessada na época oportuna, não cabendo o seu reconhecimento no curso da ação fiscal para reduzir a exigência regularmente formalizada.

MULTA DE MORA - A incidência de juros de mora e multa de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período-base de competência, está prevista no § 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e artigo 16 do Decreto-lei nº 1.967/82.

TRD - A cobrança de juros de mora com base na TRD, processada na forma dos autos, está prevista em normas regularmente editadas, não tendo a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa competência para apreciar argüições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente às mesmas.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - Períodos de apuração 12/90 e 12/91. DECORRÊNCIA - Tratando-se de tributação reflexa da irregularidade descrita e analisada referente ao IRPJ, constante do mesmo processo, e dada a relação de causa e efeito, aplica-se-lhe o mesmo entendimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - Exercícios de 1991 e 1992 - Períodos-base de 1990 e 1991. DECORRÊNCIA - Confirmado o lançamento de IRPJ, igual sorte deve ser dada à exigência da Contribuição Social, quando as irregularidades que lhes deram causa forem as mesmas.

LANÇAMENTOS PARCIALMENTE PROCEDENTES. "

8. Da leitura da decisão monocrática extrai-se as seguintes razões de fato e de direito que motivaram a manutenção parcial dos lançamentos:

a) Repercussão no patrimônio líquido - recomposição dos resultados dos exercícios alcançados pela fiscalização: o pleito foi indeferido, pois não caberia ao fisco proceder a reconstituição pretendida. A autoridade monocrática fundamentou sua decisão na norma inserida no art. 387 do RIR/80 e no entendimento firmado pelos Acórdãos nºs 101-82.441/91 e 101-80.288/80;

b) Custos dos bens ou serviços vendidos - comprovação inidônea - Item 1 do termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" - Valor Apurado conforme Termo de Verificação nº 2 - Valor Tributável: Cr$ 83.821.407,13: a contribuinte apresentou pedido de parcelamento do débito correspondente, alegando, no entanto, que tal procedimento não representaria concordância com a infração apurada pelo fisco. A autoridade de primeira instância entendeu, no entanto, que, por se tratar de confissão irretratável da dívida - no caso o pedido de parcelamento -, não houve a instauração da fase litigiosa, tratando-se, portanto, de matéria não impugnada;

c) Custos ou despesas não comprovados - item 2 do termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" - Termo de Verificação Fiscal nº 2 - Juros sobre empréstimos inexistentes - Valor Tributável: EF 1991: Cr$ 6.199.518,89 - EF 1992: Cr$ 22.995.339,54: A alegação da contribuinte de que os juros glosados corresponderiam

a real remuneração dos valores colocados à disposição do consórcio, não foi aceita pela autoridade julgadora, uma vez que tratando-se de recuperação de custos, e não de empréstimos, era irrelevante se os cálculos são exatos e efetuados à taxa de mercado da época, pois o ressarcimento de gastos efetuados constitui receita da empresa, e sobre a qual não incidem juros. Manteve-se, assim, a glosa efetuada;

d) Recuperação ou Devolução de Custos - item 3 do termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" - Termo de Verificação Fiscal nº 2 - Valor Tributável: EF 1991: Cr$ 34.500.000,00: Em relação a este item manteve-se a tributação, uma vez que os valores referentes à restituição de importâncias pagas a maior nas notas fiscais ali enumeradas, contabilizadas como empréstimos constitui recuperação de custos;

e) Postergação de Imposto - Contabilização de Receitas - item 4 do termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" - Termo de Verificação Fiscal nº 2 - Valor Tributável: EF 1991: Cr$ 347.744.951,28 - EF 1992: Cr$ 1.723.014.190,66: A tributação foi parcialmente mantida, com fundamento no art. 282 do RIR/80 e na Instrução Normativa SRF nº 21/79, bem como em orientação contida no Parecer Normativo CST nº 11/79. Por sua vez, em face da adoção de valores índices futuros já conhecidos, para determinação da parcela de correção financeira relativa a períodos-base anteriores aos mesmos, foram excluídas da tributação as importâncias de Cr$ 232.841.536,92(fls.294 e 434) e de Cr$ 802.834.908,68(fls. 295 e 435), cabendo ressaltar que a parte relativa a este processo corresponde a Cr$ 69.852.461,05 e Cr$ 240.850.472,60, respectivamente (30% do valor total glosado).

