



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

JCA-6  
Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Recurso nº : 130.674  
Matéria : IRPJ E CSLL – EXS: 1997 A 2000  
Recorrente : COBEL CONSTRUTORA DE OBRAS DE ENGENHARIA LTDA  
Recorrida : 2ª TURMA DA DRJ EM CAMPO GRANDE/MS  
Sessão de : 17 de Setembro de 2002  
Acórdão nº : 107-06.773

O contribuinte poderá diferir a tributação do lucro referente à empreitada ou fornecimento contratado a longo prazo com pessoa jurídica de direito público. Comprovado que as obras foram contratadas, tendo a empresa emitido as respectivas notas fiscais e as escriturado nos livros Diário e Razão; indevida a glosa do diferimento sem o aprofundamento da fiscalização.

A determinação exata da matéria tributável, em relação a valor e a data de sua ocorrência é dever da autoridade administrativa. A dúvida quanto a quaisquer dos requisitos contidos no artigo 142 do CTN vicia o lançamento tornando-o imprestável. Salvo os casos especificados na lei, o ônus da prova cabe à autoridade administrativa que realizar o lançamento.

CSLL: Ao decorrente aplica-se a decisão dada ao tributo principal, pois se baseou nos mesmos fatos.

Recurso Provido

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

ACORDAM os Membros da Sétima 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.

JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE E RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros LUIZ MARTINS, VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NATANAEL MARTINS.

Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

Recurso nº : 130.674  
Recorrente : COBEL CONSTRUTORA DE OBRAS DE ENGENHARIA LTDA

## RELATÓRIO

COBEL CONSTRUTORA DE OBRAS DE ENGENHARIA LTDA, já qualificada nos autos, inconformada com a decisão prolatada pela 2ª Turma da DRJ/Campo Grande, interpõe recurso junto a este Colegiado, objetivando a reforma do decidido.

Trata a presente lide de exigência de crédito tributário relativo ao IRPJ e COFINS relativos aos anos calendários de 1996 a 1.999.

Consta da descrição dos fatos fls. 225/226, que a empresa presta serviços para entidades governamentais, emite regularmente as notas fiscais, e reconhece a receita pelo regime de caixa.

Intimada pela fiscalização a empresa informou não manter controle dos contratos de obras com prazo de execução de longo prazo, os valores que constam da escrituração como outras exclusões são diferimentos de valores faturados mas não recebidos de obras contratadas por Órgãos Públicos.

Intimada a empresa não apresentou o LALUR. Em 26.06.01 apresentou por escrito uma lista de notas fiscais cujos valores alega não ter recebido de Órgãos Públicos, motivo pelo qual diferiu a parcela do lucro computada no resultado relativo a estes valores.

Mais adiante fl. 226 a fiscalização diz:



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

“Todas as notas fiscais relacionadas estão escrituradas nos livros Diário e Razão mas, conforme o próprio contribuinte afirmou por escrito em 14.05.01, não há controle dos contratos de produção em longo prazo, nem tampouco escrituração do LALUR com os diferimentos efetuados em cada mês (parte A), nem o registro em conta própria de controle dos valores para futuras adições (parte B). Portanto sem estes controles, não há como determinar através das fórmulas previstas no item 10.5 da IN SRF 21/79, de que o montante da exclusão corresponde à parcela de lucro proporcional à receita não recebida.”

Mais adiante conclui:

Portanto, por não manter os registros individualizados dos contratos de produção em longo prazo com entidades governamentais, conforme determina os itens 4 e 10 da IN SRF 21/79 e por não apresentar o LALUR com os registros dos diferimentos de lucros destes contratos, efetuamos o lançamento de ofício relativo às reduções dos lucros líquidos dos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999 por motivo de diferimento de tributação não justificado.”

Enquadramento Legal.

