



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

PROCESSO Nº : 11080.000583/2003-01  
RECURSO Nº : 134.161  
MATÉRIA : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1998  
RECORRENTE : ETEL – ESTUDOS TÉCNICOS LTDA.  
RECORRIDA : DRJ EM PORTO ALEGRE(RS) – 1ª TURMA  
SESSÃO DE : 11 DE JUNHO DE 2003  
ACÓRDÃO Nº : 101-94.227

**IRPJ. LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO DE LUCRO. DESCLASSIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.** O arbitramento de lucro mediante desclassificação da escrita contábil é uma medida extrema a ser adotada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto. Quando as receitas omitidas podem ser identificadas e quantificadas não servem como fundamento para o arbitramento de lucro.

**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.** As variações monetárias ativas relativas às receitas de prestação de serviços de longo prazo a entidades governamentais podem ser diferidas para tributação quando de sua realização. Estas receitas não são tributadas pelo regime de competência, mas pelo regime de caixa, como estabelecido no artigo 10, § 3º, do DL Nº 1598/77, art. 1º, inciso I, do DL Nº 1648/78 e MP nº 1.506/76 e reedições posteriores.

**IRPJ. LANÇAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.** Não comporta a presunção de omissão de receitas quando as parcelas escrituradas como obrigações foram identificadas pela autoridade lançadora como oriundo de variações monetárias ativas vinculadas às receitas correspondentes a prestação de serviços para entidades governamentais, de longo prazo e, portanto, com tributação diferida para o momento de sua realização.

**IRPJ/CSLL. OMISSÃO DE RECEITA FINANCEIRAS E DE ALUGUEIS.** Restabelecida a validade da escrituração contábil, fica prejudicada apuração de resultados mediante adição ao lucro arbitrado, ainda que comprovada a omissão de receitas de prestação de serviços, financeiras e de aluguéis não escrituradas nos livros fiscais e comerciais e não contestada pelo sujeito passivo.

**PIS E COFINS. RECEITA OMITIDA.** A receita omitida e não contestada pelo sujeito passivo e que serviu de base de cálculo para a incidência de PIS e COFINS permanece tributada, visto que independe do lucro arbitrado para incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Recurso provido, em parte.

**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

**RECURSO Nº : 134.161**  
**RECORRENTE: ETEL – ESTUDOS TÉCNICOS LTDA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ETEL – ESTUDOS TÉCNICOS LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
**EDISON PEREIRA RODRIGUES**  
**PRESIDENTE**

  
**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**

**FORMALIZADO EM: 07 JUL 2003**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: **SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, VALMIR SANDRI E PAULO ROBERTO CORTEZ.** Ausente, justificadamente, Conselheiro **CELSO ALVES FEITOSA.**

**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

**RECURSO Nº : 134.161**  
**RECORRENTE: ETEL – ESTUDOS TÉCNICOS LTDA.**

## **RELATÓRIO**

A empresa **ETEL – ESTUDOS TÉCNICOS LTDA.** inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob nº 76.509.686/0001-02, inconformada com a decisão de 1º grau proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre(RS), apresenta recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuintes objetivando a reforma da decisão recorrida.

A exigência inicial contida nestes autos diz respeito a seguintes tributos e contribuições:

| TRIBUTOS | LANÇADOS     | JUROS        | MULTAS       | TOTAIS       |
|----------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| IRPJ     | 1.154.873,04 | 976.377,54   | 1.327.936,43 | 3.459.187,01 |
| PIS      | 19.538,32    | 17.141,89    | 29.307,48    | 65.987,69    |
| CSLL     | 269.648,54   | 231.713,39   | 354.813,56   | 856.175,49   |
| COFINS   | 60.118,00    | 52.744,45    | 90.177,00    | 203.039,45   |
| TOTAIS   | 1.504.177,9  | 1.277.977,27 | 1.802.234,47 | 4.584.389,64 |

