



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720175/2012-49
ACÓRDÃO	1201-007.221 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAL DE TRATAMENTO DE RESIDUOS ALCANTARA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO CONFIGURADA.

Não se reconhece a nulidade da decisão de primeira instância por suposta omissão de análise de argumentos quando não demonstrado que a alegação foi de fato apresentada de forma clara e específica na impugnação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO JUSTIFICADO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. É válida a recusa do pedido de diligência quando não demonstrada a real necessidade de produção de prova complementar, tampouco a existência de lacunas relevantes na instrução processual.

LANÇAMENTO FISCAL. IN SRF 21/79. ITENS 8 E 10. COMPATIBILIDADE SISTÊMICA. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

A aplicação combinada dos itens 8 e 10 da IN SRF 21/79 é legítima na apuração de contratos de longo prazo com entes públicos, não se verificando vício no procedimento adotado pela fiscalização.

LUCRO DIFERIDO. METODOLOGIA DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE.

Utilização do lucro bruto como referência proporcional para diferimento de lucros, quando devidamente fundamentada e compatível com o contrato analisado, não configura vício de legalidade.

EXCLUSÃO INDEVIDA DE LUCRO. NÃO COMPROVADA NEUTRALIZAÇÃO NA PARTE A DO LALUR.

Ainda que se alegue a realização da receita no mesmo exercício, não comprovada a reversão da exclusão na apuração final, mantém-se o lançamento.

RECEITA BRUTA NÃO DECLARADA. AJUSTES CONTÁBEIS. Diante da comprovação dos ajustes alegados quanto à receita declarada em 2007, embora não tenham se dado conforme as melhores práticas, deve-se reconhecer a ausência de omissão de receitas.

EXCLUSÃO DE “RECEITAS A FATURAR – RTT”. ERRO MATERIAL. Comprovado que a exclusão se refere a ajustes de receita, deve ser afastada a glosa fiscal.

LUCRO REAL – EXERCÍCIO 2008. ADIÇÃO INFERIOR À DEVIDA. Não comprovado que o valor adicionado pela contribuinte em 2008 superou o montante exigido pela fiscalização, mantém-se a glosa correspondente à falta de adição e à exclusão indevida apurada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que vencido, converteu-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carmen Ferreira Saraiva (substituto[a] integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, RenatoRodrigues Gomes, Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Central de Tratamento de Resíduos Alcântara S.A., em face de decisão de primeira instância que negou provimento à impugnação apresentada contra Autos de Infração lavrados para exigência de IRPJ e CSLL, acrescidos das respectivas multas de ofício e juros de mora, relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008.

A fiscalização lavrou os lançamentos com base em divergências identificadas entre os valores informados na contabilidade, LALUR e DIPJ da contribuinte, e aqueles apurados pelo fisco, com fundamento nos documentos fiscais e contábeis analisados. As irregularidades apontadas foram:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS

- Não declaração em DIPJ **2007**, de receita escriturada, no valor de **R\$ 318.243,84** - não demonstrou/comprovou em qual linha e ficha da DIPJ foi informada a diferença detectada pela fiscalização.

002 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

- Insuficiência de adição ao lucro líquido, do lucro diferido de períodos-base anteriores, proporcional à receita efetivamente recebida no período-base - **R\$ 408.290,83 em 2008**.

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

- Exclusão de valores do lucro líquido do exercício, não autorizada pela legislação do imposto de renda - **R\$ 616.372,75 em 2007**.

004 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

- Redução indevida do Lucro Real, no ano-calendário de **2007**, pela **exclusão de R\$ 901.440,60**, referente ao lucro diferido e realizado no mesmo período base. Após exame nos esclarecimentos apresentados pelo fiscalizado, na DIPJ e no LALUR, não restou evidenciado que o contribuinte equilibrou o resultado.
- Redução indevida do Lucro Real, no ano-calendário de **2008**, pela **exclusão de R\$ 16.081,35**.

O **termo de constatação fiscal** esclarece que a receita operacional da empresa decorre exclusivamente de contrato de concessão firmado com a Prefeitura Municipal de São Gonçalo – PMSG, o que atrai a aplicação da sistemática de diferimento prevista para empreitadas ou fornecimentos com o setor público. Nessa sistemática, a empresa pode excluir, no período base, valores referentes à parcela do lucro não realizada, bem como deve adicionar essa mesma parcela no período em que os valores foram recebidos.

No que tange ao ano-calendário de **2008**, a fiscalização apurou que a contribuinte excluiu do lucro real o montante de R\$ 419.740,64, a título de diferimento do lucro, e adicionou R\$ 386.648,62 como lucro realizado de períodos anteriores. No entanto, segundo o entendimento fiscal, poderiam ser excluídos naquele ano somente R\$ 403.659,29 e deveriam ser adicionados R\$ 794.939,45, o que gerou as diferenças de base para apuração do IRPJ e da CSLL no ano de 2008, a seguir ilustradas:

Apuração Fiscal – Diferenças no Lucro Real

I – EXCLUSÃO INDEVIDA AO LUCRO REAL – LUCRO DIFERIDO

Descrição	Valor (R\$)
Valor excluído pelo contribuinte	419.740,64
Valor que deveria ser excluído	403.659,29
Exclusão indevida ao Lucro Real	16.081,35

II – FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL – REALIZAÇÃO DA RECEITA DIFERIDA

Descrição	Valor (R\$)
Valor adicionado pelo contribuinte	386.648,62
Valor que deveria ser adicionado	794.939,45
Falta de adição ao Lucro Real	408.290,83

No exercício de **2007**, foi constatada a exclusão de R\$ 901.440,60 a título de **lucro diferido e realizado no próprio ano-calendário**, porém a contribuinte somente poderia excluir a receita não recebida no período-base, além de não ter comprovado que equilibrou o resultado, para neutralizar a exclusão.

Verificou-se, ainda, a exclusão do valor de R\$ 616.372,75 no ano de 2007, classificado como “receitas a faturar – RTT” e, conforme informado pela fiscalização, não houve comprovação da respectiva adição em 2008, tal como havia alegado a contribuinte.

Por fim, o fisco identificou diferença entre as notas fiscais escrituradas e a receita bruta anual declarada na DIPJ do ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 318.243,84, o que foi caracterizado como omissão de receitas.

As infrações geraram autuações de IRPJ e CSLL no montante principal total de R\$ 768.545,94 e multas no valor de R\$ 576.409,44, **totalizando um crédito tributário original de R\$ 1.344.955,38** (sem considerar os juros lançados).

Em sua **impugnação (fls. 465/500)**, a contribuinte defendeu a legalidade de sua apuração, alegando que:

- Os valores excluídos foram registrados conforme a sistemática prevista na legislação aplicável (art. 409 RIR/99);
- Os valores de lucro diferido no ano de 2007 foram de R\$ 510.334,01;
- Já em 2008, os valores diferidos foram de R\$ 419.740,64

- O valor de R\$ 616.372,75, referente a “ajuste de receitas a faturar – RTT” não se refere ao Regime Tributário de Transição, foi excluído em 2007 e efetivamente adicionado à base de cálculo do lucro real em 2008, conforme demonstrado na Parte A do LALUR e na DIPJ;
- Quanto à diferença de R\$ 318.243,84 na receita apurada em 2007, “foi composta de R\$ 1.037.045,88 referente a reversão de receita de 2006 faturada em 2007 e que não foi adicionado (sic), pois conforme demonstrativo do LALUR, foi tributado a maior no ano de 2006, face a sua não exclusão.” (fl. 471)

Por fim, a empresa requereu realização de perícia/diligência.

Com a impugnação foram juntadas respostas dadas no procedimento de fiscalização; Parte A do LALUR dos anos-calendário de 2006 a 2008, fichas da DIPJ dos anos-calendário de 2006 a 2008, e trechos do livro razão analítico dos anos-calendário de 2006 e 2007.

A **impugnação foi julgada improcedente** pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, sob os seguintes fundamentos:

- A contribuinte não trouxe elementos novos ou suficientes para desconstituir a convicção fiscal, limitando-se a reiterar argumentos e documentos já apresentados na fase fiscalizatória;
- Deixou de impugnar expressamente a acusação de exclusão indevida do valor de R\$ 901.440,60 no ano-calendário de 2007 e não trouxe nenhuma alegação quanto à diferença entre a receita bruta escriturada e declarada no ano-calendário de 2007.
- Foi indeferido o pedido de diligência, por ausência de indicação clara de fatos ou documentos relevantes e não analisados.

