



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.724419/2013-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.954 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2021
Recorrente CONSTRUTORA JOLE LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

PERÍCIA. JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A perícia se reserva à elucidação de dúvidas sobre assuntos técnicos que requeiram conhecimentos de profissional especializado, cuja manifestação torna-se necessária à solução do litígio. Rejeita-se o pedido de perícia quando os elementos carreados aos autos forem suficientes ao julgamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

EXCLUSÕES INDEVIDAS. RECEBIMENTO DE PRECATÓRIO. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Os valores escriturados como receita operacional decorrentes de recebimento de precatório integram os resultados contábil e fiscal da pessoa jurídica. A exclusão de valores do lucro líquido na apuração do lucro real depende de autorização legal.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL.

Indevida a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do pagamento mensal da estimativa, mesmo que a infração seja apurada depois do encerramento do ano-calendário, ao abrigo do princípio da consunção.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. BASE DE CÁLCULO. ERRO MATERIAL.

A retificação de erro de preenchimento na DIPJ do valor da base de cálculo deve ser efetuada por meio de instrumento próprio e dentro do prazo legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores de multa isolada. Vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que votaram por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lucas Esteves Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 12-81.216, proferido pela 3ª Turma da DRJ/RJ1, que, ao apreciar a impugnação apresentada, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-la improcedente, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Trata-se de auto de infração para exigência de tributo(s) com os respectivos acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora), além de multa isolada de IRPJ e de CSLL, referente ao(s) ano(s)-calendário 2008, 2009 e 2010, relacionado(s) no quadro 1.

Quadro 1: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (valores em R\$)

Tributo	principal	juros	multa	total
IRPJ	2.798.774,02	787.727,28	2.099.080,50	5.685.581,80
CSLL	1.115.046,78	313.511,19	836.285,07	2.264.843,04
Multa/Juros Diversos Independentes IRPJ				1.338.324,75
Multa/Juros Diversos Independentes CSLL				528.956,63
			Total	9.817.706,21

2 Em relação ao(s) ano(s)-calendário sob exame, o interessado apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde se observa a opção pelo Lucro Real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL.

3 No curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 06/06/2012, a autoridade lançadora, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal e na descrição dos fatos do auto de infração, onde se encontra descrito o enquadramento legal, apurou a(s) seguinte(s) infração(ões):

001 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS

Redução indevida do Lucro Real, em virtude da exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda de valores do lucro líquido do exercício, conforme descrito no item 2.1 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, que faz parte integrante de Infração.

Fato gerador	Valor tributável	Multa
31/12/2008	12.748.978,51	75%
31/12/2009	12.153.452,53	75%
31/12/2010	9.024.811,40	75%

Enquadramento legal

Art. 250, inciso I, do RIR/99.

4 Do Termo de Verificação Fiscal emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair, em essência, as seguintes informações relacionadas à(s) infração(ões):

*Das verificações efetuadas, constatamos que a empresa excluiu do Lucro Líquido, para fins de determinação do Lucro Real, nos Anos Calendários de 2008, 2009 e 2010, sob o título de "outras exclusões" os valores de R\$ 13.442.954,04; R\$ 12.771.295,11 e R\$ 9.223.813,99 respectivamente, conforme consta da DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (doc. Anexo 04). Constatamos também que os valores acima, excluídos do Lucro Real, correspondem aos precatórios recebidos e as provisões de CSLL, que foram escriturados da seguinte forma: a) os valores dos precatórios recebidos, foram registrados a **débito da rubrica 1.1.1.02 - Bancos Conta Movimento, e a crédito da rubrica 3.1.7.01.0003 - Outras Receitas e Despesas Operacionais**, enquanto que os valores dos créditos calculados sobre base negativa da CSLL, foram registrados a crédito do Grupo de Despesas de Provisões, na rubrica 3.2.6.02.0001 - Contribuições Sociais, conforme demonstramos (doc. Anexo 05):*

Datas da Escrituração	Conta: 317010003 - Outras Rec/Desp Operacionais (1)	3206020001 - Contribuições Sociais (2)	(1) + (2) = Valor Excluído do Lucro Real - Outras Exclusões
15/02/2008	2.800.000,00		2.800.000,00
14/05/2008	2.000.000,00		2.000.000,00
20/05/2008	1.600.000,00		1.600.000,00
21/05/2008	2.000.000,00		2.000.000,00
20/06/2008	1.450.000,00		1.450.000,00
22/07/2008	1.450.000,00		1.450.000,00
21/08/2008	1.448.978,51		1.448.978,51
31/12/2008		693.975,53	693.975,53
AC 2008	12.748.978,51	693.975,53	13.442.954,04
10/02/2009	97.122,16		97.122,16
27/03/2009	4.391.224,69		4.391.224,69
18/09/2009	1.916.276,42		1.916.276,42
09/10/2009	1.916.276,42		1.916.276,42
10/11/2009	1.916.276,42		1.916.276,42
10/12/2009	1.916.276,42		1.916.276,42
31/12/2009		617.842,76	617.842,76

AC 2009	12.153.452,53	617.842,76	12.771.295,29
08/01/2010	1.935.652,30		1.935.652,30
10/02/2010	1.935.652,30		1.935.652,30
10/03/2010	1.935.652,30		1.935.652,30
20/05/2010	1.935.652,30		1.935.652,30
29/09/2010	325.000,00		325.000,00
29/10/2010	325.000,00		325.000,00
25/11/2010	316.101,10		316.101,10
27/12/2010	316.101,10		316.101,10
31/12/2010		199.002,52	199.002,52
AC 2010	9.024.811,40	199.002,52	9.223.813,92

(...)

Da análise efetuada nos registros contábeis, constatamos que no mês de janeiro de 2008, consta a escrituração dos seguintes valores debitados no Grupo de Contas 112 - CLIENTES, Sub Conta 112.05 - Valores a Faturar, em contrapartida com a Conta 24303 - Ajuste de Exercícios Anteriores, Grupo do Patrimônio Líquido, a saber (doc. Anexo 06):

Data do Lançamento	Código	Conta Debitada	Código	Conta Creditada	Valor do Lançamento
02/01/2008	112050001	Cliente Gov. Est. Piauí - Hotel Atalaia	243030001	Ajuste de Exercícios Anteriores	848.487,27
02/01/2008	112050002	Matadouro - PI	243030001	Ajuste de Exercícios Anteriores	8.971,75
02/01/2008	112050002	Cliente Term. Turístico Pedra do Sal	243030001	Ajuste de Exercícios Anteriores	16,06
02/01/2008	112050004	Potycabana	243030001	Ajuste de Exercícios Anteriores	3,55
Totais					857.478,63

(...)

Em resposta ao nosso Termo de Intimação, a fiscalizada informou em 08/11/2012 que (doc. Anexo 03) "1 - Relembra a JOLE que os valores recebidos a título de parcelas do precatório nos exercícios de 2008 a 2010, conforme fartamente demonstrado na documentação já entregue na SACAP (o contribuinte quis dizer SAPAC) e nessa FISCALIZAÇÃO, referem-se a valores de serviços executados pela Requerente em 04 (quatro) obras que tiveram como contratante o para o Governo do Estado do Piauí; são elas: (a) HOTEL ATALAIA; (b) MATADOURO INDUSTRIAL DE PARNAÍBA; (c) TERMINAL TURÍSTICO DA PEDRA DO SAL e (d) POTYCABANA. Esclarece a JOLE que os recebíveis foram contabilizados e integralmente tributados pelo regime de competência nos exercícios de 1991 a 1994, conforme fartamente demonstrado na documentação já entregue tanto na SACAP quanto no transcorrer desta fiscalização."

Apresentou também o demonstrativo de composição dos valores lançados na rubrica 243030001 - Ajuste de Exercícios Anteriores, acompanhado dos esclarecimentos, dentre os quais destacamos (doc. Anexo 03):

"2 - Especificamente ao que nos foi solicitado no Termo de Intimação Fiscal, a JOLE informa que os valores mais relevantes dos ajustes feitos na "conta 2.4.3.0001" que totalizam R\$ 857.478,63 (oitocentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e setenta e oito reais e sessenta e três centavos), referem-se ao crédito da empresa JOLE junto ao Governo do Piauí relativo à execução das 04 (quatro) obras acima citadas que foram, como já dito, contabilizados entre 1991 a 1994, e que foram recompostos no exercício de 2008 em razão dos motivos a seguir expostos:" O grifo é do original.

"2.1 - Os valores originais contabilizados e tributados como receitas de obras nos exercícios de 1991/1994 e que não foram recebidos tiveram os seus saldos lançados no "contas a receber" da JOLE, devidos aos inúmeros Planos Econômicos e das diversas mudanças de moedas que foram decretados pelo Governo Federal neste período e que

culminaram com o Plano Real, tais valores foram afetados significativamente, chegando a se tornarem valores pequenos e inexpressivos."

"2.2 - Como uma pequena parte dos valores foi recebida, em decorrência de um precatório emitido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Piauí no exercício, tornou-se necessário, que a contabilidade da JOLE procedesse a recomposição dos saldos do "contas a receber" pelo equivalente ao valor original, conforme Quadro das Receitas Reconhecidas e tributadas nos exercícios de 1991 a 1994 - anexo II. Assim, os valores, no montante de R\$ 857.478,73, contabilizados a crédito da "conta 2.4.3.0001" a títulos de ajustes de exercícios anteriores, referem-se à recomposição do saldo do "contas a receber" que foi corroído pelas diversas alterações da moeda no período..." O grifo é do original.

