

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

LADS/

PROCESSO Nº : 10980/007.123/92-11  
RECURSO Nº : 108.103  
MATÉRIA : IRPJ  
RECORRENTE : SOCIEDADE CONSTRUTORA TAJI MARRAL LTDA.  
RECORRIDA : DRF EM CURITIBA-PR  
SESSÃO DE : 25 de fevereiro de 1997  
ACORDÃO Nº : 101-90.685

**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**

**Correção Monetária de Imóvel** - configurada a compra e venda de imóvel deve ser procedida a correção monetária do bem, tendo como termo inicial a data de aquisição.

**Postergação no reconhecimento de receitas e custos** - as receitas, custos e despesas devem ser apropriadas segundo o regime de competência, exceção feita às hipóteses expressamente previstas em lei.

**Omissão de Receitas** - a tributação por omissão de receitas deve assentar-se em elementos sólidos, não prevalecendo a exigência fiscal quando não ficar comprovada a hipótese que ensejaria o lançamento fiscal.

**Glosa de custos** - os custos devem ser comprovados com documentação hábil e idônea.

**Notas Inidôneas** - A inidoneidade de documentos emitidos por terceiros e que serviram de base a apropriação de custos deve estar devidamente comprovada nos autos, mormente quando ocorre a aplicação da multa qualificada.

**TRD** - Consoante reiterada jurisprudência do Conselho de Contribuintes, não cabe a cobrança dos encargos da TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
SOCIEDADE CONSTRUTORA TAJI MARRAL LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial para excluir da tributação as importâncias de Cz\$ 49.154.119,20 e Cr\$ 49.000.000,00 nos exercícios de 1989 e 1992, bem como a TRD no período de fevereiro a julho de 1991, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :

EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 MAR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente, a Conselheira SANDRA MARIA FARONI.

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

RECURSO Nº : 108.103  
RECORRENTE : SOCIEDADE CONSTRUTORA TAJI MARRAL LTDA.

## RELATÓRIO

SOCIEDADE CONSTRUTORA TAJI MARRAL LTDA, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Curitiba-PR, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de fls. 307 a 311 que, apoiado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, descreve as seguintes irregularidades:

**1- PASSIVO FICTÍCIO** - Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela manutenção no passivo da empresa de obrigações já liquidadas, decorrente da aquisição de imóvel, conforme descrito no item 4 do TVEAF, no exercício de 1989, no valor de CZ\$ 27.946.888,54.

**2-DEPÓSITO BANC. COM RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS** - omissão de receita operacional caracterizada por depósito bancário com recursos provenientes de um contrato de câmbio não contabilizado, conforme descrito no item 5 do TVEAF, no exercício de 1992, no valor de Cr\$ 49.000.000,00;

**3-DESPESAS NÃO COMPROVADAS** - glosa de custos, tendo em vista a não comprovação com documentação hábil e idônea, de custo de obra executada pela CONTAPI CONSÓRCIO DE ENGENHARIA(NA QUAL A EMPRESA FISCALIZADA PARTICIPAVA COM 50%), conforme descrito no item 6 do TVEAF, no exercício de 1989, no valor de Cr\$ 13.111.372,99;

**4- DESPESAS COMPROVADAS COM DOCUMENTAÇÃO INIDONEA**- glosa de custos decorrente da contabilização de documentos inidôneos em obra executada pela CONTAPI CONSÓRCIO DE ENGENHARIA(NA QUAL A EMPRESA FISCALIZADA PARTICIPAVA COM 50%), caracterizando, dessa forma, crime de sonegação fiscal, conforme descrito no item 7 do TVEAF, no exercício de 1989, no valor de CZ\$ 44.000.000,70;

**5- FALTA DE CONTABILIZAÇÃO PAGTO. BEM DO ATIVO PERMANENTE** - correção monetária credora a menor em decorrência da não contabilização

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

em 21/09/88 de pagamento referente aquisição de imóvel, reduzindo desta forma, o lucro líquido do exercício no referido período-base, conforme descrito no item 1 do TVEAF, no valor de CZ\$ 29.082.075,71;

**6-POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA -**

Apropriação antecipada de custos pela não observação do regime de escrituração decorrente da contabilização de notas fiscais como custo do ano-base de 1988, quando o correto seria no ano-base de 1989, em obra executada pela CONTAPI CONSÓRCIO DE ENGENHARIA (na qual a empresa fiscalizada participava com 50%), conforme descrito no item 8 do TVEAF, no valor de CZ\$ 5.154.118,50;

**7-POSTERGAÇÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITA** auferida nas obras de Rondonópolis/MT e Cuiabá/MT, decorrente da apropriação no ano-base de 1989, quando o correto seria no ano-base de 1988, conforme descrito nos itens 2 e 3 do TVEAF, no valor de CZ\$ 275.181.829,21.