IRPJ: Arts. 195-I, 197 parágrafo único, e 360 do RIR/94, IN SRF 21/79 itens 3, 4 e 10. Trouxe também a capitulação legal quanto à aplicação da multa isolada, art. 44 parágrafo 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

Do auto de infração da COFINS consta também todos os requisitos legais previstos no art. 10 do Decreto 70.235 de 1972.

Inconformada a empresa apresentou impugnação de folhas 291/314, argumentando em síntese, o seguinte.

1. Nulidade do auto de infração em função da retenção dos livros fiscais por quinze dias após a ciência do auto de infração.



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

2. Ofensa ao princípio constitucional que veda o confisco, vez que o montante do crédito tributário representa 61,60% do patrimônio da empresa.
3. Ofensa ao disposto no artigo 43 do CTN, visto que faturamento não é renda.
4. O faturamento não é renda, a fiscalizada apresentou as notas fiscais cujos valores não foram por ela recebidos de Órgãos Públicos. E como se trata de contratos com órgãos públicos, é afastada qualquer presunção de conluio.
5. Omissão de receita tributária efetivamente recebida de órgãos públicos não houve, bastaria consultar esses órgãos para comprovar. Se houve diferimento e a fiscalização entendesse não corretos, de posse das notas fiscais, poderia a fiscalização apurar os fatos.
6. A autuada pautou o seu procedimento de acordo com os critérios legais e regulamentares, nenhuma ilicitude devendo ser conseqüentemente imputada. Intimada apresentou as notas fiscais cujos valores não foram recebidos dos órgãos públicos com ela contratantes. Por esse motivo, diferiu legitimamente não parcela do lucro (aqui equivoca-se a autuação) mas valores, que não integravam no resultado operacional da empresa (lucro real). Lucro sem receita? Impossível.
7. A própria fiscalização reconhece que as notas fiscais relacionadas estão escrituradas nos livros DIÁRIO E RAZÃO. O controle de contratos a longo prazo e a escrituração do LALUR, se não ocorreram tratam-se de obrigações acessórias. Descabe exigir IR em qualquer hipótese não tipificadora de uma



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

percepção de efetiva receita tributável. Transcreve o art. 409 do RIR/99 e cita jurisprudência do Conselho.

8. Faz demonstrativos ano a ano para concluir pela não existência de matéria tributável.

#### CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Como decorrência do IRPJ, reitera os argumentos expendidos em relação ao IR. Que não houve insuficiência na determinação da base de cálculo da CSL mas, diferimento de tributação da receita não recebida.

#### MULTA ISOLADA SOBRE O IRPJ

A fiscalização calculou sobre a mesma base de cálculo duas multas de 75%, sobre os valores das exclusões e sobre os valores adicionados ao lucro real declarados. Diz que o demonstrativo está eivado de incorreções e passa a demonstrar.

Diz que o auto de infração não apurou, em qualquer tempo, falta de recolhimento do IR por estimativa, já que a empresa apurou resultados negativos, de acordo com os balanços de suspensão ou redução cujos balancetes mensais foram escriturados no livro diário, fatos esses constatados e registrados pelo Auditor Fiscal às fls. 226 e 239, quando cuidou da imposição da multa isolada.

Pelas mesmas razões discorda da aplicação da multa isolada em relação à CSL.

Anexou à impugnação a documentação de folhas 317 a 713.

Encaminhado para julgamento, o relator, no intuito de afastar alegações de cerceamento do direito de defesa, propôs diligência para reabrir prazo para a impugnação, uma vez que a empresa somente teve acesso aos livros que estavam com os auditores 15 dias após a ciência do auto de infração. (doc. Fl. 742.).

Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

A 2ª Turma de julgamento da DRJ em Campo Grande, manteve o lançamento, ementando sua decisão da seguinte forma.

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999.

