



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

Processo n° 10882.000881/2007-19
Recurso n° 889.434 Voluntário
Acórdão n° **1401-000.670 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de outubro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente TALUDE COMERCIAL E CONSTRUTORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DIFERIMENTO DO LUCRO - CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. No caso de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização, desde que efetue os lançamentos contábeis pertinentes e promova registros específicos que permitam um controle efetivo desses diferimentos. Não cumpridos esses requisitos, revela-se inviável acatar as pretensões da contribuinte, entre as quais incluem-se o diferimento de receitas de juros e correção monetária, relativas a parcelas recebidas de órgão governamental, em ação judicial julgada procedente em parte, por rescisão unilateral de contrato.

JUROS DE MORA.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

MULTA DE OFÍCIO. Deve ser aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o tributo devido apurado no lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator), Maurício Pereira Faro e Meigan Sack Rodrigues. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

Processo nº 10882.000881/2007-19
Acórdão n.º **1401-000.670**

S1-C4T1
Fl. 68

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

(assinado digitalmente)

Antônio Bezerra Neto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Meigan Sack Rodrigues.

Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário apresentado contra o acórdão nº 05-29.081 proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, que julgou **Improcedente** a **Impugnação** apresentada pela ora Recorrente em razão de Auto de Infração lavrado para exigir Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) relativo ao período de apuração encerrado em 31.12.2002.

Por medida de economia processual, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ, que descreve com riqueza de detalhes os principais fatos a serem considerados:

No Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 285, consta a caracterização da infração apurada, no seguinte teor:

"Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, efetuamos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), tendo em vista que foram apuradas as infração(ões) abaixo descrita(s), aos dispositivos legais mencionados.

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

Redução indevida do Lucro Real, em virtude de exclusão, não autorizada pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo, o que se constitui em parte integrante do presente Auto de Infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Tributável ou Imposto</i>	<i>Multa(%)</i>
<i>31/12/2002</i>	<i>R\$4.206.087,53</i>	<i>75,00</i>

Enquadramento Legal

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

O aludido Termo de Verificação está acostado às fls. 280/283, com a descrição de todo o procedimento fiscal, conforme se confere:

"No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, de acordo com o disposto nos arts. 904, 905, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (R1R199), procedemos à presente ação fiscal junto ao contribuinte acima identificado, conforme determinação contida no MPF nº 0811300-2006-00066-5, em atendimento ao programa de fiscalização denominado **ADIÇÕES AO LUCRO REAL**, combinado com a operação **OUTRAS EXCLUSÕES e VERIFICAÇÕES PRELIMINARES**.

I - INFORMAÇÕES INICIAIS

Inicialmente esclarecemos que, sobre as Verificações Preliminares e suas repercussões tributárias em relação aos tributos administrados pela SRF, foram constatadas irregularidades apontadas em Termo próprio entranhado em processos administrativos apartados.

Em relação à operação **OUTRAS EXCLUSÕES**, os trabalhos foram concentrados no sentido de averiguar a regularidade das exclusões do Lucro Líquido na apuração do Lucro Real.

Conforme DIPJ ano calendário de 2002, o contribuinte apresentou o valor de R\$ 4.206.087,53 (quatro milhões, duzentos e seis mil, oitenta e sete reais e cinquenta e três centavos) como Outras Exclusões, valor este discriminado linha 35 da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real.

Referida declaração também apresentava realização a menor do Lucro Inflacionário nos anos calendários de 2000 a 2004, motivando a inclusão, também, da operação **ADIÇÕES AO LUCRO REAL**.

II - PROCEDIMENTOS REALIZADOS

DAS OUTRAS EXCLUSÕES

Regularmente intimado, o contribuinte tomou ciência do Mandado de Procedimento Fiscal, do Termo de Início de Fiscalização, bem como do Termo de Intimação específico para Verificações Obrigatórias, em 15 de março de 2006. Os mencionados Termos solicitavam a apresentação de vários elementos.

Durante o mês de março de 2006 o contribuinte foi apresentando alguns livros e documentos, porém solicitou uma prorrogação de 20 dias Weis, a contar de 23/03/2006, para entrega dos demais documentos que ficaram pendentes.

Somente em 11/04/2006, através de correspondência protocolada no SEFIS, a fiscalizada complementou o atendimento dos livros e documentos faltantes.

Da análise do LALUR apresentado pelo contribuinte, encontramos erros na sua escrituração. No sentido de que fossem corrigidos tais erros nos registros dos ajustes, lavramos Termo de Intimação Fiscal, em 12/06/2006, solicitando ao

contribuinte que assim procedesse e também que apresentasse a natureza de todas as exclusões escrituradas. Aproveitamos a oportunidade para esclarecer ao contribuinte alguns aspectos sobre o diferimento de tributação do lucro, particularmente alertando-o para o que preconizam os artigos 407 e 409 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR199.

O contribuinte apresentou suas respostas em correspondência protocolada no SEFIS em 24 de julho de 2006, entregando cópias de notas fiscais, planilha de custos e retificação da página 04 do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Juntou também cópia de um termo de exame e recebimento definitivo de obra realizada no terminal de passageiros do aeroporto internacional de Campinas, contratada pela Infraero, contrato este que está registrado como tendo lucro diferido na página 06 do LALUR.

Das análises efetuadas, constatamos que os documentos entregues não eram hábeis para justificar nem demonstrar as exclusões lançadas pelo contribuinte em sua DIPJ e escrituradas em seu LALUR. Assim sendo, lavramos Termo de Reintimação Fiscal, em 11/09/2006, dando mais uma oportunidade para que a fiscalizada apresentasse documentação que demonstrasse de forma inequívoca a admissibilidade e a exatidão dos valores lançados como exclusões. Também nesta ocasião, esclarecemos mais alguns aspectos sobre contratos de construção por empreitada, no que tange a parcela dos lucros que podem ser diferidas.

O contribuinte protocolou resposta às 14:34hs do dia 04 de outubro de 2006, sob nº 000531, no SEFIS/DRF/OSASCO, anexando cópias de dois contratos celebrados com a Infraero, bem como cópia de memorial de razões finais, apresentado em processo movido contra o DER. Trata-se de material que não atende ao solicitado pelos termos lavrados até então, ou seja, não demonstram nem justificam as exclusões contabilizadas pela fiscalizada, uma vez que desacompanhados de quaisquer planilhas de cálculo de rateio das receitas e custos diferidos.

Portanto, os esclarecimentos prestados pelo contribuinte em nenhum momento demonstraram que os procedimentos concernentes ao diferimento estavam corretos ou adequados, pois os mesmos não trouxeram valores que pudessem ser aferidos. Não foi apresentada nenhuma planilha de cálculo ou qualquer outro material ou documento que pudesse dar respaldo ou amparo às exclusões efetuadas.

Assim sendo, efetuamos os ajustes necessários, recompondo o lucro real do período de apuração e lavrando o respectivo Auto de Infração de IRPJ e Reflexos.

Fica o contribuinte Intimado, através do presente Termo, a retificar sua escrituração e o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR do ano calendário de 2002, para compatibilizá-lo com os valores lançados no Auto de Infração, bem como dos

períodos subseqüentes afetados pela referida autuação. O contribuinte deverá compatibilizar seu controle de prejuízos e bases negativas da CSLL com os valores constantes no Auto de Infração.

DA REALIZAÇÃO A MENOR DO LUCRO INFLACIONÁRIO

O contribuinte incidiu em parâmetros da Revisão de Declarações do ano calendário de 2002, tendo apresentado inconsistências em relação ao Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL - SAPLI.

Na determinação do lucro real, a fiscalizada não efetuou a correspondente adição ao lucro líquido do período da parcela do lucro inflacionário realizado no montante de R\$ 4.634,06 (quatro mil, seiscentos e trinta e quatro reais e seis centavos), valor este relativo ao percentual de realização mínima previsto na legislação de regência.

Assim, lançamos os valores devidos nos anos-calendários de 2001 e 2002, períodos abrangidos pelo presente trabalho, através do processo 10882.002268/2006-55.

O presente termo foi elaborado em 3 (três) vias de igual forma e teor, sendo assinado por Auditor-Fiscal da Receita Federal e pelo contribuinte/preposto, que neste ato recebe uma das vias."

Inconformada com a exigência fiscal, da qual foi cientificada em 27/04/2007, conforme assinatura aposta no auto de infração (fls. 284), a contribuinte, por seu representante legal, interpôs, em 25/05/2007, impugnação de fls. 293/305, acompanhada dos documentos de fls. 306/424 e 427/488, expondo em sua defesa as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas:

1) faz, inicialmente, uma breve descrição do auto de infração e afirma que a exigência fiscal não merece prosperar, como se propõe a demonstrar;

2) diz que a fiscalização lavrou o auto de infração, por não ter concordado com a redução do lucro líquido, feito pela impugnante, pois contrariaria o disposto no artigo 250, do RIR/99, sem atentar para o fato de que a exclusão foi providenciada com base no artigo 409, do mesmo Regulamento, pois os valores excluídos corresponderiam a resultados decorrentes da prestação de serviços de empreitada, contratados com pessoas jurídicas de direito público e empresas públicas;

3) esclarece que é pessoa jurídica dedicada ao ramo de construção civil em geral, prestando serviços a empresas públicas, razão do diferimento de lucros não realizados, conforme o citado artigo 409, do RIR/99;

4) aduz que, autorizado por esse normativo, diferiu parcelas dos valores relativos aos contratos firmados com a INFRAERO,

PETROBRAS e DER, que não haviam sido recebidas ao final do ano-calendário de 2002;

5) em relação ao DER, informa que entrou com ação judicial para recuperar créditos, tendo sido proferida sentença favorável, condenando a devedora ao pagamento de R\$758.973,33;

6) nova ação judicial foi proposta contra a mesma contratante, visando reparar o descumprimento de obrigações contratuais, por parte do DER;

7) entende que, mesmo que não fosse possível excluir os citados valores na forma como efetuada pela contribuinte, não se poderia exigir o IRPJ sobre eles, uma vez que ainda não representaram acréscimos no patrimônio da empresa, citando o artigo 153, da Constituição Federal, além do artigo 43, do CTN;

8) lembra que os créditos relativos ao contrato com o DER ainda estão sendo discutidos judicialmente, motivo porque a empresa não possui nem a disponibilidade econômica, nem a jurídica, sobre tais valores, requisito essencial para determinar o momento da incidência do imposto de renda; cita doutrinadores, com teses no mesmo sentido da impugnação;

9) mesmo que se entenda pela manutenção da exigência do IRPJ apurado pela fiscalização, o auto de infração merece reforma no que tange à multa proporcional aplicada, no percentual de 75%, com caráter confiscatório, devendo ser reduzida;

10) discorre sobre as razões políticas que impuseram a fixação da multa de 75%, prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, lembrando da inexistência de distinção entre multa punitiva e moratória, conforme jurisprudência, que transcreve;

11) tece considerações sobre a capacidade contributiva dos contribuintes, transcreve ensinamentos de diversos doutrinadores e apela para que o Fisco se utilize do bom senso e da lógica, pleiteando a aplicação da multa moratória, em lugar da de ofício, de 75%;

12) rebela-se contra a utilização da Taxa Selic, como juros de mora, protestando pela aplicação do percentual que não ultrapasse 1% ao mês, reproduzindo ementa de julgado do STJ, contendo determinação nesse sentido;

13) requer, ao final, seja julgada procedente a impugnação interposta, declarando-se insubsistente o auto de infração lavrado, com o conseqüente cancelamento da exigência fiscal.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campinas/MG, esta houve por bem julgá-la improcedente, conforme se depreende do acórdão que restou assim ementado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/11/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 20/03/2013

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/11/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assi-

nado digitalmente em 26/11/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

Impresso em 08/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2002

DIFERIMENTO DO LUCRO - CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS No caso de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização, desde que efetue os lançamentos contábeis pertinentes e promova registros específicos que permitam um controle efetivo desses diferimentos.

Não cumpridos esses requisitos, revela-se inviável acatar as pretensões da contribuinte, entre as quais incluem-se o diferimento de receitas de juros e correção monetária, relativas a parcelas recebidas de órgão governamental, em ação judicial julgada procedente em parte, por rescisão unilateral de contrato.

MULTA DE OFÍCIO DE 75% SOBRE O PRINCIPAL.

Nos termos do inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, apurada falta de recolhimento ou mesmo a sua insuficiência, aplicável é a multa de 75% sobre o imposto apurado, a ser exigido de ofício.

A multa moratória de 20% se aplica aos casos de recolhimento espontâneo, bem como à exigência de tributos já declarados e não recolhidos.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS A TAXA SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE.

INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Impugnação Improcedente

Regularmente intimada do acórdão acima, a Recorrente, inconformada com o resultado do julgamento, interpôs o Recurso Voluntário, combatendo o auto de infração com os mesmos argumentos explorados na Impugnação, que passa a ser apreciado por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator:

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar na análise do mérito da presente lide, é necessário tecer algumas considerações acerca do lançamento tributário.

O art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe acerca do lançamento tributário, conforme transcrição abaixo:

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.

Portanto, a Autoridade Administrativa deve verificar se o fato imponível que se manifestou na atividade do contribuinte se subsume à hipótese de incidência detalhada na legislação.

Nos dizeres de Geraldo Ataliba¹, são aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipóteses de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Verificada a ocorrência dos fatos descritos hipoteticamente, inseridos naqueles aspectos temporal e espacial, inicia-se os trabalhos da autoridade fiscal no intuito de determinação de matéria tributável.

Importando os referidos conceitos ao caso em litígio, verifica-se que a motivação do presente lançamento decorre da escrituração errônea do LALUR, fato este que impediu a conferência do diferimento do lucro no caso de contratos com entidades

governamentais. Esse fato pode ser comprovado pelos argumentos constantes no acórdão proferido pela DRJ (fl. 613):

Veja-se que as faturas emitidas em 30/12/2002 e cujas cópias estão acostadas As fls. 322 e 324, foram quitadas, com desconto, em 03/01/2003, conforme "Razão" de fls. 331. Logo, não houve pagamento parcial que justificasse o diferimento de apenas parte dos valores das faturas envolvidas.

As faturas emitidas contra a Infraero foram quitadas em 08/01/2003, portanto, após o término do período de apuração em 31/12/2002, como também as da Petrobrás, razão pela qual poderiam, em tese, ter o seu valor diferido para o exercício seguinte.

No entanto, o exame do LALUR dos diversos anos-calendário, apresentado pela contribuinte, mostra que, apesar de ter diferido valores relativos As empresas Infraero e Petrobrás, no ano-calendário de 2002 (fls. 97), não foi registrada a adição dos valores pagos pelas empresas sacadas, em janeiro/2003, pelo que se depreende da análise do LALUR do ano-calendário 2003 (fls. 99).

É importante ressaltar que em nenhum momento a autoridade fiscal questiona a falta de escrituração das notas fiscais nos livros que lhes foram entregues.

A controvérsia do presente recurso, a meu ver, cinge-se ao seguinte questionamento: poderia a Autoridade Fiscal desconsiderar o a tributação diferida pelo fato de o contribuinte preencher erroneamente o LALUR?

Entendo que não, pelo que passo a tecer minhas considerações.

O Decreto Lei nº 1.598/1977 dispõe acerca do tratamento tributário dos contratos de longo prazo celebrados com pessoas jurídicas de direito público. Confira-se:

Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorrido durante o período;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, 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:

a) 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; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

No intuito de disciplinar o artigo supra citado, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 21/79, que dispôs o seguinte acerca do diferimento de lucros não realizados com contratos com entidades governamentais:

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 doze meses com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização.

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

10.2 - Para os fins deste item, subsidiária de sociedade de economia mista é 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.

10.3 - A exclusão é feita mediante os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real:

I - na Parte A, pela exclusão do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, da parcela correspondente ao lucro não realizado;

II - na parte B, por registro em conta própria de controle.

10.4 - No período-base em que for realizado o lucro cuja tributação tenha sido diferida serão feitos os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real.

I - na parte A, por adição ao lucro líquido dos lucros realizados, que tiverem sua tributação diferida de exercício(s) anterior(es);

II - na parte B, pela correspondente baixa na conta de controle.

10.5 - O montante da exclusão corresponderá à parcela de 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, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Resultado computado na determinação do lucro líquido (dividido por) receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (x) multiplicado por 100 é igual (=) a % (percentagem) de resultado sobre a receita.

Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9) (-) menos: receita recebida no período-base e a ele correspondente (=) igual a receita não recebida.

Receita não recebida (x) multiplicada pelo % (percentual) de resultado sobre a receita (=) é igual ao montante da exclusão.

10.6 - O direito ao diferimento de que trata este item se aplica também à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou fornecimento. Nesse caso o montante da exclusão, calculado conforme o item anterior, se distribuirá entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

Em vista do que dispõe a legislação citada, entendo que o legislador facultou ao contribuinte o deslocamento do fato gerador do imposto para o momento do recebimento da receita correspondente àqueles contratos. Assim, faz-se mister o recebimento dos recursos para concretizar o fato gerador do imposto relativo aos contratos abarcados pela norma.

Parece-me bastante sensata a *mens legis* daquele dispositivo: não poderia o Estado exigir do contribuinte o pagamento de tributos oriundos de obrigações não cumpridas pelo próprio Estado. Assim, o Estado somente receberia os tributos quando cumprisse sua obrigação e pagasse o valor devido ao contribuinte.

Tendo-se em vista que o aspecto temporal da hipótese de incidência foi deslocado para o momento do recebimento dos recursos (regime de caixa), entendo que, para proceder o lançamento, a autoridade fiscal deveria apurar provas do recebimento daqueles recursos no intuito de exigir os tributos em obediência às normas de diferimento.

Entendimento semelhante a esse foi exarado no acórdão nº 107-06.773 que analisou caso bastante similar ao dos autos:

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.

(...)

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 inidôrrrea. 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.

No presente caso, há a prova de diversos contratos celebrados com entidades governamentais, que foram devidamente contabilizados e, ainda, a prova de que alguns desses

contratos foram recebidos em 2003 (data posterior ao ano-calendário do lançamento), fato esse confirmado pela DRJ.

Ou seja: havendo prova dos contratos celebrados com entidades governamentais que possibilitaria ao contribuinte o deslocamento temporal do fato gerador, bem como havendo a contabilização dos referidos contratos, entendo que a autoridade fiscal deveria ter agido de forma diligente no intuito de verificar a data do efetivo recebimento daqueles valores a fim de analisar se no ano calendário de 2002 houve a entrada de caixa. Caberia à fiscalização, portanto, provar a inveracidade dos fatos registrados na contabilidade do contribuinte

Considerando o não aprofundamento da fiscalização e a dúvida evidente quanto à exata quantificação da matéria tributável (uma vez que não restou comprovado o montante recebido naquele ano calendário), entendo aplicável ao caso o princípio da Dúvida Benigna estabelecido no art. 112 do Código Tributário Nacional.

Em vista do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário afastando os tributos e encargos legais decorrentes do auto de infração.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Relator – Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator designado.

Ouso divergir da posição abraçada pelo nobre relator que julgou improcedente o lançamento.

A fiscalização apurou exclusões indevidas do lucro líquido, relativo ao ano-calendário de 2002, ensejando o lançamento de ofício, com os acréscimos legais pertinentes.

A Recorrente alega que a exclusão promovida se refere a valores decorrentes de contratos firmados com pessoas jurídicas de direito público, empresas públicas ou sociedades de economia mista, não recebidos até o encerramento do balanço, razão porque diferida a sua tributação, nos termos da lei de regência.

Trata-se de questão de prova, porém dirijido do Relator quando indiretamente atrai o ônus da prova para o fiscal, quando a situação concreta enseja o contrário.

Isso porque, como regra geral as receitas e despesas devem ser escrituradas de acordo com o regime de competência. Então as receitas são reconhecidas contabilmente quando do seu auferimento e as despesas quando incorridas, independentemente do seu recebimento ou pagamento.

No caso de empreitada ou fornecimento contratado com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte pode, **facultativamente**, diferir a tributação daquele lucro, **desde que provada a sua realização e cumprir os procedimentos formais que ensejam ao fisco o perfeito cumprimento dessa faculdade**. Isso porque ao lado da faculdade de diferimento, o poder público precisa que sejam efetuados registros específicos, no caso no LALUR, que permitam o efetivo controle dessa faculdade de diferir os lucros.

É por isso que existem normas bem específicas para se fazer tal controle. Como é o caso dos arts. 262 e 263 do RIR/99, bem assim da IN SRF nº 28, de 23 de junho de 1978, que aprovou o modelo e estabeleceu normas de escrituração do livro de apuração do lucro real:

Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos de apuração subsequentes, do lucro inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada, da exaustão mineral, com base na receita bruta, bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial;

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos neste Decreto.

Art. 263. O LALUR poderá ser escriturado mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 8.218, de 1991, art. 18).

A Recorrente apega-se na busca da verdade material em detrimento da verdade formal.

O enfrentamento do caso concreto proposto, como de resto na maioria das questões jurídicas, sempre envolve a resolução ou ponderação de conflitos entre princípios e/ou valores. No caso que se cuida aparentemente estão em jogo o princípio da segurança jurídica representado pela “verdade formal” que privilegia o valor “segurança jurídica” e “verdade material” que privilegia o valor “justiça” .

Porém, hodiernamente essa busca da verdade material muito se confunde com a verdade formal nas situações em que o direito positivo estabelece uma série de requisitos formais cujo cumprimento ao fim e ao cabo é que revelaria essa “verdade”. O que sobressai disso tudo é um outro princípio, o da “coerência” que revelará a versão da verdade mais adequada. É que a coerência e a consistência são pressupostos formais da verdade. A verdade absoluta é inalcançável, mas a busca de coerência e consistência aplicada aos fatos, não!

E o que mais me impressionou nesse caso, foi as inúmeras inconsistências formais e materiais, apresentadas na versão da Recorrente e muito bem apontadas pela DRJ. Tomo de empréstimo da DRJ para fundamentar o meu voto, as inconsistências e incoerências abaixo descritas:

Verifica-se assim que são inúmeras as formalidades exigidas para o preenchimento do LALUR, sendo dispensado tão-somente do registro, o que não significa que o livro possa ser preenchido a qualquer tempo, ser substituído por outro ou deixar de expressar de forma correta os controles exigidos na forma da lei e dos atos normativos legais competentes.

No caso presente, o primeiro LALUR apresentado à fiscalização (fls. 97), relativo ao ano-calendário de 2002, não estava corretamente escriturado, porquanto não havia totalizado as exclusões, no montante de R\$4.206.087,53, que assim se decompunha:

31/12/2002-- Diferimento de lucros ref. a contratos com prazo de vencimento superior a doze meses, com pessoa jurídica de direito público, a saber:

- D.E.R. - registrado na conta 1.1.2.01.000001: conf. Livro Diário . 797.769,08

- Infraero - Congonhas - registrado na conta 1.1.2.01.000097: conf. Livro Diário - 68.476,12

- Infraero-Viracopos - registrado na conta 1.1.2.01.000102: conf. Livro Diário 1.162.160,95 -Petróleo Brasileiro S/A-registrado na conta 1.1.2.01.000117:conf.Livro Diário-2.177.681,38

-Total 4.206.087,53

Após ser intimada pela fiscalização do erro existente na escrituração do LALUR já referido, a contribuinte promoveu a retificação do documento (fls. 110), em que as exclusões estão assim discriminadas:

31/12/2002 - Diferimento de lucros ref. a contratos com prazo de vencimento superior a doze meses, com pessoa jurídica de direito público, a saber:

- D.E.R. - registrado na conta 1.1.2.01.000001: conf. Livro Diário 3.384.330,53

- Infraero-Viracopos - registrado na conta 1.1.2.01.000102: conf. Livro Diário 633.373,54

-Total 4.017.704,07

Juntamente com a nova página do LALUR, a contribuinte exibiu diversos documentos relativos ao diferimento de lucros, que não foram considerados suficientes pela fiscalização, que promoveu a glosa do valor correspondente a "OUTRAS EXCLUSÕES", registrado na DIPJ/2003, no importe de R\$4.206.087,53, efetivando o lançamento correspondente do imposto de renda pessoa jurídica.

Por ora da impugnação, a contribuinte altera novamente a composição dessas "OUTRAS EXCLUSÕES", conforme documento de fls. 320, em que se registram as seguintes importâncias:

Composição do diferimento dos Lucros - Lalur 2002

Diferimento de lucros ref. a contratos com prazo de vencimento superior

a doze meses com pessoa jurídica de direito público, a saber: Departamento de Estradas e Rodagens - Registrado na conta 1.1.2.01.000001:

conf. Livro Diário •• 758.973,53

Departamento de Estradas e Rodagens - Registrado na conta 1.1.2.01.000001:

conf. Livro Diário 2.625.357,00

Infraero - Viracopos - registrado na conta 1.1.2.01.000102: conf. Livro Diário

Faturas 946 / 947 .. 447.182,21

Petrobrás - Lote A - registrado na conta 1.1.2.01.000117: conf. Livro Diário

Faturas 953 / 957 .. 374.574,79

Total Geral 4.206.087,53

Como se percebe, o valor diferido referente ao DER foi desdobrado em duas parcelas, enquanto que a quantia relativa à INFRAERO foi diminuída para R\$447.182,21, incluindo-se também a conta da Petrobrás, no importe de R\$374.574,79, perfazendo o montante declarado e glosado de R\$4.206.087,53.

A documentação juntada pela contribuinte à impugnação continua sendo insuficiente para dar respaldo ao diferimento de lucros, como pretendido.

Com efeito, a planilha de fls. 321 indica os números relativos à Infraero e Petrobrás, para se apurar a parcela diferida, da seguinte forma:

Infraero: receita total de R\$813.972,66, faturas 946/947, emitidas em 19/12/2002, impostos de R\$43.576,80, custo de R\$323.213,65, com resultado bruto de R\$447.182,21, todo ele diferido.

Petrobrás: receita total de R\$1.586.294,04, faturas 953/957, emitidas em 30/12/2002, impostos de R\$112.463,76, custo de R\$926.882,07, resultado bruto de R\$546.948,21 e valor diferido de R\$374.574,79.

Chama atenção a conta da Petrobrás, na qual se diferiu valor inferior ao resultado bruto das operações, sem especificar os critérios adotados para a apuração.

Veja-se que as faturas emitidas em 30/12/2002 e cujas cópias estão acostadas às fls. 322 e 324, foram quitadas, com desconto, em 03/01/2003, conforme "Razão" de fls. 331. Logo, não houve pagamento parcial que justificasse o diferimento de apenas parte dos valores das faturas envolvidas.

As faturas emitidas contra a Infraero foram quitadas em 08/01/2003, portanto, após o término do período de apuração em 31/12/2002, como também as da Petrobrás, razão pela qual poderiam, em tese, ter o seu valor diferido para o exercício seguinte.

No entanto, o exame do LALUR dos diversos anos-calendário, apresentado pela contribuinte, mostra que, apesar de ter diferido valores relativos às empresas Infraero e Petrobrás, no ano-calendário de 2002 (fls. 97), não foi registrada a adição dos valores pagos pelas empresas sacadas, em janeiro/2003, pelo que se depreende da análise do LALUR do ano-calendário 2003 (fls. 99).

