



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10120.721834/2013-72  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1102-001.083 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 09 de abril de 2014  
**Matéria** Imposto de Renda Pessoa Jurídica - Lucro Presumido  
**Recorrente** EMSA EMPRESA SUL AMERICANA DE MONTAGENS S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

DIFERIDOS. LUCRO REAL. MUDANÇA PARA O REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO.

Sendo uma opção legal do contribuinte a escolha pela forma de tributação do lucro presumido, ainda que seja mais desfavorável sob a ótica de outro regime de tributação, isso configura o exercício de uma opção, sujeitando-se a empresa a atenção integral a lei, inclusive no concernente a tributação de valores controlados na parte B do LALUR.

**RESULTADOS**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: José Evande Carvalho Araújo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, Antonio Carlos Guidoni Filho e João Otávio Oppermann Thomé.

## Relatório

Trata-se de auto de infração no qual foi lançado de ofício crédito tributário relativo à IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2008, incluindo juros de mora e multa proporcional. De acordo com a descrição dos fatos trazidos pelos Relatórios de Fiscalização anexados aos autos, os lançamentos de ofício se fundamentaram:

### Insuficiências de Recolhimento de IRPJ / CSLL

Até o ano-calendário de 2007, a empresa optou pela tributação pelo regime do lucro real, e, para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, adotou o procedimento de diferir os resultados gerados pelas receitas de contratos de empreitada, na forma admitida pelos arts. 407 e 409 do RIR/99, oferecendo à tributação esses valores quando de sua efetiva realização financeira, mantendo o controle desse diferimento na parte B do LALUR, compreendendo as seguintes parcelas:

- 1) Diferimento de Atualização Monetária de Obras Públicas R\$ 6.934.934,65
- 2) Diferimento de Obras Públicas de Longo Prazo 2006 R\$ 539.648,89
- 3) Diferimento de Obras Públicas de Longo Prazo 2007 R\$ 8.236.058,13
- 4) Diferimento de Obras Públicas de Curto Prazo 2007 R\$ 9.631.394,69

No ano-calendário de 2008, a contribuinte migrou para a tributação com base no lucro presumido, e não ofereceu à tributação as receitas auferidas até 31/12/2007 mantidas na parte B do LALUR, contrariando o disposto nos arts. 451 e 520 do RIR/99 ((total de R\$ 25.342.036,40).

Defende-se a empresa autuada:

### Da Mudança de Regime de Tributação

Alega a ilegalidade e a inadequação do entendimento adotado pela autoridade tributária vez que as receitas diferidas decorrem de contratos de longo prazo celebrados com entes públicos, pois a simples mudança de regime tributário (do lucro real para o lucro presumido) não constitui hipótese de incidência ou fato gerador das exações em foco, à luz do disposto no art. 43 do CTN; em consonância com a Carta Constitucional de 1988, que determina como fato gerador do imposto de renda apenas “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza,” uma vez que referidos valores representam mera expectativa de receita.

Assim, no ano calendário subsequente (2008), na condição de optante ao REFIS e com amparo no art. 9º do Dec. nº. 3.431, de 2000, adotou o regime de tributação pelo lucro presumido mantendo a tributação das receitas diferidas pelo regime de caixa com base no art. 13, § 2º, da Lei nº. 9.718, de 1998.

Ainda, cita, por analogia, julgado deste Tribunal, em caso de desembaraço aduaneiro, como forma de amparar a legalidade de tal ato, citando, inclusive, estar na posse de competente parecer jurídico de uma banca de advogados de notória especialização na matéria.

### **Das Receitas Oferecidas à Tributação em Momento Posterior**

Também em caráter eventual, a impugnante argumenta que, no cálculo das exigências, o autor do procedimento adicionou no 1º trimestre de 2008 a totalidade dos resultados diferidos existente em 31/12/2007. Entretanto, segundo afirma, a autoridade lançadora acabou por ignorar ou desconsiderar que os valores que deram origem à autuação chegaram a ser oferecidos à tributação pela EMSA nos trimestres subseqüentes, configurando enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública. Logo, houve o desrespeito ao disposto no art. 273 do RIR/99.

Conforme Relatório de Fiscalização, para a realização do recálculo dos valores devidos pela Recorrente no primeiro trimestre do ano-calendário 2008, foi adicionado também o montante total de R\$ 6.934.934,65 referente a provisões de receitas de juros e/ou correção monetária contratuais (exigíveis no caso de inadimplência de seus órgãos contratantes), receitas estas cuja escrituração foi realizada pela decorrente exclusivamente para fins de propiciar suporte contábil no caso de êxito da empresa em eventual demanda judicial movida face àqueles órgãos contratantes. Referidos valores não chegaram a ser auferidos pela Recorrente, configurando excesso de exação vez que tal situação se amolda às hipóteses de perda no recebimento de créditos, conforme determinação constante do art. 9º da Lei nº 9.430/96.