f) "Provisão para Devedores Duvidosos" - item 5 do termo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" - Termo de Verificação Fiscal nº 2-Valor Tributável:

EF 1991: Cr$ 9.281.474,60 - EF 1992: Cr$ 22.592.592,25: A tributação foi mantida, sob o argumento de que contra as entidades da administração pública, direta ou indireta, insubsiste qualquer presunção de insolvência;

g)Multa de Mora - Postergação de Imposto/ Encargos relativos à TRD - as exigências foram mantidas;

h) Lançamentos Reflexos - Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro - as exigências foram mantidas.

9. Cientificada do teor da Decisão em 11/03/96 (AR às fls.455), a contribuinte apresentou o recurso de fls. 456/577, protocolado em 09/04/96, no qual reproduz os argumentos apresentados na peça impugnatória.

10. Em contra-razões de fls. 585/586, o Procurador da Fazenda Nacional propugna pela manutenção da decisão de primeira instância.

É o Relatório.

Processo nº. : 10980.003362/96-44
Acórdão nº. : 103-19.544

VOTO

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

1. Glosa de custos, em face da sua não comprovação através de documentos hábeis e idôneos;

O crédito tributário decorrente desta infração foi objeto de pedido de parcelamento, não se constituindo, portanto, em matéria litigiosa (v. fl. 440 - valor tributável: Cr$ 83.821.407,13).

2. Glosa de despesas de juros sobre empréstimos inexistentes e Recuperação de custos, em face da restituição de valores pagos a maior, de notas fiscais contabilizadas a título de empréstimos

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls.299), a contribuinte havia contabilizado a título de empréstimos valores que, na verdade, corresponderiam a restituição de importâncias pagas a maior nas notas fiscais nºs 6151, 6166, 6168, 6300, 6301, 6310, 6320, 6345 e 6385. O montante apurado pela fiscalização é de Cr$ 34.500.000,00, valor esse correspondente à parcela cabível à contribuinte.

Examinando-se os documentos anexados aos autos, verifica-se que os valores relativos às notas fiscais acima citadas foram contabilizados como despesas - ' Serviços de Terceiros " (fls. 134, 136/140).

Por outro lado, examinando-se os recibos de fls. 276/282, verifica-se que efetivamente houve restituição, por parte da empresa CESBE S/A, de importâncias pagas a maior, correspondentes àquelas notas fiscais.

Em face dos elementos constantes dos autos, parece-me claro que as importâncias recebidas caracterizam-se como recuperações de custos, e, não como empréstimos.

Consequentemente, dada a inexistência de empréstimos, improcede a dedução de juros atribuídas a título de remuneração de capital colocado a disposição do Consórcio.

Correta, portanto, a tributação sobre os valores de Cr$ 34.500.000,00, no exercício financeiro de 1991, relativo à recuperação de custos, e Cr$ 6.199.518,89 e Cr$ 22.995.339,54, nos exercícios financeiros de 1991 e 1992, respectivamente, referentes aos juros atribuídos a empréstimos inexistentes.

3 - Postergação do pagamento de imposto, em face da inobservância do regime de competência na contabilização de receitas

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, as receitas relativas a serviços executados em um determinado período-base foram reconhecidas somente no período-base subseqüente.

Nos casos de contratos de construção por empreitada o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, em seu art. 280, dispõe que:

"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;

I - 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.
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 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."

Vê-se, que o dispositivo acima transcrito estabelece de forma clara e objetiva os critérios a serem observados, para efeito de apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada.

