

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10980.011396/94-50
Recurso nº. : 113.793
Matéria : IRPJ e OUTROS – EXS.: 1991 e 1992
Recorrente : ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.
Recorrida : DRJ-FOZ DO IGUAÇU/PR
Sessão de : 16 DE JULHO DE 1998
Acórdão nº. : 105-12.479

CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - A IN 46/89 permite que a opção pelo diferimento da tributação dos lucros não realizados no período-base seja procedida de forma contábil transferindo-se os resultados do período findo para o grupo de contas dos Resultados de Exercícios Futuros no balanço (despesas e receitas correspondentes), ficando assim a empresa desobrigada de efetuar essa opção de diferimento no LALUR.

POSTERGAÇÃO - Nos termos da IN 46/89 e do PN 02/96, os ajustes que visem corrigir inexatidão verificadas no regime de competência devem ser efetuados contabilmente, e não no LALUR ou qualquer outro instrumento extra-contábil. Cancela-se a exigência quando no cálculo do lançamento não foi observado o critério acima, de modo a neutralizar todos os efeitos da inexatidão.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - DECORRÊNCIA - Tratando-se de lançamentos reflexivos, a decisão proferida a respeito do lançamento matriz é aplicável ao julgamento das exigências decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por , unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479



CHARLES PEREIRA NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON PÊSS, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, VICTOR WOLSZCZAK, ALBERTO ZOUVI (Suplente convocado), IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

Recurso nº : 113.793

Recorrente : ITAJUÍ ENGENHARIA DE OBRAS LTDA.

RELATÓRIO

A empresa acima identificada interpõe Recurso Voluntário da Decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a ação fiscal de que resultou o Auto de Infração principal, fls. 01/85, e os reflexos de IRFONTE e ILL - fls. 86/94, e CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - fls. 95/102, todos lavrados em virtude das seguintes irregularidades, apuradas conforme Termo de Verificação nº 03, fls. 74/76:

EXERCÍCIO DE 1991

item	Irregularidade	valor
1	comprovação de custos com documentos inidôneos	1.000.669,00
2	postergação de imposto/receita	32.086.318,42

EXERCÍCIO DE 1992

item	Irregularidade	valor
1	comprovação de custos com documentos inidôneos	7.672.500,00
2	postergação de imposto/receita	90.454.391,28
3	postergação de imposto por antecipação de custos - provisão para devedores duvidosos	4.945.929,27

As fls. 105/115 consta cópia da Representação Fiscal para Fins Penais efetuada em virtude dos itens 1 (NF inidôneas).

Os motivos de fato e de direito argüidos na impugnação de fls. 127/162, que continuam sendo questionados no recurso de fls. 203/266, os aspectos específicos dos lançamentos reflexos, bem como os pontos de discordância, razões e provas apresentadas, assim como a informação fiscal e os fundamentos da decisão recorrida, fls. 171/198, serão relatados e examinados diretamente no meu voto juntamente com as contra-razões da PFN apresentadas às fls.269/270.

É o relatório.



3

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

VOTO

Conselheiro CHARLES PEREIRA NUNES, Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

IRPJ

EXERCÍCIO DE 1991

1	comprovação de custos com documentos inidôneos	1.000.669,00
---	--	--------------

O valor integral desse item foi objeto de parcelamento. A decisão singular considerou a matéria como não impugnada e a recorrente se conformou, portanto inexistente recurso a ser apreciado.

2	postergação de imposto/receita	32.086.318,42
---	--------------------------------	---------------

A fiscalização calculou o imposto devido sobre o valor acima, no período competente (19.759,72 UFIR) e fez a imputação do pagamento relativo ao imposto declarado no período seguinte (16.122,12 UFIR) reduzindo desse valor a multa de mora (947,58) e os juros de mora (10.437,91) devidos no período de postergação, para em seguida encontrar o valor restante a título de imposto pago (4.737,91) e compensá-lo com o "*imposto devido*" no período correto. Após a compensação resultou numa diferença de imposto a recolher no valor de 16.212,71 UFIR já considerado o adicional do IRPJ, conforme cálculos de fl. 77/78.

Essa forma de tributação não encontra amparo legal por causar distorção no regime de competência, tendo em vista que o "*imposto devido*" encontrado pela fiscalização no período seguinte, para compensar com o devido no período de competência, é diferente do que seria encontrado se fossem considerados todos os efeitos resultantes da observação do regime de competência, conforme veremos no decorrer dos fundamentos que me levaram a essa convicção.

DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO PREVISTO NO ART. 282 DO RIR/80.

Art. 282 - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos artigos 280 e 281, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sobre 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 (DL 1.598/77, art. 10, § 3º e DL 1.648/78, art.1º, I):



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

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 de 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.

A empresa invoca esse artigo para alegar que a autuação foi equivocada por não tê-lo considerado, já que a realização do lucro, recebimento da receita, só ocorreu no ano seguinte.