Contra essa decisão, a contribuinte interpôs **recurso voluntário**, no qual reiterou os pontos trazidos na impugnação, acrescentando diversos esclarecimentos a respeito de argumentos que não haviam ficado claros naquela oportunidade. A Recorrente alega, em síntese:

- **Preliminarmente, nulidade da decisão** de primeira instância, por ausência de apreciação de alegações e documentos específicos sobre o montante de R\$ 901.440,60.
- A decisão de primeira instância também seria nula por ter indeferido a produção de prova pericial “a fim de comprovar a apuração do lucro dos anos de 2007 e 2008, esclarecendo quais valores foram - e quais não foram - diferidos, excluídos e adicionais (sic) do lucro destes anos-calendário.”
- **Ainda preliminarmente** e arguindo ser matéria de ordem pública, já que este argumento não compôs a impugnação, a Recorrente sustenta que o **auto de**

infração é nulo, por ter se baseado em metodologia de apuração indevida e em critério normativo inaplicável ao caso concreto. Nesse sentido, alega que:

- a) O lançamento foi efetuado com base no item 8 da Instrução Normativa SRF nº 21/79, aplicável a contratos de execução de longo prazo com reconhecimento da receita conforme laudos técnicos de medição, situação que não corresponde à realidade do caso, uma vez que o contrato celebrado com a Prefeitura Municipal de São Gonçalo se refere a prestação de serviços para entidades governamentais.
 - b) O caso estaria corretamente disciplinado pelo item 10 da IN SRF 21/79, específico para contratos com entidades governamentais, e, portanto, a metodologia adotada pelo agente autuante seria *contra legem*, devendo o lançamento ser declarado nulo.
 - c) Mesmo que se admitisse a aplicação do item 8, a fiscalização teria descumprido a própria norma, substituindo indevidamente o lucro líquido pela variável “lucro bruto” na apuração dos valores diferidos e realizados, o que comprometeria a legalidade do procedimento e o tornaria materialmente viciado, com afronta ao artigo 142 do CTN.
- Sustenta, ainda, que não se conhece a origem de diversos valores utilizados nas planilhas fiscais, como a receita bruta, a receita recebida e os lucros diferidos e realizados, que não guardariam correspondência com os valores constantes das DIPJs e dos LALURs. A única informação coincidente seria o lucro bruto, sendo os demais números desprovidos de fundamento demonstrável.
 - A recorrente apresenta como exemplo o valor de R\$ 1.003.021,37, que afirma ter sido efetivamente adicionado ao lucro real de 2008 a título de realização de lucros diferidos de anos anteriores, valor substancialmente superior ao considerado como correto pela fiscalização (R\$ 794.939,45). O valor de R\$ 1.003.021,37 constaria da Parte A do LALUR e da Ficha 09A da DIPJ/2008, sendo que a referência fiscal de R\$ 794.939,45 não teria nenhum respaldo.
 - Afirma, ainda, que não houve qualquer verificação quanto ao tratamento dado ao montante de R\$ 901.440,60, que teria sido equivocadamente tratado como lucro diferido, sendo que, na verdade, esse valor teria sido recebido e realizado no mesmo ano-calendário de 2007, não havendo motivo para exclusão e posterior adição. Por tudo isso e por se tratar de matéria de ordem pública, requer-se a anulação dos lançamentos.

No **mérito**, a recorrente defende:

- Que o valor de R\$ 901.440,60 não foi efetivamente diferido, uma vez que os valores correspondentes às notas fiscais emitidas em 2007 teriam sido

integralmente recebidos e realizados ainda naquele exercício, sendo lançados no lucro tributável de 2007. Sustenta que, ao reconhecer a realização desse valor na Parte B do LALUR, a exclusão foi automaticamente anulada e não há que se falar em adição futura.

- Que a alegação de receita escriturada e não declarada em 2007 decorre exclusivamente de diferenças temporárias de reconhecimento de receita, ajustadas pela sistemática de diferimento legalmente prevista. Aponta que os valores foram ajustados com base em recebimentos da Prefeitura em exercícios distintos, em especial:
 - a) Recebimento adiantado de R\$ 1.037.045,88 em 2006, com emissão das notas fiscais em 2007, o que ocasionou o ajuste de redução da receita naquele ano, já que os valores tinham sido tributados em 2006;
 - b) Registro de crédito de R\$ 718.802,04 em 31/12/2007, referente a serviços prestados e pagos em dezembro/2007 com nota fiscal emitida apenas em 2008. Esse valor teria sido lançado como "a faturar" e adicionado à receita de 2007.
- Com relação à exclusão de R\$ 616.372,75 a título de "receitas a faturar – RTT", a recorrente afirma que:
 - a) recebeu, ainda em 31/12/2007, o valor de R\$ 718.802,04 da Prefeitura de São Gonçalo, referente a serviços prestados no final daquele exercício;
 - b) No entanto, a nota fiscal correspondente só foi emitida em janeiro de 2008, o que gerou um desencontro temporal entre o recebimento da receita e sua formalização documental
 - c) Para manter a coerência dos registros contábeis e fiscais, a empresa inicialmente incluiu esse valor na receita de 2007, sob a classificação de "serviços a faturar", mas depois decidiu reverter esse lançamento, realizando uma exclusão parcial desse valor no mesmo exercício, via exclusão na parte A do LALUR, com a justificativa de que a nota fiscal só fora emitida no exercício seguinte;
 - d) Nessa exclusão, aplicou deduções referentes aos tributos incidentes sobre a receita (PIS, COFINS e ISS), totalizando uma exclusão líquida de R\$ 616.372,75;
 - e) Por fim, a empresa afirma que reintegrou esse valor à base de cálculo do lucro real no ano-calendário de 2008, efetivando, segundo alega, a chamada "reinclusão" do valor, por meio de adição na Parte A do LALUR e na Ficha 09A da DIPJ/2008.

- No que se refere ao ano-calendário de 2008, a recorrente sustenta que houve erro material na apuração fiscal quanto à realização de lucros diferidos, uma vez que a fiscalização considerou que o valor adicionado ao lucro real foi de R\$ 386.648,62, quando, na realidade, segundo alega, o montante efetivamente adicionado teria sido de R\$ 1.003.021,37, conforme demonstrado também, na Parte A do LALUR e na Ficha 09A da DIPJ/2008, o que evidenciaria a improcedência da diferença apurada de R\$ 408.290,83.
- A recorrente conclui requerendo, portanto:
 - a) a nulidade da decisão de primeira instância, com retorno dos autos à DRJ para realização de diligência requerida;
 - b) Subsidiariamente, o reconhecimento da nulidade do lançamento, por apuração *contra legem* e ausência de fundamentação dos valores utilizados;
 - c) Caso ultrapassadas as preliminares, requer o cancelamento integral do auto de infração, por ausência de infração tributária material;

Com o recurso, juntou cópias das Partes A e B do LALUR de 2004 a 2008.

No dia 15/04/2025, a recorrente protocolou pedido de inscrição para realizar sustentação oral por advogado, bem como junta instrumento de representação.

O processo foi pautado para julgamento do recurso voluntário em 24 de abril de 2025, ocasião em que esta turma resolveu baixar o processo em diligência para intimar o contribuinte a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos:

- a) notas fiscais correspondentes e comprovação de forma clara a efetiva dos adiantamentos alegados, de modo a verificar a redução, em 2007, de receitas supostamente tributadas em 2006.
- b) a nota fiscal emitida em 2008, no valor de R\$ 718.802,04, referente à exclusão de R\$ 616.372,75 ("Receitas a Faturar RTT") realizada em 2007.

Na sequência, a recorrente protocolou petição tempestiva com documentos e esclarecimentos (fls. 669/709) em atendimento à diligência, de modo que os autos retornaram para julgamento do recurso.

É o relatório.

VOTO

1 ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Quanto o pedido de juntada de substabelecimento para fins de regularização de representação processual, bem como para inscrição e realização de sustentação oral, datado de 15/04/2025, defiro a juntada, porém não admito o pedido de inscrição para sustentação oral, haja vista existir rito próprio a ser obedecido o qual, neste caso, foi cumprido pelo contribuinte na ocasião da primeira inclusão do recurso voluntário em pauta para julgamento.

2 PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO

2.1 NULIDADE DA DECISÃO POR IGNORAR ARGUMENTO DA IMPUGNAÇÃO

A recorrente alega que a decisão seria nula por ter tomado como ausente alegação que teria sido expressamente suscitada na impugnação. Trata-se da discussão a respeito da exclusão de R\$ 901.440,60, que foi realizada em 2007, glosada pela fiscalização e que, segundo a Delegacia de Julgamento, não teria sido objeto de enfrentamento na impugnação. Observe-se o trecho da decisão combatido pelo recurso:

Fato que a contribuinte excluiu R\$ 901.440,60 de acordo com a DIPJ. A fiscalização afirmou que a contribuinte só pode excluir a parcela não recebida no período base.

A contribuinte (DIPJ) também excluiu R\$ 510.334,01, valor não questionado pela fiscalização. Valor este que a contribuinte alega o correto.