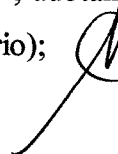
Na impugnação apresentada, a empresa argumentou, em síntese, que:

a) é imperioso deduzir da base tributável as demais cobranças reflexas, inclusive aplicando-se a fórmula do MAJUR no cálculo da Contribuição Social;

b) não pagou em moeda a aquisição do imóvel feita a Luciano Ernesto Zanotto, em 10.08.88, não obstante constar da escritura respectiva o pagamento de CZ\$ 20.000.000,00, o que só ocorreu para facilitar o financiamento subsequente para a construção futuro de um prédio nesse imóvel, tendo assinado, na mesma data e no mesmo cartório, confissão de dívida e promessa de dação de seis apartamentos residenciais, em pagamento daquele preço, caracterizando-se, pois, permuta de imóveis, sem movimentação financeira;

c) somente em 02/12/88, por escritura pública, foi consumada a aquisição dos 2 lotes de terrenos situados à rua Brasília Itiberê feita a Raul Antonio Dubois e sua mulher, e só nessa data, pois, era lícito à impugnante considerar-se proprietária do imóvel e, consequentemente, a sua contabilidade registrar a imobilização para efeito de correção monetária;

d) a glosa da parcela de Cz\$ 44.000.000,00, de custo no CONSÓRCIO CONTAPI foi tratada na impugnação apresentada pela empresa PIL, adotando-se os mesmos fundamentos pela identidade da matéria (fls. 336/337, lidas em plenário);



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

e) ainda que pudesse existir alguma deficiência formal no registro da movimentação das obras, ocasionada pela sua distante localização e delegação do controle a prepostos, sôa demasia, o enquadramento da glosa fiscal como infração qualificada, não estando presentes os pressupostos legais para o agravamento da penalidade, mesmo porque, na capitulação legal, a autuação invoca apenas o artigo 728 do RIR, em se referir ao seu inciso III, especificamente;

f) quanto à postergação de receita houve erro de cálculo da fiscalização, pois o IR postergado resultaria numa diferença de 21.949,50 OTN, posto que o demonstrativo fiscal identifica como sendo de CZ\$ 280.335.047,71 o “valor tributável postergado”, equivalente a 58.514,37 OTN, o que resultaria em 16.509,71 OTN de imposto, sabendo-se que nesse cálculo não interfere o adicional, que é objeto de lançamento autonomo, noutra linha dessa mesma folha cumprindo, pois, essa retificação;

g) o valor de CZ\$ 5.154.118,50, como comprovado e demonstrado na impugnação da PIL, à qual se reporta, refere-se a serviços executados também em 1988, não sendo correta a sua inclusão como integralmente tributável no exercício de 1989, afora tratar-se de resultado intermediário, estimativo e não de lucro real, apurável só ao final da obra;

h) ao executar a obra de Cuiabá, a impugnante era subempreiteira da ARCO, daí porque, nos termos contratuais, sacava contra esta e não diretamente contra a SANEMAT, sendo certo que, somente após a medição entre as citadas empresas, teria legitimidade para cobrar da ARCO, o que explica porque as faturas relativas à oitava medição, nos valores de CZ\$ 4.660,98 e CZ\$ 43.518,64 só foram emitidas em janeiro/89(o pagamento somente ocorreu em maio/89), tratando-se de obras em andamento e de apuração de resultado intermediário;

i) quanto à glosa de custo não comprovado, no valor de CR\$ 13.111.372,00, não foi possível refazer a documentação extraviada, restando acolher a ação fiscal, observadas as retificações de cálculo questionadas;

j) “há prova concreta, documental, não contestada de que o depósito bancário, no valor de CR\$ 49.000.000,00, foi feito em moeda nacional, em dinheiro, sem nenhuma vinculação a qualquer contrato de câmbio” que, na verdade, não existe, como está afirmado no processo pelo BAMERINDUS, não sendo possível convalidar uma informação confessadamente errada para dela se extrair efeitos tributários onerosos para terceiros;



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

l) improcede a cobrança de juros de mora com base na TRD, a partir de fevereiro de 1991.

Na informação de fls. 400 a 408, o autuante opina pela manutenção da exigência fiscal.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve parcialmente a exigência fiscal, em decisão prolatada às fls. 423/443, aduzindo, resumidamente, que:

a) o próprio artigo 225 do RIR/80 e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes deixam claro que os impostos e as contribuições apurados em ação fiscal não são dedutíveis da base tributável do IRPJ;

b) analisado o processo, as alegações da impugnante só procedem relativamente ao item 4 do TVEAF, eis que:

b.1) a aquisição de fato, de dois lotes de terrenos situos à rua Brasília Itiberê, ocorreu em 21/09/88, por CZ\$ 29.000.000,00, sendo CZ\$ 5.000.000,00 contabilizado na conta 11190018-2-RAUL ANTÔNIO DUBOIS, historiado como princípio de pagamento e o saldo pago através do cheque 402, do Banco Real, emitido pela interessada e compensado no mesmo dia 21/09/88, cuja saída de caixa não foi contabilizada, sendo que, nesta data, ocorreu a quitação total da escritura, sendo devida, pois, a exigência da correção monetária no valor de CZ\$ 29.082.075,75;

b.2) às fls. 289/290 aponta-se a receita auferida pela impugnante na obra de RONDONÓPOLIS, conforme diversas notas fiscais(cópias às fls. 140/150), totalizando CZ\$ 227.002.209,49, contabilizadas na conta 4110009-2-RECEITA DE SERVIÇOS PRESTADOS-RONDONÓPOLIS(livro Diário - cópias de fls. 33, 35, 36, 40/43 e 112/116) e estornadas contabilmente em 31/12/88, transferida para a conta 21170002-9 - CONTA CORRENTE CONTAPI CONSÓRCIO DE ENGENHARIA(Cópia do Diário às fls. 44 e do Razão às fls. 83) e reconhecida no ano-base de 1989, através do lançamento de fls. 53 e 84, onde se creditou a conta 4110008-4 - RECEITA DE SERVIÇOS PRESTADOS - ANAPÓLISM não tendo a interessada se manifestado a respeito deste item, estando comprovada a postergação de receita;

b.3) nos artigos quarto e quinto do contrato de subempreitada realizado entre a ARCO e a interessada, está expresso que os direitos e obrigações nele mencionados, são