Este crédito tributário foi calculado sobre o lucro arbitrado em virtude da desclassificação da escrituração contábil sob o argumento de que o contribuinte registrava as receitas no regime de caixa e no regime de competência como requer a legislação tributária vigente e com fundamento no artigo 47, inciso II, da Lei nº 8.981/95, artigos 16 e 24, § 1º, da Lei nº 9.249/95 e, ainda, o artigo 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Fundamentalmente, a autoridade lançadora entendeu que a inobservância do regime de competência estaria caracterizada pela falta de contabilização das seguintes notas fiscais e de receitas de variações monetárias ativas (Relatório de Fiscalização - fl. 32):

**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

| NOTA FISCAL    | DATA DA EMISSÃO | DATA DO PAGAMENTO  | VALOR TOTAL  |
|----------------|-----------------|--------------------|--------------|
| 301            | 17/01/1997      | 22/01 e 06/02/1997 | 682.579,38   |
| 406            | 26/11/1997      | 02/12/1997         | 75.680,70    |
| 409            | 02/12/1997      | 05 e 19/12/1997    | 324.320,43   |
| 418            | 17/12/1997      | -                  | 225.954,10   |
| 419            | 16/12/1997      | -                  | 92.464,89    |
| 330            | 30/05/1997      | 02/06/1997         | 33.087,27    |
| 331            | 30/05/1997      | 02/06/1997         | 17.374,57    |
| 339            | 30/06/1997      | 27/06/1997         | 33.755,04    |
| 340            | 30/06/1997      | 27/06/1997         | 17.735,37    |
| VAR. MON.ATIVA | 10/06/1997      | 11/06/1997         | 1.556.598,31 |
| VAR.MON.ATIVA  | 11/07/1997      | 14/07/1997         | 261.404,00   |
| VAR.MON.ATIVA  | 12/12/1997      | 22/12/1997         | 918.768,32   |
| TOTAL          |                 |                    | 4.239.722,38 |

Ao lucro arbitrado, foram adicionadas as receitas de variações monetárias ativas e receitas de aplicações financeiras e de aluguéis, com fundamento no artigo 27, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

As bases de cálculo adotadas pela fiscalização para IRPJ e CSLL podem ser resumidas no quadro abaixo, para melhor compreensão do litígio, propriamente dito:

| IRREGULARIDASA APURADAS                          | 1º TRIMESTRE | 2º TRIMESTRE | 3º TRIMESTRE | 4º TRIMESTRE |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Receitas Declaradas – Prestação de Serviços      | 371.165,74   | 898.527,87   | 1.528.771,16 | 2.256.465,71 |
| Receitas Omitidas–Notas Fiscais não registradas  | 682.579,38   | 101.952,25   | 0            | 718.420,12   |
| TOTAIS DE RECEITAS BRUTAS                        | 1.053.745,12 | 1.000.480,12 | 1.528.771,16 | 2.974.885,83 |
| Percentual de Lucro Arbitrado                    | 38,40%       | 38,40%       | 38,40%       | 38,40%       |
| LUCRO ARBITRADO                                  | 404.638,13   | 384.184,37   | 587.048,13   | 1.142.356,16 |
| Receitas de Variações Monetárias Ativas          | 0            | 1.556.598,31 | 261.404,00   | 918.768,32   |
| Receitas de Aplicações Financeiras e de Aluguéis | 37.882,20    | 36.593,49    | 79.872,57    | 66.714,26    |
| TOTAIS TRIBUTADAS                                | 442.520,33   | 1.977.376,17 | 928.324,70   | 2.127.838,74 |

As bases de cálculo adotadas para fins de incidência de PIS e COFINS foram as demonstradas acima como Receitas Omitidas – Notas Fiscais não Registradas, de R\$ 682.579,38, R\$ 101.952,25 e R\$ 718.420,12, em duplicidade, respectivamente, nos 1º, 2º e 4º trimestres de 1997.

Inaugurando o litígio, o contribuinte apresentou impugnação anexada, as fls. 131 a 136, onde esclareceu e demonstrou que exceto a Nota Fiscal nº 301, no valor de R\$ 682.579,38, as demais notas fiscais e as variações monetárias ativas estão regularmente contabilizadas e que, portanto, a falta de registro de apenas uma nota fiscal não constitui motivo suficiente para desclassificação da escrituração contábil, especialmente porque o valor da Nota Fiscal não escriturada está devidamente identificado e, portanto, poderia ser objeto de acréscimo ao lucro líquido para a determinação do lucro real, conforme farta jurisprudência sobre o tema.