Então, **até por falta de alegação em contrário, não há motivo para a exclusão dos R\$ 901.440,60.**

Dessa forma, não há reparos a fazer neste item. (destaques nossos)

Não assiste razão à recorrente, já que, além de a decisão de primeira instância estar fundamentada de modo satisfatório, a forma como a recorrente alega que o argumento foi posto em impugnação não permite aferir que a exclusão específica dos R\$ 901.440,60 foi esclarecida ou enfrentada. Neste ponto, a recorrente afirma que:

ainda **em sede de fiscalização**, a Recorrente já havia salientado que o montante de R\$ 901.440,60 não havia sido computado nos valores diferidos porque essa receita acabou sendo realizada no mesmo ano de 2007, como registrado na Parte B do LALUR referente ao ano-calendário de 2007 (analisado pela fiscalização, conforme expressamente comentado na fl. 320). Confere-se da Resposta à fiscalização:

(2) As composições dos valores diferidos em 2007, bem como suas realizações foram listadas abaixo:

mês/ano	DIFERIDO	NF	REALIZADO EM	VALOR
mar/07	421,426,14	31	abr/09	178,431,82
		30	jul/10	242.994,32
dez/2007	88.907,87	58	mar/08	88.907,87
TOTAL	510.334,01			

Obs: os demais valores de 2007 no montante de R\$ 901,440,60 foram diferidos e realizados dentro do ano de 2007, portanto não foram listados aqui.

(resposta à fiscalização – fl. 430)

Ou seja, a Recorrente procurou explicar que, embora inicialmente registrada a exclusão do valor de R\$ 901.440,60, esse montante não foi efetivamente diferido porque acabou sendo realizado no mesmo ano de 2007. Vale dizer, ele foi tributado, a exclusão foi revertida e não houve diferimento desse valor.

Equivocadamente, o auto de infração visualizou esse esclarecimento como *confissão* do diferimento indevido de R\$ 901.440,60:

(...)

Consequentemente, a Recorrente repetiu, em impugnação, que essa receita de R\$ 901.440,60 foi realizada em 2007 e, por esse motivo, não integra o montante **diferido** do lucro líquido. *Verbis*:

Valores diferidos por Ano

mês/ano	DIFERIDO	NF	REALIZADO EM	VALOR
mar/07	421,426,14	31	abr/09	178,431,82
		30	jul/10	242.994,32
dez/2007	88.907,87	58	mar/08	88.907,87
TOTAL	510.334,01			

Nesse sentido, ao mencionar apenas o diferimento do valor de R\$ 510.334,01 na impugnação, a recorrente teria implicitamente reafirmado que o diferimento de R\$ 901.440,60 não aconteceu. Portanto, a decisão seria nula “porque simplesmente deixou de enfrentar parte da impugnação.”

Acontece que a recorrente não repetiu integralmente em impugnação a explicação dada durante a fiscalização – esqueceu-se de reiterar a observação sobre os R\$ 901,440,60 (fl. 469). Embora uma das respostas à fiscalização tenha informado em nota explicativa que não indicava naquela tabela o montante de R\$ 901,440,60, porque fora diferido e realizado dentro do próprio ano de 2007, isso não foi dito na impugnação.

Ainda que a reiteração tivesse sido completa, ela também não seria capaz de macular a decisão recorrida de nulidade, já que a exposição não explica o porquê de ter sido mantida a exclusão do valor na apuração do lucro real, após a neutralização dos diferimentos na contabilidade.

Assim, não se pode reconhecer uma nulidade pelo fato de a decisão não ter apreciado argumento que realmente não foi posto de forma clara na impugnação. Não cabe ao

julgador inferir conclusões a partir de alegações incompletas, sendo ônus do contribuinte expor de forma clara e integral suas razões de defesa.

2.2 NULIDADE DA DECISÃO POR NEGAR PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A contribuinte também alega nulidade da decisão recorrida por ter rejeitado pedido expresso de “realização de prova pericial a fim de comprovar a apuração do lucro dos anos de 2007 e 2008, esclarecendo quais valores foram - e quais não foram - diferidos, excluídos e adicionais (sic) do lucro destes anos-calendário”.

Segundo a DRJ de origem, não haveria necessidade de realização de diligência, porque as provas constantes nos autos seriam suficientes para o deslinde das questões. Já a recorrente alega que “não há prova de que o valor de R\$ 901.440,60 foi diferido; pelo contrário, há prova de sua tributação em 2007. Igualmente, a documentação contábil faz prova de que o montante de R\$ 616.372,75, embora excluído em 2007, foi efetivamente tributado em 2008”.

No entanto, esta arguição de nulidade também não prospera, já que a impugnação não trouxe nenhum elemento que demonstrasse indício de omissão no trabalho fiscal e a real necessidade de se produzir alguma prova. O pedido de realização de prova foi justificado “em razão da contabilização e forma de cálculo do lucro diferido e das adições/exclusões e ajustes de receitas a faturar, já que há uma prévia medição dos serviços a serem executados e que não interferem nos resultados da Impugnante.”

Acontece que a própria alegação recursal corrobora a ausência de nulidade da decisão, ao afirmar que **há prova de tributação do valor de R\$ 901.440,60** e que **a documentação contábil faz prova** de que o montante de R\$ 616.372,75, embora excluído em 2007, foi efetivamente tributado em 2008”. Houve oportunidade de a contribuinte apresentar documentos e esclarecimentos em diversas intimações na fase fiscalizatória, havendo documentação satisfatória para formação do entendimento fiscal, e a impugnação não fundamentou seu pedido de prova pericial de forma a justificar uma real necessidade de tal providência naquela ocasião.

O que se verificou, na verdade, foi o convencimento da autoridade julgadora no sentido de manter os lançamentos, que foram suficientemente fundamentados. Além disso, conforme demonstrado no tópico anterior, as alegações da impugnação, por vezes, se mostraram vagas e incompletas, não bastando para se justificar um pedido de diligência.

Compulsando os autos para verificar o procedimento de fiscalização, foi possível identificar, ainda, que o próprio contribuinte se recusou a prestar esclarecimentos solicitados, que decorreram de suas próprias informações anteriores e de intimação realizada para a Prefeitura Municipal de São Gonçalo. Veja-se manifestação de fl. 370:

De acordo com o termo de intimação e início de ação fiscal de 16/11/2010, fomos notificados a prestar informações referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2008; portanto não iremos responder por questionamentos de cálculos de impostos anteriores a este período.

De fato, o procedimento investigatório se iniciou tendo como objeto apenas o ano de 2008, mas, ao obter informações de que diversos lançamentos daquele ano eram decorrência dos anos de 2007 e 2006, a autoridade fiscal ampliou seu período nas intimações seguintes, ao que o contribuinte optou por não responder, num primeiro momento.

Posteriormente, após aprofundamento do trabalho fiscal sobre as informações disponíveis e algumas outras intimações, foi apresentada a resposta mais completa até então (fls. 427 e seguintes), abarcando os anos de 2006 e 2007, porém ainda bastante vaga e pouco clara em relação aos pontos questionados. A impugnação, por sua vez, repetiu *ipsis litteris* essa manifestação anterior e juntou apenas documentos que já haviam sido apresentados à autoridade fiscal.

Deste modo, não cabe reconhecer a nulidade de uma decisão que apreciou satisfatoriamente o que fora apresentado e alegado pelo contribuinte, em contraposição ao trabalho fiscal, sem que o então impugnante tenha apresentado alegações capazes de demonstrar a real necessidade e eficácia de uma perícia.

Pelo exposto, voto negar o pedido de nulidade da decisão recorrida.

3 PRELIMINARES DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS

Inovando no recurso voluntário, a recorrente alega a nulidade dos autos de infração por 4 razões:

1. Autuação se baseou no item 8, não no item 10 da IN SRF 21/79, resultando em apuração *contra legem*;
2. Ainda que se admitisse a aplicação do item 8, a fiscalização teria descumprido a própria norma, substituindo indevidamente o lucro líquido pela variável “lucro bruto” na apuração dos valores diferidos e realizados, o que comprometeria a legalidade do procedimento e o tornaria materialmente viciado, com afronta ao artigo 142 do CTN;
3. não se conhece a origem de diversos valores utilizados nas planilhas fiscais, como a receita bruta, a receita recebida e os lucros diferidos e realizados, que não guardariam correspondência com os valores constantes das DIPJs e dos LALURs e
4. não houve qualquer verificação quanto ao tratamento dado ao montante de R\$ 901.440,60, que teria sido equivocadamente tratado como lucro diferido.

Primeiramente, registra-se que a recorrente tem razão ao argumentar que a verificação de nulidade dos lançamentos é matéria de ordem pública, podendo ser verificada a qualquer tempo, inclusive, de ofício. Este Conselho já reconheceu isso em diversas oportunidades, conforme exemplificam as ementas transcritas a seguir:

(...) MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NULIDADE RECONHECÍVEL DE OFÍCIO. Se a imprecisão constatada na lavratura do auto de infração afeta o direito de defesa, o lançamento está inquinado de nulidade reconhecível de ofício, por tratar-se de matéria de ordem pública.