"2.3 - Ressalte-se que os valores contabilizados a crédito de ajustes de exercícios anteriores, lançados em 2008 - no montante de R\$ 857.478,63 - nada mais são do que os valores das receitas reconhecidas pela JOLE, devidamente contabilizadas e tributadas nos exercícios de 1991 a 1994 e concernentes às obras já citadas, depois das conversões decorrentes as diversas mudanças da moeda, determinadas pelos inúmeros Planos Econômicos que foram aplicados no Brasil no período. Assim, não resta dúvida que os referidos valores foram oferecidos à tribulação nos exercícios de 1991 a 1994." O grifo é do original.

"2.4 - Os mencionados valores, somados, representam o valor **original**, isto é, o valor **histórico do crédito** da JOLE junto ao Governo do Estado do Piauí e, como acima relatado, originários dos serviços executados nas 04 (quatro) obras que não foram pagas na época oportuna e os valores recebidos em 2008 referem-se tão somente à pequena parte do crédito original com a devida atualização." O grifo é do original.

Isto posto, temos a destacar o seguinte. Consta dos registros contábeis que a empresa escriturou os valores dos precatórios recebidos nos anos calendários de 2008 (R\$ 12.748.978,51), 2009 (R\$ 12.153.452,53) e 2010 (R\$ 9.024.811,40), a débito da Conta **1.1.1.02 - Bancos Conta Movimento e a Crédito da rubrica 3.1.7.01 - Outras Receitas** (Grupo de Contas de Resultados), cuja escrituração nada temos a ressaltar, por se encontrar em perfeita harmonia com a legislação comercial e tributária (art. 187, § 1º, Lei 6.404/1976, e artigos 224, 227, 251, 373 e 375 do RIR -Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000/1999).

Verificamos também, pelos documentos e planilhas apresentadas pela empresa (**doc. Anexo 03**) que os precatórios recebidos são compostos de duas parcelas: **Parcela do Principal**, correspondente a Receita de Vendas de Serviços e **Parcela de Receita Financeiras**, correspondente a Variações Monetárias Ativas e os Juros Moratórios, ambos calculados sobre o valor do principal, **cujo reconhecimento na escrituração e tributação em exercícios anteriores não restou comprovado** pelo contribuinte, em razão dos seguintes fatos:

As argumentações da empresa de que os precatórios recebidos nos anos calendários de 2008, 2009 e 2010, correspondem a receitas que foram integralmente reconhecidas e tributadas em exercícios anteriores, implicaria em contrapartida, na afirmativa de que os precatórios haveriam de se encontrar registrados em Contas a Receber de Clientes (grupo do Ativo), fato este que não está evidenciado nos registros contábeis da empresa. Se de fato os valores dos precatórios, estivessem registrados em Contas a Receber de Clientes, ao escriturar os recebimentos dos referidos precatórios, os lançamentos seriam a **débito de Bancos Conta Movimento e a crédito de Contas a Receber de Clientes**, e não a crédito da Conta 3.1.7.01 - Outras Receitas, do grupo de resultados. E, conforme constatamos, os únicos valores de precatórios escriturados no Grupo de Contas a Receber de Clientes (grupo 112 - Clientes), são os lançamentos de 02/01/2008 acima transcritos, registrados na rubrica 11205 - Clientes a Faturar (**doe. Anexo 06**), no total de R\$ 857.478,63 relativos as citadas quatro obras, cuja contrapartida é a **Conta 2.4.3.0001 - Ajustes de Exercícios Anteriores**.

Com relação aos valores escriturados a crédito da Conta 2.4.3.0001 - Ajustes de Exercícios Anteriores, a empresa foi intimada em 16/10/2012 (**doc. Anexo 01**), a

apresentar os comprovantes de pagamentos do imposto/contribuição, por acaso, postergados. No entanto, em resposta ao nosso Termo de Intimação, a empresa não apresentou os comprovantes de pagamento de imposto/contribuições sobre os valores destes ajustes, informando em suas argumentações nos itens "2.1 a 2.4" acima transcritos, se tratar de receita já escriturada e tributada nos anos calendários de 1991 a 1994, ficando desta forma, não comprovado o pagamento do imposto postergado sobre referido ajuste, na forma prevista no artigo 273 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 e Parecer Normativo nº 02/1996. Assim sendo, apesar do referido valor de R\$ 857.478,63 se encontrar devidamente escriturado em Contas a Receber de Clientes (112.05 - Clientes a Faturar) não cabe a sua exclusão do Lucro Líquido, para fins de tributação, pela falta de comprovação do pagamento do tributo postergado sobre este valor, e por não ter sido escriturada a sua contrapartida, a crédito de Contas de Resultados.

Face ao exposto, torna-se indevida a exclusão dos valores dos precatórios excluídos do Lucro Líquido, para fins de determinação do Lucro Real, nos Anos Calendários de 2008, 2009 e 2010, sob o título de "outras exclusões" nos valores de R\$ 12.748.978,51; R\$ 12.153.452,53 e R\$ 9.024.811,40 respectivamente, conforme consta da DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (doe. Anexo 04), por falta de amparo legal, uma vez que não existe na legislação tributária (artigo 250 do RIR/1999), base legal autorizando a exclusão da citada receita do Lucro Líquido, para fins de determinação do Lucro Real.

5 Além do lançamento tributário referente à apuração anual do IRPJ e da CSLL, foi constituído crédito tributário relativo à multa isolada decorrente da falta de pagamento das estimativas mensais desses tributos, em função da apuração mensal das infrações.

6 A autoridade lançadora esclarece ainda que, na apuração do montante devido, efetuou as compensações de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa de CSLL de exercícios anteriores constantes do Sapli, assim como utilizou os valores retidos na fonte a título de Imposto de Renda e de CSLL, tanto na apuração anual desses tributos, quanto no cálculo das estimativas mensais não recolhidas que deram suporte ao lançamento da multa isolada.

7 Cientificado do auto de infração, em 04/04/2013, o interessado apresentou impugnação em 03/05/2013, onde alega, em síntese, que:

Nulidade

8 – dos documentos apresentados no curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora juntou aos autos apenas uma parte (193 de 2.116 páginas apresentadas – quadro fl. 520);

9 – a não inclusão, por parte da autoridade lançadora, desses documentos, sem qualquer motivação, macula o princípio da verdade material imprescindível na lavratura dos autos de infração impugnados, estando assim eivados de nulidade;

10 – a descon sideração dos argumentos apresentados caracteriza cerceamento do direito de defesa na fase de procedimento fiscal, com base nos seguintes argumentos: “(a) Falta de concessão de prazo hábil para a apresentação da documentação comprobatória; (b) Falta de análise profunda dos documentos apresentados; e, (c) Além da falta de concessão de prazo para apresentação de mais documentos que são imprescindíveis para o deslinde do feito.”;

11 – caso não seja reconhecida essa preliminar, requer a juntada das 1.923 páginas faltantes, que seguem em anexo através de mídia eletrônica (CD) que faz parte integrante desta impugnação, anexado através do envelope (doc. 23).

Multa isolada

12 – a questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais já está pacificada no âmbito do processo administrativo fiscal federal, conforme se observa nas ementas de decisões proferidas no Carf transcritas na impugnação;

13 – “Dos inúmeros julgados a respeito do tema uma maioria esmagadora entende que é impossível à imposição da multa isolada, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.”;

14 – encerrado a ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual;

15 – “é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.”;

16 – “A partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1o. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-offício, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1o do mesmo diploma legal.”;

17 – como no presente caso a suposta falta de recolhimento das estimativas também serviu de base para a imposição da penalidade de 75% sobre o tributo devido ao final do ano calendário não há o que se falar em cobrança de multa isolada, devendo tal exação ser expurgada preliminarmente.

Cabimento das exclusões realizadas

18 – os documentos e planilhas apresentadas pelo interessado no curso do procedimento fiscal não continham informação de que as parcelas dos precatórios recebidos eram compostas de duas parcelas: "parcela do principal" e "parcela de receita financeira" correspondente às supostas "variações monetárias e juros moratórios", como afirma a autoridade lançadora;

19 – muito pelo contrário, nos documentos apresentados pelo interessado sempre foi reiterado que os valores recebidos eram uma pequena parte do precatório originário; e, as receitas que compuseram as referidas exclusões efetuadas decorreram deste recebimento feito em parcelas em decorrência dos termos de sequestro expedidos pelo Tribunal de Justiça do Piauí;

20 – além do mais, ainda existe um montante superior a R\$ 139.000.000,00 pendentes de pagamento por parte do Governo do Estado do Piauí ao interessado (processos nº 99.000303-5 e 00.1126-9, ambos do Tribunal de Justiça do Piauí);

21 – não houve o pagamento de toda a parcela do principal. Assim, não há o que se falar em "parcela de receita financeira", já que o Poder Judiciário não realizou a decomposição e não houve a quitação da obrigação principal;

22 – o crédito do interessado teve origem da execução de serviços em 04 obras de engenharia (HOTEL BALNEÁRIO ATALAIA - MATADOURO INDUSTRIAL DE PARNAIBA - TERMINAL TURÍSTICO DA PEDRA DO SAL e POTYTABANA) e por não terem sido pagos pela parte Contratante (Governo do Estado do Piauí), resultaram na celebração de duas confissões de dívidas, devidamente lavradas em cartório, em fevereiro de 1991, e nos contratos de negociação da dívida com parcelamento, celebrados entre o Governo do Piauí e o interessado (doc. 10 - fls. 799/827);