Relativamente a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a impugnante argumentou que a fiscalização aplicou a alíquota de 8%, diretamente sobre a receita de variações monetárias ativas de R\$ 2.736.770,63 quando deveria ter aplicado, inicialmente, o percentual de 12% sobre esta variação e sobre este resultado deveria ter aplicado o percentual de 8% e que, de qualquer forma, em sendo improcedente o lançamento principal, por reflexo, deve ser cancelado demais lançamentos, inclusive o correspondente a CSLL.

Quanto ao PIS, esclareceu a impugnante que a alíquota de 0,65% foi aplicado diretamente sobre a parcela de R\$ 3.005.903,50 quando deveria ter sido aplicado sobre a parcela de R\$ 1.502.951,75 e que a fiscalização está exigindo em duplicidade o PIS já pago em 1997 e solicita seja procedida diligências para sanar a inexatidão material cometida pela autoridade lançadora.

No tocante a COFINS, a recorrente sustenta que a fiscalização aplicou a alíquota de 2% sobre a parcela de R\$ 3.005.903,50, quando deveria ter sido aplicada a mesma alíquota para a base de cálculo correta de R\$ 1.502.951,75 e esclarece que a fiscalização está exigindo em duplicidade a COFINS já paga em 1997 e pleiteia seja baixado em diligências para confirmar o erro cometido.

Finalmente, contestou a aplicação da multa qualificada de 150%, tendo em vista que a fiscalização não comprovou e nem aventou a hipótese de

fraude, sonegação ou conluio e nem demonstrou a infração do artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

O julgamento foi convertido em diligências e o auditor encarregado dos trabalhos produziu o Relatório Fiscal de Diligência, de fls. 191 e 192, onde resumiu a constatação, como segue:

*"1. As notas fiscais de serviços de nº 330, 331, 339 e 340 nos valores de R\$ 33.087,27, R\$ 17.374,57, R\$ 33.755,04 e R\$ 17.735,37, respectivamente, foram oferecidas à tributação conforme Livro Diário, de fls. 332/333, e Livro Razão, de fl. 354;*

*2. Quanto às receitas das notas fiscais de serviço de nº 406, 409, 418 e 419, também foram oferecidas à tributação conforme planilha de fl. 362, livros Diários e Razão, de fls. 363 a 381, e DIPJ, de fls. 382 a 390, porém, somente em 1998 e não quando de sua emissão que foi em novembro e dezembro de 1997, este último período abrangido pela fiscalização. Houve assim, postergação da tributação o que não acarreta alteração nos valores lançados no Auto de Infração constante deste processo;*

*3. No que se refere aos valores lançados no Auto de Infração a título de 'Receitas Financeiras e Outras Receitas' junto cópia do livro Razão, de fl. 355, referente às receitas com aluguéis no valor de R\$ 24.826,24, percebido no 1º trimestre de 1997;*

*4. Já no 2º trimestre, o valor de R\$ 24.826,24 não foi localizado, razão pela qual somos pela exclusão desse valor da tributação constante do Auto de Infração;*

*Assim, restou comprovado que somente devem ser excluídos dos valores constantes dos Autos de Infração, os montantes discriminados nos itens 1 e 4 do presente Relatório Fiscal de Diligências."*

Na decisão de 1º grau, o lançamento foi julgado parcialmente procedente e a ementa daquela decisão foi redigida nos seguintes termos:

**"ARBITRAMENTO DE LUCRO. PRINCÍPIO CONTÁBIL DA COMPETÊNCIA.** A formalização da escrita sem a observância do princípio contábil de competência, quando exigível, autoriza

*sua desconsideração para efeitos de apuração do lucro real, sendo-se cabível o arbitramento de lucros.*

**OMISSÃO DE RECEITAS.** *É improcedente o lançamento a título de omissão de receitas quando elas forem declaradas ao fisco no momento oportuno.*

**PASSIVO FICTICIO.** *A manutenção de obrigações no passivo sem a devida comprovação autoriza a presunção de omissão de receitas.*

**POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. MULTA E JUROS.** *A postergação de pagamento de tributo enseja apenas o lançamento de multa e dos juros isolados incidentes sobre oferecidos à tributação em período posterior ao devido.*

**LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS e COFINS.** *Os lançamentos decorrentes do auto de infração de IRPJ seguem a mesma sorte do principal, se nenhuma razão específica os afetar.*

**BASE DE CÁLCULO DA CSLL.** *A base de cálculo da CSLL para o lucro arbitrado é formada pela adição dos valores mencionados nos dois incisos do artigo 29 da Lei nº 9.430/96, sem a aplicação do percentual de 12% sobre os relativos ao inciso II.*

**PIS E COFINS.** *Lançamento em duplicidade. É de se indeferir a parte do auto lançada em duplicidade.*

**MULTA AGRAVADA.** *A aplicação da penalidade agravada só se justifica quando resta comprovado o evidente intuito de fraude. A contabilização de receita de serviços no passivo circulante configura a intenção volitiva de sonegação.*

***Lançamento Procedente em Parte.***

Desta forma, a decisão recorrida acolheu as alegações expostas pela recorrente quanto à omissão de receitas, mas manteve o arbitramento do lucro, por entender que não foi observando o princípio da competência na escrituração contábil.

Quanto às receitas omitidas e após a confirmação da veracidade dos esclarecimentos e comprovada a contabilização das notas fiscais, ditas como omitidas, pode ser reproduzido demonstrativo anterior, como segue:

**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

| NOTA FISCAL    | DATA DA EMISSÃO | DATA DA CONTABILIZAÇÃO | VALOR TOTAL  |
|----------------|-----------------|------------------------|--------------|
| 301            | 17/01/1997      | NÃO ENCONTRADA         | 682.579,38   |
| 406            | 26/11/1997      | JAN/1998               | 75.680,70    |
| 409            | 02/12/1997      | JAN/1998               | 324.320,43   |
| 418            | 17/12/1997      | JAN/1998               | 225.954,10   |
| 419            | 16/12/1997      | JAN/1998               | 92.464,89    |
| 330            | 30/05/1997      | JUN/1997               | 33.087,27    |
| 331            | 30/05/1997      | JUN/1997               | 17.374,57    |
| 339            | 30/06/1997      | JUN/1997               | 33.755,04    |
| 340            | 30/06/1997      | JUN/1997               | 17.735,37    |
| VAR. MON.ATIVA | 10/06/1997      | PASSIVO FICTÍCIO       | 1.556.598,31 |
| VAR.MON.ATIVA  | 11/07/1997      | NÃO ENCONTRADA         | 261.404,00   |
| VAR.MON.ATIVA  | 12/12/1997      | NÃO ENCONTRADA         | 918.768,32   |
| TOTAL          |                 |                        | 4.239.722,38 |

A decisão recorrida excluiu, ainda, a parcela de R\$ 24.826,24 correspondente a receita de aluguel, regularmente escriturada no 1º trimestre de 1997.

Assim, os valores considerados tributáveis, após a decisão de 1º grau são os seguintes:

| IRREGULARIDADES APURADAS                          | 1º TRIMESTRE | 2º TRIMESTRE     | 3º TRIMESTRE | 4º TRIMESTRE |
|---|--------------|------------------|--------------|--------------|
| Receitas Declaradas – Prestação de Serviços       | 371.165,74   | 898.527,87       | 1.528.771,16 | 2.256.465,71 |
| Receitas Omitidas – Notas Fiscais não registradas | 682.579,38   | 0                | 0            | 0            |
| TOTAIS DE RECEITAS BRUTAS                         | 1.053.745,12 | 898.527,87       | 1.528.771,16 | 2.256.465,71 |
| Percentual de Lucro Arbitrado                     | 38,40%       | 38,40%           | 38,40%       | 38,40%       |
| LUCRO ARBITRADO                                   | 404.638,13   | 345.034,70       | 587.048,13   | 866.482,83   |
| Receitas de Variações Monetárias Ativas           | 0            | (*) 1.556.598,31 | 261.404,00   | 918.768,32   |
| Receitas de Aplicações Financeiras e de Aluguéis  | 37.882,20    | 11.767,25        | 79.872,57    | 66.714,26    |
| TOTAIS TRIBUTADAS                                 | 442.520,33   | 1.913.400,26     | 928.324,7    | 1.851.965,41 |