(Processo 15165.720518/2021-91, acórdão 3302-013.947, 3ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 26 de outubro de 2023)

NULIDADE RECONHECÍVEL DE OFÍCIO Se o despacho decisório se calça em premissas jurídicas equivocadas, ele, necessariamente, leva a erro a parte, encerrando inegável violação à ampla defesa e, por conseguinte, à sua nulidade, a teor dos preceitos do art. 59, II, do Decreto 70.235. E, por se tratar de nulidade por desrespeito à ampla defesa, seu conhecimento pode se dar de ofício, justamente por se tratar de matéria de ordem pública, a teor do art. 485, VI, do CPC

(Processo 10768.005459/99-95, acórdão 1302003.240, 1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 22 de novembro de 2018)

Passa-se, então, à análise de cada um dos fundamentos suscitados pela contribuinte para anular os lançamentos, de modo a verificar se procedem ou não.

3.1 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR UTILIZAREM FUNDAMENTAÇÃO LEGAL EQUIVOCADA

A autoridade fiscal baseou-se na Lei nº 8003/1990, no artigo 409, do RIR/99, e no **item 8 da IN SRF 21/79** para justificar o cálculo dos valores que poderiam ser diferidos e que deveriam ser adicionados nos períodos analisados. No entanto, a recorrente alega que o item correto da IN a ser considerado seria o item 10, já que as receitas da empresa decorrem de contratos com entidades governamentais. Isso, então, levaria à nulidade dos lançamentos.

Vejamos o trecho do Termo de Constatação Fiscal (fls. 17/34), que indica a utilização do item 8 da IN SRF 21/79 para extrair sua metodologia de cálculo:

De acordo com o **item 8, da IN SRF nº 21/79, o resultado computável na determinação do lucro líquido (lucro a ser diferido) é a receita correspondente ao período-base menos os custos** incorridos correspondente ao período-base.

No presente caso, ocorre que o fiscalizado possui apenas um cliente, ou seja, possui apenas um contrato, sendo assim, temos que o resultado computável na determinação do lucro líquido é o LUCRO BRUTO. (destaques nossos)

Já a recorrente argumenta que seria aplicável o item 10 da referida IN e transcreve suas orientações:

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 tiveram sua tributação diferida de exercício(s) anterior(es);

II - na Parte B, pela correspondente baixa na conta de controle” (destaques nossos)

Na sequência, a recorrente transcreve as orientações dos itens 8 e 5 da IN SRF 21/79, justificando que o item 8 somente seria aplicável a contratos de longo prazo, cuja receita é recebida conforme progresso de execução, aferível por “laudo técnico de medição”:

8 - Determinação do Resultado no Caso de **Avaliação do Andamento por Medição**
No caso em que o andamento da execução for avaliado na forma do **inciso I do item 5** o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base, é determinado pela aplicação das seguintes formulas”:

5 - Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento

Na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica:

I - segundo a percentagem que a execução física, avaliada em **laudo técnico de medição** subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada;

II - segundo a **percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado**” (destaques nossos)

Neste ponto, a recorrente não desenvolve argumentos no sentido de demonstrar as diferenças na metodologia de cálculo e os impactos causados na apuração das receitas tributáveis, apenas afirma que “a aplicação ao caso do item 8, ao invés do item 10, traz sérias repercussões,

haja vista que cada item estabelece uma metodologia própria – e distinta – para registro das exclusões e adições em razão do diferimento do lucro.”

Observe-se, ainda, que, ao transcrever o item 8 da IN 21/79, a recorrente omite as fórmulas de cálculo listadas e cita o item 5, ao qual o item 8 se refere. Já na transcrição do item 10, não se identificam detalhes de fórmulas ou métodos para registro das exclusões e adições em razão do diferimento do lucro, havendo apenas a indicação de exclusão, na parte A do LALUR, da parcela correspondente ao lucro não realizado.

Outro ponto que chama a atenção é que o item 10 se destina a regular o diferimento de lucros não realizados em contratos de prazo superior a 12 meses com o poder público, enquanto o item 8 trata de metodologia de cálculo do resultado nos casos em que a produção em longo prazo seja aferida por medição. **Ou seja, os itens em questão não se excluem entre si.** Pelo contrário, a leitura do que a própria contribuinte trouxe em suas alegações permite inferir essa conclusão.

Pois bem, expandindo a análise e buscando o **texto integral da IN 21/79**, temos que ela se destina a uniformizar o **procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos**. Cabe destacar que o texto original da norma não se encontra disponível nos sites oficiais do Governo Federal, mas a autoridade fiscal juntou aos autos a íntegra de sua publicação original (fls. 452/456).

Vejamos, então, outros itens da referida IN:

3. Produção em Longo Prazo

O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a 12 (doze) meses, **terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução:**

(...)

3.3 O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.

4. Controles Específicos

O contribuinte manterá registro individuado por contrato de produção em longo prazo, de que constará:

(...)

5. Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento

Na produção em longo prazo **o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica:**

I - segundo a percentagem que a execução física, avaliada em **laudo técnico de medição** subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada;

II - segundo a percentagem que o **custo incorrido no período-base** representar sobre o **custo total orçado ou estimado, reajustado**.

(...)

8. Determinação do Resultado no Caso de Avaliação do Andamento por Medição

No caso em que o andamento da execução for avaliado na forma do **inciso I do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido** do período-base, é determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Custo total orçado ou estimado, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base
Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base	-	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base anterior	=	Custo incorrido correspondente ao período-base
Preço total, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Receita proporcional acumulada até o período-base
Receita proporcional acumulada até o período-base	-	Receita proporcional acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente ao período-base	-	Custos incorridos correspondentes ao período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

9. Determinação do Resultado no Caso de Avaliação do Andamento com Base nos Custos Incorridos

No caso em que o andamento da execução seja avaliado na forma do **inciso II do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido** do período-base, será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Preço total, reajustado	X	Custos incorridos acumulados até o período-base Custo total orçado ou estimado, reajustado	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente, acumulada até o período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

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**.

(...)

10.5 O montante da exclusão correspondente à 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, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Resultado computado na determinação do lucro líquido (itens 8 e 9) - Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9)	X	100 = % de resultado sobre a receita		-
Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9)	-	Receita recebida no período-base e a ele correspondente	=	Receita não recebida
Receita não recebida	X	% de resultado sobre a receita	=	Montante de exclusão

Confirma-se, portanto, que os itens 8 e 10 da IN 21/79 não se excluem, tampouco representam formas diferentes de cálculo do resultado a ser tributado e do lucro a ser diferido. O que se identifica é que a IN prevê **2 formas de calcular a determinação do resultado** nos contratos a longo prazo, a depender se ele é apurado por medição ou com base nos custos incorridos (**itens 8 e 9, respectivamente**), sendo que ambas as fórmulas chegam ao racional “receita correspondente ao período-base menos os custos incorridos no período-base”, e o **item 10 trata do direito de diferimento do lucro não realizado em relação aos resultados apurados conforme itens 8 ou 9**, em caso de contratos com entidades governamentais.

No caso concreto, o TCF menciona o item 8 de modo sintético – exatamente para registrar o resultado-base (“receita do período menos custos do período”). Tal menção não conflita com o item 10, que não substitui a apuração do resultado, mas apenas faculta seu diferimento quando presentes os requisitos subjetivos e temporais (contratos com entes públicos e vigência superior a 12 meses).

Além disso, em diversos momentos ao longo do curso processual e no próprio recurso, há manifestações do contribuinte que levam a crer que o método adotado para aferição de seu resultado é justamente o laudo de medição tratado no item 8 (vide fls. 312, 431, 444, 471, 671 e notas fiscais de fls. 683/709).

Ressalte-se que a recorrente não demonstrou: (a) em que medida a aplicação do item 10 implicaria metodologia distinta de apuração do resultado (não implica); nem (b) qual teria sido o prejuízo concreto (fático ou jurídico) causado pelo fundamento invocado no TCF — requisito indispensável para que se reconheça nulidade.

Diante disso, voto por afastar também esta alegação de nulidade.

3.2 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR DESCUMPRIR O PRÓPRIO MÉTODO DE CÁLCULO ESCOLHIDO

Neste ponto, a recorrente assume a premissa de o item 8 da IN 21/79 ser aplicável, mas diz que o ponto de partida para o cálculo deveria ser o lucro líquido, enquanto a fiscalização partiu do lucro bruto, sem justificativa plausível. Veja-se o trecho pertinente do recurso voluntário:

O item 8 estabelece que, para verificar o montante a ser excluído e/ou adicionado, será aplicada **fórmula que tem como uma das variáveis o lucro líquido**. Essa diretriz é reconhecida pelo próprio agente fiscal no Termo de Constatação. Contudo, na mesma passagem, o agente fiscal afirma afastar o *lucro líquido*, substituindo a variável pelo *lucro bruto*. Confira-se:

De acordo com o item 8, da IN SRF nº 21/79, **o resultado computável na determinação do lucro líquido (lucro a ser diferido) é a receita correspondente ao período-base menos os custos incorridos correspondente ao período-base**.

No presente caso, ocorre que o fiscalizado possui apenas um cliente, ou seja, possui apenas um contrato, sendo assim, temos que **o resultado computável na determinação do lucro líquido e o LUCRO BRUTO**.