23 – o montante foi consubstanciado através de medições dos serviços executados, que foram elaboradas pelos engenheiros responsáveis técnicos das obras, tendo sido seus valores lançados na contabilidade nos exercícios de 1991, 1992, 1993 e 1994 apresentados à Sapac: a) medições de serviço; b) folhas do livro diário; c) balanços patrimoniais; d) DRE; e) DIPJ; f) folha parte A do livro LALUR; e, g) DARF's dos tributos pagos (doc. 12 – fls. 1.192/1.381);

24 – as receitas relativas a serviços de construção civil prestados no período de setembro/1990 a janeiro/1991, conforme medições e laudos (doc. 12), e que não foram pagas, serviram de embasamento para que o Governo do Piauí celebrasse com o interessado as confissões de dívida e os contratos de negociação da dívida com parcelamento que, por sua vez, deram origem a processo judicial nº. 7.893/94 e este, por fim, originou o precatório;

25 – as referidas receitas são, ao contrário da suposição da fiscalização, totalmente distintas das receitas dos serviços que foram executados pelo interessado, nas mesmas obras, porém em período diferente (1987 até a maior parte de 1990), período em que o Governo do Estado do Piauí realizou os pagamentos pelos serviços executados até aquela data, sendo tais receitas incluídas na base tributária dos exercícios respectivos e pagos todos os tributos correspondentes: a) faturas; b) folhas do livro diário; c) balanços patrimoniais; d) DRE; e) DIPJ; f) folha parte A do livro LALUR; e, g) DARF's dos tributos pagos, todos com cópia em anexa (doc. 11 – fls. 828/1191);

26 – depois da celebração das confissões de dívida e dos contratos de negociação da dívida e antes do ingresso do procedimento judicial visando o recebimento do seu crédito, o interessado, de forma conservadora e com o emprego do princípio da prudência previsto nas normas contábeis, por se tratar de crédito de recebimento duvidoso, resolveu reconhecer contabilmente com base nas medições dos serviços executados e não pagos, oferecendo tais valores à tributação nos exercícios de 1991 a 1994, as quais atingiram um montante que, convertido para o real (R\$) no exercício de 1994, cumprindo as disposições da Lei nº. 8.88 /94, resultou no valor de R\$ 857.478,63, conforme comprovam as cópias dos lançamentos escriturados nos livros contábeis (Diário e Razão), balanços patrimoniais e nas DIPJ's daqueles exercícios e mantido nos exercícios sucessivos até a presente data, conforme demonstrado nas cópias dos documentos em anexo (doc. 13 – fls. 1382/1500);

27 – embora, tivesse a faculdade legal (art. 10, § 3o, do Decreto-Lei nº 1.598/77) de diferir o valor do seu crédito pendente de recebimento, referente aos anos de 1991 a 1994, optou por fazer o reconhecimento da receita e os pagamentos dos tributos correspondentes, atendendo o princípio da prudência previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade, por se tratar de crédito de recebimento duvidoso, conforme comprovam os documentos acostados aos autos (doc 14 e 15 – fls. 1501/1771);

28 – em 19/03/2013, solicitou à autoridade lançadora prazo de 60 dias, para que pudesse, através de uma perícia técnica que já estava em elaboração, apresentar o demonstrativo de todo o ocorrido. Contudo, a ação fiscal foi encerrada em 04/04/2013, antes de expirado o prazo requerido, o que significou o cerceamento de defesa;

29 – as receitas oferecidas à tributação nos exercícios de 1991 a 1994 têm indiscutível vinculação com as confissões de dívida, com os contratos de negociação com parcelamento e, principalmente com o precatório;

30 – o valor histórico das referidas receitas, no montante de R\$ 857.478,63 está claramente demonstrado no livro Diário, na parte do Balanço Patrimonial do exercício de 1994, onde está expresso o saldo de R\$ 857.564,63 na conta "CLIENTES - VALORES A FATURAR", quando da conversão da moeda então vigente para o REAL, composto por:

Hotel Atalaia	848.573,27
Matadouro	8.971,75
Pedra do Sol	16,06
Potycabana	3,55
Total	857.564,63

31 – esse valor foi informado na DIPJ, do ano-calendário 1994, na parte do balanço patrimonial (ativo circulante – clientes – linha 07) e se manteve registrado, sem alterações, nos livros contábeis (Diário e Razão), bem como na DIPJ de 1995 a 2004 (doc. 13 e 17- fls. 1382/1500 e 1779/2336);

32 – em 2004, em atenção aos princípios contábeis da materialidade e da relevância, foram baixados em contrapartida da conta de Despesa (perdas com créditos incobráveis), os saldos da conta clientes:

Pedra do Sol	16,06
Potycabana	3,55

33 – em 2006, com o recebimento da primeira parcela do precatório em 20/02/2006, no valor de R\$ 3.000.000,00, a contabilidade procedeu da seguinte forma (doc. 19 – fls. 2345/2353):

pelo recebimento do valor:

D: Banco

C: Outras receitas e despesas operacionais – R\$ 3.000.000,00

Pela baixa do crédito já reconhecido na contabilidade desde 1994:

D: Outras receitas e despesas operacionais

C: Clientes – valores a faturar

Hotel Atalaia	848.487,27
Matadouro	8.971,75
Total	857.459,02

34 – em 02/01/2008, houve uma contabilização referente a "AJUSTE DE EXERCÍCIO ANTERIOR", onde o seu histórico deixa bem claro que os valores são referentes aos estornos dos lançamentos efetuados em 2006 e 2004, conforme visto anteriormente, relativos ao retorno na conta "CLIENTE - VALORES A FATURAR", dos valores originais do crédito do interessado, por entendimento de que os referidos lançamentos de baixa foram feitos por um lapso, atendendo assim ao disposto no art. 186, § 1o. da Lei nº 6.404, de 1976;

35 – nesta mesma data, 02/01/2008, foi realizado um lançamento de baixa do valor original da conta "CLIENTE - VALORES A FATURAR", referente a parte proporcional aos valores recebidos do precatório em 2006, no valor de (doc 20 - fls. 2357/2358):

	Valor Baixado	Saldo da Conta
Baixa da Obra do Hotel Atalaia	R\$ 104.533,63	Saldo restante R\$ 743.953,64
Baixa da obra do Matadouro	R\$ 144,45	Saldo restante R\$ 8.827,30
Baixa da obra Pedra do Sal	R\$ 0,07	Saldo restante R\$ 15,99
Baixa da obra Potycabana	R\$ 0,11	Saldo restante R\$ 3,44

36 - em 31/12/2008, foi realizada a baixa do valor original da conta "CLIENTE - VALORES A FATURAR", referente a parte proporcional aos valores recebidos do precatório em 2008, no valor de (doc 20 - fls. 2354/2366):

	Valor Baixado	Saldo da Conta
Baixa da Obra do Hotel Atalaia	R\$ 111.369,86	Saldo restante R\$ 632.583,78
Baixa da obra do Matadouro	R\$ 171,25	Saldo restante R\$ 8.656,05
Baixa da obra Pedra do Sal	R\$ 0,08	Saldo restante R\$ 15,91
Baixa da obra Potycabana	R\$ 0,14	Saldo restante R\$ 3,30

37 – depois de efetuados esses lançamentos, o saldo da conta "CLIENTES - VALORES A FATURAR", no valor de R\$ 857.564,27, originário de 2004, passou a ser R\$ 641.259,04, conforme consta no balancete contábil analítico do Livro Diário de 2008 (doc. 21 – fl. 2368);

38 – em 2009, foram realizadas baixas do valor original da conta "CLIENTE - VALORES A FATURAR", referente à parte proporcional aos valores recebidos do precatório em 2009, no valor de (doc 22 – fls. 2373 e 2379):

	Valor Baixado	Saldo da Conta
Baixa da Obra do Hotel Atalaia	R\$ 122.763,37	Saldo restante R\$ 509.820,41
Baixa da obra do Matadouro	R\$ 122,78	Saldo restante R\$ 8.533,27
Baixa da obra Pedra do Sal	R\$ 0,07	Saldo restante R\$ 15,84
Baixa da obra Potycabana	R\$ 0,11	Saldo restante R\$ 3,19
		Total R\$ 518.372,71

39 – é totalmente descabida a apresentação de comprovantes de pagamento de tributos postergados, uma vez que estes foram pagos dentro dos seus respectivos períodos, pois as receitas que compuseram o valor do crédito original, no montante de R\$ 857.478,63, foram reconhecidas contabilmente e, conseqüentemente, tributadas nos exercícios de 1991 a 1994, como se observa por meio dos Darf acostados aos autos (doc. 14 – fls. 1501/1715);

40 – em síntese, todas as receitas, que deram origem ao precatório, foram integralmente reconhecidas e tributadas, até porque, quando o interessado recebeu as parcelas do precatório, nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, procedeu a sua contabilização a débito de "BANCOS" e a crédito de "OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS" e, por embasamento legal, o interessado procedeu a exclusão na Parte A do Livro LALUR, para que as mesmas não fossem tributadas em duplicidade;

41 – contudo, caso esse não seja o entendimento, existe crédito a favor do interessado, decorrente dos pagamentos a maior realizados nos exercícios de 1991 a 1994, que devem ser utilizados para compensação com o suposto débito que foi levantado pela fiscalização.

Compensação de ofício dos prejuízos fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL

42 – reconhece que houve erro material na sua contabilidade, à época, que não declarou o saldo inicial de base negativa da CSLL, no montante de R\$ 153.285,00, no exercício de 1994, declarando unicamente os prejuízos fiscais deste exercício;

43 – a mencionada base negativa da CSLL não foi incluída na apuração das compensações em decorrência do encerramento da fiscalização no dia 04/04/2013, enquanto ainda fluía o prazo requerido pelo interessado para que pudesse localizar os documentos relacionados aos prejuízos fiscais ocorridos no exercício de 1994, que foram acostados aos autos (doc. 23);

44 – por tais motivos, requer o reconhecimento integral do saldo inicial de base negativa da CSLL no montante de 153.285,00 no exercício de 1994.

45 O interessado transcreve ementas de decisões judiciais e administrativas, acosta aos autos documentação trazida com a impugnação, requer o deferimento do pedido de perícia, para o qual indicou quesitos, bem como seus assistentes técnicos (fls. 542/545) e encerra requerendo o cancelamento dos autos de infração.

46 Adicionalmente, o interessado informa o local para recebimento de comunicações e intimações (fl. 546).

47 Em petição protocolada em 31/05/2013, requer a interrupção da prescrição dos pagamentos que realizou, pois na lavratura do auto de infração não foram levados em conta os pagamentos a maior realizados nos anos de 1991 e 1994 (fls. 2983/2985).

48 Por fim, registra-se que o interessado apresentou duas solicitações de cópia de documentos, que foram retirados por seu representante legal (fls. 2992 e 3.010/3011).

49 A localização nos autos das principais peças do processo está identificada no quadro 2.

Quadro 2: Índice das principais peças do processo

fls.	Descrição	
2	38	Auto de infração
39	49	Termo de Verificação Fiscal
50	509	Documentos juntados no lançamento
512	546	Impugnação
549	2956	Documentos juntados com o recurso
2959	2970	Extrato do processo
fls.	Doc (juntados pela autoridade lançadora)	nº
50	63	Termo de Início de Fiscalização e demais termos
64	68	Relatório de análise da empresa selecionada para fiscalização
69	303	Documentos de respostas do contribuinte
304	410	DIPJ
411	417	Razão - contas: a) Outras receitas e despesas operacionais; b) Contribuições Sociais
418	423	Razão - conta: Valores a faturar - ajuste de exercícios anteriores
424	426	Demonstrativo de apuração de IRPJ/CSLL (2008 a 2010)
427	443	Sapli - IRPJ
444	449	Sapli - CSLL
450	502	Lalur (2008 a 2010)
503	504	Demonstrativo de Multa Isolada - IRPJ
505	506	Demonstrativo de Multa Isolada - CSLL
507	509	Procuração
	Doc (juntados pelo interessado)*	Book
549	567	1
568	579	2
580	584	3
585	697	4
698	699	5
700	737	6
738	743	7
744	757	8
758	798	9
799	827	10
828	1191	11
1192	1381	12
1382	1500	13
1501	1715	14
1716	1771	15
1772	1778	16
1779	2336	17
2337	2344	18
2345	2353	19
2354	2366	20
2367	2368	21
2369	2381	22
2382	2956	23
2384	2479	23
2480	2618	23
2619	2734	23
2735	2837	23
2838	2922	23
2923	2956	23

* a identificação dos documentos juntados pelo interessado encontra-se na folha 547.

No julgamento realizado em 10/05/2016, por meio do Acórdão nº 12-81.216, a 3ª Turma da DRJ/RJ1 manteve o crédito tributário exigido, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

PERÍCIA. JUNTADA DE DOCUMENTOS.

A perícia se reserva à elucidação de dúvidas sobre assuntos técnicos que requeiram conhecimentos de profissional especializado, cuja manifestação torna-se necessária à solução do litígio. Rejeita-se o pedido de perícia quando os elementos carreados aos autos forem suficientes ao julgamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

EXCLUSÕES INDEVIDAS. RECEBIMENTO DE PRECATÓRIO. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS.

Os valores escriturados como receita operacional decorrentes de recebimento de precatório integram os resultados contábil e fiscal da pessoa jurídica. A exclusão de valores do lucro líquido na apuração do lucro real depende de autorização legal.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MOMENTO DA APURAÇÃO.

É devida a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do pagamento mensal da estimativa, mesmo que a infração seja apurada depois do encerramento do ano-calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

BASE DE CÁLCULO. ERRO MATERIAL.

A retificação de erro de preenchimento na DIPJ do valor da base de cálculo deve ser efetuada por meio de instrumento próprio e dentro do prazo legal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, com juntada de novos documentos, pugnando pelo provimento de seu recurso.

Numa primeira votação, esta Turma de Julgamento decidiu converter o processo em diligência, para esclarecimentos adicionais, pontuados na Resolução nº 1301-000.456, de

forma a verificar se há divergência nos valores das obras medidas nos exercícios de 1991 a 1994, com os recebidos, via precatório, nos exercícios de 2008 a 2010.

Em atendimento, a autoridade diligenciante carrou aos autos o documento de fls. 3159-3164.

Instado a se manifestar sobre o teor do Relatório Fiscal, o Contribuinte contestou suas conclusões, e fez juntada de novos documentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL

A Recorrente aduz que tanto a fiscalização quanto a decisão da DRJ não analisaram os documentos, bem como as alegações/justificativas relativas aos valores das obras medidas e levados a tributação nos exercícios de 1991 a 1994, cujos valores somente começaram ser recebidos em parte, via precatório, pela Recorrente, 15 anos depois dos procedimentos de contabilização.

Dessa forma, destaca que não foram utilizados os créditos pagos pela Recorrente nos exercícios de 1991 a 1994 para bater os tributos supostamente devidos a partir dos recebimentos iniciados em precatório.

A exemplo transcreveu a DRE do ano de 1992, em que demonstra que houve a efetiva inclusão das receitas decorrentes de tais medições de obras nesse exercício, como também no exercício antecedente de 1991 e seguintes 1993 e 1994.

Informa que os valores decorrentes destas receitas não recebidas, formaram a base dos precatórios deste período, os quais constam da sentença judicial transitada em julgado e por determinação da Autoridade Judiciária competente, deram origem ao precatório.

Desse modo, enfatiza que todos documentos probatórios foram apresentados à fiscalização, a qual, deliberadamente, não os considerou, tributando as receitas de precatório como exclusão indevida, o que ensejaria um vício material na autuação.

Assim, em sua ótica, a autuação foi baseada em fatos diversos do que aconteceram (exclusão indevida), devendo o auto de infração ser anulado de pleno direito sob o argumento da preterição do direito ao contraditório e da ampla defesa.

Ainda em preliminar, alega que não foram expurgados pela autoridade autuante, quando da mensuração do *quantum debeatur* da suposta infração, os montantes referentes à parcela de atualização e juros, o que se reveste em outra mácula da autuação fiscal.

Ressalta que os juros contratuais e os juros legais não caracterizam acréscimo patrimonial, os quais não podem ser objeto de tributação para fins de imposto de renda. Nesse sentido, cita doutrina e jurisprudência que corrobora tal entendimento.

De plano, não vislumbro as hipóteses de nulidade dos atos e termos lavrados, de acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Destarte, o auto de infração se serviu de todos os requisitos formais exigidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não invalidando o exercício da ampla defesa no processo.

Ademais, ressalta-se que foram capituladas, bem como foram descritos os motivos que levaram o agente fiscal a aplicar a infração em tela, dando a Recorrente o conhecimento do objeto da autuação fiscal, não restando comprovado, por conseguinte, o prejuízo à defesa do contribuinte. Dessa maneira, os argumentos alegados pela contribuinte não devem prosperar.

Assim, não deve ser acolhida a preliminar de nulidade argüida pela Recorrente.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Com referência ao pedido de perícia/diligência, considerando que o julgamento foi convertido em diligência, por meio da Resolução nº 1301-000.456, compreendo sua solicitação foi atendida.

NO MÉRITO

Quanto mérito da infração, o lançamento deve ser mantido, com base nos argumentos da DRJ. Assim, considerando os argumentos declinados em Recurso e, por concordar com as razões lançadas na decisão recorrida, reproduzo estas razões, adotando-as, com base no art. 57, § 3º:

Exclusões indevidas do lucro líquido do exercício

87 No curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora constatou que, nas DIPJ dos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, o interessado informou os valores identificados do quadro 3, a título de “outras exclusões” do lucro líquido, na apuração da base de cálculo da CSLL (coluna 1) e do lucro real (coluna 3).

Quadro 3: Demonstrativo dos valores excluídos do lucro líquido

Ano-calendário	317010003 - Outras Rec/Desp Operacionais (1)	3206020001 - Contribuições Sociais (2)	(1) +(2) = Outras Exclusões (3)
2008	12.748.978,51	693.975,53	13.442.954,04
2009	12.153.452,53	617.842,76	12.771.295,29
2010	9.024.811,40	199.002,52	9.223.813,92

88 O valor tributável apurado pela autoridade lançadora, a título de exclusões indevidas, recaiu sobre a rubrica “outras receitas e despesas operacionais” identificada na coluna 1, tanto na apuração do IRPJ, quanto na apuração da CSLL (fls. 5 e 14).

89 Depois de serem utilizados o prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL do período e de períodos anteriores (respeitado o limite legal), bem como os valores de IRPJ/CSLL retidos na fonte, foram apurados as exigências de IRPJ/CSLL já descritas no quadro 1 (fls. 7/9, 16/18 e 425/426).

90 Adicionalmente, foi exigida multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL, também identificada anteriormente no quadro 1, decorrente da ausência, na base de cálculo mensal desses tributos, dos valores escriturados

mensalmente na conta “outras receitas e despesas operacionais” (coluna 1 do quadro 3), conforme demonstrado pela autoridade lançadora nas fls. 504 e 506.

91 Deste modo, a questão central em debate é verificar se os valores escriturados na conta “outras receitas e despesas operacionais”, origem da exigência fiscal, poderiam ou não ser excluídos do lucro líquido contábil na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

92 Para atingir esse objetivo, será feita a análise dos fatos que deram ensejo à escrituração da conta “Cliente – valores a faturar” e, em seguida, da conta “outras receitas e despesas operacionais”.

Análise da conta “Cliente – valores a faturar”

93 Esclarece o interessado que o saldo existente na conta “Cliente – valores a faturar” decorre de valores escriturados entre os anos de 1991 e 1994 que, convertidos para a nova moeda da época, no caso o Real (R\$), resultou o montante de R\$ 857.564,27 em dezembro de 1994, cuja composição é demonstrada no quadro 4 (fls. 535 e 1473).

Quadro 4: Composição do saldo da conta “Cliente – valores a faturar”

Cliente	Saldo (em R\$)
Hotel Atalaia	848.573,27
Matadouro	8.971,75
Pedra do Sol	16,06
Potycabana	3,55
Total	857.564,63

94 Esse montante, informa o interessado, foi mantido na contabilidade e na DIPJ, nos anos de 1995 a 2004, quando então foi baixado, parte no ano de 2004, em função da irrelevância dos valores, e parte no ano de 2006, por força do recebimento de parcela do precatório, no valor de R\$ 3.000.000,00, conforme valores do quadro 5 (fls. 170, 535/536 e 2351):

Quadro 5: Baixa do saldo da conta “Cliente – valores a faturar”

Cliente	Saldo (em R\$)	Ano da baixa
Hotel Atalaia	*848.487,27	2006
Matadouro	8.971,75	2006
Pedra do Sol	16,06	2004
Potycabana	3,55	2004
Total	857.478,63	

*A diferença de R\$ 86,00 (quadros 4 e 5) corresponde a estorno efetuado na conta em 01/02/1996 (fl. 170).

95 Esclarece o interessado que os lançamentos contábeis referentes ao recebimento do precatório de 2006 e a baixa de clientes utilizaram as seguintes rubricas (fls. 536, 2348 e 2352):

D – Banco

C – Outras receitas e despesas operacionais R\$ 3.000.000,00

Pelo recebimento do valor.

D – Outras receitas e despesas operacionais R\$ 857.459,02

C – Clientes – valores a faturar

Hotel Atalaia R\$ 848.487,27

Matadouro R\$ 8.971,75

Pela baixa do crédito já reconhecido na contabilidade desde 1994.

96 Em 02.01.2008, o saldo da conta “Cliente – valores a faturar” foi restabelecido, com os valores identificados no quadro 6, em contrapartida da conta de “ajustes de exercício anterior”, para que fosse viabilizada a baixa do sobredito saldo proporcionalmente ao efetivo recebimento dos valores reconhecidos pelo Poder Judiciário (fls. 42, 168, 536 e 2357/2359).

Quadro 6: Restabelecimento do saldo da conta “Cliente – valores a faturar”

Cliente	Saldo (em R\$)
Hotel Atalaia	848.487,27
Matadouro	8.971,75
Pedra do Sol	16,06
Potycabana	3,55
Total	857.478,63

97 De forma consolidada, o lançamento contábil utilizou as seguintes rubricas (fls. 42, 168, 536 e 2357/2359):

02.01.2008

D – Cliente – valores a faturar

C – Ajuste de exercícios anteriores R\$ 857.478,63

98 Nessa mesma data (02.01.2008), o interessado informa que baixou o saldo da conta “Cliente – valores a faturar” em montante proporcional ao recebimento ocorrido no ano de 2006, em contrapartida da conta de “ajuste de exercício anterior”, cuja composição consta no quadro 7 (fls. 537 e 2357/2360):

Quadro 7: Baixa proporcional do saldo da conta “Cliente – valores a faturar” em 02.01.2008

Cliente	Saldo (em R\$)
Hotel Atalaia	104.533,63
Matadouro	144,45
Pedra do Sol	0,07
Potycabana	0,11
Total	104.678,26

99 De forma consolidada, o lançamento contábil utilizou as seguintes rubricas (fls. 537 e 2357/2360):

02.01.2008

D – Ajuste de exercícios anteriores

C – Cliente – valores a faturar R\$ 104.678,26

100 Depois desse lançamento, a conta “Cliente – valores a faturar” passou a conter os seguintes saldos, que permaneceram inalterados até 31.12.2008 (fls. 2357/2358):

Quadro 8: Saldo da conta “Cliente – valores a faturar” após a baixa em 02.01.2008

Cliente	Saldo (em R\$)
Hotel Atalaia	743.953,64
Matadouro	8.827,30
Pedra do Sol	15,99
Potycabana	3,44
Total	752.800,37

101 Note-se que até essa data, nenhum valor da conta de “Cliente – valores a faturar” compôs a exigência fiscal objeto do auto de infração em análise. Isso porque, a baixa

realizada na sobredita conta se refere ao recebimento do precatório ocorrido em 2006 que está fora do período de apuração do lançamento tributário.

102 O saldo remanescente de R\$ 752.800,37 também não integrou o valor tributável apurado pela autoridade lançadora nos anos de 2008, 2009 e 2010, conforme se observará adiante. Nesse sentido, não se pode perder de vista que o valor tributável foi composto por registros ocorridos na conta “outras receitas e despesas operacionais”, cujos valores foram identificados na coluna 1 do quadro 3 (fls. 5 e 14).

Análise da conta “Outras receitas e despesas operacionais”

103 De acordo com as alegações do interessado, em apertada síntese, pode-se extrair que os valores recebidos em decorrência de decisão judicial, registrados a débito da conta “Bancos”, tiveram como contrapartida na contabilidade, lançamentos a crédito das seguintes contas:

104 I – “Cliente – valores a faturar” pela baixa do saldo da conta, cujas receitas que lhe deram origem já haviam sido oferecidas à tributação em períodos pretéritos (1991 a 1994); e

105 II – “Outras receitas e despesas operacionais”, pelo reconhecimento proporcional de valores recebidos em excesso ao saldo da conta “Cliente – valores a faturar”.

106 Os recebimentos decorrentes do precatório no ano de 2009 e os respectivos registros contábeis demonstram claramente esse desmembramento entre as duas contas:

“Cliente – valores a faturar” e “Outras receitas e despesas operacionais”, conforme se observa no quadro 9.

Quadro 9: Desmembramento contábil do recebimento de precatório em 2009

Datas	Recebimento de precatório em 2009 (1)	Cliente - valores a faturar (2)		"Outras rec/desp operacionais" (3)
		1.1.2.05.0001	1.1.2.05.0002	
10/02/2009	98.104,18	981,04	0,98	97.122,16
27/03/2009	4.435.625,30	44.356,25	44,36	4.391.224,69
18/09/2009	1.935.652,30	19.356,52	19,36	1.916.276,42
09/10/2009	1.935.652,30	19.356,52	19,36	1.916.276,42
10/11/2009	1.935.652,30	19.356,52	19,36	1.916.276,42
10/12/2009	1.935.652,30	19.356,52	19,36	1.916.276,42
Total	12.276.338,68	122.763,37	122,78	12.153.452,53

Fonte: elaborado a partir dos documentos acostados nas fls. 273, 282, 413 e 2473/2479.

107 A coluna 1 do quadro 9 relaciona o recebimento por parte do interessado de valores decorrente do precatório de 2009, que foram lançados a débito da conta “Bancos”. A contrapartida, isto é, o crédito contábil foi desmembrado de acordo com os valores constantes nas colunas 2 e 3.

108 Na coluna 2, observa-se a baixa do saldo da conta “Cliente – valores a faturar”, que o interessado esclarece ser proporcional ao recebimento do precatório. Note-se que esses valores não transitaram pelos resultados contábil e fiscal de 2009, pois como sustenta o interessado o saldo da conta “Clientes – valores a faturar” já havia sido oferecido à tributação nos anos de 1991 a 1994.

109 Na coluna 3, o interessado contabilizou a parcela recebida do precatório que excedeu a proporção do valor já oferecido à tributação nos anos de 1991 a 1994, registrado na conta “Cliente – valores a faturar” (coluna 2), conforme esclarecido em sede recursal. Dito de outra forma, o montante R\$ 12.153.452,53 (total da coluna 3) é a parte do recebimento do precatório de 2009 que ainda não havia transitado pelo resultado contábil e que, por consequência, também não fora oferecida à tributação. Em decorrência, esse foi o montante que constitui o valor tributável de 2009, apurado pela autoridade lançadora. Adicionalmente, as parcelas mensais que o compõe deram ensejo a apuração da falta de recolhimento das estimativas mensais de CSLL e de IRPJ (fls. 5, 14, 40/41, 504, 506).

110 Note-se, portanto, que os valores recebidos pelo interessado, decorrentes da determinação judicial, foram superiores àqueles já reconhecidos em sua contabilidade, em período pretérito (1991 a 1994), na conta “Cliente – valores a faturar”. Sobre esse fato, não repousam dúvidas, nem contestações.

111 Nessa linha, não procedem os argumentos do interessado de que os valores recebidos em decorrência da decisão judicial se referem às receitas que foram integralmente escrituradas e tributadas em períodos pretéritos.

112 Ora, a própria baixa proporcional do saldo da conta clientes e o reconhecimento de parte do valor recebido como receitas operacionais evidenciam que nem todo o montante recebido decorrente dos precatórios compusera a base de cálculo da CSLL e do lucro real em períodos anteriores.

113 Para que isso ocorresse, todos os valores recebidos pelo interessado deveriam ter sido escriturados exclusivamente em contrapartida do saldo existente na conta “Cliente – valores a faturar”, como bem observou a autoridade lançadora em seu termo de verificação fiscal, cujo excerto abaixo se reproduz:

*As argumentações da empresa de que os precatórios recebidos nos anos calendários de 2008, 2009 e 2010, correspondem a receitas que foram integralmente reconhecidas e tributadas em exercícios anteriores, implicaria em contrapartida, na afirmativa de que os precatórios haveriam de se encontrar registrados em Contas a Receber de Clientes (grupo do Ativo), fato este que não está evidenciado nos registros contábeis da empresa. Se de fato os valores dos precatórios, estivessem registrados em Contas a Receber de Clientes, ao escriturar os recebimentos dos referidos precatórios, os lançamentos seriam a **débito de Bancos Conta Movimento c a crédito de Contas a Receber de Clientes**, e não a crédito da Conta 3.1.7.01 - Outras Receitas, do grupo de resultados. E, conforme constatamos, os únicos valores de precatórios escriturados no Grupo de Contas a Receber de Clientes (grupo 112 - Clientes), são os lançamentos de 02/01/2008 acima transcritos, registrados na rubrica 11205 - Clientes a Faturar (**doe. Anexo 06**), no total de R\$ 857.478,63 relativos as citadas quatro obras, cuja contrapartida é a **Conta 2.4.3.0001 - Ajustes de Exercícios Anteriores**.*

114 Nos anos de 2008 e de 2010, os recebimentos decorrentes de precatório foram registrados na contabilidade a débito da conta “Bancos” e a crédito da conta “Outras receitas e despesas operacionais”, conforme se observa nos documentos acostados nas fls. 126/142, 412/414.

115 Note-se que, diferentemente do que ocorreu em 2009, o registro do crédito do lançamento contábil não foi desmembrado em duas contas e, assim, não se efetuou a baixa do saldo da conta “Cliente – valores a faturar” em função de recebimentos ocorridos nos anos de 2008 e de 2010.

116 Em relação ao ano 2008, o interessado esclarece que, em 31.12.2008, efetuou a baixa do saldo da conta “Cliente – valores a faturar”, no montante de R\$ 111.541,33, referente a parte proporcional aos valores recebidos do precatório de 2008, conforme valores identificados no quadro 9 (fl. 537).

Quadro 10: Baixa do saldo da conta “Cliente – valores a faturar” em 31.12.2008

Cliente	Saldo (em R\$)
Hotel Atalaia	111.369,86
Matadouro	171,25
Pedra do Sol	0,08
Potycabana	0,14
Total	111.541,33

117 Ocorre que a baixa efetuada se deu em contrapartida da conta de “ajuste de exercícios anteriores”, conforme se observa na reprodução, de forma consolidada, do lançamento contábil a seguir (fls. 537 e 2357/2360):

31.12.2008

D – Ajuste de exercícios anteriores

C – Cliente – valores a faturar

R\$ 111.541,33

118 Assim, tal qual escriturado no dia 02.12.2008 (parágrafos 98 e 99 do voto), esse registro representa a baixa do saldo de clientes, referentes a valores recebidos pelo interessado em períodos anteriores ao ano de 2008.

119 No que tange ao ano de 2010, o saldo da conta “Cliente – valores a faturar” não se alterou em relação ao saldo do Balanço Patrimonial de 2009. No demonstrativo contábil de ambos os anos, o valor registrado na referida conta corresponde a R\$ 518.372,71, o que permite concluir que não houve baixa no saldo da conta no ano de 2010 (fls. 2373 e 2379).

120 Vê-se, portanto, que o próprio interessado não realizou a baixa do saldo da conta “Cliente – valores a faturar” em valores proporcionais aos recebimentos decorrentes dos precatórios de 2008 e de 2010, reconhecendo, desta forma, como “outras receitas e despesas operacionais” do período de apuração todo o montante recebido.

121 Note-se que, embora a autoridade lançadora tenha afirmado que não caberia a exclusão no lucro líquido do saldo da conta de “Clientes a faturar”, em nenhum dos três anos, objeto do auto de infração, houve a exigência de valores incluídos no saldo da referida conta, conforme se observa na síntese a seguir:

122 (i) em 2008, os lançamentos contábeis que reduziram o saldo da conta “Cliente – valores a faturar” foram efetuados em contrapartida da conta “ajuste de exercícios anteriores” (fls. 537, 2357/2360);

123 (ii) em 2009, o montante recebido pelo interessado, decorrente do precatório de 2009, deu ensejo ao registrado contábil “a crédito” de duas contas: “Outras receitas e despesas operacionais” e “Cliente – valores a faturar”. Integrou o valor tributável apurado pela autoridade lançadora apenas os valores registrados na conta “Outras receitas e despesas operacionais” (fls. 273, 282 e 2473);

124 (iii) em 2010, o saldo da conta “Cliente – valores a faturar” apresentou o mesmo valor registrado no Balanço Patrimonial de 2009, o que permite concluir que não houve baixa no saldo da conta (fls. 2373 e 2379).

125 Portanto, não se está exigindo, por meio do auto de infração em análise, valores que alegadamente já foram oferecidos à tributação nos anos de 1991 a 1994 e que estariam registrados na conta “Cliente – valores a faturar”, razão por que não há fundamento para que se aproveitem, no auto de infração sob análise, os alegados pagamentos de tributos efetuados naqueles anos.

126 Nessa linha, também carece de fundamento o pedido de interrupção da prescrição dos pagamentos realizados pelo interessado (fls. 2983/2985), sejam pelas razões declinadas no parágrafo anterior, seja porque foi veiculado em petição protocolada fora do prazo para impugnação e também porque inexistiu base legal que lhe dê suporte.

127 Sustenta ainda o interessado que os documentos e planilhas apresentadas no curso do procedimento fiscal não continham informação de que os valores recebidos por meio de precatório eram compostos de duas parcelas: “parcela do principal” e “parcela de receita financeira” correspondente às supostas “variações monetárias e juros moratórios”, como afirmara a autoridade lançadora.

128 Contudo, a análise cautelosa da sentença que deu origem ao precatório (fls. 275/280), do demonstrativo de atualização e apuração de valores (fl. 282), do demonstrativo de pagamento efetuado (fl. 273) e da composição e detalhamento da escrituração contábil (fl. 2473) evidencia que, no montante recebido pelo interessado, existem acréscimos decorrentes de correção monetária e de juros, que compõem o lucro contábil da pessoa jurídica e integram o lucro real, bem como a base de cálculo da CSLL.

129 Além disso, a classificação contábil dada aos valores recebidos pelo interessado que excederam o saldo da conta “Cliente – valores a faturar” é irrelevante, visto que o montante recebido pelo interessado, que ultrapassou o valor já reconhecido na contabilidade, representa acréscimo econômico-financeiro, o qual deve integrar, como integrou, o lucro contábil da pessoa jurídica e a base de cálculo da CSLL e do IRPJ.

130 Para que tais valores fossem excluídos do lucro contábil na apuração da base de cálculo da CSLL e do lucro real, fazia-se necessária a existência de base legal. Embora o interessado alegue que a exclusão ora em debate ocorreu “por embasamento legal” (fl. 539 – § 49), não foi apresentada efetivamente a base normativa que deu suporte para o ocorrido.

131 Na verdade, o que o interessado pretendeu demonstrar em seu recurso foi que o total dos valores recebidos em decorrência dos precatórios já haviam sido contabilizados e oferecidos à tributação em períodos pretéritos e, como se viu, não é o que retrata a documentação acostada aos autos.

132 Deste modo, sem base legal que sustente a exclusão de valores do lucro líquido na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o caminho a ser trilhado pela autoridade lançadora é o da exigência fiscal dos tributos que deixaram de ser recolhidos, razão pela qual o lançamento não merece reparo.

CSLL - Compensação de base de cálculo negativa

133 Alega o interessado que houve erro material da sua contabilidade ao não declarar o saldo inicial de base negativa de CSLL, no montante de R\$ 153.285,00, no ano de 1994, período em que declarou unicamente os prejuízos fiscais. Nesse sentido, pede o reconhecimento integral do referido saldo no ano de 1994.

134 Em consulta, aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil e aos documentos acostados aos autos, verifica-se que o interessado no ano-calendário 1994, informou na DIPJ, a título de base de cálculo da CSLL, o montante de R\$ 1.257,00 (linha 17, do quadro 05, do anexo 3 da DIPJ nº 0049904 – fls. 2590/2591), que foi transferido para o sistema que controla o demonstrativo da base de cálculo negativa da CSLL - Sapli (fl. 445), utilizado pela autoridade lançadora para efetuar a compensação de base de cálculo negativa de CSLL.

135 Assim, eventual erro que tenha ocorrido no preenchimento da DIPJ do ano-calendário 1994 poderia ter sido corrigido dentro do prazo legal definido pela legislação tributária e desde que utilizado o instrumento próprio para a sua realização.

136 Além de a impugnação não ser o meio adequado para se apresentar o referido pleito, o acolhimento do pedido do interessado nesse momento equivaleria à aceitação da retificação da DIPJ de forma extemporânea, razão pela qual deve ser indeferido.

137 Não havendo outras razões de defesa específicas e em se tratando de lançamento reflexo, a CSLL deve seguir a mesma orientação decisória do IRPJ, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Em complemento, em especial no que diz respeito à comprovação da equivalência entre o montante da dívida reconhecida e o valor contabilizado na conta contábil sintética 1121.05 - *Valor a Faturar*, compartilho das considerações e conclusões consignadas no Relatório de Diligência, abaixo transcritas, as quais são igualmente adotadas como razões de decidir:

RELATÓRIO FISCAL

Em atendimento à Resolução 1301-000.456 – 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária, constante do processo 10480.724419/2013-81, a mim despachado, tenho a esclarecer, relativamente às questões ali levantadas e com base nos documentos constantes do referido processo administrativo, o seguinte:

1) De acordo com documentos constantes do processo, a Construtora Jole LTDA (Recorrente), celebrou os seguintes contratos com o governo do Estado do Piauí:

☐ Contrato AJ-nº 37/87, datado de 04/09/1987 - Construção do Hotel Balneário Atalaia (fls. 2391 a 2395) com dois Termos Aditivos datados de 29/09/1989 e de 16/11/1990, respectivamente (fls. 2401 a 2404);

☐ Contrato AJ-nº 136/90, datado de 16/07/1990 - Conclusão do Hotel Balneário Atalaia (fls. 2396 a 2399);

☐ Contrato AJ- nº 111/87, datado de 21/12/1987 - Conclusão e ampliação do Matadouro Industrial de Parnaíba (fls. 2405 a 2408);

☐ Contrato AJ-Nº 112/87, datado de 21/12/1987 - Execução de Obras do Terminal Turístico de Pedra do Sal (fls. 2410 a 2413);

☐ Contrato AJ-Nº 052/89, datado de 21/07/1989 – Obras Complementares Pedra do Sal (fls. 2415 a 2418);

☐ Contrato AJ-73/89, datado de 28/09/1989 – obras de construção no Centro de Recreação e Lazer Potycabana e Contrato AJ-35/90, datado de 17/04/1990 - conclusão de obras de Potycabana (fls. 2870 a 2880 – folhas embaralhadas).

Embora constituindo-se em um fato óbvio, porém, tendo em vista a pergunta (g), formulada pela Recorrente, é importante destacar que a ausência de cópias de outros instrumentos de contratos no processo não é prova da inexistência de contratos de “alguma outra obra desenvolvida pela RECORRENTE para o Governo do Estado do Piauí naquele período e com valores pendentes de pagamento, que não sejam as dos contratos citados” acima.

2) Constam também do processo, os ofícios Ofício nº 13/91-GS, datado de 19/02/1991 (fls 259 a 264) e Ofício nº 14/91-GS, datado de 19/02/1991 (fls 265 a 267), emitidos pelo então Secretário da Secretaria de Obras e Serviços Públicos (SOSP) e dirigidos ao então Governador do Estado do Piauí, tratando ambos de inadimplência do governo do estado do Piauí relativamente à Recorrente e de que resultaram, respectivamente, duas Escritura de Confissão de Dívida entre partes (fls 814 a 819), ambas datadas de 25/02/1991, cada uma das quais fazendo referência aos valores constantes dos respectivos ofícios acima mencionados. Em 08/03/1991, foram assinados dois Contrato de Negociação de Dívida (fls 820 a 827) entre o Governo do Estado do Piauí e a Construtora Jole LTDA, os quais, referindo-se às respectivas Escrituras de Confissão de Dívida entre as partes, dizem respeito, um deles, aos Contrato AJ-nº 37/87 e Contrato AJ-nº 136/90 (perfazendo um total de Cr\$ 792.399.197,51 a valores de 01/91) e o outro, aos Contrato AJ- nº 111/87, Contrato AJ-Nº 112/87, datado de 21/12/1987 e Contrato AJ-Nº 052/8 (perfazendo um total de Cr\$128.087.398,16 a valores de 01/91). Verifica-se, assim, que o valor total da dívida reconhecida, em cruzeiros, totalizava Cr\$ 920.486.595,67 e que segundo a Recorrente (fls 532, fls 3093), se refere, a valores não pagos de serviços de construção civil prestados ao Governo do Piauí no período de setembro/90 a janeiro/91. Note-se, contudo, que não estão incluídos nesses documentos citados (ofícios, escrituras e contratos de negociação) os Contratos AJ-73/89 e AJ-35/90 referentes às obras de Potycabana e, portanto, seus respectivos valores não integraram o montante da dívida reconhecida nos documentos acima, contrariando o que afirma a Recorrente.

3) Segundo a Recorrente, o reconhecimento contábil das receitas não pagas, referentes ao período de setembro/90 a janeiro/91, constitutivas da dívida do Governo do Estado do Piauí da qual seria a credora, teria se dado na conta sintética 1121.05 - Valor a Faturar (constituída pelas contas analíticas 1121.05.01 – Atalaia, 1121.05.02 – Matadouro, 1121.05.03-Pedra do Sal e 1121.05.04 – Potycabana) nos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994. Assim, por incluir valores de receita atribuíveis à obra de Potycabana (cujos valores não integram a constituição da referida dívida) e tendo em vista o descrito no parágrafo anterior não há como se estabelecer, do ponto de vista lógico, equivalência entre o montante contabilizado e o montante da dívida como pretende a Recorrente.

4) Note-se que, com exceção do contrato AJ - nº 136/90 e do contrato AJ-nº 37/87 - tendo em vista termo aditivo datado de 16/11/1990 - e todos os outros contratos tinham prazos de execução que se encerrariam em período anterior a setembro/90. Assim, não tendo sido localizados no processo termos aditivos quanto a prazo de execução, a afirmação da Recorrente de que o valor total da dívida reconhecida se refere a valores não pagos de serviços de construção civil prestados ao Governo do Piauí no período de setembro/90 a janeiro/91 só poderiam se referir às receitas relativas aos contratos AJ - nº 136/90 e AJ-nº 37/87. Dessa forma, conclui-se que estariam incluídas nos lançamentos das contas contábeis 1121.05.02 - Matadouro, 1121.05.03- Pedra do Sal e 1121.05.04 - Potyabana receitas referentes ao período anterior a setembro de 1990, obliterando, assim, a separação feita pela Recorrente entre as receitas pagas, referentes ao período de 1987 a 1990, e aquelas receitas não pagas, referentes ao período de setembro/90 a janeiro/91.

5) Ademais, considerando que algumas obras não estavam concluídas em janeiro de 1991 (vide documento de fls 2437), e não havendo nenhum documento que indique rescisão de contrato, é de se admitir que as receitas decorrentes da continuidade dessas obras - isto é, posteriores a janeiro/91- tenham sido reconhecidas na conta 1121.05 - Valor a Faturar, indicando mais uma vez a não equivalência do valor da dívida reconhecida e o valor da referida conta contábil.

6) Dividindo as receitas decorrentes dos contratos acima mencionados entre aquelas pagas, referentes ao período de 1987 a 1990, e aquelas não pagas, referentes ao período de setembro/90 a janeiro/91 e constitutiva da também mencionada dívida, a Recorrente apresenta, relativamente às receitas do primeiro grupo, isto é, receitas referentes ao período de 1987 a 1990, um conjunto de documentos com pretensões comprobatórias, integrando o que ela intitulou de Book 03 - Doc. 11 (fls 828 a 1381), dentre os quais observamos as chamadas Faturas dos serviços executados (algumas acompanhadas de requerimento, dirigido à Secretaria de Obras do Estado do Piauí, para seu pagamento) porém, não localizamos os LALUR do período.

Para o período mais recente, de setembro/90 a janeiro/91, contudo, não foram localizados no processo documentos representantes de Faturas dos serviços executados nesse período, documentos demonstrativo da execução do cronograma físico-financeiro, indicações do percentual de execuções das obras contratadas, medições, efetuadas no devido período, das obras executadas, enfim, não foram localizados documentos necessários para fundamentar cobrança da Recorrente, por pagamento, ao Governo do Estado do Piauí e, da parte deste, para fundamentar o reconhecimento de dívida. A ausência desses documentos impossibilita a correta apuração dos valores contabilizados na conta contábil 1121.05 - Valor a Faturar e do valor constitutivo da dívida, inviabilizando sua comparação.

7) Note-se que os documentos apresentados (fls. 1717 a 1763 - com repetição de cópias desses mesmos documentos) relativos a medições não foram elaborados na época do estágio de execução da obra a que elas deveriam se referir - isto é, ao período de setembro/90 a janeiro/91- datam, na verdade, de 1991 (março), 1992 (junho e dezembro), 1993 (dezembro) e 1994 (dezembro) e foram assinados unicamente por engenheiro da Recorrente, sem chancela da SOSP. Isto é, não foram localizados no processo documentos relativos a medições elaboradas no período de setembro/90 a janeiro/91(conforme item anterior), cuja existência é presumida tendo em vista os procedimentos formais exigidos para reconhecimento de receita e, no presente caso, também para reconhecimento de dívida pelas partes envolvidas nos contratos mencionados. Note-se ainda que os ofícios Ofício nº 13/91-GS, (fls. 259 a 264) e Ofício nº 14/91-GS (fls. 265 a 267) são datados de 19/02/1991 e que, portanto, os documentos deveriam ter data anterior à dos ofícios.

8) Ademais, as fls. 1717 a 1722 do presente processo apresentam documentos de medições relativos às obras do Hotel Balneário Atalaia, do Matadouro Industrial de Parnaíba e do Terminal Turístico de Pedra do Sal, todos datados de 06/03/1991, que se referem ao período de 01/01/91 a 28/02/91 e cujos valores foram levados à contabilidade, extrapolando, portanto, o período de setembro/90 a janeiro/91,

considerado para a constituição da dívida. Também aqui, verifica-se que não há como se estabelecer, do ponto de vista lógico, equivalência entre o montante da dívida reconhecida (constituída por serviços prestados entre setembro/90 e janeiro/91) e o montante contabilizado (uma vez que engloba o período de 01/01/1991 a 28/02/1991).