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

os mesmos constantes do contrato 06/88, realizado entre a SANEMAT e a ARCO, pelo que, fica evidenciado que os pagamentos que a SENEMAT realizar a ARCO, a ARCO deve realizar à subempreiteira TAJI MARRAL e, assim, em relação ao pagamento da oitava medição, deveria a interessada reconhecer a citada receita, por ser líquida e certa, e da qual não dependia nenhum outro fato;

b.4) os demonstrativos constantes do auto de infração(fls. 307/311) estão aplicados corretamente, não assistindo razão à interessada quanto a erros de cálculos;

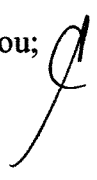
b.5) quanto à falta de escrituração de dois terrenos sito à Av. Água Verde, tem razão a interessada, já que provou a permuta dos terrenos pelos seis apartamentos residenciais, aplicando-se à hipótese o disposto no subitem 2.1.1 da IN 107/88;

b.6) o BAMERINDUS informou em 03/07/92 que o depósito em dinheiro efetuado no dia 31/10/91 teve como origem um contrato de câmbio, retificando, em 20/07/92, tal informação, esclarecendo que o depósito fora efetuado em dinheiro e que o contribuinte não estava cadastrado no Departamento de Câmbio daquele banco;

b.7) intimado a apresentar cópia do aviso de lançamento de 10/10/91, no valor de CZ\$ 49.000.000,00(valor do depósito acima mencionado), emitido pelo Departamento de Câmbio, foi apresentado o documento de fls. 199, que se refere à retirada de numerário em moeda nacional, no mesmo valor, sendo referida importância paga pela caixa registradora localizada na tesouraria da mesma agência, sendo que às fls. 193 consta depósito na conta 003-55537-58, movimentada pela impugnante, no mesmo valor, aparentando ter sido efetuado em 31/10/91, quando foi efetuado em 10/10/91(na cópia de fls. 193 verifica-se que encontra-se apagado o dígito zero, referente ao dia da autenticação, aparentando ter sido efetuado em 10/10/91) e somente contabilizado em 31/10/91 para, assim, dar suporte à saída de numerário correspondente ao valor do depósito bancário(doc. de fls. 62 - saldo CR\$ 43.225.046,74);

b.8) a justificativa da impugnante de que adota o sistema de partidas mensais não é verdadeira, já que possui escrituração diária, conforme se verifica àd fls. 417/421;

b.9) conclui-se que a interessada omitiu a receita correspondente a CR\$ 49.000.000,00, cuja origem é o recebimento do mesmo valor, através do aviso de lançamento de fls. 199, que a mesma não contabilizou;



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

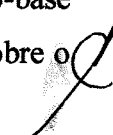
b.10) intimada a apresentar as primeiras vias das notas fiscais relacionadas no TVEAF, a PIL Construtora informou apenas que os mesmos serão entregues tão logo sejam localizados, enquanto a impugnante alega que a documentação foi extraviada, justificando-se, assim, a glosa de CR\$ 13.111.372,00, não havendo qualquer reparo a ser feito no cálculo efetuado no AI que está correto;

b.11) consoante documentação acostada ao processo, verifica-se que as correspondências que a interessada recebeu da ECIL (fls. 340/352), em que são apresentadas as medições dos serviços executados, não guardam relação com as notas fiscais lançadas na contabilidade, não justificando as notas fiscais de prestação de serviços 124, 128 e 131, apresentando valores muito inferiores aos das notas emitidas pela ECIL, como, também, não ficou comprovado o efetivo pagamento, sendo o valor das remessas inferior ao das notas mencionadas;

b.12) as notas da ECIL foram contabilizadas como custo em 31/12/88, apesar das notas fiscais 128 e 131 terem sido emitidas em 24/01/89 e 16/02/89, sendo esta obrigação baixada somente em 31/12/89, mediante lançamento extra-caixa, não sendo apresentado tal recibo, observando-se, por outro lado, que a liquidação da obrigação após um ano da prestação do serviço, sem a cobrança de correção monetária, além da falta de comprovação da efetiva prestação de serviços por parte da ECIL, evidenciam que tal operação foi fictício;

b.13) a falta de citação do inciso III do art. 728 do RIR/80, não prejudicou o entendimento da interessada em relação aos autos e tampouco prejudica a exasperação da multa, já que ficou comprovado que as citadas notas fiscais são inidôneas, devendo ser mantida a tributação sobre a importância de CR\$ 44.000.000,70 e a aplicação da multa agravada;

b.14) as notas fiscais que deram origem à postergação do IRPJ, que a CONTAPI contabilizou como custo do ano-base de 1988 foram emitidas no mês de janeiro de 1989 e, com exceção das emitidas pela ORPEC (nos. 12786 e 12848), não descrevem o período em que o serviço foi executado, apesar da interessada anexar a cada uma delas um demonstrativo do serviço prestado e do período correspondente, entretanto, tais demonstrativos não comprovam que o serviço tenha sido executado na data mencionada, não se podendo escriturar no ano-base de 1988, documentos que só foram emitidos no ano-base seguinte, resultando, assim, postergação no pagamento do IRPJ, cabendo a exigência sobre o



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

valor de CZ\$ 5.154.118,50, não havendo qualquer reparo a ser feito nos cálculos efetuados pelo fisco;

b.15) a cobrança de juros de mora equivalente à TRD encontra apoio no artigo terceiro, inciso I e artigo 30 da Lei 8.218/91, não cabendo à autoridade administrativa manifestar-se sobre a constitucionalidade de leis e atos de autoridade hierarquicamente superior.