27. Considerando que **o lucro a ser diferido corresponde ao LUCRO BRUTO**, a fiscalização CONSTATOU que, no ano-calendário de 2008, o contribuinte deveria ter excluído do lucro real, a título de diferimento do lucro, a quantia de R\$ 403.659,29, conforme tabela abaixo:

(...)

Ressalta-se, **o abandono à regra do item 8 e sua substituição por critério sem previsão legal é reconhecida no próprio Termo de Constatação fiscal**. Pior, a permuta é justificada porque “o fiscalizado possui apenas um contrato, sendo assim, temos que o resultado computável na determinação do lucro líquido é o lucro bruto”.

Ora, a instrução normativa não faz qualquer ressalva em relação aos casos nos quais a receita advém exclusivamente de uma mesma fonte. **Tampouco admite, seja por qual motivo for, a adoção do lucro bruto ao invés do lucro líquido no cálculo do montante a ser excluído/adicionado**. Isso significa que, outra vez, a apuração constante da autuação mostra-se carente de respaldo legal. (destaques nossos)

Embora a redação utilizada pela autoridade fiscal não tenha sido a mais clara possível, aqui também não é possível dar razão à recorrente. O que o agente fiscal fez foi utilizar o lucro bruto na determinação do resultado computável no lucro líquido a ser diferido, **não substituir o lucro líquido pelo lucro bruto**. Além disso, apesar de ter mencionado genericamente

o item 8 da IN SRF nº 21/79, a autoridade fiscal se fundamentou no art. 3º, I, da Lei 8.003/90, que assim dispôs:

Art. 30 No caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a incidência da contribuição social de que trata a Lei 7689, de 15 de dezembro de 1988, e do Imposto sobre o Lucro Líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, **poderá ser diferida até a realização do lucro, observado o seguinte:**

I - a pessoa jurídica **poderá excluir do resultado do período-base**, para efeito de apurar a base cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido, **parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida** até a data balanço de encerramento do mesmo período-base;

II - a parcela excluída de acordo com o item I deverá ser adicionada, corrigida monetariamente, ao resultado do período-base em que a receita for recebida."

Lembro, ainda, que, conforme visto acima, o item 8 carrega método para apurar o **resultado a ser computado no lucro líquido**, sendo que a fórmula chega ao racional "receita correspondente ao período-base menos os custos incorridos no período-base". **Ou seja, o lucro líquido não é uma de suas variáveis.** O próprio item 10, que a contribuinte alega ser o método de cálculo aplicável, prevê fórmula de cálculo que, posteriormente, foi espelhada no art. 3º, I, da Lei 8.003/90 citado acima, não ficando demonstrada, portanto, qualquer irregularidade no método de cálculo escolhido pela fiscalização.

O cálculo do percentual de lucro a ser diferido se deu por meio de contraposição entre a receita bruta do período (notas fiscais emitidas) e a receita auferida naquele mesmo ano. Como a recorrente possui apenas um contratante (a Prefeitura de São Gonçalo), é possível afirmar com segurança que todos os valores recebidos se referem a notas fiscais emitidas para aquele mesmo contratante. Assim, o fisco efetuou o seguinte cálculo:

Receita bruta (notas fiscais emitidas no ano) – receita auferida no ano = receita não recebida

A partir daí, a autoridade lançadora identificou o percentual da receita não recebida e **aplicou esse percentual sobre o lucro bruto do ano** (que nada mais é do que receita menos custos – item 8), a fim de proporcionalizar **o lucro a ser diferido, tal como preconiza o art. 3º, I, da Lei 8.003/90.** Veja-se a tabela apresentada no Termo de Constatação Fiscal:

A	B	C	D=B-C	E=D/B	F	G=E*F
Período	Receita bruta (notas fiscais)	Receita no ano recebida	Receita Diferida	% receita diferida	Lucro Bruto	Lucro Diferido EXCLUSÃO
2006	7.736.055,25	0,00	7.736.055,25	100,00%	1.552.618,11	1.552.618,11
2007	9.057.464,00	7.377.158,25	1.680.305,75	18,55%	1.911.718,76	354.654,68
2008	8.625.624,48	6.469.218,36	2.156.406,12	25,00%	1.614.637,16	403.659,29

Assim, voto por afastar também este argumento de nulidade do auto de infração, já que a recorrente não comprova falha da metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização a justificar violação ao art. 142, do CTN.

3.3 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR DESCONHECIMENTO DA ORIGEM DOS VALORES UTILIZADOS NA AUTUAÇÃO PARA CÁLCULO DAS EXCLUSÕES E ADIÇÕES

Neste ponto, a contribuinte alega que “não se sabe a procedência da receita bruta, da receita recebida... Nenhum destes valores confere com os registros efetuados pela Impugnante na sua DIPJ ou no seu LALUR. Com efeito, **apenas o lucro bruto corresponde àquele indicado nas DIPJs de 2007 e 2008.** Os demais montantes simplesmente não fazem sentido.”

Um pouco adiante, a recorrente alega o seguinte:

A mesma nebulosidade paira sobre a tabela que originou as adições e exclusões do ano-calendário de 2008. O Termo de Constatação Fiscal imputa os valores a título de “receita diferida” e “receita diferida recebida” sem qualquer demonstração da constituição dessas somas, tampouco comprovação da sua efetiva ocorrência.

Vejamos agora as tabelas fiscais a que o recurso se refere, em que os percentuais obtidos na etapa de cálculo tratada no tópico 3.2 foram aplicados para obter os valores a serem diferidos em 2006 e 2007 e realizados em 2008:

27. Considerando que o lucro a ser diferido corresponde ao LUCRO BRUTO, a fiscalização CONSTATOU que, no ano-calendário de 2008, o contribuinte deveria ter excluído do lucro real, a título de diferimento do lucro, a quantia de R\$ 403.659,29, conforme tabela abaixo:

A	B	C	D=B-C	E=D/B	F	G=E*F
Período	Receita bruta (notas fiscais)	Receita no ano recebida	Receita Diferida	% receita diferida	Lucro Bruto	Lucro Diferido EXCLUSÃO
2006	7.736.055,25	0,00	7.736.055,25	100,00%	1.552.618,11	1.552.618,11
2007	9.057.464,00	7.377.158,25	1.680.305,75	18,55%	1.911.718,76	354.654,68
2008	8.625.624,48	6.469.218,36	2.156.406,12	25,00%	1.614.637,16	403.659,29

28. Seguindo o mesmo entendimento, e, após a correção monetária prevista no inciso II, da Lei nº 8.003/90, conforme tabela com a taxa de juros acumulada, em anexo, a fiscalização CONSTATOU que, no ano-calendário de 2008, o contribuinte deveria ter adicionado ao lucro real, a título de realização do lucro diferido de anos anteriores, a quantia de R\$ 794.939,45, conforme tabela abaixo:

A	B	C	D=B-C	E=D/B	F	G=D*F
Período	Receita Diferida	Receita diferida recebida 2008	%	Lucro diferido	Lucro diferido corrigido (*)	Adição 2008
2006	7.736.055,25	2.562.698,23	33,13%	1.552.618,11	1.892.175,69	626.877,80
2007	1.680.305,75	718.802,04	42,78%	354.654,68	392.850,98	168.061,65
TOTAL A SER ADICIONADO NO ANO-CALENDÁRIO						794.939,45

Mais uma vez, está-se diante de alegação genérica, em que não se apresentam os valores que seriam corretos de receita bruta, receita recebida etc. A própria recorrente, na mesma peça processual, informa que “emitiu, no ano de 2007, notas fiscais no total de R\$ 9.057.464,00.” (fl. 549), **que corresponde exatamente ao valor para este ano na coluna B da tabela acima, elaborada pela autoridade fiscal.**

Ademais, tal como se verifica às fls. 256/449, os valores de receita bruta (notas fiscais emitidas) e receita recebida nos anos de 2007 e 2008 foram apresentados ao contribuinte mais de uma vez durante a fiscalização. Esses valores resultaram de cruzamentos entre as informações declaradas originalmente e os dados obtidos junto à fonte pagadora da empresa, com o objetivo de esclarecer a apuração realizada e definir corretamente os montantes a serem diferidos, excluídos e adicionados em cada período de apuração. Apesar disso, os questionamentos formulados não foram respondidos ou, quando houve resposta, esta foi vaga e pouco elucidativa, conforme já registrado no tópico 2.2.

Naturalmente, isso não seria impeditivo para a alegação de nulidade, até mesmo em inovação recursal, dada a natureza de ordem pública do argumento, porém seria necessário que se fundamentasse a alegação de modo satisfatório e contundente, ainda que em momento tardio. No caso concreto, contudo, a recorrente não logra êxito em desfazer o trabalho fiscal realizado.

A única referência apresentada é um valor de adição de R\$ 1.003.021,37 para o ano de 2008, que seria superior ao montante indicado como correto pelo Fisco para o mesmo exercício (R\$ 794.939,45). Assim, entendo que esta alegação específica deve ser enfrentada no mérito, afastando também este argumento de nulidade.