Ementa: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Falece à autoridade administrativa competência para apreciar discussão sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis ou de atos normativos infralegais, devendo tal matéria ser reservada ao Poder Judiciário. Incabível a discussão de que a norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, os quais deverão ser observados pelo legislador no momento da criação da lei. Portanto, não cogitam estes princípios de proibição aos atos de ofício praticados pela autoridade administrativa em cumprimento às determinações legais inseridas no ordenamento jurídico, mesmo porque a atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

CONFISCO

A vedação do confisco é imperativo constitucional que diz respeito à limitação do poder de tributar da União, entidade responsável pela instituição de tributos, não se referindo especificamente a determinado crédito tributário decorrente de ação plenamente vinculada e obrigatória da autoridade administrativa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1996, 1997, 1998, 199

Ementa: PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS

A prova documental dever ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impunante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas.

Assunto: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: DIFERIMENTO. CONTRATOS MANTIDOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS.

O exercício da faculdade da contribuinte de diferir a tributação do imposto de renda para o momento do recebimento da receita, no caso de contratos de longo prazo com entidades governamentais, deve ser comprovada através dos lançamentos correspondentes no livro de apuração do lucro real.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ CALCULADO SOBRE A BASE ESTIMADA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita à antecipações do IRPJ por estimativa. O não recolhimento ou recolhimento a menor deste imposto sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada determinada no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

LANÇAMENTOS REFLEXOS: CSLL

O decidido no imposto sobre a renda de pessoa jurídica, por basear-se nos mesmos argumentos e provas da impugnação, alcança as tributações reflexas dele decorrentes.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL CALCULADA SOBRE A BASE ESTIMADA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita à antecipações da CSLL por estimativa. O não



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

recolhimento ou recolhimento a menor desta contribuição sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada determinada no artigo 44, § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

Lançamento Procedente.”

Cientificada da decisão em 05 de abril de 2.002, a empresa apresentou recurso contra a decisão de primeira instância, fls. 772/806 e os documentos de folhas 807/1003, argumentando, em epítome, o seguinte:

#### A IMPORTÂNCIA DO PROCEDIMENTO FISCAL

Que o auto de infração só pode ser lavrado quando exsurge a obrigação tributária se e quando ocorrer no mundo empírico a previsão tácita descrita na norma jurídica, mercê da envoltura e obediência aos princípios constitucionais tributários.

Que o lançamento dever obedecer os requisitos basilares do Decreto 70.235/72, isto não foi observado pelo fisco. Para ser legítimo o ato de lavratura do auto de infração, não basta que se promova a declinação de um determinado número de artigos da legislação própria para tê-lo como fundamentado. Mais que isto é preciso que os dispositivos mencionados digam respeito especificamente à situação concreta e à normativa, demonstrando a sua subsunção do fato à norma, o que incoorreu presentemente. Cita Doutrina de Samuel Monteiro.

Reitera as razões contidas na impugnação.

Quanto à apreciação de inconstitucionalidade diz que a autoridade administrativa é competente para apreciar a matéria constitucional. Obviamente, apenas não tem competência para declara-la em caráter erga omnes. Cita a decisão 103-20584, na qual a relatora Conselheira Mary Elbe Gomes Queiroz, faz referência aos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e do não confisco.



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

Passa a enumerar os equívocos cometidos pela fiscalização. Solicita o provimento do recurso ou se o Conselho assim entender, a conversão do julgamento em diligência para se verificar aspectos relativos aos anexos e respectivas notas explicativas.

Como garantia recursal arrolou bens.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned below the text "É o Relatório."

Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

## VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES Relator

O recurso é tempestivo

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, dele conheço.

Para iniciarmos este voto, antes de adentrarmos no mérito propriamente dito da lide, cabe breve estudo sobre o lançamento do crédito tributário.

A legislação trata do lançamento tributário em diversos diplomas legais, porém os dois mais importantes são o CTN e o PAF, transcrevamos os artigos.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A autoridade administrativa para realizar um lançamento, atividade vinculada e obrigatória, deve atender a todos os pressupostos contidos no artigo 142 supra, quer dizer que a hipótese de incidência deve estar prevista na lei e que o fato imponible tenha se manifestado de forma concreta na atividade humana.