Alega ainda que o fato da receita não encontrar-se faturada em 31 de dezembro de cada ano não impede o diferimento do lucro, nem pode a administração argumentar que a empresa deixou de exercer a opção por falta de anotação no 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.

A convicção da decisão singular firmou-se basicamente no fato de que o artigo 282 permite o diferimento do lucro e não da receita, e desde que já computado no lucro líquido do exercício, para que possa ser excluído no lucro real, condição esta não observada pela empresa.

No exame da matéria verifica-se claramente que a empresa confessa não ter computado na apuração dos resultados do período a parte do preço total da empreitada correspondente ao período de competência e em consequência não fez a citada exclusão na apuração do lucro real.

Essa aparente contrariedade ao disposto no artigo 280, inc. II, do RIR/80 é afastada pela IN 46/89 que, face à necessidade de também possibilitar o diferimento da tributação a título de CSSL, substituiu o procedimento previsto no item 10 da IN 21/79 e orientou aos contribuintes para que fizessem sua opção de diferimento mediante a transferência do lucro correspondente, que deveria ser incluído na apuração dos resultados do exercício, para o grupos de contas RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS, deixando assim de integrar o próprio lucro líquido base da CSSL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

Face essa transferência, não mais poderia o mesmo valor ser excluído novamente do lucro real. Assim sendo, para que a fiscalização considerasse o fato como postergação de imposto e não como diferimento legal, teria que se aprofundar no exame das contas do grupo Resultados de Exercícios Futuros da empresa onde foram coletadas as informações relativas à autuação (DM Construtora de Obras Ltda).

No exame do Diário, fls. 262/263, verifica-se que tanto os custos quanto a receita sob exame, portanto o lucro, não foram imputados aos resultados do exercício findo, e até prova em contrário foram transferidos para o grupo de contas REF no balanço, estando inclusos nos valores ali declarados sob as rubricas de RECEITAS/DESPESAS SANEPAR MARINGÁ, conforme permite a IN 46/89.

Trata-se portanto de diferimento autorizado por ser o cliente uma sociedade de economia mista (art.. 282 do RIR/80); caso não o fosse estaríamos diante de uma postergação do pagamento do imposto (art. 171 do RIR/80), pois a forma contábil adotado pela IN 46/89, enquanto vigente, caracteriza em qualquer das duas situações um desvio do regime de competência à medida em que transfere para o balanço - REF - resultados do período findo.

CÁLCULO DO IMPOSTO POSTERGADO/DIFERIDO

1. CUSTOS/DESPESAS CORRESPONDENTES À RECEITA

A empresa reclama que não foram considerados pela fiscalização os custos/despesas correspondentes às receitas diferidas/postergadas.

Por oportuno merece transcrição o PN CST 73/78 que comenta o procedimento de opção no Livro Real, 'verbis',

4.1 - Assim é que, apurado o lucro líquido do exercício, a parte dele que corresponde a empreitadas ou fornecimentos nas condições mencionadas neste item, que não tiver sido realizada até a data do balanço de encerramento do exercício, é excluída na apuração do lucro real, mediante lançamento na parte A do livro de apuração do lucro real (vd. Instrução Normativa SRF nº 28/78) e a inscrição em conta própria da parte B do mesmo livro. é dizer, dos resultados reconhecidos ~~exclui-se a parte da receita e dos custos~~ que geraram resultados sem liquidez dentro do exercício.

4.2 - Ao mandar excluir a receita não recebida, a letra a do citado § 3º impõe o simultâneo diferimento dos custos correspondentes. Isso decorre da adoção generalizada do paralelismo no tratamento de receitas e custos, consagrado na letra b do § 1º do art.. 187 da Lei nº 6.040/76; este princípio desconhece exceção, sendo neste particular

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

mais rigoroso que o próprio regime de competência (cf. letra **a ibidem**),
do qual o diferimento ora tratado constitui autorizado desvio.

(grifos Nossos)

Clara portanto a interpretação de que quando a lei fala em diferimento do lucro significa a mesma coisa que diferimento simultâneo da receita não realizada e dos custos incorridos correspondentes.

Esse mesmo princípio do paralelismo no tratamento de receitas e custos adotado no desvio autorizado do princípio de competência (diferimento) deve também ser adotado no desvio não autorizado (postergação) quando os custos são conhecidos e inequivocamente tenham também sido postergados, pois assim determina o parágrafo único do artigo 154 do RIR/80 (DL 1.598/77, art. 6º, § 4º) c/c o § 1º do artigo 171 (DL 1.598/77, art. 6º, § 6º), 'verbis',

Art. 154 - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado...

Parágrafo único - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente. (§ 4º)

Art. 171 - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração...

§ 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. (grifos nossos)

Por sua vez o PN COSIT nº 02/96, complementando o PN CST nº 57/79, entende que:

5.2 - O § 4º transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro do período-base competente, em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.