Na Instrução Normativa SRF nº 21/79, editada com o objetivo de uniformizar o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, encontramos ainda a seguinte orientação:

" 3. Produção em Longo Prazo

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 dessa execução.**
(...)
3.2 A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, **será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.** "

No que se refere à receita, encontramos neste ato administrativo a orientação de que a mesma ou o preço total, deverá ser computado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato, incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no mesmo ou em aditamento.

Em face destas normas, não vejo como acatar os argumentos apresentados pela contribuinte, cabendo ressaltar que o diferimento da tributação, nos termos preconizados pelo art. 282 do RIR/80, aplica-se exclusivamente **a parcela do lucro da empreitada computado no resultado do período-base**. Referido dispositivo está assim redigido:

"Art. 282 - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos artigos 280 ou 281, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 3º, e Decreto-lei nº 1.648/78, art. 1º, I):

I - **poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro** da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, **proporcional à receita dessas operações consideradas**

nesse resultado e não recebida até a data do balanço do encerramento do mesmo exercício social;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida. "

Não tendo a contribuinte apresentado provas de que os custos correspondentes a tais receitas também foram reconhecidos em período diverso daquele a que competia, ou seja no mesmo período em que as receitas foram reconhecidas, evidencia-se a postergação de imposto pela inobservância do regime de competência no reconhecimento daquelas receitas, sendo aplicável, no caso, a norma inserta no art. 171 do RIR/80, que está assim redigido:

> "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 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 5º):
>
> 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 artigo 154 (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 6º).
>
> § 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 postergação de pagamento do

imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 7º)."

O parágrafo único do art. 154 do RIR/80, citado no art. 171, acima transcrito, determina que 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 decorrência desta infração - inobservância do regime de competência -, a apuração do imposto deve observar criteriosamente os procedimentos preconizados pelo Parecer Normativo COSIT nº 2, de 28 de agosto de 1996 (D.O.U. de 29/08/96), editado com o fim específico de fixar o posicionamento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação a respeito dos procedimentos que a Administração Tributária entende aplicáveis para a perfeita determinação do imposto devido nesses casos.

Com efeito, transcrevo o seguinte trecho deste ato normativo, relativo aos procedimentos a serem adotados na determinação da base de cálculo do tributo em cada período-base, e, por conseqüência, do imposto devido.

"5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se 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 este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa 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-base em que houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de 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, consideram seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subseqüente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subseqüente, inclusive o de 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 de 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;

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 § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexatidão de 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 de imposto para exercício posterior ao em queseria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente 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 às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

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 correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha a 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."

Da leitura do texto acima transcrito, denota-se a preocupação da Administração Tributária relativa a apuração adequada da base de cálculo do tributo, considerando, para esse fim, os efeitos decorrentes da inflação, consubstanciados na sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras. Nos dizeres do i. parecerista:

> "para que não haja redução ou aumento indevido do montante de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido a pagar, os valores que tiverem de ser utilizados como base de cálculo dessas obrigações devem estar inequivocamente escoimados dos efeitos inflacionários, ocorridos até 31 de dezembro de 1995, mediante a aplicação dos métodos estabelecidos na legislação específica para esse fim, vigente até então. "

Nestes autos, a fiscalização ao determinar o imposto efetivamente devido no exercício financeiro de 1991, procedeu à compensação do imposto pago no exercício financeiro de 1992, pelo seu valor original (fls. 443), não considerando, portanto, os efeitos inflacionários no período, conforme esclarecido no citado ato normativo.

O mesmo procedimento ocorreu, relativamente ao imposto devido no exercício financeiro de 1992 (fls.444).

Em assim sendo, parafraseando o i. conselheiro Victor Luís de Salles Freire, em seu voto, quando da apreciação do Recurso nº 113.851, objeto do Acórdão nº 103-18.828, de 20 de agosto de 1997, " seguramente o lançamento deveria vir em moldes totalmente diversos e como este Conselho não tem a competência lançadora, outra alternativa não resta senão julgar inteiramente prejudicados os lançamentos de IRPJ, ILL e Contribuição Social" sobre esta matéria.

Neste particular, portanto, entendo que devam ser excluídas da tributação as importâncias de Cr$ 277.892.490,23 e Cr$ 1.482.163.718,06, relativas aos exercícios financeiros de 1991 e 1992.

4. Postergação de imposto, em razão da antecipação de custos ou despesas, pelo cálculo indevido de "provisão para devedores duvidosos"

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a glosa da despesa decorre do fato de a fiscalização entender ter havido "antecipação de custos/despesas, face ao cálculo indevido de provisão para devedores duvidosos", pois insubsistiria "qualquer presunção de insolvência sobre os haveres da administração pública, direta ou indireta", tendo havido infração ao disposto no art. 221 do RIR/80.

A exigência, como formalizada, é improcedente, uma vez que somente a partir da edição da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, é que a legislação tributária impediu a constituição de provisão sobre créditos havidos contra pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. Nesse sentido, o art. 43 da citada lei, está assim redigido:

> "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:
> (...)
> h) os créditos com pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária."

Neste item, meu voto é no sentido de excluir da tributação as importâncias de Cr$ 9.281.474,60 e Cr$ 22.592.592,25, relativas aos exercícios financeiros de 1991 e 1992, respectivamente.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

A exigência tem por fundamento os arts. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 e 35 da Lei nº 7.713/88.

De acordo com o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 6/96, o art. 8º do Decreto-lei nº 2.065/83 foi revogado pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88. Assim a exigência fundada em dispositivo legal revogado é insubsistente.

Da mesma forma, insubsistente é a exigência calculada com base no art. 35 da Lei nº 7.713/88, tendo em vista a edição da Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996, do Senado Federal, suspendendo a execução do art. 35 da citada lei, no que se refere à expressão "acionista" ali contida.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Por se tratar de lançamento reflexo do procedimento relativo à exigência do imposto de renda da pessoa jurídica, tendo em vista que os fatos que ensejaram aquela exigência são os mesmos que deram origem a esta, aplica-se ao presente caso o mesmo entendimento manifestado na apreciação daquela exigência. Assim sendo, a presente exigência deve ser ajustada em razão da decisão proferida no litígio relativo ao imposto de renda da pessoa jurídica.

Processo nº. : 10980.003362/96-44
Acórdão nº. : 103-19.544

TAXA REFERENCIAL DIÁRIA - TRD

No que respeita a cobrança de juros moratórios equivalentes à Taxa Referencial Diária-TRD, este Conselho de Contribuintes, através das suas Câmaras, vem, reiteradamente, decidindo no sentido de que a cobrança de tais encargos só é cabível a partir do mês de agosto de 1991. Nesse sentido é o Acórdão nº CSRF/01-1773, de 17 de outubro de 1994, cuja ementa apresenta a seguinte redação:

> "VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - INCIDÊNCIA DA TRD COMO JUROS DE MORA - Por força do disposto no artigo 101 do CTN e no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, a Taxa Referencial Diária-TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218. Recurso Provido.

MULTA APLICÁVEL

Por força do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, combinado com o art. 106, inciso II, letras "a" e "c" da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), a multa de 100% constante dos autos deve ser reduzida para 75%. Este entendimento foi manifestado também pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, através do ADN nº 1, de 7 de janeiro de 1997 (D.O.U. de 10/01/97).

Em face do o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso interposto, para:

a) em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica excluir da tributação as importâncias de Cr$ 277.892.490,23 e Cr$ 9.281.474,60, no exercício

financeiro de 1991, e Cr$ 1.482.163.718,06 e Cr$ 22.592.592,25 no exercício financeiro 1992;

b) declarar insubsistente a exigência relativa ao imposto de renda na fonte;

c) ajustar a exigência relativa a contribuição social sobre o lucro ao decidido em relação a exigência do imposto de renda da pessoa jurídica;

d) excluir do crédito tributário remanescente, os juros moratórios equivalentes à TRD no período anterior a 1º de agosto de 1991;

e) reduzir a multa de 100% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 19 de agosto de 1998

EDSON VIANNA DE BRITO