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

Verificada a ocorrência do fato gerador, início do trabalho, é necessário a determinação da matéria tributável, ou seja o quantum a ser tributado, a base de cálculo do imposto.

Uma vez verificado o fato gerador, determinada a matéria tributável, calcula-se o montante devido do imposto e identificado o sujeito passivo, exige-se o tributo com os acréscimos legais cabíveis.

A legislação tributária existe não para e a favor do estado, mas é dirigida ao estado em favor do cidadão, é um freio, um limite, sem o qual cada governo cobraria cada vez mais até a completa exaustão do patrimônio de seus governados. Tributo existe em qualquer circunstância, ainda que sem governo constituído, com outros títulos mas sempre existiu e existirá.

Pois bem ao governado, tudo que não é proibido é permitido, ao contrário do governo e de seus representantes que só podem agir dentro da estrita legalidade, legalidade essa que é como uma estrada da qual não pode o agente público fugir.

Sobre o tema escreveu o professor Roque Antônio Carrazza, em sua obra Curso de Direito Constitucional Tributário, Editora Malheiros 17ª edição, página 216.

“No campo tributário, o princípio da legalidade “trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que cada um deles, pode exigir.”

Mais adiante na mesma obra, página 403 diz o autor:

“O tributo como, várias vezes foi frisado, só pode ser validamente exigido quando um fato ajusta-se rigorosamente a uma hipótese de incidência



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

tributária. E este fato outro não é senão o fato imponible. Valem, a propósito, as clássicas lições de Hensel, para quem “só deves pagar tributo se realizas o fato imponible”.

Adiantamos que nem a lei nem a Fazenda Pública considerar ocorrido o fato imponible por mera ficção ou presunção, isto é, independentemente da efetiva verificação, no mundo em que vivemos, dos fatos abstratamente descritos na hipótese de incidência tributária.

Pensamos que quando a Constituição declara ser vedado às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, ela implicitamente proíbe a utilização de artifícios exegéticos, meios de prova, presunções, ficções, indícios etc., que à falta deste ato normativo, levem a um desses resultados.

É certo que o Direito Tributário admite ficções, presunções e indícios. É igualmente certo, todavia, que não pode ignorar os princípios constitucionais, que formam o que Louis Trobatas chamava de Estatuto do Contribuinte, especialmente o da tipicidade fechada.

Os tipos tributários como fecham a realidade tributária, não podendo ser alargadas por meio de presunções, ficções ou meros indícios. É inadmissível que o agente fiscal abra aquilo que o legislador, atento aos ditames constitucionais, cuidadosamente fechou. O afã de evitar que os mais espertos se furtem ao pagamento dos tributos absolutamente não autoriza a utilização do arbítrio. Em suma, a busca da justiça não prevalece sobre a segurança jurídica, que o princípio da tipicidade fechada confere aos contribuintes.”

Pois bem terminada a citação e fixado que a autoridade deve agir dentro da estrita legalidade, analisemos a exigência fiscal.



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

A motivação real para os lançamentos, IRPJ e decorrente, bem como das multas isoladas foi a falta de escrituração do LALUR que permitisse a verificação da postergação no reconhecimento do lucro no caso de produção a longo prazo contratados com órgãos públicos, como está estampado segundo e terceiro parágrafos da folha de continuação do auto de infração, verbis:

“O diferimento do lucro previsto no art. 409 do RIR/99 é uma faculdade oferecida ao contribuinte, contanto que atendidos os procedimentos de apuração desse resultado

Portanto, por não manter os registros individualizados dos contratos de produção a longo prazo com entidades governamentais, conforme determina os itens 4 e 10 da IN SRF 21/79 e por não apresentar o LALUR com os registros dos diferimentos de lucros, destes contratos, efetuamos o lançamento de ofício relativo às reduções dos lucros líquidos dos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, por motivo de diferimento de tributação não justificado.”