(\*) multa qualificada de 150%

No recurso voluntário, de fls. 228 a 232, a recorrente contesta o arbitramento de lucro tendo em vista que de 9 (nove) notas fiscais consideradas como contabilizadas, a própria fiscalização confirmou que 8 (oito) estavam



**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

regularmente escrituradas nos livros Diário e Razão e que, apenas uma nota fiscal no valor de R\$ 682.579,38 não foi localizado seu registro contábil.

A recorrente, em reforço a sua tese, apresenta inúmeros julgados deste Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que quando identificado o valor da receita não contabilizada, a receita considerada omitida deve ser adicionado ao lucro líquido para a determinação do lucro real, porquanto não foi demonstrada a imprestabilidade da escrituração contábil mantida pela recorrente.

Além disso, quanto às três parcelas imputadas como receitas omitidas, sendo a parcela de R\$ 1.556.598,31 a título de passivo fictício, e as parcelas de R\$ 261.404,00 e R\$ 918.768,32, á título de variações monetárias ativas não contabilizadas, a recorrente sustenta que tais parcelas constituem acréscimos de receitas de prestação de serviços e não podem ser confundidas como receitas financeiras ou outras receitas omitidas.

Como receitas financeiras, de acordo com o disposto no artigo 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96 deveriam ser adicionadas ao lucro arbitrado, mas como se trata de variações monetárias deveria acompanhar o principal e correspondente as receitas de prestação de serviços e como tal sujeitas ao regime de caixa, por se tratar de obras de longo prazo para com os órgãos governamentais.

Contesta, também, a aplicação da multa qualificada de 150%, por entender que a fiscalização não demonstrou e em comprovou evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio e nem a simulação.

É o relatório.



## VOTO

**Conselheiro: KAZUKI SHIOBARA - Relator**

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade e inexistindo qualquer manifestação em sentido contrário quanto ao arrolamento de bens para a garantia de instância, deve ser conhecido por esta Câmara.

### OMISSÃO DE RECEITAS DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. PASSIVO FICTÍCIO.

No Relatório de Fiscalização, de fl. 33, o autor do procedimento fiscal registrou o seguinte:

*“O valor de R\$ 1.556.598,31 percebido em 06/97 em função da atualização monetária constante do contrato celebrado com o DER/SP 8.408-6/92, fl. 193, foi lançado na conta ‘Adiantamento e Faturamento para Entrega Futura’ – ‘Outras Obrigações’, do Passivo Circulante.*

*Intimado o contribuinte, fls. 4 e 47, a explicar o motivo dessa contabilização, o mesmo informou nos itens 2 e 3 do documento, de fl. 65, que tratam-se de valores oriundos da atualização monetária do contrato 8408-6/92 proveniente de competência de 1993 e 1994 até 1995, estão prescritos conforme determinam o artigo 173 e 174 do Código Tributário Nacional.*

*Ora, não houve explicação nenhuma e trata-se evidentemente de um passivo fictício e será tributado como omissão de receitas segundo a alínea ‘b’, do § único, do artigo 228, do RIR/94.”*

Como se vê, foi imputada a infração como passivo fictício e Capitulada na alínea ‘b’, do § único, do artigo 228, do RIR/94, e no Auto de Infração a irregularidade foi capitulada, com a seguinte descrição:

*"OUTRAS RECEITAS – Variação Monetária Ativa*

*Apurado conforme Relatório Fiscal em anexo, que fica fazendo parte integrante do Auto de Infração:*

| FATO GERADOR | VALOR TRIBUTÁVEL | MULTA (%) |
|--------------|------------------|-----------|
| 30/06/1997   | 1.556.598,31     | 150%      |
| 30/09/1997   | 261.404,00       | 150%      |
| 31/12/1997   | 918.768,32       | 150%      |

*Fundamento Legal: art. 27, inciso II, da Lei nº 9.430/96."*

O artigo 27 da Lei nº 9.430/96, determina "verbis":

*"O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:*

*I – O valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;*

*II – ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."*

Embora a decisão de 1º grau tenha optado pela manutenção do lançamento como omissão de receita caracterizada por passivo fictício (R\$ 1.556.598,31, com multa qualificada) e declaração inexata (R\$ 261.404,00 e R\$ 918.768,32), o entendimento exposto no lançamento inicial, aparentemente, apresenta contradição posto que se trata de passivo fictício e, logo em seguida diz tratar-se de omissão de variação monetária ativa.

De fato, não paira qualquer dúvida que as três parcelas acima dizem respeito às variações monetárias ativas correspondentes as receitas resultantes de prestação de serviços aos órgãos governamentais e relativo ao contrato celebrado com o DER/SP 8.408-6/92, conforme descrito pela autoridade lançadora.

O fisco entende que esta variação monetária ativa constitui receita financeira, de natureza distinta de receita de serviços, e como tal, não pode ser diferida juntamente com a receita ao passo que a recorrente insiste que o acessório segue o principal e, portanto, a receita de variação monetária ativa deve integrar o valor da receita para cálculo do montante a ser diferido.

Desta forma, a recorrente sustenta que as receitas de variações monetárias ativas devem ser adicionadas as receitas brutas, pelo regime de caixa, para efeito de cálculo do lucro arbitrado, enquanto que a autoridade fiscal entende que por se tratar de receitas financeiras deveriam ser adicionadas ao lucro arbitrado.

Colocado nestes termos e embora os argumentos da decisão recorrida sejam ponderáveis, sou obrigado a concordar com a recorrente que a variação monetária ativa é acessória da receita de serviços, porquanto, sem a receita inexistiria variação monetária ativa e o fato de a Lei nº 6.404/66 e o Decreto-lei nº 1.598/77 determinar a divisão da receita em decorrência de serviços prestados e em receitas financeiras não exclui a dependência alegada pela recorrente.

Com efeito, o Decreto-lei nº 1.598/77, quando introduziu a correção monetária das demonstrações financeiras, para expurgar os efeitos inflacionários na vida da empresa, integrou na legislação tributária a modalidade de tributação por ocasião da realização, como na hipótese de tributação do lucro inflacionário e lucro nos contratos de longo prazo, etc. e a exposição de motivos que encaminhou a minuta do referido decreto-lei registrou "verbis":

*"9. O dispositivo da lei de sociedades por ações que prescreve o regime de competência para o reconhecimento do lucro impõe a revisão das normas da legislação em vigor sobre contratos de longo prazo (art. 10), sobre apuração do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis (arts. 27 a 29), e sobre dedutibilidade de tributos (art. 16).*

*O método de apurar o lucro das empreiteiras ao final da obra, previsto na legislação em vigor, é substituído pela apuração anual, de acordo com a porcentagem do contrato executada.*

*apuração do lucro nas atividades imobiliárias adapta o regime de competência e a correção monetária do balanço às peculiaridades dessas atividades, mantendo o princípio da legislação em vigor de reconhecimento do lucro na proporção do preço de venda recebido, tendo em conta que os prazos de pagamento nessas atividades são, em geral, bem mais longo do que nas demais.”(grifei)*

O RIR/80, quando consolidou os textos legais vigentes, inseriu o artigo 10, §§ 3º e 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, em seu artigo 282, nos seguintes termos:

*“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:*

*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.” (grifei).*

A definição de receita recebida foi explicitada na Instrução Normativa SRF nº 14, de 23/02/79, ao regulamentar a transição entre a forma tributação anterior e posterior ao Decreto-lei nº 1.598/77, nos seguintes termos:

*“3.2.2 - Receita realizada é a receita recebida; é permitido o cômputo da receita faturada e ainda não recebida, quando a fatura corresponda à medição da execução parcial da obra e, além disso, o seu vencimento tenha ocorrido.”*

Além disso, a Instrução Normativa SRF nº 021, de 13/03/79 veio confirmar o mesmo enfoque quando esclareceu que:

*“10.1 - Por realização de lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.”*

Esta definição não foi alterada pela Instrução Normativa SRF nº 46, de 08.05.89, quando a administração fiscal veio a adequar a base de cálculo da Contribuição Social.