3.4 NULIDADE DOS LANÇAMENTOS POR AUSÊNCIA DE QUALQUER VERIFICAÇÃO QUANTO AO DIFERIMENTO DO VALOR DE R\$ 901.440,60

A recorrente alega que o fisco se baseou exclusivamente, numa interpretação equivocada da Resposta à Fiscalização de fls. 430 e presumiu que a contribuinte realizou a exclusão de R\$ 901.440,60 no ano de 2007. Veja-se o trecho do recurso que traz a referida alegação:

Pelo contrato, toda a acusação baseou-se, exclusivamente, numa interpretação equivocada do agente fiscal do quanto exposto na Resposta à Fiscalização de fls. 430. A falta de apuração da acusação é reconhecida no Termo de Constatação Fiscal (fl. 22):

11.2.1 - EXCLUSÃO INDEVIDA AO LUCRO REAL (LUCRO DIFERIDO)

31. Após exame na resposta do contribuinte, de 02/05/2012, ficou CONSTATADO que o mesmo excluiu do lucro real do ano-calendário de 2007, a título de lucro diferido e realizado no próprio ano-calendário de 2007, a quantia de R\$ 901.440,60.

32. Acontece que, tratando-se de lucro real anual, o contribuinte só pode excluir do lucro real a parcela do lucro bruto proporcional à receita do período-base, não recebida no período-base.

Após exame nos esclarecimentos apresentados, na DIPJ e no LALUR, não restou evidenciado que o contribuinte equilibrou o resultado.

33. Neste caso, ficou CONSTATADA a existência de infração à legislação tributária relacionada com exclusão indevida ao lucro real no ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 901.440,60.

A recorrente diz que esse valor realmente fora excluído na apuração do IRPJ, mas, como o montante acabou sendo recebido ainda em 2007, essa exclusão teria sido anulada, “sendo o referido valor adicionado na apuração do lucro real.” Como nada disso teria sido apurado pela fiscalização, que interpretou mal o esclarecimento prestado pela empresa na fase de fiscalização, os lançamentos seriam nulos, também por ofensa ao art. 142, do CTN.

Pois bem, vejamos o teor da manifestação da contribuinte, que embasou a constatação fiscal (fls. 428/432):

Ano 2007

O valor de R\$ 2.233.508,15 não se refere ao lucro diferido no ano de 2007 e sim ao lucro após a CSLL.

Lucro líquido antes da CSLL (ficha DIPJ 06A linha 53)	R\$ 2.320.843,39 (d)
CSLL calculada (ficha DIPJ 06A linha 54 e ficha 09A linha 4)	(R\$ 87.335,24)
Lucro líquido antes do IRPJ (ficha DIPJ 06A linha 55)	R\$ 2.233.508,15 (e)
Adições DIPJ (ficha DIPJ 09A linha 28)	R\$ 1.563.388,94
Exclusões:	
Reversão de IRPJ e CSLL e outras	(R\$ 798.358,10)
Lucro diferido e realizado em 2007 total mensal	(R\$ 901.440,60)
Lucro diferido saldo a realizar a partir de 2008(2)	(R\$ 510.334,01)
Ajustes Receitas a Faturar (vide resposta item I.2) (4)	(R\$ 616.372,75)
Total exclusões (ficha DIPJ 09A linha 50)	(R\$ 2.826.505,46) (f)

Resultado fiscal R\$ 970.391,63

(2) As composições dos valores diferidos foram listadas abaixo: em 2007, bem como suas realizações foram listadas abaixo:

mês/ano	DIFERIDO	NF	REALIZADO EM	VALOR
mar/07	421,426,14	31	abr/09	178,431,82
		30	jul/10	242.994,32
dez/2007	88.907,87	58	mar/08	88.907,87
TOTAL	510.334,01			

Obs: os demais valores de 2007 no montante de R\$ 901,440,60 foram diferidos e realizados dentro do ano de 2007, portanto não foram listados aqui.

Percebe-se que o que o contribuinte informou na referida manifestação foi que realizou uma exclusão no valor de R\$ 901.440,60 a título de diferimento, mas não listou esse valor no detalhamento de diferimentos de 2007, porque a receita fora realizada naquele próprio ano. Porém, naquela manifestação de fls. 428/432, a empresa não esclarece, tampouco comprova que essa exclusão teria sido anulada, de modo que entendo também não haver aqui causa de nulidade dos autos de infração.

Afastadas as preliminares, passo à análise do mérito, que abordará especificamente a exclusão ora tratada.

4 MÉRITO

4.1 ANO-CALENDÁRIO 2007 - INOCORRÊNCIA DE EXCLUSÃO DE R\$ 901.440,60

Para fundamentar sua afirmação de que a exclusão em questão não fora realizada, logo, não poderia ser considerada pelo fisco na base de suas autuações, a recorrente afirmou que “o lucro relativo à receita de R\$ 901.440,60 nem chegou a ser, de fato, diferido, já que essa receita foi realizada no mesmo ano de 2007. Assim, não houve, efetivamente, exclusão (em 2007), diferimento e futura adição (em ano posterior).”

Com isso, a receita teria sido lançada e realizada no ano de 2007, de modo que foi imputada no lucro tributável da forma usual, como qualquer outra receita realizada em 2007. Dessa forma, a exclusão realizada teria sido neutralizada.

A explicação parece pertinente, não fosse por um ponto fundamental: a recorrente não comprova a alegada neutralização da exclusão, que foi efetivamente realizada e declarada em sua DIPJ, impactando na apuração do lucro real de 2007. De fato, ela indica na parte B do LALUR de 2007, o diferimento e a realização, no mesmo ano, de valores que, somados, atingem os R\$ 901.440,60 (fls. 548/549):

Como visto, a parte B do LALUR acima transcrita registra como lucro “diferido” e, em seguida, lucro realizado em 2007 os valores de R\$ 259.816,00, R\$ 168.400,00, R\$ 80.180,58, R\$ 84.397,18, R\$ 65.815,86, R\$ 125.000,00 e R\$ 117.830,87 que, somados, totalizam exatamente R\$ 901.440,49.

(...)

Evidente, portanto, que essa exclusão foi “anulada” em razão do reconhecimento do “lucro realizado” no LALUR.

Acontece que, se a receita foi realizada no ano de 2007 e imputada no lucro tributável, a base para apuração do lucro real já estava líquida e correta, aí sim, tendo sido neutralizados os diferimentos antes lançados. Sendo essa a realidade, **a apuração correta não deveria conter nenhuma exclusão correspondente aos R\$ 901.440,60 na parte A do LALUR.**

No entanto, a recorrente não demonstra nenhuma alteração na parte A do LALUR, que indique a neutralização daquela exclusão realizada. Não há sequer uma demonstração de que o lucro líquido declarado em DIPJ estava eventualmente maior do que aquele apurado diante dos diferimentos e respectivas realizações lançadas na Parte B, a justificar a necessidade da exclusão lançada. Não há, tampouco, nenhuma explicação ou evidência de que o valor de R\$ 901.440,49 constante da exclusão estaria contido no valor de adições também realizadas naquele ano. Somente essas demonstrações comprovariam a neutralização alegada pela recorrente.

Observe-se o que foi declarado em DIPJ em relação às exclusões: (fl. 439):

EXCLUSÕES	
29. (-) Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis	0,00
30. (-) Result. Não Tribut. de Soc. Cooperativas	0,00
31. (-) Lucros Divid. Deriv. Invest. Aval. Custo Aquisição	0,00
32. (-) Ajustes por Aumento Valor de Invest. Aval. p/ PL	0,00
33. (-) Amortização de Deságio nas Aquisições de Investimentos Avaliados p/PL	0,00
34. (-) Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00
35. (-) Var. Camb. Ativas (MP n° 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
36. (-) Var. Camb. Pass-Op Liq. (MP n° 1.858-10/1999, art. 30)	0,00
37. (-) Dispendios com Inovação Tecnológica (Lei n° 11.196/2005, art. 19)	0,00
38. (-) Dispendios em Pesquisa Cient. e Tecnológica e de Inovação Tecnológica-ICT	0,00
39. (-) Depreciação/Amortização Acelerada (Lei n° 11.196/2005, art. 17 e art. 20)	0,00
40. (-) Depreciação Acelerada Incentivada (Lei n° 11.196/2005, art. 31)	0,00
41. (-) Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada	0,00
42. (-) Exaustão Incentivada	0,00
43. (-) Perdas Inc. Merc. Renda Var. - Períodos Apur. Anter.	0,00
44. (-) Divulgação Eleitoral Gratuita	0,00
45. (-) Juros Produzidos por NTN (Lei n° 10.179/2001, art. 1°, Inc. III)	0,00
46. (-) Receitas At. Im. Trib. RET - Patr. Afet.	0,00
47. (-) Atividade Audiovisual (Decreto n° 3.000/1999, art. 372)	0,00
48. (-) Ganhos de Capital p/Variação Percentual em Partic. Societária Avaliada p/PL	0,00
49. (-) Outras Exclusões	2.826.505,46
50. SOMA DAS EXCLUSÕES	2.826.505,46
51. LUCRO REAL ANTES DA COMP. PREJ. PRÓPRIO PER. DE APURAÇÃO	970.391,63

A composição das “outras exclusões” na DIPJ foi esclarecida em petição apresentada durante a fiscalização, com o seguinte detalhamento da apuração (fl. 429):

Exclusões

Reversão de IRPJ e CSLL e outras	(R\$ 798.358,10)
Lucro diferido e realizado em 2007 total mensal	(R\$ 901.440,60)
Lucro diferido saldo a realizar a partir de 2008	(R\$ 510.334,01)
Ajustes Receitas a Faturar (vide resposta item 1.2)	(R\$ 616.372,75)
Total exclusões (ficha DIPJ 09A linha 50)	(R\$ 2.826.505,46)

Nota-se a claramente que o valor de R\$ 901.440,60 compôs a exclusão realizada, ainda que a petição tenha mencionado a expressão “Lucro diferido e realizado”.