A 2ª Turma da DRJ/BSB, em sessão de 14/06/2013, proferiu sua decisão através do Acórdão no. 33-52.658 (fls. 675 e segs.), tendo como ementa:

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2008

#### **RESULTADOS DIFERIDOS. LUCRO REAL. MUDANÇA PARA O REGIME DO LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO.**

Tendo o sujeito passivo optado pela tributação pelo lucro real, e, no ano-calendário subsequente, migrado para o regime do lucro presumido, deve incluir na base tributável do primeiro período de apuração sob o novo regime o saldo dos resultados cuja tributação vinha sendo diferida no regime anterior, por força do disposto no art. 54 da Lei nº. 9.430, de 1996.

#### **RECEITAS NÃO RECEBIDAS. RECONHECIMENTO.**

A disponibilidade econômica e jurídica da receita auferida deve ser reconhecida pela pessoa jurídica no momento em que se consuma a situação fática necessária e suficiente para gerar o direito de exigi-la, independentemente de sua realização em moeda.

#### **PAGAMENTOS EFETUADOS EM PERÍODO POSTERIOR. PROVA.**

A possibilidade de refazimento do cálculo da exigência, com a dedução dos recolhimentos efetuados em período de apuração posterior, nos quais estariam incluídos os valores exigidos, fica prejudicada quando o sujeito passivo não comprova na impugnação a realização desses recolhimentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO DECORRENTE DOS MESMOS FATOS.

Aplica-se ao lançamento da CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento do IRPJ, formalizado a partir dos mesmos elementos fáticos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada a Recorrente via AR em data de 04/07/2013 (fls. 695), apresentou Recurso Voluntário em data de 31/07/2013 (fls. 698 e segs.) mantendo as razões apresentadas em sede de impugnação.

É o suficiente para o relatório.

Passo ao voto.

## Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto

Conheço do recurso interposto pela Recorrente por ser tempestivo.

A preliminar de nulidade dos Autos de Infração deve ser rejeitada, uma vez que não configurada qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pela não ocorrência de cerceamento ao direito de defesa, tampouco se discute a competência para prática dos atos administrativos relacionados com a constituição dos créditos tributários.

O fato resume-se na questão do momento da tributação de receitas ainda não tributadas, e controladas na parte B do LALUR, tendo em vista a Recorrente ter optado alterar o regime de tributação para o lucro presumido.

Em relação a essa linha de argumentação, oportuniza-se ressaltar que no processo administrativo tributário o julgador tem atuação vinculada à lei, não podendo deixar observar sua aplicação em face de arguições de ilegalidade ou inconstitucionalidade suscitadas pelo sujeito passivo, diante do mandamento legal contido no art. 26-A e § 6º do Dec. nº. 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº. 11.941, de 2009, *verbis*:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Novo inconformismo que norteia o tema deve-se ao fato de que, por permissivo legal, a receita de operações com órgãos públicos vinha sendo tributada pelo regime de caixa mesmo estando a Recorrente sujeita a tributação pelo lucro real. Ora, se a Recorrente tivesse gerado mesma receita estando sujeita a apuração pelo Lucro Presumido, também poderia estar contemplada pelo mesmo sistema da tributação pelo regime de caixa.

Aduz a Recorrente que no regime do lucro presumido perduraria a faculdade de diferir as receitas auferidas, tendo em vista que o regime de caixa foi contemplado pelo art. 13, § 2º, da Lei nº. 9.718, de 1998, que tem a seguinte redação:

Art. 13 (...)

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Ledo engano interpretativo por parte da Recorrente pois, na verdade, é certo que na tributação pelo lucro presumido, a pessoa jurídica pode optar pelo regime de caixa no reconhecimento da receita bruta, mas há que se ter em mente que o dispositivo legal em comento, inserido na legislação de regência do lucro presumido, é aplicável às receitas auferidas sob este regime. Ou seja, para as receitas que foram auferidas anteriormente, sob o regime do lucro real, vale o mandamento específico expresso no art. 54 da Lei nº. 9.430/1996, anteriormente enfocado.

Em síntese, se a empresa atende aos preceitos legais, ela está apta a decidir, por sua conta e risco, o sistema de tributação que deseja empregar, seja pelo Lucro Real, seja pelo Lucro Presumido. Sendo uma opção, não há o que se discutir quanto a ser mais favorável ou desfavorável à tributação, muito embora haja uma lógica nessa escolha.