A Instrução Normativa SRF nº 28, de 13 de junho de 1978, para explicitar a escrituração da Parte B, do LALUR - LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL, estabeleceu, o seguinte:

*“4.3 - Contas Suscetíveis de Controle*

*Os valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercício futuro e que não devam ser controlados na escrituração comercial serão agrupados em contas distintas, segundo a natureza, tais como:*

*...*

*- Lucro não Realizado Decorrente de Contrato a Longo Prazo com Empresa Pública, etc. (art. 10, § 3º do DL. 1.598/77).”*

Posteriormente, esta orientação foi inserida na Lei nº 7.799/89, quando veio a determinar que:

*“Art. 28 - Os valores que devam ser computados na determinação do lucro real de período-base futuro, registrados no Livro de Apuração do Lucro Real, serão corrigidos monetariamente até o balanço do período-base em que ocorrer a respectiva adição, exclusão ou compensação.”*

Não tenho dúvida que desde a sua gênese no artigo 10, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77, foi a intenção do legislador e também da administração fiscal consubstanciada nos atos normativos retro transcritos que o lucro decorrente de contrato de longo prazo com entidades governamentais seria diferido para tributação no exercício de sua realização e as correções monetárias seriam calculadas na Parte B, do LALUR e tributadas juntamente com o lucro diferido.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em Acórdão nº 191-88.329, de 17.05.95, publicado no DOU de 16.02.96, já julgou matéria similar, dando provimento do recurso voluntário, com a seguinte ementa:

***"IRPJ. OBRAS CONTRATADAS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. PREÇOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESULTADOS NÃO REALIZADOS. EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO - A apropriação dos resultados apurados na execução de obras contratadas com entidades governamentais, com prazo superior a um ano, deve observar o regime de caixa, ou seja, a tributação ocorre no período em que a receita restar realizada. A parcela correspondente à atualização monetária do preço contratado ou faturado, por significar mera reposição do valor de compra da moeda, não pode ser tributada segundo o denominado regime de competência, sob pena de desvirtuar e comprometer o instituto da postergação do pagamento do tributo, como também de ser frustrado o objetivo visado pela norma legal."***

Finalmente, devo registrar que com a Medida Provisória nº 1.506, de 20 de junho de 1996, o Poder Executivo sepultou qualquer possibilidade de manter a exigência contida neste tópico, quando estabeleceu que:

***"Art. 1º - A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma do disposto nos §§ 3º e 4º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, na determinação do lucro real do período-base do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma."***

Entendo que o dispositivo legal, ao autorizar o deslocamento do momento da realização da receita, veio a confirmar que o acessório acompanha o principal e, ainda, porque, em caso contrário, na hipótese de o empreiteiro receber o pagamento em títulos de emissão do Poder Público, após o vencimento fixado no contrato, a variação monetária entre a data do vencimento e a do recebimento dos

**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

títulos mencionados deveria ter tratamento diferente dos rendimentos gerados pelos mesmos títulos.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes percebeu o detalhe acima exposto e já tem precedente favorável ao sujeito passivo conforme a seguinte ementa:

***“IRPJ. DIFERIMENTO DO LUCRO ORIUNDO DE VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. CONTRATOS DE LONGO PRAZO. ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. Nos contratos de longo prazo com entidades governamentais, a variação monetária ativa calculada sobre créditos a receber, ainda que vencidos, deve ser adicionada a receita de serviços para cálculo do lucro diferido, face ao comando específico do artigo 282, incisos I e II, do RIR/80 e confirmação contida no artigo 1º da Medida Provisória nº 1.506, de 20 de junho de 1996 e reedições posteriores.”***

Assim, procede o argumento da recorrente de que o acessório deve seguir a sorte do principal, ou seja, a variação monetária ativa integra a receita a receber para fins de diferimento da tributação do lucro decorrente de construção por empreitada, fornecimento de bens ou de prestação de serviços para a pessoa jurídica de direito público ou com empresas sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

Outrossim, a imputação da irregularidade como passivo fictício é incabível porquanto a própria autoridade lançadora reconheceu que a parcela de R\$ 1.556.598,31 diz respeito às variações monetárias ativas que não foram registradas como receitas, mas sim como obrigações a pagar.