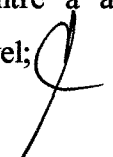
Não se conformando com a decisão de primeira instância, a empresa recorreu para este Colegiado, com o petitório de fls. 456/473, reiterando os argumentos apresentados na fase impugnativa e aduzindo, em síntese, que:

a) não se discute a falta ou insuficiência de registros contábeis, entretanto, a escritura pública somente foi lavrada no dia 02.12.88, data essa que marca a aquisição efetiva da propriedade, mesmo porque no direito brasileiro a propriedade imóvel somente se transfere com o registro competente;

b) quanto à postergação no reconhecimento da receita da obra de Rondonópolis, no valor de CR\$ 227.002.209,49, independentemente da matéria fática, em se tratando de contratações com o poder público, aspecto antes e acima de tudo de direito, e que portanto não preclui, haveria que se respeitar os critérios do art. 10 parágrafos primeiro a terceiro do DL 1598/77, o que não aconteceu, também, no caso do reconhecimento da receita da obra Cuiabá, no valor de CZ\$ 48.179.619,72, sendo que, neste último caso, permanece em aberto a quantificação do importe exato que seria devido, pois a recorrente figurava como subempreiteira da empresa ARCO e, no contrato entre ambas, figurava condição suspensiva, na dependência, sempre, da medição futura a ser feita pela SANEMAT, sem a qual a recorrente não tinha direito líquido e certo exigível para opor àquela empresa;

c) continua em aberto a afirmação e reafirmação do BAMERINDUS no sentido de que inexistiu contrato de câmbio, reconhecendo a própria decisão recorrida, quando muito, fosse o caso de caracterização de saldo credor de caixa, o que geraria um estouro de CR\$ 5.774.953,26;

d) se houve falha houve portanto um único resultado: o de evitar o estouro de caixa, não cabendo a aplicação da multa qualificada, mesmo porque não houve qualquer nexos entre a ação supostamente fraudulenta e o fato efetivamente considerado como imponível;



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

e) a concordância quanto a glosa de custos, por falta de comprovação, junto ao consórcio CONTAPI, a concordância deu-se fundamentalmente ao sentido prático e não litigiosa da recorrente;

f) a ECIL, ao contrário do suposto, era empresa existente e operava no ramo específico à época dos fatos, como, também, as obras existiram e foram executadas em ANÁPOLIS, havendo inclusive cheque nominal à referida empresa (fls. 353 e 354), apresentando-se os comprovantes das respectivas medições, tendo o consórcio CONTAPI feito remessas bancárias e/ou pagamentos via engenheiro IDALINO SERRA HORTÊNCIO (fls. 360 a 368) e, apesar de alguma deficiência de valores, nada foi trazido aos autos que infirmasse, com energia, que os valores das remessas tivessem outra destinação;

g) aspectos formais quanto a data da emissão das notas fiscais, e outros, que diziam respeito à ECIL, além de estarem fora dos controles da recorrente, de qualquer forma, não podem significar que os custos incorridos não sejam legítimos;

h) questões outras sobre a força do caixa do consórcio CONTAPI poderia gerar presunção de eventual omissão de receitas, porém em razão da figura do saldo credor de caixa, jamais justificando, por outro lado, a multa qualificada;

i) a pretensa antecipação de custo de 1989 para 1988, a exigência não se sustenta, de vez que a empresa foi rigorosa na obediência ao regime de competência, e no emparelhamento entre receitas e despesas: tratando-se de serviços prestados em 1988, nada mais correto que repercutirem os custos nesse ano, como foi devidamente provado nos autos e nenhuma investigação foi feita para afirmar-se ao contrário;

j) é reiterada a jurisprudência no sentido de que descabe a cobrança da TRD no período de fevereiro a agosto de 1991.

É o relatório.



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

V O T O

CONSELHEIRO JEZER DE OLIVEIRA CANDIDO, RELATOR.

O recurso é tempestivo e assente em lei, dele, portanto, tomo conhecimento.

Inicialmente, argumenta a recorrente que, da base de cálculo do IRPJ, devem ser retiradas determinadas parcelas relativas a outros tributos, tais como, PIS, FINSOCIAL, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, etc..

Por diversas vezes, tenho me manifestado no sentido de que o tributo a ser exigido no procedimento de ofício deve ser o mesmo daquele apurado no procedimento espontâneo: a diferença do crédito tributário apurado em ambas as hipóteses está na multa - no primeiro caso, a multa pelo recolhimento espontâneo e, no segundo, a multa mais gravosa que é a do procedimento de ofício.

Entretanto, há que se observar as peculiaridades da matéria tributável, pois existem determinadas infrações que repercutem em outros tributos, outras não; como, também, que algumas infrações não devem ensejar a redução da matéria tributável de outros tributos, pois, o benefício do infrator, salvo prova em contrário, abrange o total da matéria tributável: é o caso de omissão de receitas em que o total do valor omitido beneficia diretamente a sócios e/ou dirigentes da pessoa jurídica.

Assim sendo, devem ser observadas as peculiaridades de cada infração, como, por exemplo:

a) a omissão de receita por ensejar benefício de seu valor integral por parte de sócio e/ou dirigente deve ser tributada totalmente, ou seja, não deve ensejar a redução da base tributável de qualquer tributo, sob pena de beneficiar-se indevidamente àqueles que auferiram o rendimento (na verdade, a receita omitida abrange não só o valor "auferido" pelo sócio ou dirigente, como, também, os tributos incidentes na operação (IRPJ, PIS, FINSOCIAL, etc..));



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

b) a glosa de despesas desnecessárias ensejam tributação pelo IRPJ, mas, não pelo PIS/FATURAMENTO, FINSOCIAL/FATURAMENTO, etc.;

c) a glosa de valores indedutíveis para o IRPJ, podem não ter o mesmo tratamento em relação à Contribuição Social, etc..