Agora, vejamos o que consta da parte A do LALUR apresentado (fls. 437):

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

31/12/07	Demonstração do lucro real			
1)	Lucro líquido do exercício	2.338.308,57		
2)	Adições			
	Dívidas dedutíveis		22.991,68	
	Recursos recebidos		1.453.062,02	
			1.476.053,70	
3)	Exclusões			
	Depreciação de NF 2007			103.383,37
	Lucro diferido			1.411.774,61
	Recursos e Futuros (RTT)			616.372,75
	Reversão IRPS/CSU 2006			652.034,91
				2.180.789,03
4)	Lucro líquido	901.391,63		
	Reconhecimento a realidade da presente demonstração			
	Sonia Maria de Souza CRC 1SP 163.593/1-9			

Aqui a análise leva à mesma conclusão, apesar de o valor total das exclusões estar ligeiramente maior do que aquele que fora declarado na DIPJ (R\$ 2.893.967,64 contra R\$ 2.826.505,46 declarados). Embora haja dificuldade na perfeita leitura do documento, identifica-se a **exclusão lançada em 31/12/2007 a título de lucro diferido no valor de R\$ 1.411.774,61 (trecho destacado em amarelo na imagem acima)**, justamente a soma dos valores R\$ 510.334,01, que a recorrente afirma ter diferido, e R\$ 901.440,60, que ela diz não ter excluído. Vejamos novamente os esclarecimentos feitos no atendimento a fiscalização:

(2) As composições dos valores diferidos em 2007, bem como suas realizações foram listadas abaixo:

mês/ano	DIFERIDO	NF	REALIZADO EM	VALOR
mar/07	421,426,14	31	abr/09	178,431,82
		30	jul/10	242.994,32
dez/2007	88.907,87	58	mar/08	88.907,87
TOTAL	510.334,01			

Obs: os demais valores de 2007 no montante de R\$ 901,440,60 foram diferidos e realizados dentro do ano de 2007, portanto não foram listados aqui.

(resposta à fiscalização – fl. 430)

O que a contribuinte comprovou e reconheceu, na verdade, foi um erro em sua apuração do lucro real, que ocasionou redução indevida da tributação: no momento de consolidar a apuração no dia 31 de dezembro, **parece ter se esquecido de expurgar da exclusão final os valores antes diferidos e recebidos no mesmo ano, conforme lançado na parte B.**

Portanto, voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

4.2 ANO-CALENDÁRIO 2007 – AUSÊNCIA DE RECEITA BRUTA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA

A recorrente alega que a diferença apurada pelo fisco entre o valor das notas fiscais emitidas e o valor de faturamento declarado na DIPJ do ano-calendário 2007 (exercício 2008), no montante de R\$ 318.243,84, não configura omissão de receita. Na verdade, isso decorreria de ajustes efetuados no período, “porque, nas contratações de empreitada com entidade governamental, a emissão da nota fiscal ocorre em momento diferente da realização da respectiva receita.”

Para realizar a análise, é importante transcrever o trecho do Termo de Constatação Fiscal que apontou a diferença e a explicação dada pela recorrente:

TCF:

37. No decorrer do exame do diferimento do lucro, não passou despercebido pela fiscalização que a receita bruta anual, proveniente da prestação de serviços constantes das notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2007, foi superior à receita bruta anual declarada pelo contribuinte em sua declaração DIPJ/2008, conforme abaixo demonstrado:

Período	Faturamento		
Base	notas fiscais	declarado	diferença
2007	9.057.464,00	8.739.220,16	318.243,84

Recurso:

Realmente, num primeiro momento, a Recorrente emitiu, no ano de 2007, notas fiscais no total de R\$ 9.057.464,00. Ocorre que nem toda a receita referente a essas notas fiscais foi efetivamente recebida em 2007. Foram dois os ajustes realizados em relação a receita declarada em 2007.

a) Primeiro ajuste – exclusão de receita

Em 2006 a Recorrente já havia recebido parte dessa quantia, exatamente no montante de R\$ 1.037.045,88. De fato, na contratação com a prefeitura de São Gonçalo, normalmente a receita era realizada *depois* da emissão da nota fiscal; mas, em 2006, a Prefeitura acabou efetuando para a Recorrente dois adiantamentos nos valores de R\$ 670.650,75 e R\$ 366.395,13 (totalizando R\$ 1.037.045,88). Por questões que não interessam no momento, a Recorrente somente emitiu as Notas Fiscais referentes a estes R\$ 670.650,75 e R\$ 366.395,13 em 2007. **Porém, essas receitas foram lançadas e tributadas em 2006, conforme se verifica da DIPJ do ano-calendário de 2006.** Tanto é que esse período não foi objeto de autuação pelo fisco. O livro razão analítico também deixa claro o registro destes adiantamentos:

RJ NIT 0001-005

6

CENTRAL DE TRATAMENTO DE RESÍDUOS ALICANTAKA S/A RAZÃO ANALÍTICA 01/01/2007 a 31/12/2007 1

07.090.691/0001-00 Emissão: 03/06/2012

DATA	REF HISTORICO	DOC CONTRA-PARTI	DEBITO	CREDITO	S A L D O
Conta : 3.1.1.01.002 3005 Receitas de Medições Emp. Publicas Sd. Ant.: 0,00					
02/01/2007	16961 Vlr. Ref. NF n° 000027 For n.P.M SÃO GON CALO	000027		605.650,75	605.650,75
02/01/2007	18164 Vr. ref. adto ref. outorga de credito de carbono Prefe itura São Gon çalo of NF 02 7	1040		65.000,00	670.650,75
**** TOTAL DIA ****			0,00	670.650,75	670.650,75

(Livro-razão – fl. 445)

13/03/2007	18664 Vlr. Ref. NF n° 000031 For n.P.M SÃO GON CALO	000031	CM	366.395,13	2.877.153,38
**** TOTAL DIA ****			0,00	366.395,13	2.877.153,38

(Livro-razão – fl. 445)

Ou seja, justa a exclusão do montante de R\$ 1.037.045,88 da receita declarada de 2007 já que, embora faturado em 2007, já havia sido declarado e tributado em 2006.

b) Segundo ajuste – adição de receita

A Recorrente efetuou, ainda, um segundo ajuste na receita declarada de 2007. É que a Recorrente registrou em 31/12/2007 um crédito no valor R\$ 718.802,04 referente a “serviços a faturar”, em decorrência de pagamento recebido pela Prefeitura de São Gonçalo.

31/12/2007	27154 Vr. ref. serv iços a fatura r no mes	1019	* item 1.2 (4)	718.802,04	(318.243,84)
**** TOTAL DIA ****			0,00	718.802,04	(318.243,84)
Débitos:	(1.037.045,88)	Créditos:	718.802,04	Saldo Atual:	(318.243,84)

Total Geral					
Débitos:	(1.037.045,88)	Créditos:	718.802,04	Saldo Atual:	(318.243,84)

(Livro-razão – fl. 448)

Assim, esse valor de R\$ 718.802,04 foi adicionado na receita declarada de 2007.

c) Resultado dos ajustes O resultado dos ajustes acima descritos é sumarizado a seguir:

R\$ 9.057.464,00	→	Valor do total das Notas Fiscais emitidas em 2007
- R\$ 670.650,75	→	NF emitida em 2007, receita recebida em 2006
- R\$ 366.395,13	→	NF emitida em 2007, receita recebida em 2006
+ R\$ 718.802,04	→	NF emitida em 2008, receita recebida em 2007
<u>R\$ 8.739.220,16</u>	→	Receita efetivamente recebida em 2007

Conclusivamente, a suposta diferença de R\$ 318.243,84 não decorre de omissão de receita, mas é resultado de ajustes corretos entre o valor total de Notas Fiscais emitidas em 2007 (R\$ 9.057.464,00) e a receita efetivamente realizada no ano de 2007 (R\$ 8.739.220,16).