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, na forma do subitem 5.2. dessa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou 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 adicionar ao lucro líquido do período de competência;

(a transcrição continuará no tópico seguinte - REPERCUSSÃO NO PL)

Portanto, considerando que nos contratos de longo prazo a tônica é sempre para o diferimento/postergação do lucro/resultados fica evidente que a fiscalização deve buscar conhecê-lo para bem aplicar os comandos legais que tratam da matéria, para isso os custos/despesas correspondentes devem ser considerados.

Observe-se ainda que o chamamento de atenção colocado no item 5.3 encontra-se em ressonância com a orientação dada pela IN 46/89 para caracterizar o diferimento/postergação. Ou seja o procedimento é contábil, transferindo os custos e receitas correspondentes do resultado do exercício para o balanço - REF, e não extra-contábil no livro de apuração do lucro real.

Esclareça-se que encontra-se bem consolidado administrativamente o entendimento de que na tributação de receitas não escrituradas deve ser afastada a dedução dos custos/despesas correspondentes por entender-se que esses valores já teriam sido computados junto com as demais deduções que compõem a demonstração de resultados. Todavia, tratando-se de postergação/diferimento a fiscalização deve solicitar que o contribuinte identifique e quantifique as deduções correspondentes que eventualmente também tenham sido postergadas e, caso atendida, considerá-las no lançamento.

2. REPERCUSSÃO NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

No exame da matéria verifica-se que desde a impugnação (item II.3, fls.134) a empresa alega que a fiscalização não levou em consideração a repercussão no patrimônio líquido face a impossibilidade de distribuição, aos sócios, do lucro postergado.

A decisão singular considerou correto o procedimento fiscal tendo em vista que o artigo 387 do RIR/80 (art. 6º, § 2º do 1.598/77) não determina nem cabe ao fisco proceder à reconstituição pretendida.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

O recurso fortalece sua tese invocando o PN CST nº 57/79 que trata especificamente da matéria, e alega que uma vez procedido o ajuste do PL a diferença de correção monetária decorrente desse ajuste (despesa) será suficiente para, no período seguinte ao ajuste, compensar o total incluído a título de receita postergada e antecipação de custos, deixando assim de existir diferença a tributar.

No exame da matéria verifica-se assistir razão à autuada quanto à tese de que deve ser procedido o ajuste do PL, pela fiscalização, quando se trata de dois ou mais períodos fiscalizados e no imediatamente anterior se constata postergação de imposto.

Continuando a transcrição do PN COSIT nº 02/96, vemos que as alíneas d e e do seu item 5.3 não deixam dúvidas sobre esse direito do contribuinte, verbis,

5.3 - Chama-se a atenção...

a) tratando-se ...

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 ao 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 do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o do término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos,...

g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos....

Por todo o exposto verifica-se que não apenas a empresa efetuou corretamente a opção pelo diferimento do lucro não realizado no período findo como também a fiscalização equivocou-se nos seus cálculos ao transformar o diferimento em postergação por não levar em consideração todos os ajustes decorrentes da correção do regime de competência. Recurso provido nesse item.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

EXERCÍCIO DE 1992

item	Irregularidades	valor
1	comprovação de custos com documentos inidôneos	7.672.500,00
2	postergação de imposto/receita	90.454.391,28
3	postergação de imposto por antecipação de despesas - provisão para devedores duvidosos	4.945.929,27

Os itens 1 e 2 são idênticos aos examinados no exercício anterior, assim, inexistente recurso para o item 1 e é dado provimento para o item 2.

Quanto ao item 3 - provisão para devedores duvidosos - entendo ser correta a capitulação legal e a descrição dos fatos como postergação de pagamento de tributos por antecipação indevida, considerando que no ano seguinte ocorreu a reversão da provisão e que o contrato com sociedade de economia mista não comporta tal provisão (art. 43 , § 3º, alínea b, da Lei 8.981/95 que positivou consolidado entendimento administrativo).

Todavia, tendo em vista que os cálculos relativos à postergação encontram-se em desacordo com as normas já examinadas, entendo que a tributação não pode prosperar.

Efetivamente, baixar o processo em diligência para verificação do quantum correto, ajustando todos os efeitos nos dois exercícios atingidos pela postergação, caracterizaria uma inovação no lançamento à medida em que alteraria a forma de apurar sua base de cálculo, chegando a valor diferente sem origem em mero erro seja de fato, procedimento este vedado aos órgãos julgadores por não serem autoridades lançadoras de tributos.

LANÇAMENTOS REFLEXOS

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO:

Tratando-se de lançamentos reflexivos, a decisão proferida a respeito do lançamento matriz é aplicável ao julgamento das exigências decorrentes, dada a íntima relação de causa e efeito que os vincula.

CONCLUSÃO:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10980.011396/94-50

Acórdão nº : 105-12.479

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de julho de 1998.


CHARLES PEREIRA NUNES