A fiscalização atesta que todas as notas fiscais estão escrituradas nos livros Diário e Razão. (fl. 226).

Os dois artigos, citados pela fiscalização que dizem respeito diretamente à questão são os seguintes:

Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994

Art. 195 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período-base (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

Art. 360 - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 358 ou 359, 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 (Decretos-lei ns. 1.598/77, art. 10, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período-base, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base;

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

§ 1º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 10, § 4º).

§ 2º - Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

A IN SRF 21/79, regulando a matéria em seu item 10 assim prescreve:

10. Diferimento de Lucros Não Realizados de Contratos com Entidades Governamentais.

Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a 12 (doze) meses com pessoa jurídica de Direito Público ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, **é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até a sua realização:**



**10.1 – Por realização do lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.**

O eminente jurista dos pampas, Geraldo Ataliba, propôs a adoção de hipótese de incidência para denominar a descrição abstrata, contida na lei, e fato impositivo para representar a ocorrência no mundo dos fenômenos físicos, que satisfaz os antepostos requeridos pela norma jurídica. ( Da obra Hipóteses de incidência – 1.973).

Diferir o lucro é uma faculdade dada ao contribuinte, ele só se realiza quando do recebimento da receita correspondente. Portanto a ocorrência do fato gerador no aspecto temporal fora deslocada do momento do faturamento (regime de competência), para o momento do recebimento (regime de caixa). Somente provando-se o momento do recebimento é que podemos admitir a concretização da hipótese teórica de incidência do tributo no mundo fenomênico.

Sabemos que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deve manter escrituração completa e que a falta de escrituração ou quando essa se mostra imprestável, o caminho que o legislador deu foi o do arbitramento.

Para proceder ao lançamento, nos casos das presunções legais como, saldo credor de caixa e passivo já liquidado e mantido na escrituração, basta que a autoridade comprovar o fato, cabendo ao contribuinte trazer provas de que tais fatos não ocorreram.

Nos demais casos, cabe à autoridade fiscal, não só determinar o fato mas carrear as provas aos autos, e mais exigir o tributo obedecendo todas as normas traçadas pelo legislador para que se cumpra o princípio da estrita legalidade, entre essas normas está a hipótese de incidência descrita pelo legislador, que só se manifesta com o evento previsto na lei, na presente lide seria o efetivo recebimento dos serviços faturados.

No caso presente o artigo 195 autoriza a glosa de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real, porém não é aplicável ao presente caso já que; os serviços foram efetivamente prestados a órgãos públicos, mediante contratos de execução de



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

longo prazo, para os quais a lei autorizou a postergação do reconhecimento do lucro, conforme artigo 360.

A fiscalização não poderia lançar o tributo realocando os pagamentos nas datas de faturamento, isso somente seria possível se tivesse trazido provas de que nessas datas o contribuinte recebera os valores constantes das notas fiscais, porém não houve aprofundamento da fiscalização. A circularização para checagem das datas de recebimento, mormente junto a órgãos públicos seria de fácil busca, porém a fiscalização assim não agiu, em suma não comprovou a ocorrência do fato gerador em seu critério temporal.

Sobre o assunto assim leciona Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, 2.000.

*“Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.” (Páginas 258/259).*

Tenho me posicionado tanto nesta Câmara como na Câmara Superior de Recursos Fiscais, de que não se pode exigir do fiscal a prova impossível, porém não se pode admitir a cobrança de tributo sobre valores sobre os quais pairam dúvidas se foram efetivamente recebidos dos órgãos públicos contratantes.

Ao não comprovar as datas de efetivo recebimento, a dúvida em relação ao quanto tributável que existia antes e durante a fiscalização pelo não registro dos diferimentos no LALUR, permaneceu, pois se a empresa não efetuou tais registros que fariam prova a seu favor, por outro lado a fiscalização também não fez a necessária prova de que os recebimentos ocorreram nas datas por ela considerada.