Sendo de livre iniciativa do contribuinte a opção pelo regime tributário do lucro presumido, assume a empresa os riscos inerentes a tal regime. Assim, sujeita-se as regras estabelecidas em lei, ou seja, momento em que pode ser feita esta opção, forma, e atenção aos procedimentos (artigo 516 e segs. - RIR; Lei 9.430/96)

A alteração de regime produz efeitos bem mais amplos do que a simples forma de apuração, provocando revisão de valores de crédito aproveitado e, conseqüentemente, de tributos recolhidos. A opção é deixada à escolha do contribuinte, mas há regras de forma e de tempo para seu exercício, cabendo-lhe certificar-se de que a opção que vem a fazer é a mais benéfica. A opção por regime menos vantajoso não lhe confere direito à revisão, nem mesmo no exercício a que se refere, e menos ainda com efeitos retroativos.

Neste sentido e especificamente ao caso, correto afirmar que não comporta outro entendimento o fato de que as receitas controladas na parte B do LALUR deveriam ter sido oferecidas à tributação dentro do prazo legal quando a Recorrente decidiu pelo novo sistema de tributação. A norma, aqui, é expressa, não comportando outro entendimento.

Argumenta ainda a Recorrente que a especificidade da norma que admite o diferimento prevaleceria sobre as demais, incorre novamente a impugnante em uma interpretação equivocada, pois, para o caso concreto, o dispositivo específico aplicável que prevalece sobre qualquer outro, na ocorrência da hipótese nele expressamente prevista, é o art.

54 da Lei n.º. 9.430, de 1996, que define a regra a ser seguida na situação singular de mudança do regime de tributação.

Aliás, não se trata tão-somente do aspecto de especificidade, mas de aplicação intertemporal da norma mais recente, haja vista que o diferimento da tributação em discussão foi previsto pelos Decretos-Lei n.º. 1.598, de 1977 e 1.648, de 1978, que são a fonte legal do art. 409 do RIR/99, e, por sua vez, a tributação dos valores diferidos, quando da migração do regime do lucro real para o presumido foi determinado pela Lei n.º. 9.430, de 1996, cujo art. 54 constitui a matriz legal dos arts. 451 e 520 do mesmo Regulamento.

Entendimento desta Corte, bem como do Superior Tribunal de Justiça, firma-se no sentido de repelir a alteração de regimes tributários perpetrada ao livre anseio do em descompasso com a legislação de regência, pois não se pode conceber que somente o seja beneficiado na relação jurídico-tributária sem que também se preserve os interesse do Fisco, especialmente quando já considerada a livre manifestação de vontade do optante. Neste sentido, citamos como referência:

- Acórdão no. 1401-001.052 – 1a. Seção – 4a Câmara / 1a. Turma Ordinária - CARF
- Acórdão no. 105-14.666 – Decisão 1º Conselho de Contribuintes / 5ª. Câmara / Publicado no DOU em: 13/06/2005
- Acórdão n.º 101-76.273 - 1º Conselho de Contribuintes – 1ª. Câmara Decisão
- Recurso Especial Nº 1.266.367 PE (2011/0166418-4) - Relator: Ministro Humberto Martins (1130) – STJ – Segunda Turma 26/11/2013

#### Das Receitas Tributadas em Momento Posterior

Resta analisar a argumentação de que subsistindo as exigências, seria necessário os cálculos serem refeitos, pois a tributação deveria ter sido procedida com observância do disposto no art. 273 do RIR/99, que disciplina o seguinte:

Justifica seu pleito afirmando que teria efetuado recolhimentos em períodos de apuração posteriores ao 1º. Trimestre/2008 que foram ignorados pelo autor do feito, conforme faria prova a documentação que informa anexar, e, nesta circunstância, o procedimento adequado seria calcular e exigir apenas as insuficiências de recolhimento.

O que se constata é que, apesar da prova documental noticiada no texto impugnativo, a impugnante não a trouxe à colação, haja vista que os apêndices da petição que contém material probatório dizem respeito aos documentos colacionados com o escopo de comprovar o não recebimento dos encargos contratuais de inadimplemento, cuja análise não se fez necessário, conforme esclarecido em tópico anterior.

Processo nº 10120.721834/2013-72  
Acórdão n.º **1102-001.083**

**S1-C1T2**  
Fl. 8

---

Assim, na ausência de sustentáculo probatório que permita ao julgador examinar o questionamento invocado pela impugnante, com o escopo de formar convicção sobre a matéria de fato objeto da contestação, o argumento resta prejudicado

Por todo o exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto