



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

Processo n° 10945.721263/2011-19
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-001.914 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2016
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS E GLOSA DE CUSTOS
Embargante JOTA ELE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2007, 2008

Ementa:

EMBARGOS. SANEAMENTO. NECESSIDADE.

Presentes circunstâncias autorizadoras da admissibilidade do recurso manejado, cumpre à autoridade administrativa julgadora atuar no sentido de apreciar o mérito das razões aportadas ao processo. No caso vertente, em que não foram identificados motivos capazes de emprestar efeitos infringentes ao julgado, a decisão contestada, acrescida dos pronunciamentos saneadores, deve ser ratificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, ACOLHER parcialmente os embargos para, no mérito, NEGAR-LHES provimento. Houve sustentação oral proferida pelo Dr. Gonçalo Bonet Allage, OAB/PR n° 22.804.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Luiz Tadeu Matosinho Machado (suplente convocado), Hélio Eduardo de Paiva Araújo e Gilberto Baptista (suplente convocado).

Relatório

Trata o presente de embargos de declaração interpostos pela empresa em epígrafe, tendo por objeto o acórdão nº 1301-001.379, prolatado por esta Primeira Turma na sessão de julgamento realizada em 11 de fevereiro de 2014.

Em conformidade com o documento de fls. 1.901, a contribuinte foi cientificada do acórdão prolatado em segunda instância em 28/04/2015, de modo que, tendo impetrado os EMBARGOS DE DECLARAÇÃO em 29/04/2015, o fez com observância do prazo regimental.

No referido julgado, o Colegiado pronunciou-se no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Alega a embargante que o acórdão em referência contém obscuridades e omissões que precisam ser sanadas. Nessa linha, renova argumentos no sentido de que agentes fiscais envolvidos na ação fiscalizadora, especialmente o Auditor Fiscal Sérgio Massao Oshiro, gozavam de suspeição, o que, a seu ver, já autorizaria o acolhimento dos embargos interpostos. Adiante, traz considerações no sentido de que o acórdão embargado foi omissivo em relação às seguintes questões:

i) não aceitação, por parte da decisão de primeiro grau, de despesa no montante de R\$ 30.000,00, relativa à obra INFRAERO CONTRATO TC 021-EG/2005/0057;

ii) alegações por ela apresentadas para contestar a imputação de inexatidão no reconhecimento de receitas;

iii) argumentação acerca da violação das disposições do art. 18, par. 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, e dos arts. 142 e 146 do CTN, na contestação por ela feita à suposta alteração de critério jurídico por parte da decisão de primeira instância; e

iv) alegações relacionadas à qualificação da multa de ofício aplicada.

A embargante sustenta, ainda, que o acórdão atacado é obscuro na apreciação da qualificação da multa de ofício.

Nos termos do despacho de fls. 1.991/1.992, os embargos foram admitidos tão somente em relação às seguintes matérias: INEXATIDÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS e QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO EM DECORRÊNCIA DA IMPUTAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, Relator.

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Como restará demonstrado adiante, de fato, os declaratórios interpostos pela contribuinte não podem ser acolhidos na sua integralidade, eis que, ao menos em parte, visam rediscutir matérias já apreciadas por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto, não preenchendo assim os requisitos apontados pela norma regimental aplicável para a sua admissibilidade.

SUSPEIÇÃO

No que diz respeito aos agentes fiscais que atuaram no procedimento administrativo levado a efeito contra a contribuinte, relativamente à Auditora Fiscal LORETE BERLANDA, a embargante não aponta qualquer omissão, contradição ou obscuridade no acórdão atacado. No que tange ao Auditor Fiscal SÉRGIO MASSAO OSHIRO, cumpre registrar que não foi aportada ao processo qualquer consideração acerca dos fatos que poderiam macular sua atuação no referido procedimento, seja no âmbito do recurso voluntário anteriormente apresentado, seja até mesmo em sede de memorial ou sustentação oral por ocasião do julgamento. Confirma a assertiva o argumento da embargante no sentido de que *"somente por ocasião da audiência realizada em 17/07/2014 (portanto após ser proferido o acórdão embargado) é que a representante da empresa, Sra. Renata Gonçalves Felix, filha do Sr. João Luiz Felix, identificou que o autor da ação, o Sr. Sérgio Massao Oshiro, trata-se exatamente do Auditor Fiscal que atuou em conjunto com a Sra, Lorete Berlanda para a lavratura deste e dos demais autos de infração contra a empresa"*. À evidência, tratando-se de matéria que não foi suscitada em sede de recurso, descabe falar em omissão, contradição ou obscuridade do acórdão embargado.

GLOSA DE CUSTOS

Relativamente à despesa no montante de R\$ 30.000,00, supostamente aplicada na obra INFRAERO CONTRATO TC 021-EG/2005/0057, alega a embargante que seus argumentos não foram apreciados pelo acórdão atacado. Cumpre ressaltar, entretanto, que os pronunciamentos consignados no referido acórdão, seja o do Conselheiro Relator (voto vencido), seja o do redator designado (voto vencedor), não cuidaram de reanalisar cada uma das glosas efetuadas pela Fiscalização, mas, sim, de ratificar ou não os fundamentos declinados na decisão de primeiro grau para, com base em análise minuciosa da documentação aportada ao processo, manter parte substancial das citadas glosas. Nessa linha, o Ilustre Conselheiro Relator esposou entendimento no sentido de que *"o lançamento, tal como realizado, muito embora sejam incontestáveis as incongruências apontadas, terminou por sancionar determinadas despesas sem nem mesmo alegar (comprovar muito menos) que a dita despesa não se revestia dos atributos para figurar como dedutível"*, concluindo com base nisso pela improcedência das glosas efetuadas pela Fiscalização. A Turma Julgadora, entretanto, entendeu que o decidido em primeira instância não era digno de reparo.

No que diz respeito especificamente à despesa referenciada pela embargante, a glosa promovida pela Fiscalização, em conformidade com o quadro apresentado na decisão de primeira instância (fls. 1.691 do processo), teve por base a constatação de que o material envolvido não foi aplicado na obra. Relativamente a constatações dessa natureza, o acórdão embargado assinalou:

[...]

..., **o ato decisório recorrido traz** considerações acerca dos critérios adotados pela Fiscalização para promover as glosas e **apreciação minuciosa dos argumentos e documentos trazidos em sede de defesa pela contribuinte.**

Penso que sejam **merecedoras de destaque** as seguintes conclusões estampadas no voto condutor da decisão de primeiro grau:

a) a alegação genérica e abstrata da contribuinte de que o fato de o fornecedor ter endereço incompatível com a localização não poderia justificar a glosa, desacompanhada de comprovação de que o material foi efetivamente empregado na obra apontada, não pode ser acolhida, vez que a Fiscalização produziu provas concretas demonstrando que determinadas notas fiscais não poderiam se referir a gastos contabilizados nas contas indicadas pela empresa;

b) um custo ou uma despesa só pode ser deduzido se a correspondente receita fizer parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que, se determinado custo foi contabilizado em conta associada a determinada obra, mas, na verdade, foi utilizado em obra diversa, o Fisco está autorizado a glosá-lo, eis que o oferecimento à tributação da receita correspondente revela-se incerto;

...

d) o Fisco, diante de custo não aplicado à determinada obra, está autorizado a efetuar a glosa, desde que produza provas da falta de utilização na obra, já que este ônus lhe pertence;

...

Cabe destacar que, orientada por tais argumentos, integralmente acolhidos pelo Colegiado de segunda instância, a Turma Julgadora de primeiro grau acolheu alegações da Recorrente quando ela efetivamente produziu prova de que, embora o custo de determinada obra tenha sido registrado em conta diversa, a receita correspondente compôs o resultado tributável.

(GRIFEI)

Não custa destacar que a decisão de primeira instância, em sua análise minuciosa, debruçou-se sobre os argumentos e documentos trazidos pela contribuinte para sustentar a improcedência da glosa da despesa de R\$ 30.000,00 em referência, momento em que registrou:

[...]

82. Para a obra “Infraero contrato TC 021EG/2005/0057”, que teve por objeto a reforma e adequação nas áreas da Polícia Federal e terminais de passageiros 1 e 2 do Aeroporto de Guarulhos, tem-se a seguinte relação de custos glosados, baseada na planilha de fl. 278, com indicação dos motivos da glosa, que totalizaram R\$

268.171,11 em 2006. Mediante procedimento de circularização junto à empresa contratante da obra, Infraero, a autoridade fiscal recebeu o “Termo de recebimento definitivo de obras e serviços” (fl. 272/277), em que consta como término dos serviços a data de 15/08/2006.

...

87. Com relação à glosa de R\$ 30.000,00, da Transmec Acessibilidade Comércio Importação e Exportação Ltda, a litigante alega que a aplicação dos materiais, bem como a aquisição dos equipamentos de elevação e sua efetiva utilização na obra seriam demonstrados, inclusive, pelo contrato de compra e venda e pela respectiva proposta feita pelo fornecedor. Juntou cópia de boleto de pagamento daquele valor, com data de 10/02/2006 (fl. 1144), nota fiscal de valor R\$ 150.000,00, de 05/09/2005 (fl. 1145) e contrato (fls. 1146/1157). Verifico que as provas juntadas não dão sustentação ao pleito da interessada. No contrato, à fl. 1151, faz-se referência a “fornecimento de dois elevadores de escadas VIMEC, para escada interna, a serem instalados no Aeroporto Internacional de São Paulo / Guarulhos / Terminal de Cargas”. No entanto, a obra envolvia a execução de obras e serviços de reforma e adequação nas áreas da Polícia Federal e terminais de passageiros 1 e 2 do Aeroporto de Guarulhos, conforme fl. 209, de modo que o Terminal de Cargas não foi objeto do contrato. Além disso, tem-se que o referido item não faz parte das planilhas de medição da obra de fls. 279/364, documento este emitido pela Infraero, que serve como controle do andamento da execução das obras, com descrição detalhada dos vários serviços previstos no contrato, e que consistem, basicamente, em obras de alvenaria e instalações elétricas e hidráulicas.

Como assinalado pelo acórdão embargado, a decisão de primeira instância promoveu minuciosa análise dos argumentos e documentos trazidos pela contribuinte, e, na medida em que em sede de recurso voluntário não se vislumbrou razões capazes de desautorizar referida análise, decidiu o Colegiado ratificar as conclusões expendidas no pronunciamento feito pela autoridade julgadora *a quo*, ratificando, assim, a decisão prolatada em primeiro grau.

Inexistente, pois, a meu ver, a omissão apontada nos declaratórios interpostos.

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Aqui, a alegação da embargante é de que o acórdão prolatado por esta Turma Julgadora, ao apreciar os argumentos declinados no recurso voluntário acerca de uma suposta alteração de critério jurídico por parte da decisão de primeira instância, não analisou a argumentação de que tal fato (alteração de critério jurídico) estaria em desacordo com o art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235, de 1972, e com os artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional.

Equivoca-se a embargante, eis que a argumentação relacionada ao fato referenciado foi suficientemente apreciada, conforme demonstram os excertos abaixo transcritos, extraídos do voto vencedor do acórdão contestado.

[...]

No que tange ao fato de a autoridade autuante não ter excluído, do total de infrações apuradas com relação ao ano-calendário 2007 (R\$ 7.317.741,47), o valor de R\$ 3.475.921,05, correspondente ao somatório das receitas devidamente declaradas pela empresa no ano-calendário 2007 e que foram antecipadas para o

ano-calendário 2006, a questão não passou despercebida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Com efeito, o ato decisório recorrido assinala:

[...]

68. O contribuinte tem razão, entretanto, quanto à reclamação de erro cometido na apuração do lucro real de 2007, pela fiscalização, que deixou de excluir do total das infrações apuradas (R\$ 7.317.741,47) o valor de R\$ 3.475.921,05, que corresponde ao somatório das receitas devidamente declaradas pela empresa no ano-calendário 2007 e que foram antecipadas para o ano-calendário 2006. De fato, conforme descrito pela fiscalização no TVF, à fl. 1009, em 2007 houve receitas reconhecidas totalizando R\$ 3.475.921,05, que compuseram a base da inexactidão na apuração, adicionada em 2006. No entanto, conforme o item 5 do TFV (fl. 1036), na apuração do prejuízo fiscal de 2007, que resultou em R\$ 2.195.322,44, o lucro líquido não foi ajustado pelas receitas indevidamente reconhecidas pelo contribuinte em 2007 e que foram adicionadas pela fiscalização em 2006. Essa correção é feita na presente decisão, e demonstrada ao final do voto, no item “Valores mantidos”.

...

Valores mantidos

...

164. Na seqüência, têm-se os demonstrativos para o ano 2007, devendo ser observado que a fiscalização incorreu em duplo erro material ao calcular a base de cálculo para a compensação de períodos anteriores. Conforme já explanado ao final do item “Mérito. Redução indevida do lucro real. Ano calendário 2006”, a fiscalização deixou de excluir, do total das infrações apuradas (R\$ 7.317.741,47), o valor de R\$ 3.475.921,05, que corresponde ao somatório das receitas devidamente declaradas pela empresa no ano calendário 2007 e que foram antecipadas para o ano calendário 2006. Além disso, ao calcular o limite de 30% de compensação de períodos anteriores, no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 1036, o autuante considerou somente os valores das infrações apuradas, tendo chegado a um valor compensável de R\$ 2.195.322,44, conforme detalhado na Tabela 6 abaixo. No caso, o cálculo deveria partir do “lucro líquido antes do IRPJ”, e considerar as adições e exclusões efetuadas pelo contribuinte em sua DIPJ/2008, da mesma forma como a compensação foi calculada para o ano de 2006. Esse lapso resultou num valor compensável superior ao devido, sendo que o erro se propagou na apuração do imposto devido, de forma favorável ao contribuinte, já que houve compensação a maior, e, conseqüentemente, o IRPJ foi apurado a menor.

165. A disparidade foi a tal ponto que, mesmo cancelando parte das glosas efetuadas pela fiscalização, o IRPJ apurado, partindo-se do cálculo correto da compensação, acabou sendo superior ao IRPJ exigido no auto de infração, conforme detalhado na Tabela 7. **Dessa forma, levando em conta o princípio que veda a reformatio in pejus, o IRPJ mantido no presente acórdão será igual ao exigido no lançamento, para o ano de 2007.** As mesmas inconsistências ocorreram na apuração da CSLL.

Em sede de recurso, a contribuinte, tecendo considerações acerca dos procedimentos acima referenciados, afirma que a autoridade julgadora de primeira

instância, embora tenha acolhido a sua arguição sobre a ausência de exclusão do montante de R\$ 3.475.921,05, agravou a exigência.

A alegação acima repousa no fato de ter sido constatado, em sede de julgamento de primeira instância, que a Fiscalização aplicou o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais e bases negativas levando em conta apenas as infrações apuradas. Ao refazer as bases de cálculo, inclusive com a desconsideração das receitas no montante de R\$ 3.475.921,05, o resultado revelou-se maior do que o apurado pela Fiscalização. Não obstante, conforme demonstra a transcrição do voto condutor da decisão combatida, não houve agravamento da exigência, eis que ela, a exigência, foi mantida no mesmo nível em que foi formalizada pela autoridade fiscal.

(GRIFEI)

Restou claro, portanto, que a conclusão esposada no acórdão embargado foi no sentido de que não houve agravamento de exigência, de modo que, por decorrência lógica, não houve também inovação ou alteração da fundamentação legal dessa mesma exigência, descabendo, assim, qualquer apreciação de normas que tratam exatamente da situação em que a exigência é agravada.

Como revelam as reproduções abaixo, as normas referenciadas pela embargante tratam da situação em que a exigência inicial é agravada, haja ou não inovação ou alteração da sua fundamentação legal; competência para lançamento; e modificação de critérios jurídicos utilizados no lançamento, circunstâncias afastadas do caso concreto, eis que, como dito, a conclusão primeira é a de que não houve agravamento de exigência.

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine

...

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Código Tributário Nacional

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.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Absolutamente improcedente, a meu ver, a arguição de omissão.

INEXATIDÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS

No que tange a este item, a embargante reproduz na peça de embargos passagem do seu recurso voluntário na qual tece considerações que, segundo alega, não foram objeto de apreciação por parte do acórdão embargado.

De fato, embora o voto vencedor apresente reprodução acerca dos fundamentos expendidos na decisão de primeira instância para não acolher as razões trazidas em sede de impugnação pela contribuinte para requerer a exclusão da tributação das receitas auferidas na obra do FÓRUM DE NOVO HAMBURGO, na medida em que se ateuve a afastar os argumentos esposados pelo Ilustre Conselheiro Relator em seu pronunciamento, deixou de apreciar as alegações constantes no recurso voluntário acerca da matéria tributável em questão.

Quanto ao presente item, pois, tenho para mim que os embargos declaratórios devem ser acolhidos para que a omissão seja sanada.

Em apertada síntese, a embargante sustentou no recurso voluntário impetrado que, ao considerar a antecipação das receitas para a data de encerramento formal da obra, o trabalho fiscal revelou-se falho e contraditório, pois, relativamente à obra FÓRUM DE NOVO HAMBURGO, o Tribunal de Justiça do estado do Rio Grande do Sul, em resposta à Fiscalização, informou que referida obra encerrou-se em 2005, contudo, para fins de tributação, a citada obra foi considerada encerrada em 2006.

Penso que a situação não seja exatamente esta.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante assinalou:

A fim de obter maiores informações, mediante o ofício nº. 20/2011 (fls. 177 a 178) solicitamos ao Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul informações e documentos pertinentes ao contrato nº.17/2003- GELIC, cujo objeto foi a execução da construção do prédio destinado ao Foro da Comarca de Novo Hamburgo-RS, na Rua Guia Lopes.

Em resposta recebemos o Ofício nº. 293/2011-DIR/DESPEÇA do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (fl.179), o qual encaminhou cópia das **últimas notas fiscais emitidas para obra em janeiro/2006**, notas fiscais números 669 a 670, 671 e 674, **termo de recebimento provisório datado de 23.02.2006 e termo de recebimento definitivo termo de recebimento definitivo assinado em 24.08.2006.**

Embora a obra tenha sido definitivamente concluída em 2006, o saldo das contas do grupo de *Receitas Diferidas por Obras Empreitada* em 31.12.2006, constante em seus registros contábeis é de R\$ 2.746.181,34. Conforme já comentado nos parágrafos anteriores, o saldo deste grupo de contas, para esta empresa, representa a diferença entre as notas fiscais emitidas para a obra e as respectivas receitas reconhecidas contabilmente. (GRIFEI)

Não identifico, pois, a contradição ou abandono ao critério adotado pela autoridade fiscal, eis que, aqui, assim, como nos demais casos em que os custos e despesas não foram considerados comprovados, ela levou em conta o encerramento formal da obra, neste caso representado pelo Termo de Recebimento definitivo assinado em 24/08/2006.

Contraditório, a meu ver, foi a resposta trazida pelo Tribunal de Justiça do estado do Rio Grande do Sul, que, ao mesmo tempo que assevera que "*a obra foi concluída em 26/12/2005*", afirma que o RECEBIMENTO PROVISÓRIO se deu em 23 de fevereiro de 2006 "*devido a relação de serviços que deveriam ser corrigidos*".

No que diz respeito aos montantes de R\$ 53.456,24 (INFRAERO CONTRATO TC 0002/2006 - VIRACOPOS) e de R\$ 80.338,38 (FÓRUM DE NOVO HAMBURGO), em relação aos quais a embargante alega que o acórdão também foi omissivo, penso que, de fato, o pronunciamento desta instância julgadora carece de complemento.

Com efeito, em sede de recurso voluntário a contribuinte alegou que, nos termos do art. 409 do RIR/99, as importâncias acima referidas não poderiam fazer parte da exigência, visto que até o final do ano calendário de 2006 tais receitas não tinham sido recebidas. Os fragmentos abaixo reproduzidos, extraídos do acórdão atacado, demonstram que essa questão não foi especificamente apreciada.

[...]

No presente caso, a Fiscalização constatou que a Recorrente, na apuração do resultado correspondente aos contratos de longo prazo, regida pelo art. 407 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), utilizou o critério do laudo técnico para emitir as notas fiscais e o do custo incorrido/custo total para reconhecer contabilmente as receitas. Embora tenha entendido como pouco adequada a metodologia empregada, a Fiscalização acatou a diversidade de critérios.

Respeitando a opção da Recorrente, a Fiscalização concluiu que, no máximo até a data da conclusão da obra, a diferença entre o preço global contratado para determinada obra, já faturado, e a receita apropriada contabilmente até a data do encerramento da obra, deveria ser reconhecida. Entretanto, o que restou constatado foi a contabilização de parte das receitas em anos calendário posteriores ao encerramento das respectivas obras. Assim, para os casos em que efetivamente foi identificado pagamento de imposto, a autoridade fiscal autuou a contribuinte por postergação do pagamento do imposto, e, para os casos em que não foi detectado pagamento, a tributação foi feita a título de redução indevida do lucro.

Em sede de julgamento de primeira instância a imputação da infração foi mantida por entender a Turma Julgadora que, nos autos, existe farta documentação que efetivamente atestam que a Recorrente reduziu indevidamente o lucro real do período de 2006, mediante o procedimento de manter, em conta de Resultado de Exercícios Futuros, valores referentes a receitas correspondentes a obras já encerradas antes de 31 de dezembro de 2006.

Apreciando os argumentos trazidos por meio da peça impugnatória, assinala a decisão *a quo*:

...

66. Relativamente às obras "Infraero contrato TC 0002/2006 Viracopos" e "Fórum de Novo Hamburgo", a litigante argumenta que, ao final do ano calendário

2006, não havia recebido, do total faturado, as importâncias de R\$ 53.456,24 e de R\$ 80.338,38, respectivamente, conforme planilhas anexadas (doc. n.º 05), e pede que tais quantias sejam excluídas da exigência, de acordo com o artigo 409 do RIR/99. À fl. 1140, o contribuinte juntou planilha de controle de recebimentos confrontado com o valor do contrato, da primeira obra citada, em que se verifica que o saldo de R\$ 53.456,24 só foi recebido em 02/01/2007. Na outra planilha (fls. 1141/1142), da segunda obra, o último lançamento data de 07/04/2006, quando constava o saldo de R\$ 80.338,38. O pedido de exclusão desses valores não procede, já que, em se tratando de regime de competência, o que importa é a data da operação, sendo irrelevante o momento do efetivo recebimento. Conforme demonstrativo de fl. 422, a data da última nota fiscal emitida para os serviços do aeroporto de Viracopos é de 13/12/2006, e as últimas notas fiscais relativas à obra do Fórum de Novo Hamburgo datam de janeiro de 2006, conforme mencionado anteriormente.

Verifica-se, pois, a partir do pronunciamento esposado em primeira instância, que a alegação declinada pelo Ilustre Conselheiro Relator no sentido de que a autoridade fiscal limitou-se a adicionar o montante apurado ao lucro real, sem realizar os ajustes nos anos em que as receitas foram tributadas, não encontra respaldo nos autos.

Cumpra observar que, tratando-se de inexatidão quanto ao período de escrituração de receita, em conformidade com mansa e pacífica jurisprudência desta instância julgadora, só se pode falar em postergação do pagamento do imposto na circunstância em que efetivamente o imposto que deixou de ser pago em determinado período o foi em período posterior.

Como anotado anteriormente, “*para os casos em que efetivamente foi identificado pagamento de imposto, a autoridade fiscal autuou a contribuinte por postergação do pagamento do imposto, e, para os casos em que não foi detectado pagamento, a tributação foi feita a título de redução indevida do lucro*”, ou seja, atuou a referida autoridade em perfeita sintonia com o entendimento consagrado pela jurisprudência administrativa.

Nota-se, assim, que o acórdão embargado direcionou a sua análise para o pronunciamento do Conselheiro Relator, não se detendo, de forma específica, nos argumentos consignados pela autuada no recurso voluntário.

Em que pese a lacuna, penso que o decidido, ao menos no que tange à matéria ora em apreciação, não é merecedor de retificação, eis que a alegação da embargante acerca de uma suposta opção pelo diferimento regrado pelo art. 409 do RIR/99, abaixo reproduzido, não veio acompanhada de comprovação do seu efetivo exercício (da opção), sendo certo que a planilha de fls. 1.140 não constitui elemento suficiente para tanto. No caso, a contribuinte deveria ter aportado ao processo a sua escrituração fiscal (LALUR), demonstrando que o LUCRO proporcional às referidas receitas, embora excluídos à época em que foi auferido, foi, por ocasião do recebimento das receitas, devidamente computado na apuração do resultado tributável.

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, 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 (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei n.º 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

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

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

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).

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

§ 3º A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).

MULTA QUALIFICADA

Sustenta a embargante que o acórdão nº 1301-001.379 foi omissivo e obscuro em relação à qualificação da multa. Diz que a omissão repousa no fato de o referido acórdão não ter tratado da multa qualificada no caso da omissão de receita imputada pela Fiscalização e de não ter apreciado as alegações apresentadas no recurso voluntário. Adiante, afirmando que "*a fiscalização não fundamentou a penalidade de 150% para a glosa de custos de obras*", sustenta a existência de obscuridade com base na alegação de que "*nenhum dos elementos citados no r. acórdão embargado como justificativa para a majoração da multa faz parte do Termo de Verificação Fiscal*".

Vê-se, pois, que, relativamente à qualificação da multa de ofício associada à glosa de custos, a alegação é de que o acórdão embargado, na medida em que os fundamentos utilizados por ele para manter a exasperação em referência não guarda relação com o Termo de Verificação Fiscal, revela-se obscuro.

Entendo, contudo, que tal fato, qual seja, suposta ausência de referência no Termo de Verificação Fiscal aos fundamentos esposados no acórdão embargado, não revela obscuridade de qualquer natureza, capaz de dar ensejo ao recurso manejado.

No mais, penso que a questão da qualificação da penalidade em decorrência da glosa de custos foi adequadamente tratada no acórdão contestado, conforme transcrição abaixo, e que a matéria suscitada não pode, nos termos em que foi apresentada, ser objeto de apreciação por meio da via estreita dos embargos declaratórios.

Para determinadas glosas (“Infraero contrato TC 021-EG/2005/0057”, “Infraero contrato TC 022-EG/2005/0057”, “Construção do Fórum Pelotas – RS” e “Construção do Fórum Novo Hamburgo – RS”), a autoridade fiscal aplicou multa qualificada.

Referida qualificação teve por suporte a constatação de que a fiscalizada atribuiu custos às referidas obras que, comprovadamente, não foram nelas empregados. Ademais, restou detectado também registro de custos após o encerramento da obra.

No caso, não se trata, à evidência, de simples erro contábil, como bem assegurou o ato decisório recorrido, mas, sim, de intenção deliberada de reduzir a incidência tributária, eis que a prática revelou-se reiterada e por longo período de tempo.

Acompanhando o decidido em primeira instância, o Colegiado pronunciou-se, no que tange à exasperação da penalidade, pelo não acolhimento da alegação de falta de motivação na aplicação da sanção e pela improcedência da aplicação da súmula CARF Nº 14 e das disposições do art. 112 do Código Tributário Nacional.

No caso da qualificação associada à imputação de omissão de receita, entretanto, constato que, de fato, o acórdão embargado não traz considerações acerca das razões expendidas pela contribuinte em seu recurso voluntário.

O Termo de Verificação Fiscal, na parte que trata das razões que justificaram a exasperação da penalidade, assinala:

[...]

2 – DA OMISSÃO DE RECEITAS DE OBRAS POR EMPREITADA

A empresa Jota Ele é sócia ostensiva da SCP - sociedade em conta de participação denominada “Cascavel JL Shopping”. Ressalte-se que nestas “sociedades” a responsabilidade recai integralmente sobre o sócio ostensivo, a quem cabe gerenciar o negócio e realizar todas as operações sociais, em seu nome ou denominação social, obrigando-se perante terceiros.

Em 13.11.2007, a empresa Jota Ele alienou 90% do empreendimento denominado “Cascavel JL Shopping Center” para as empresas Send Empreendimentos e Participações Ltda e Post Scriptum Empreendimentos Imobiliários Ltda, na proporção de 85,50% e 4,50%, respectivamente.

Conforme cópia da escritura pública de compra e venda (fls. 188 a 195) firmada em 13.11.2007, o objeto da alienação é um lote urbano com 8.690,00 m2 com benfeitorias; uma edificação comercial (shopping center) em alvenaria medindo 26.444,70 m2, situada na avenida Toledo, 432; e uma edificação comercial (shopping center) em alvenaria medindo 1.069,45 m2, situada no mesmo endereço pelo preço de R\$ 24.624.000,00 (vinte e quatro milhões e seiscentos e vinte e quatro mil reais), pagos mediante transferência eletrônica disponível no Banco Unibanco S.A, agência nº 0168, conta corrente nº. 226240-5, e no Banco do Brasil S.A, agência nº. 3402-9, conta corrente nº. 15615-9 pela qual transmite todos os direitos de propriedade do imóvel vendido, em caráter definitivo.

Nesta mesma escritura pública, de alienação do shopping, está descrito acerca do contrato por empreitada, que foi firmado na mesma data da alienação com a empresa Jota Ele, conforme abaixo transcrito:

“Na matrícula 57.546 estão averbadas as edificações de 26.444,70 m², 1069,45 m², havendo, por outro lado, projetos em aprovação para ampliações da edificação, com as seguintes metragens: 706,94 m² e 5.724,00 m², os quais são objeto de contratos por empreitada global, assinados concomitantemente com a presente.”(grifamos)

O contrato de empreitada, previsto na escritura acima mencionada, de fato, também foi assinado na mesma data de alienação do shopping, em 13.11.2007, e apresenta como CONTRATADA a empresa JOTA ELE CONSTRUÇÕES CIVIS LTDA, e como CONTRATANTE a empresa SEND EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, adquirente de 85,5% do Shopping de Cascavel (fls. 196 a 199). Ou seja, trata-se de um contrato em que a Send, já como nova administradora do condomínio do shopping, contrata a Jota Ele, uma empresa de construção civil, para executar um serviço de construção civil.

Do mencionado contrato de empreitada, fls (196 a 199), transcrevemos, o que segue:

DO OBJETO

CLÁUSULA SEGUNDA: O presente Instrumento particular visa à execução dos serviços de ampliação do CASCAVEL JL SHOPPING, sendo:

1 – A execução de 706,94 m² de obra de ampliação, e mais 1.734,12 m² de reforma, totalizando 2.441,06m² de obras para a instalação das Lojas Renner, cujas obras serão realizadas de acordo com os projetos e memoriais descritivos, os quais passam a fazer parte integrante do presente instrumento.

(...)

DOS PRAZOS

CLÁUSULA QUINTA: O prazo global para a execução de todas as obras e serviços objeto deste Instrumento será:

1 – Para o objeto de número um, ou seja, a execução de 706,94 m² de obra de ampliação, e mais 1.734,12 m² de reforma, totalizando 2.441,06m² de obras para a instalação das Lojas Renner, o prazo de entrega da obra será em data de 30 de Novembro de 2007.

Com referência ao preço contratado, destacamos o item 1 da cláusula sétima, abaixo transcrito:

“1 - O preço para execução do objeto previsto no item 1 (um) da cláusula segunda, ou seja, a ampliação para instalação das lojas Renner, será de R\$ 4.500.000,00 (Quatro milhões e quinhentos mil reais), que serão pagos da seguinte forma:

a) R\$ 3.600.000,00 (Três milhões e seiscentos mil reais) que serão pagos no ato da assinatura do presente instrumento;

b) R\$ 900.000,00 (Novecentos mil reais) que serão pagos na data de inauguração das Lojas Renner, a qual esta prevista para 30 de novembro de 2007.
“

Após realizarmos algumas diligências, coletando informações e documentos fornecidos pela Prefeitura Municipal de Cascavel, alvará de construção (fl. 203),

certificado de conclusão de ampliação de obras – habite-se (fl. 204), além de informações obtidas pela mídia eletrônica (fl. 206), constatamos, com segurança, que a ampliação das Lojas Renner e sua inauguração deu-se no prazo previsto.

Analisando os registros contábeis (cópia diário fls. 200 e 201), identificamos que em 13.11.2007, além do aporte de R\$ 24.624.000,00, relativo ao pagamento do shopping, foi efetuado o pagamento de R\$ 3.600.000,00, e, em 30.11.2007, mais R\$ 900.000,00, mediante transferências bancárias para a conta nº. 15615-9, agência 3402-9 do Banco do Brasil. Tudo conforme previsto no contrato. Assim sendo, o valor de R\$ 4.500.000,00, relativo a receita de obra por empreitada, foi efetivamente pago nas datas previstas no contrato.

A planilha intitulada “*Lançamentos contábeis relativos ao recebimento da execução da obra de ampliação das Lojas Renner*” (fl.202), também demonstra o ingresso de R\$ 3.600.000,00, em 13.11.2007, e de R\$ 900.000,00, em 30.11.2007, perfazendo o total de R\$ 4.500.000,00 (extração dos lançamentos da contabilidade digital).

Entretanto, o lançamento de contrapartida destes valores não se deu pelo reconhecimento de receitas de obras por empreitada, mas por um registro na conta “2.4.1.01.0102 *Send Empreendimentos e Participações Ltda*”, pertencente ao grupo de contas patrimoniais: *Resultado de Exercícios Futuros*. O saldo da referida conta, constante nos balancetes de encerramento do ano de 2007, é de R\$ 4.500.000,00 (fl. 513). Ressalte-se que este saldo permanece na contabilidade até 31.12.2010 (fl. 207), último período de balancetes apresentados pela empresa. Ou seja, nem mesmo até dezembro de 2010, esta receita foi reconhecida.

Assim, não resta dúvida que a empresa omitiu receitas de sua contabilidade, embora tenha recebido e executado o serviço. O registro na conta patrimonial de *Resultado de Exercícios Futuros* deu-se tão somente por uma questão de equação matemática (princípio das partidas dobradas). A empresa necessitava aportar o dinheiro em seu caixa, do contrário como poderia utilizar-se dele para investir em seus negócios. Conquanto, utilizou-se de artifício enganoso, pois não há que se falar em diferimento de receitas em contratos de curto prazo, que, no caso, foi de um mês.

Ademais, não resta dúvida que a omissão deu-se de forma dolosa. É o que se extrai da análise dos documentos e fatos aqui apresentados, tais como: o efetivo recebimento da receita (fls.200 a 202); contratos e escrituras com registros públicos; a execução da obra com registros municipais de alvará; habite-se da obra; e a inserção indevida de “diferimento” no meio de obras de empreitadas de longo prazo.

Pelas razões expostas, para esta infração, estamos aplicando a multa qualificada, prevista no Art. 44 da Lei nº. 9.430/96. Pela relação de causa e efeito, além do IRPJ, está sendo cobrado como tributação reflexa, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o Programa de Integração Social - PIS.

Em sede de recurso voluntário, a contribuinte limitou-se a argumentar que a Fiscalização trouxe fundamentação superficial e não enquadrou a sua conduta nos tipos previstos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

Penso de forma diversa.

Quando estamos diante de qualificação da penalidade com suporte no art. 44 da Lei nº 9.430/96, não tenho por indispensável o enquadramento da conduta do fiscalizado

nos tipos descritos nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Entendo que à autoridade autuante cumpre tão somente descrever, em detalhes, os fatos apurados, e isso, a meu ver, foi efetivamente realizado no presente caso, não merecendo guarida a assertiva de que houve fundamentação superficial.

É importante registrar que a decisão embargada teve por procedente a omissão de receita imputada à autuada, circunstância que, a meu juízo, conecta-se de forma indissociável com a aplicação da penalidade qualificada, ou seja, a procedência da omissão de receita une-se umbilicalmente à conduta descrita na peça acusatória, que, em apertada síntese, está representada pela contabilização e manutenção em conta de patrimonial de receita comprovadamente auferida, comprovação essa efetuada por meio de elementos robustos e inquestionáveis.

Observe-se que até o último balancete analisado no curso da ação fiscal (31/12/2010), o valor correspondente à receita auferida permaneceu em conta de Resultado de Exercícios Futuros, sem trânsito, portanto, em conta de resultado.

Andou bem a decisão de primeira instância ao assinalar que a conduta da contribuinte, à evidência, não pode ser recepcionada como simples erro de contabilização, mas, sim, como deliberada intenção de evitar a incidência das exações indevida. Quanto a tal aspecto, inclusive, qual seja, pronunciamento da instância precedente, penso que seja oportuna a reprodução da seguinte passagem:

[...]

158. Na peça de defesa, a impugnante alega que a receita estava contabilizada, expressa da forma mais clara possível, sem nenhum engodo, e que entendia e continua entendendo que a receita considerada omitida pela fiscalização não era tributável no ano calendário 2007, conforme alegação do item 3 da impugnação. Alega que a divergência de posicionamento entre a contribuinte e o fisco, relativamente a fato devidamente contabilizado, não caracterizaria sonegação, fraude ou conluio. Ocorre que, conforme fundamentado na presente decisão, no item “Mérito. Omissão de receitas. Ano calendário 2007”, a explicação dada, de que o alvará de construção para a obra do item 2 foi expedido apenas em 19/09/2011, era totalmente impertinente, já que se refere a obra que sequer foi objeto de autuação. Além disso, a fiscalização comprovou que a obra deu origem ao lançamento (restauração das Lojas Renner) foi efetivamente concluída ao final de 2007.

Tenho, pois, por procedente a exasperação da penalidade.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de acolher parcialmente os embargos de declaração interpostos para, suprimindo as omissões relacionadas às receitas correspondentes às obras INFRAERO CONTRATO TC 0002/2006 - VIRACOPOS e FÓRUM DE NOVO HAMBURGO, e à exasperação da penalidade em decorrência da omissão de receitas, negar-lhes provimento.

"assinado digitalmente"

Wilson Fernandes Guimarães

Processo nº 10945.721263/2011-19
Acórdão n.º **1301-001.914**

S1-C3T1
Fl. 2.008

CÓPIA