9) Apoiando-se no § 3º do art. 10º do Decreto-Lei 1.578/77, que, segundo ela, lhe facultaria a possibilidade de diferimento da tributação do lucro, a Recorrente – citando-o e reproduzindo-o parcialmente em nota de rodapé na sua impugnação e no seu recurso (fls. 533, fls. 3094) - deixou, contudo, de observar o disposto na letra “a” do § 3º do referido dispositivo legal, segundo o qual, “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” (destaquei).

Segundo a Recorrente o reconhecimento das receitas dos serviços prestados no período entre setembro/90 e janeiro/91, não se deu no devido momento, porém, nos anos de 1991, 1992, 1993 e 1994, contrariando o dispositivo.

Assim, relativamente ao período set/90 a dez/90 observa-se que já houve diferimento da tributação do lucro sem que houvesse o cumprimento das exigências contidas no dispositivo legal parcialmente transcrito acima (observe-se que não é possível determinar se as receitas não pagas referentes a janeiro/91 foram efetivamente contabilizadas em 1991).

Ademais, a Recorrente deixou de apresentar controles específicos com registros individualizados por contrato de produção e os respectivos registros nas partes A e B do Lalur, conforme requerido pela IN 21/79 que regulamentou o artigo 10º do Decreto-Lei 1.578/77, no qual ela se baseara.

10) Em seu recurso voluntário, a Recorrente afirma (fls. 3.063):

“13 - Ainda tomando por base só o exercício de 1992, por conta da inclusão na base tributável das medições de serviços efetivamente realizados, e não recebidos; mas que foram efetivamente reconhecidos na contabilidade, utilizando o regime de competência, a RECORRENTE teve um incremento de receita com a inclusão do valor de Cr\$ 7.488.749.678,70, passando do prejuízo no exercício para lucro fiscal e efetivando o pagamento de IRPJ e CSLL, além dos outros tributos inerentes” (destaquei).

O “Princípio da Competência” e o regime de competência implicam que os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento e que, portanto, as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda, devem ser computados na determinação do resultado do exercício.

Dessa forma, a utilização, pela Recorrente, do regime de competência no ano de 1992, por exemplo, implicaria o reconhecimento de receitas decorrente de prestação de serviço do período, isto é, 1992 e não, o reconhecimento receitas de 1990. O mesmo valendo para os anos 1991, 1993 e 1994, conforme a já citada letra “a” do § 3º do art. 10º do Decreto-Lei 1.578/77.

Assim, ou bem a Recorrente não utilizou o regime de competências para as receitas contabilizadas em 1992 (o mesmo valendo para 1991, 1993 e 1994), ou essas receitas contabilizadas não são aquelas, não pagas, referentes ao período de período entre setembro/90 e janeiro/91.

11) Para o ano-calendário de 1992, de acordo com planilha apresentada pela Recorrente (fls. 170) e de acordo com cópias de folhas do Livro Razão de 1992 (fls 3128 a 3131), observa-se que houve diversos lançamentos a crédito na conta 1121.05.01 – Atalaia nos meses 04, 05, 07, 08 e 09/92, contudo, não foram localizadas as correspondentes folhas do Diário das quais deveriam constar esses lançamentos (constando apenas folhas do Diário referentes a 06/92 e 12/92 às fls 1412 a 1414). Tampouco foram localizados documentos que os embasassem e os devidos esclarecimentos acerca de sua natureza.

12) Não há no processo nenhuma demonstração cabal da equivalência entre o montante da dívida reconhecida e o valor contabilizado na conta contábil sintética 1121.05 - Valor a Faturar, ao contrário do que afirma a Recorrente.

Não é apresentada pela Recorrente nenhuma planilha com equivalência temporal entre o montante da dívida reconhecida e o valor contabilizado na conta contábil sintética 1121.05 - Valor a Faturar.

Não é demonstrado a que percentual da dívida correspondem os valores lançados contabilmente em 1991, em 1992, em 1993 e em 1994.

Não há no processo nenhuma justificativa para distribuição no tempo dos valores contabilizados. Já tendo conhecimento da receita e não cabendo ao contribuinte a escolha do momento seu reconhecimento, caberia à Recorrente o reconhecimento total dessas receitas, isto é, a receitas de 1990 deveriam estar contabilizadas já em 1990. Não se encontra respaldo legal nem apoio nas boas práticas contábeis a diluição ou distribuição das receitas ao longo do tempo, como procedeu a Recorrente, segundo a qual as receitas de set/90 a jan/91 foram contabilizadas entre 1991 e 1994.

Assim, com base na documentação acostada ao processo, concluo que não restou comprovada a equivalência entre o montante da dívida reconhecida e o valor contabilizado na conta contábil sintética 1121.05 - Valor a Faturar.

Assim, rejeito as alegações do Contribuinte, mantendo os valores lançados.

Multa Isolada pelo Não Recolhimento das Estimativas Mensais

A recorrente contesta a exigência da multa isolada (art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/1996), em face das estimativas que deixaram de ser recolhidas em função das infrações apuradas, sob o argumento da inaplicabilidade de multa isolada após o encerramento do exercício, bem como da impossibilidade de concomitância, pois, neste último caso, representaria dupla penalização sobre o mesmo fato.

Neste ponto, entendo que lhe assiste razão.

A multa isolada aplicada tem como origem as diferenças entre as base de cálculo mensais apuradas pela recorrente e pela fiscalização, e decorre das glosas efetuadas em procedimento de fiscalização, que constatou entre outras infrações, deduções indevidas de despesas/custos na apuração do lucro real do período. Logo, não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo contribuinte optante do lucro real anual.

As discussões relacionadas à multa isolada devem levar em conta o motivo que leva a autoridade fiscal aplicar a referida multa isolada, pois ela não se destina a punir casos de infrações apuradas e relacionadas à omissão de receita, deduções indevidas de despesas, exclusões não autorizadas ou falta de adição ao lucro líquido. Nessas infrações, devem ser aplicada apenas a multa de ofício.

Esta **multa isolada** foi instituída para punir contribuintes que, tendo optado pelo lucro real anual para cálculo do IRPJ e da CSLL, deixavam de recolher as estimativas mensais. É que encerrado o ano base, já não é juridicamente possível exigir as estimativas, vez que elas possuem natureza de antecipação do tributo a ser apurado no final do período. Assim, encerrado o período, o Fisco só pode exigir o valor devido e não as antecipações.

Para que a norma que determina o recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa seja imperativa, e não reduzida a mera recomendação, instituiu-se a multa isolada, com o propósito específico de punir o descumprimento da norma que impõe a estes contribuintes o recolhimento mensal por estimativa.

Por isso, a aplicação da referida multa isolada deve limitar-se apenas ao caso em que foi concebida. Aplicá-la a casos de cometimento de infração relativas às glosas de despesas efetuadas em procedimento de fiscalização, ou qualquer outra hipótese acima referida, é uma forma de exacerbar a penalidade, a meu ver, **sem previsão legal**.

De outra banda, ainda que se entenda haver previsão legal para esses casos, tanto o CARF como o STJ possuem entendimento, no sentido de afastar a exigência da multa isolada, pelo princípio da consunção.

No âmbito do CARF, com a aprovação da Súmula CARF nº 105, restou sedimentado que: ***“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício.”***

Na prática, a Súmula é aplicada aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2006, que não é o caso dos autos.

Para os fatos posteriores, ou seja, que ocorreram a partir de janeiro de 2007, como é o caso dos autos, há quem sustente que em face das alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, não haveria interpretação diversa daquela favorável à exigência da multa isolada, mesmo nos casos em que houver sido imposta multa de ofício pela falta de pagamento anual de IRPJ e da CSLL, sob o entendimento de que, após essas alterações, estimativas mensais e a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro, seriam obrigações autônomas, e por isso, não poderiam ser confundidas, já que possuem naturezas diferentes (acórdão nº 1802-001.408). Com este entendimento, estaria autorizada a aplicação das multas, cumulativamente.

Penso diferente. Primeiro, como acima consignado, entendo inexistir previsão legal para aplicação de multa isolada que não decorre do não recolhimento de estimativas mensais apuradas e declaradas pelo próprio contribuinte optante do lucro real anual. Na hipótese de considerar existente tal previsão, deve ser afastada a exigência da multa isolada pelo princípio da consunção, pois não se deve admitir como razoável a cumulação de multas, devendo a infração prevista no inciso II ser absorvida pelo hipótese prevista no inciso I (de acordo com a redação dada pela Lei 11.488/2007 ao art. 44 da Lei 9.430/96).

Vale dizer, a cobrança de multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago supre a exigência da multa isolada de 50% sobre eventual estimativa não recolhida, apurada em procedimento de fiscalização. Admitir o contrário, estaria-se a permitir que duas penalidades incidissem sobre uma mesma base de cálculo, o que é vedado pelo sistema jurídico.

Sobre o tema, precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097:

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II da Lei nº 9.430/96.

Apenando o continente, desnecessário e incabível apenas o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O STJ possui o entendimento semelhante a este, ou seja, entende que a aplicação da multa de ofício afastaria, pelo princípio da consunção, a multa isolada. Confira-se decisão proferida no REsp nº 1.496.354/PR:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Do voto condutor da decisão, da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, se pode extrair o trecho abaixo:

"Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende reprimir com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Assim, ao abrigo do princípio da consunção, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Logo, a interpretação (aparente) do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa do que o ilícito principal.

Noutras palavras, as expressões "isolada" ou "conjuntamente" (com o tributo não pago) são apenas formas pelas quais podem ser exigidas as penalidades, e indicam de fato hipóteses autônomas da aplicação das multas, mas, não podem incidir concomitantemente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa isolada.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