No caso da Contribuição Social sobre o Lucro, há que se observar que, até o advento da Lei 8.541/92, os tributos tinham sua dedutibilidade assegurada em função da ocorrência do respectivo fato gerador e, assim, a fórmula estabelecida em atos normativos, elaborados para atender ao mandamento legal, deve ser atendida para sua exigência, sob pena de cometer-se excessos na sua cobrança (é bom frisar que, no caso de omissão de receitas, não cabe reduzir-se a matéria tributável de outros tributos, pois o valor omitido beneficiou de forma integral a sócios e/ou dirigentes).

Portanto, há que perquerir-se se cada infração enseja ou não a redução da base de tributável de outro tributo, o que sói acontecer no presente processo.

Assim sendo, no caso vertente, considerando-se o Auto de Infração de fls. 307 a 311 (excetuada matéria excluída em primeira instância), devem ser observadas as seguintes ponderações:

a) omissão de receitas por passivo fictício e depósitos bancários não contabilizados não devem ensejar a redução da base tributável de qualquer tributo;

b) despesas não comprovadas e/ou comprovadas com documentação inidônea, da mesma forma, não ensejam redução da base de cálculo de outros tributos;

c) diferença de correção monetária credora enseja o ajuste da Contribuição Social sobre o Lucro, pois, na verdade, afeta diretamente o lucro líquido do exercício que é o ponto de partida da base de cálculo de referida exação (como, também, do Imposto sobre o Lucro Líquido, se fôsse o caso);

d) apropriação antecipada de custos propicia o ajuste do lucro líquido do exercício para apuração da Contribuição Social sobre o Lucro e, se fôsse o caso, do Imposto Sobre o Lucro Líquido);

e) postergação no reconhecimento de receita, afetando o lucro líquido do exercício, propicia ajuste nas bases de cálculo da Contribuição Social e do Imposto Sobre o Lucro Líquido.



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

Feitas essas considerações iniciais, passemos às matérias tributadas no presente processo, quais sejam:

### **1. PASSIVO FICTÍCIO**

Consta do TVEAF(fls. 292/293) que ocorreu "a falta de escrituração do pagamento correspondente à aquisição de dois terrenos sítos à Av. Água Verde, matrículas 26376 e 26808 do Registro de Imóveis 5. Circunscrição-Curitiba/Pr., na qual consta o pagamento total de Cz\$ 20.000.000,00 pelo terreno matrícula 26376 e de Cz\$ 20.000.000,00 pelo terreno matrícula 26808, ambos pagos integralmente, sem condições, em 10/08/88."

Prossegue referido Termo, aduzindo que "*o passivo fictício, isto é, a manutenção de obrigações já pagas, mas não baixadas na contabilidade evidencia a ocorrência de omissão de receita, visto que, em 31/08/88 a conta 11110001-1 CAIXA GERAL apresentava o saldo de CZ\$ 8.748.536,89 e a cont 11110003-8 CAIXA GOIÂNIA, o saldo de CZ\$ 3.304.574,57*" e "*com a contabilização do pagamento de 40.000.000,00 a conta Caixa ficaria com o saldo credor de CZ\$ 27.946.888,54*".

A decisão recorrida deu razão à interessada reconhecendo que foi comprovada a permuta dos terrenos adquiridos por seis apartamentos residenciais, não existindo, pois, qualquer movimentação financeira.

Trata-se de matéria devidamente apreciada e excluída em primeira instância.

### **2- DEPÓSITO BANCÁRIO COM RECURSOS NÃO CONTABILIZADOS.**

Descreve a peça vestibular "*omissão de receita operacional caracterizada por depósito bancário com recursos provenientes de um contrato de câmbio não contabilizado*", sendo certo que o TVEAF de fls. 293/294, assegura que:

a)"no dia 10/10/91 o contribuinte efetuou um depósito de Cr\$ 49.000.000,00(autenticação mecânica 103 da caixa registradora 33) na conta corrente 0003-55537 Banco Bamerindus do Brasil S/A, agência Mal. Deodoro/Curitiba, utilizando recursos oriundos da conversão de um contrato de câmbio não contabilizado, no valor de Cr\$ 49.000.000,00(autenticação mecânica 102 da caixa registradora 33)".



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

b) *"a contabilidade registrou que o numerário depositado teve origem em recursos que se encontravam no caixa da empresa, o que não corresponde à realidade dos fatos, pois foi comprovado que na verdade foram depositados recursos outros, relativos à retirada de numerário nacional proveniente da conversão de um contrato de câmbio, conforme aviso de lançamento nr. 771825-6 do Departamento de Câmbio-Curitiba/Pr do Banco Bamerindus do Brasil S/A, no valor de Cr\$ 49.000.000,00"*, caracterizando, pois, a omissão de receita, face à existência de recursos mantidos à margem da escrituração, no valor apontado.