Também concordo com a DRJ em suas conclusões a respeito dos juros de mora e correção monetária incidentes sobre parcelas pagas com atraso pelo DER. No caso não há previsão legal para esse diferimento, mormente quando se adota o princípio de que o acessório segue o principal:

Verifica-se, portanto, que os valores diferidos se referem a juros de mora e correção monetária, incidentes sobre parcelas pagas com atraso pelo DER, e contabilizados em razão da procedência parcial do pedido em ação judicial intentada pela empresa.

Comprova-se, portanto, que em 31/12/2002, os valores relativos ao DER e que foram diferidos, se referem a juros de mora e correção monetária de quantias que já haviam sido pagas pela empresa pública, embora com atrasos.

Como já visto na legislação retrotranscrita, o que se pode diferir são as parcelas contratuais não pagas, apesar de devidas pelos serviços concretizados, o que não ocorreu no presente caso.

Em relação aos acréscimos legais incidentes sobre valores pagos em atraso, tendo-se em vista o diferimento de lucros, confira-se ensinamento de Hiromi

Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, em "Imposto de Renda das Empresas", Editora Atlas, 27a Edição-2002, fls. 244:

"A partir de 01-01-96, com a extinção da correção monetária de balanço, não há argumento para que a parcela da atualização monetária do preço contratado ou faturado não tenha a tributação diferida juntamente com o valor original. Isso porque não faz diferença na apuração do lucro real o resultado da obra com tributação diferida ser contabilizado na conta de Resultados de Exercícios Futuros ou Resultados do Exercício. A lei sempre permitiu às empresas imobiliárias diferir a tributação sobre a parcela da atualização dos créditos que corresponder ao lucro, porque os lucros nas vendas a prazo são contabilizados na conta de Resultados de Exercícios Futuros que não faz parte do Patrimônio Líquido." (grifo acrescentado)

Os juros de mora e eventual atualização monetária podem, portanto, ser diferidos, juntamente com o principal (parcelas do contrato), não pago no vencimento, quando se trate de serviços de empreitada de longo prazo, avençadas com pessoas jurídicas de direito público, empresas públicas ou sociedades de economia mista.

Os valores diferidos pela empresa, inclusive as parcelas relativas ao DER, não se encontram ao amparo da legislação de regência do imposto de renda, razão pela qual se mostra adequado o lançamento efetivado pela fiscalização, que não merece reparos de quaisquer espécies.

Como se vê, não são poucas as irregularidades tanto formal ligada a escrituração do Lalur, mas não só isso, irregularidades de substância, envolvendo os valores constantemente modificados, o que impede totalmente de se aceitar as justificativas da contribuinte, para dar suporte ao diferimento de lucros, promovido no ano-calendário de 2002. E essa justificativa, ressalte-se mais uma vez, é seu ônus, está dentro da sua carga de prova.

No caso concreto, não se consegue divisar uma separação nítida entre direito material e direito processual, entre verdade formal e verdade material, mas tão-somente regras do jogo a serem seguidas e que não o foram a contento em razão das inúmeras inconsistências formais e materiais perpetradas pela Recorrente.

Multa confiscatória

Sobre a argüição de ser confiscatória a multa aplicada, cumpre gizar que ao julgador administrativo, que se encontra totalmente vinculado aos ditames legais, mormente quando do exercício do controle de legalidade do lançamento tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN), não é dado apreciar questões – como a de que a multa fiscal seria confiscatória – que importem a negação de vigência e eficácia do preceito legal válido e vigente. Tal prática encontra óbice, inclusive na Súmulas nº 2 deste E. Primeiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010).

Em relação aos juros de mora, determina a legislação que sobre os débitos pagos fora de prazo, independente de qualquer causa, incidirão eles a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Não cabe, portanto, a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-los, encontrando óbice, inclusive nas Súmulas nº 4 do CARF, *in verbis*:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Por todo o exposto, NEGO provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Processo nº 10882.000881/2007-19
Acórdão n.º **1401-000.670**

S1-C4T1
Fl. 87

CÓPIA