Tratar-se-ia de simples erro de contabilização que não se enquadra na presunção estabelecida na alínea 'b', do § único, do artigo 228, do RIR/94, já que conhecida a origem.



### ARBITRAMENTO DE LUCRO

Uma vez definido que as receitas de variações monetárias ativas omitidas e que as demais omissões: uma nota fiscal e receita de aluguel que não foram localizados os respectivos registros contábeis, foram devidamente quantificados nos autos, e considerando que foram identificadas as parcelas contabilizadas pelo regime de caixa das receitas de prestação de serviços para órgãos governamentais em vez de regime de competência e, ainda, inexistindo outras acusações que comprovam a imprestabilidade da escrituração contábil, não vejo como prosperar o arbitramento de lucro.

De fato, a postergação de pagamento de imposto foi devidamente identificada pela fiscalização que realizou diligências e a autoridade julgadora de 1º grau cancelou o lançamento que teve origem na inobservância do regime de competência.

Desta forma, o fundamento que serviu para o arbitramento do lucro não mais subsiste e, além disso, a própria fiscalização adotou como confiável a receita bruta declarada que serviu de base para o arbitramento do lucro.

A jurisprudência administrativa tem sido sedimentada no sentido de que o arbitramento de lucro é uma medida extrema e deve ser utilizada somente na hipótese em que for impossível a apuração dos resultados tributáveis.

Entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

***“ARBITRAMENTO NÃO É PENALIDADE. O arbitramento não possui caráter de penalidade; é simples meio de apuração do lucro (Ac. CSRF/01-0.123/81).”***

***“OMISSÃO DE RECEITAS. A contabilidade não pode ser desprezada pela fiscalização para dar lugar ao arbitramento de lucros, salvo se ficar comprovada a imprestabilidade para a determinação do lucro real. O desvio de receitas deve ser positivado, quantificado e adicionado ao lucro líquido***

*declarado, não sendo razão bastante para a desclassificação da escrita. (Ac. 101-81.133/91 – DOU de 05/06/91)."*

Quanto às receitas omitidas de R\$ 682.579,38 e, também, às receitas financeiras e de aluguéis, de R\$ 37.882,20, R\$ 11.767,25, R\$ 79.872,57 e R\$ 66.714,26, respectivamente, nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 1997, uma vez aceita a tese de que no arbitramento de lucro não foram observadas as normas vigentes e jurisprudência predominante, não há como manter a tributação tendo em vista que a fiscalização adicionou à receita bruta para efeito de cálculo do lucro arbitrado.

Com efeito, não compete à autoridade julgadora promover novo lançamento ou a alterar o lançamento baseado em outros fundamentos de fato e de direito e que, a manutenção da tributação como acréscimo ao lucro real constituiria uma mudança de critério de apuração de resultados.

Nestas condições, sou pelo cancelamento do arbitramento do lucro e conseqüentemente, ficam prejudicadas as exigências correspondentes ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

#### **CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS.**

Após a decisão de 1º grau, permaneceu a exigência das contribuições para o PIS e COFINS sobre a parcela de receita considerada omitida e aceita pelo sujeito passivo, de R\$ 682.579,38.

As contribuições para o PIS como para a COFINS, as alíquotas correspondentes incidem sobre o faturamento ou as receitas brutas, de forma que o cancelamento do arbitramento de lucro relativamente ao IRPJ e CSLL, não tem qualquer repercussão nestes lançamentos.

Desta forma, mantém-se as exigências relativas às contribuições para o PIS e a COFINS, tal como consta da decisão recorrida.

**PROCESSO Nº: 11080.000583/2003-01**  
**ACÓRDÃO Nº : 101-94.227**

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de excluir as relativas ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e manter as exigências correspondentes as contribuições para o PIS e COFINS.

Sala das Sessões - DF, em 11 de junho de 2003



**KAZUKI SHIOBARA**  
**RELATOR**