Consta dos autos:

a) recibo de depósito bancário em dinheiro, no valor de Cr\$ 49.000.000,00(00031 1091 103\*\*49000.000,00R331181105 - fls. 193);

b) correspondência do BAMERINDUS, informando que o depósito de 31.10.91, no valor de Cr\$ 49.000.000,00 teve como origem contrato de câmbio) - fls. 194;

c) retificação da informação anterior, aduzindo que referido depósito foi efetuado em dinheiro e que a empresa não estava cadastrada no Departamento de Câmbio daquele banco(fl. 197);

d) Aviso de lançamento 771.825, datado de 10.10.91, cujo histórico é *"valor referente a retirada de numerário em moeda nacional"*, no valor de Cr\$ 49.000.000,00, com autenticação mecânica 0003101091 102\*\*49000.000,00P33118000 TRX 0023 102 118000 AV.CRED.CONTABIL;

e) resposta à intimação formulada pelo fisco(fl. 201) em que a recorrente afirma desconhecer a existência de operação de câmbio com o BAMERINDUS e que *"a contabilização do depósito em apreço no dia 30/10/91, deve-se à adoção de partidas mensais pela nossa contabilidade, sintetizando ao final do mês o movimento ocorrido no seu curso"*;

f) extrato bancário às fls. 204, constando em 10/10/91 ~~DEP EM DINHEIRO~~ 118105, no valor de Cr\$ 49.000.000,00.

Na informação de fls. 403/405, o autuante assim se expressou:

*"O aviso de lançamento nr. 771825-6 pelo DECAM CURITIBA/PR(Departamento de Câmbio do Bamerindus Curitiba/Pr) refere-se à retirada de numerário em moeda nacional, no valor de Cr\$ 49.000.000,00, cuja*

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

*importância foi paga pela caixa registradora localizada na tesouraria da agência, com a seguinte autenticação(doc. fl.199):*

0003101091 102\*\*49000.000,00P33118000

*código da agência(0003)*

*data pagamento(10/10/91)*

*número autenticação(102)*

*valor(Cr\$ 49.000.000,00)*

*"P" de pagamento*

*número da caixa registr.(33)*

*número documento(118000)*

*O depósito na conta 0003-55537-58, movimentada pela Sociedade Construtora Taji Marral, foi efetuado com a seguinte autenticação(doc. fl. 193):*

0003101091 103\*\*49000.000,00R33118105

*código da agência(0003)*

*data recebimento(10/10/91)*

*número autenticação(103)*

*valor(Cr\$ 49.000.000,00)*

*"R" de recebimento*

*número máquina registr.(33)*

*número documento(118105)*

*Muito mais do que mera coincidência, lançamentos efetuados na mesma agência, mesma data, mesma caixa registradora, mesmo valor e com autenticações consecutivas(102 e 103), demonstram de forma inequívoca que o numerário utilizado no depósito em questão teve origem num contrato de câmbio não contabilizado.*

*Se ainda assim, restar algum incrédulo, o fato do contribuinte ter apagado deliberadamente o dígito "0" referente ao dia da autenticação no recibo de depósito de Cr\$ 49.000.000,00 deverá eliminar qualquer dúvida por ventura ainda existente; fato muito estranho, a data autenticada no recibo de depósito foi adulterada pelo contribuinte(doc. fl. 193), para apresentar a seguinte autenticação:*

00031 1091 103\*\*49000.000,00R33118105



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

*Tal procedimento se deve à intenção de aparentar que o depósito teria sido feito no dia 31/10/91, já que o saldo do caixa do dia 10/10/91(Cr\$ 43.225.046,74, doc.fl.62) era insuficiente para cobrir uma saída de Cr\$ 49.000.000,00.*

*Por este motivo, tal depósito só foi contabilizado no dia 31/10/91, quando o saldo em caixa era suficiente para efetuar o depósito(doc.fl.63 e 421).*

*Intimado para justificar o motivo da contabilização apenas no dia 31/10/91(doc.fl.200), o contribuinte respondeu laconicamente que deve-se à adoção de partidas mensais pela contabilidade, sintentizando ao final do mês o movimento ocorrido no seu curso(doc. fl. 201).*

*Tal resposta é totalmente fora de propósito, pois a escrituração era feita com partidas diárias(doc. fls. 417 a 421). O que ocorreu foi a intenção de mais uma vez tentar distorcer os fatos, pois conforme registrado no extrato bancário(doc. fl. 204), o depósito foi efetuado no dia 10/10/91, quando o contribuinte não tinha saldo em caixa suficiente para efetuar tal depósito, tendo, portanto, o numerário depositado outra origem.*

*Fica mais evidente que o contribuinte omitiu receitas, que depois de remetidas para fora do país foram em parte repatriados e depositados na conta corrente 0003-55537-58 Banco Bamerindus do Brasil S/A."*

*Efetivamente, as provas existentes nos autos permite-nos concluir que ocorreu omissão de receitas em virtude da ocorrência de saldo credor de caixa. Não há dúvidas quanto a à tal ocorrência(a própria recorrente admite tal hipótese).*

*Entretanto, a omissão de receitas, remetidas para fora do país e, em parte, repatriadas, a que se refere o fisco, não restou comprovada nos autos: quer porque não houve diligência junto ao estabelecimento bancário para apurar-se a verdadeira existência de contrato de câmbio(o que acarretaria falsa declaração por parte do BAMERINDUS, com as repercussões penais pertinentes), quer porque não procurou verificar-se as verdadeiras datas e valores das operações, comprovando cabalmente a ocorrência de fraude.*

*O lançamento fiscal para ser efetuado por presunção há que apoiar-se em expressa determinação legal, o que, entretanto, não sói acontecer na hipótese vertente: não vejo como afirmar-se que receitas foram desviadas da escrituração, omitidas ao crivo do*

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

tributo, remetidas ao exterior e retornaram parcialmente ao país através de operação bancária, apenas com os indícios coletados pela fiscalização.

O que restou provado nos autos(saldo credor de caixa) não foi objeto de lançamento, portanto, não deve prosperar a exigência fiscal formulada no Auto de Infração.