A fiscalização deixou explícito que o LALUR, no qual os diferimentos seriam escriturados não fora apresentado, pois bem exatamente nesses casos a legislação autoriza o arbitramento, o que não foi feito pelo autuante que deu prestabilidade à escrituração, logo o lucro teria que ser o real e para tal necessário se faria comprovar as datas dos recebimentos das obras faturadas a órgãos públicos.



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

A não escrituração do LALUR jamais poderia dar ensejo à glosa de diferimento que a própria lei autorizou, tal falha ou ensejaria um arbitramento como já dissemos, porém como a empresa escriturou todas as notas fiscais como atestou o próprio auditor, havia possibilidade de se determinar o verdadeiro lucro real com a comprovação das datas dos recebimentos, em diligência junto aos órgãos contratante e, sua alocação na apuração da exata e verdadeira base tributável.

Somente era possível realizar o lançamento com o nível de verificação que ocorreu se não houvesse provas de que a empresa realizara obras através de contrato de longo prazo, não houvesse a comprovação com documentação que tivesse dado origem aos lançamentos ou ainda se a fiscalização provasse ser a documentação inidônea. Não tendo ocorrido tais hipóteses e optando a fiscalização pela validade da escrituração, o método de tributação não poderia ser outro senão o lucro real correto com a comprovação das efetivas datas de recebimento dos valores diferidos e, se comprovado que o contribuinte não adicionara tais valores estampada estaria a diferença na apuração desse lucro real, daí satisfeitas estariam os requisitos previstos no artigo 142 do CTN.

Além disso, o levantamento fiscal foi efetuado com base nos registros contábeis. E a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis consoante art. 9º e parágrafos do DL. 1.598/77, abaixo transcrito:

“ART. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame dos livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo a natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

§ 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.

Consta da própria descrição dos fatos que a contribuinte escriturou as operações regularmente nos livros Diário e Razão e que estavam acobertadas por documentos fiscais, conforme determina a legislação. Caberia à fiscalização nos termos do § 2º supra transcrito, provar a inveracidade dos fatos nela registrados, no presente caso que a tributação foi pelo lucro real e não arbitrado. **“Não basta alegar inexatidão: se não se consegue prova-la, prevalece a declaração ou informação do contribuinte. E somente outra norma legal especial pode, nos casos e nas condições que especificar, inveter o ônus da prova, isto é, transferi-la para o contribuinte.”** (Carlos Eduardo Bulhões Pedreira, como relator do Acórdão CSRF/01-0.112, publicado às páginas 1.152 e 2.153, Revista nº 8 da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – Editora Resenha Tributária).

Diante das circunstâncias materiais que envolvem os fatos, entendo que se aplica, ao caso, o princípio da Dúvida Benigna, e assim, a norma relativa a postergação, deve ser interpretada da forma que mais favorecer a acusada, sendo esta, mais uma razão para prover o recurso (ex-vi do art. 112, I da Lei nº 5.172/66).6

Considerando que não houve aprofundamento da fiscalização;

Considerando que a legislação aplicada artigo 195 do RIR/94, não pode ser aplicada à presente lide pois, restou comprovada, através das notas fiscais e contratos, a execução de obras para órgãos públicos;

Considerando que restou dúvida quanto à exata determinação da matéria tributável nas datas consideradas;



Processo nº : 10140.001683/2001-61  
Acórdão nº : 107-06.773

Conheço o recurso como tempestivo e, no mérito voto no sentido de dar-lhe provimento.

Ao decorrente, CSLL, e às multas isoladas, estendo a decisão tomada em relação ao IRPJ, já que foram baseados nos mesmos fatos.

Sala das Sessões - DF, 17 de setembro de 2002.



JOSE CLOVIS ALVES.