Dou provimento ao recurso neste item, excluindo de tributação a importância de Cr\$ 49.000.000,00, no exercício de 1992.

**3-Despesas Não Comprovadas**, no valor de Cr\$ 13.111.372,00, no exercício de 1991, para as quais a própria recorrente afirma não ter condições de refazer a documentação extraviada.

**4-Despesas comprovadas com documentação inidônea.**

No item 7 do TVEAF(fl. 295/296), afirma o fisco que a recorrente utilizou-se de documentos inidôneos, emitidos por ECIL Edificações Comércio e Indústria Ltda, para comprovar custos fictícios em obras executadas em Anápolis/GO, em virtude de:

a) a ECIL estar extinta no CGC, por estar omissa desde o exercício de 1986, não retendo ou sofrendo retenção do IRF nos anos de 1989 a 1991;

b) a ECIL não efetuou nenhum recolhimento para a Previdência Social nos anos de 1988 a 1990, o que evidencia que ela não funcionou nesse período;

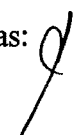
c) na contabilidade da CONTAPI(consórcio formado pela recorrente e PIL CONSTRUTORA) foram registradas as notas fiscais 124, 128 e 131(da ECIL), em 31/12/88, no valor de Cz\$ 88.000.001,40, sendo a obrigação baixada somente em 31/12/89, mediante lançamento extracaixa(Fornecedores/ECIL a Caixa - 88.000,00- vl. baixa dupls. cfe recibo 01/89)), sendo que o saldo da conta Caixa Geral em janeiro/89 era de NCZ\$ 24.980,57, portanto, a CONTAPI não possuía saldo em janeiro para efetuar o pagamento;

d) intimada a comprovar a efetiva quitação das notas fiscais, a PIL deixou de atender este item.

Na impugnação apresentada pela PIL CONSTRUTORA, à qual a recorrente se reporta(cópia de fls. 336/337), afirma-se que:

a) a ECIL efetivamente prestou serviços e recebeu os valores lançados na contabilidade;

b) documentos anexados, retratam medições e contas apresentadas no interregno da execução das obras:



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

c) a ECIL, em determinado momento recebeu um cheque nominal no valor de Cz\$ 376.807,83 para pagamento de uma sua fatura, o qual repercutiu na conta Contapi/Bradesco de Goiânia, fato que não deixa dúvida quanto à efetiva existência dessa firma;

d) pagamentos às subempreiteiras eram feitos através de preposto que gerenciava as obras, através remessas bancárias;

e) a apuração feita pelo fisco foi realizada em 1992, não podendo significar a sua inexistência ou não operacionalidade em 1988/1989, posto que a validade do cartão do CGC alcança até 31.12.91 e houve recolhimento de contribuições em abril e maio de 1991, havendo declaração expressiva de que existem mais recolhimentos;

f) mesmo a confirmar-se a omissão da ECIL nas suas obrigações fiscais, esse fato não pode atingir a CONTAPI, nem invalidar os custos dos serviços contratados.

Na informação de fls. 405 a 407, o autuante entende que os documentos apresentados pela recorrente não comprovam a efetiva prestação dos serviços; que as medições apresentadas apresentam valores muito aquém das notas emitidas pela ECIL; que as remessas de numerário, além de serem inferiores aos valores das notas contabilizadas, não comprovam que tenham realmente sido utilizadas para pagamento das mesmas; os ínfimos recolhimentos recolhidos pela ECIL não atestam que ela estivesse em atividade em 1988/1989; as notas 128 e 131 foram contabilizadas como custo em 31/12/88, embora emitidas no ano seguinte e a obrigação só foi baixada em 31/12/89.

As notas fiscais de fls. 216 a 218 descrevem fornecimento de mão de obra para execução de redes coletoras de esgoto sanitário na cidade de Anápolis-GO pela ECIL Edificações Comércio e Indústria Ltda, sendo que, efetivamente, as de número 128 e 131 foram emitidas em janeiro e fevereiro de 1989 e contabilizadas em 1988(?).

Também é verdade que, pelo menos parcialmente, a recorrente não comprovou a efetividade dos pagamentos feitos à empresa prestadora dos serviços.

Entretanto, não vejo elementos seguros no processo que comprovem a inidoneidade das notas fiscais questionadas, como, também, que assegurem a inexistência da empresa prestadora dos serviços ou de sua incapacidade para prestá-los.



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

Era mister um aprofundamento da ação fiscal, diligenciando-se no endereço que consta da nota fiscal, por exemplo, ou ainda, comprovando que a ECIL não possuía capacidade técnica para fornecer mão de obra, etc..

O fisco aponta situações que acarretam reflexos fiscais diversos da glosa de custos por inidoneidade de documentos: passivo fictício, saldo credor de caixa, antecipação de custos.

Ora, assim sendo, o lançamento fiscal como feito, não pode prosperar: se o custo foi glosado por inidoneidade das notas fiscais, não estando comprovada tal assertiva (note-se que, no caso, aplicou-se multa qualificada e, em consequência, ao fisco cabe o ônus da prova), não existe suporte para a exigência formulada.

Por sua vez, não ficou devidamente caracterizado o evidente intuito de fraude que pudesse ensejar a exasperação da multa, como pretendido na peça vestibular.

Acolho a pretensão da recorrente neste item, excluindo de tributação a importância de Cz\$ 44.000.000,70, no exercício de 1989.

**5-Correção Monetária(falta de contabilização pgto. bem ativo permanente)**

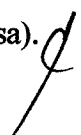
Como descrito no item 1 do TVEAF, a recorrente só contabilizou em 31/12/88 a aquisição de dois lotes de terrenos, cuja escritura só foi lavrada em 02/12/88, mas que foram adquiridos de fato em 21/09/88, tendo em vista que CZ\$ 5.000.000,00 foi contabilizado na conta 11190018-2(vlr pago com princípio de pagamento) e o saldo de CZ\$ 24.000.000,00 foi pago através do cheque 402, da conta 2234, agência 731, do Banco Real, cuja saída de caixa não foi contabilizada(em setembro/88).

Assim sendo, entendeu o fisco que a correção monetária deveria ter sido efetuada a partir de setembro/88 e não de dezembro/88.

A recorrente apega-se à data da escritura para registro contábil da compra efetuada.

Não vejo como dar guarida à pretensão da recorrente.

Os elementos coletados no processo indicam claramente que em setembro de 1988 a compra e venda do imóvel estava concluída, o que, faltava era apenas a formalização do instrumento contratual(que, diga-se, de passagem só não foi formalizado posteriormente em face da insuficiência de caixa da empresa).



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

É de se manter a exigência fiscal neste item.

**6-Apropriação antecipada de custos(postergação no pagamento do imposto de renda)**

Descreve a peça vestibular que a recorrente contabilizou diversas notas fiscais, como custo, no ano-base de 1988, quando o correto seria no ano-base de 1989, perfazendo CZ\$ 5.154.118,50.

As notas fiscais estão relacionadas às fls. 297/298 e foram emitidas em janeiro de 1989.

A recorrente alega ter havido equívoco no cálculo do fiscal e que os valores referem-se a serviços executados em 1988.

A legislação do imposto de renda das pessoas jurídica adota como regra geral o regime de competência para apropriação de receitas, despesas e custos.

Assim, as despesas incorridas podem ser apropriadas ao resultado do período-base de incidência do tributo.

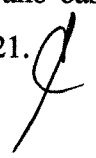
No caso dos autos, verifica-se que os valores questionados são relativos a alugueis de andaime(fl. 355/356), serviços de mão de obra(fl. 369, 371, 373,375, 377, 379, 381, 383, 386,389) e locação de máquinas(fl. 388), sendo que as notas fiscais são todas do mês de janeiro/89(a maioria do início do mês), o que, permite presumir que a grande maioria dos serviços foram prestados no mês de dezembro de 1988.

Assim sendo, o procedimento correto seria a apropriação "pro rata tempore", o que não foi feito pela recorrente, tampouco pelo fisco.

Deste modo, entendo que não está correto o procedimento fiscal, razão pela qual dou provimento ao recurso neste item, excluindo de tributação a importância de Cz\$ 5.154.118,50, no exercício de 1989.

**7-Postergação no Reconhecimento de Receita**

Segundo consta do Auto de Infração, a recorrente postergou o reconhecimento de receitas auferidas nas obras de Rondonópolis/MT e Cuiabá/MT, decorrente da apropriação no ano-base de 1989, quando o correto seria no ano-base de 1988, perfazendo Cz\$ 275.181.829,21.



PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº : 101-90.685

A recorrente alega que somente após aceita a medição entre Sanemat e Arco é que teria legitimidade para cobrar desta última. Invoca ainda, na fase recursal, dispositivo do DL 1598/77 que permite a apropriação do resultado em função do recebimento.

Como dito no item anterior, como regra geral, a legislação do IRPJ adota o regime de competência e as provas carreadas aos autos indicam claramente que a recorrente não apropriou suas receitas de acordo com a lei fiscal.

O dispositivo citado pela recorrente não pode ser por ela invocado, quer porque adotou o regime de competência para a apropriação de seus custos (como visto em item anterior), quer porque não restou comprovado tratar-se de contrato de longo prazo com entidade pública.

Convém frisar, como aliás ficou consignado no TVEAF, que as receitas foram estornadas contabilmente, mas os custos foram utilizados na apuração dos resultados, denotando, assim, a incoerência do procedimento adotado pela empresa.

Assim sendo, está correto o procedimento fiscal, inclusive quanto ao cálculo do adicional do Imposto de Renda.

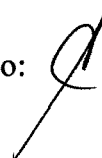
NEGO provimento ao recurso neste item.

Releva notar que da matéria tributável apurada deveria ser diminuído o valor da Contribuição Social sobre o Lucro (o que não sói acontecer no presente processo, pois referida exação foi considerada incabível em processo decorrente), pois, como dito anteriormente, a diferença do crédito tributário apurado em procedimento de ofício e procedimento espontâneo deve estar apenas no valor da multa de ofício, excetuadas as hipóteses de omissão de receitas em que o benefício obtido por sócios e/ou dirigentes, salvo prova em contrário, é do valor integral da receita omitida e presumida a eles distribuída.

Por sua vez, no cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro deveria ser observada a fórmula estabelecida nos atos normativos que, na verdade, apenas interpretam disposição legal (no presente caso, esta Câmara entendeu incabível referida exação)

No que pertine à Taxa Referencial Diária é reiterada a jurisprudência desta Câmara e deste Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não cabe a cobrança dos encargos da TRD, como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

Por todo o exposto, DOU provimento parcial ao recurso:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº 10980/007.123/92-11 :  
ACÓRDÃO Nº :101-90.685

a) para excluir de tributação as importâncias de CZ\$ 49.154.119,20 eCr\$ 49.000.000,00, respectivamente, nos exercícios de 1989 e 1992;

b) excluir a cobrança da TRD como juros de mora, no período de fevereiro a julho de 1991.

É o meu voto.



JEZER DE OLIVERA CANDIDO - RELATOR