No primeiro ajuste, muito embora a explicação do recurso tivesse verossimilhança e mais clareza em relação ao que fora dito em impugnação, a recorrente não logrou êxito em comprovar suas alegações.

Não havia nos autos documento que demonstrasse os adiantamentos recebidos e tributados em 2006, além de não se identificarem as notas fiscais emitidas em 2007. Pelo razão analítico apresentado, o valor de R\$ 670.650,75 não foi lançado na referência indicada na imagem, mas constava como saldo da conta na data de 02/01/2007. O valor lançado nessa conta a título de adiantamento, na verdade, era de R\$ 65.000,00 e tratava-se de lançamento na conta de receita já em 2007, não refletindo a alegação de que os valores teriam sido recebidos em 2006.

Já o valor de R\$ 366.395,13 estava lançado no dia 13/03/2007, não continha descrição relativa a nenhum adiantamento e se referia a uma nota fiscal, provavelmente emitida nessa data, porém sem a comprovação de que seu pagamento se deu de forma adiantada.

O segundo ajuste também não se comprovava. Embora se identificasse o lançamento “serviços a faturar” no razão analítico, não havia demonstração de que ele fora efetivamente tributado (adicionado à apuração, como afirma a recorrente), ao menos não neste ponto do recurso.

Contudo, a demonstração do resultado dos ajustes, com números que justificavam a diferença levantada pela fiscalização, somada às alegações do próximo tópico, me levaram a propor a **realização de diligência** neste ponto, para intimar o contribuinte que apresentasse as notas fiscais correspondentes e comprovasse de forma clara a efetiva ocorrência dos adiantamentos alegados para o primeiro ajuste, bem como as alegações do segundo ajuste.

Na sessão de julgamento realizada em 15/04/2025, este colegiado resolveu promover a diligência e o contribuinte apresentou a petição e documentos de fls. 669/709, os quais serão analisados a seguir, para verificar o **primeiro ajuste**.

Pois bem, a recorrente não apenas apresentou a documentação solicitada, como trouxe novos esclarecimentos na tentativa de fundamentar suas alegações. Vejamos:

Desta maneira, **para a efetiva comprovação da realização do primeiro ajuste acima mencionado**, a ora Requerente apresenta os seguintes documentos e esclarecimentos:

- **Balanço Patrimonial referente ao ano-calendário de 2006 (Doc. 01)**, o qual traz a seguinte demonstração de resultado:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO (R\$ MIL)		2006	2005
Receita Bruta de Prestação de Serviços		8.164	5.909
Deduções da Receita Bruta		(1.163)	(870)
Receita Líquida de Prestação de Serviços		7.001	5.039
Custos dos Serviços Prestados		(5.449)	(4.982)
Lucro Bruto		1.552	57
Com Vendas		(14)	(66)
Gerais e Administrativas		(222)	(1)
Receitas Financeiras		1	-
Despesas Financeiras		(10)	-
Lucro/Prejuízo Operacional		1.307	(10)
Despesas e Receitas não Operacionais Líquidas		(4)	(28)
Lucro/Prejuízo antes do Imposto de Renda CSLL		1.303	(38)
(Imposto de Renda e Contribuição Social)		(654)	-
Lucro ou Prejuízo do Exercício		649	(38)

• A receita bruta de prestação de serviços no valor de R\$ 8.164.000,00, que consta no balanço acima, é composta por (i) receitas faturadas de R\$ 7.127.755,25, conforme demonstra o **Livro Razão Contábil Analítico (Doc. 02)**; e (ii) receitas a faturar de R\$ 1.037.045,88, conforme demonstra o **Balancete Analítico de 2006 (Doc. 03)**:

3	3000 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS	0,00	10.103.321,	10.751.896,-	648.574,32
3.1	3001 RECEITAS OPERACIONAIS	0,00	3.069.768,4	10.071.085,-	7.001.316,90
3.1.1	3002 FATURAMENTO BRUTO DE SERVIÇOS	0,00	1.819.601,5	9.984.402,6-	8.164.801,13
3.1.1.01	3003 FATURAMENTO BRUTO DE SERVIÇOS	0,00	1.819.601,5	9.984.402,6-	8.164.801,13
3.1.1.01.001	3004 Receitas a Faturar	0,00	0,00	1.037.045,8-	1.037.045,88
3.1.1.01.002	3005 Receitas de Medições Emp. Publ	0,00	1.819.601,5	8.947.356,7-	7.127.755,25

• As notas fiscais referentes às receitas a faturar de R\$ 1.037.045,88 foram emitidas em 2007, conforme NF 27 (medição 12/2006) no valor de R\$ 670.650,75 (Doc. 04); e NF 31 (medição 04/2006) no valor de R\$ 366.395,13 (Doc. 05);

• Conforme se pode observar na **DIPJ do ano-calendário de 2006 (Doc.06)**, embora o valor do faturamento lançado (R\$ 7.127.755,25) não tenha considerado o valor a faturar (R\$ 1.037.045,88), o que resultou na receita declarada inferior ao que consta no balanço, tem-se que os custos e os impostos igualmente foram declarados a menor:

Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral		Valor
Discriminação		
01.Receita da Exportação Não Incentivada de Produtos		0,00
02.Rec. Venda no Mercado Interno de Prod. Fabric. Própria		0,00
03.Receita da Revenda de Mercadorias		0,00
04.Receita da Prestação de Serviços		7.127.755,25
05.Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas		0,00
06.Receita da Locação de Bens Móveis e Imóveis		0,00
07.Receita da Atividade Rural		0,00
08.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.		0,00
09.(-)ICMS		0,00
10.(-)Cofins		541.709,43
11.(-)PIS/Pasep		117.607,99
12.(-)ISS		356.387,79
13.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços		0,00
14.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES		6.112.050,04
15.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos		4.559.431,93
16.LUCRO BRUTO		1.552.618,11

• Por derradeiro, para demonstrar que o valor de R\$ 1.300.609,23, que serviu de base para o IRPJ e a CSLL no ano-calendário de 2006, conforme consta na DIPJ, incluiu a receita a faturar (R\$ 1.037.045,88), subtraindo-se os valores de COFINS (7,6%), PIS (1,65%) e ISS (5%), a Requerente elaborou o demonstrativo a seguir:

CONTA	BALANÇO	DIPJ	DIFERENÇA	
Receitas a Faturar	1.037.045,88	-	- 1.037.045,88	12,70%
Receita Faturada	7.127.755,25	7.127.755,25	-	
Receita total	8.164.801,13	7.127.755,25	- 1.037.045,88	
ISS	- 408.240,08	- 356.387,79	51.852,29	5,00%
PIS	- 134.719,24	- 117.607,99	17.111,25	1,65%
COFINS	- 620.524,91	- 541.709,43	78.815,48	7,60%
Receita Líquida	7.001.316,90	6.112.050,04	- 889.266,86	
Material e serviço direto	- 2.132.391,18			
Pessoal direto	- 482.758,01	- 4.559.431,93	889.266,86	
Material e serviço indireto	- 2.833.549,60			
Custo total	- 5.448.698,79	- 4.559.431,93	889.266,86	
Lucro operacional	1.552.618,11	1.552.618,11	-	
Despesas administrativas	- 74.824,83			
Despesas comerciais	- 14.224,17	- 239.234,70	-	
Outras despesas (ficha 05A)	- 150.185,70			
Outras despesas (ficha 06A)	- 4.065,44	- 4.065,44	-	
Receita financeira (ficha 06A)	758,00	758,00	-	
Despesa financeira (ficha 06A)	- 9.466,74	- 9.466,74	-	
Lucro antes do IR/CS	1.300.609,23	1.300.609,23	-	
IRPJ	- 479.437,43	- 479.437,43	-	
CSLL	- 172.597,48	- 172.597,48	-	
Lucro do exercício	648.574,32	648.574,32	-	

Em primeiro lugar, é de se observar que as notas fiscais apresentadas esclarecem os lançamentos no razão analítico que havia sido ilustrado no recurso voluntário e demonstram que os valores realmente constaram da apuração do lucro líquido de 2007, mas referiam-se a serviços prestados em 2006. As notas fiscais também auxiliaram na melhor compreensão de informações apresentadas ainda em sede de fiscalização (fls. 427/449), em que se encontram documentos contábeis apontando a redução dos valores de R\$ 670.650,75 e R\$ 366.395,13 no próprio ano de 2007 e a inclusão dos mesmos valores no ano de 2006.

Neste ponto, é relevante ressaltar que a análise das alegações apresentadas pela recorrente demandou a consolidação de informações prestadas em diferentes momentos do processo, algumas vezes acompanhadas de documentos contábeis sem explicação suficiente, outras com justificativas plausíveis, mas sem a respectiva comprovação documental. Ao longo da instrução processual, especialmente com a realização da diligência determinada por este colegiado, foi possível reunir elementos que permitiram conferir maior coerência ao conjunto de informações e compreender a lógica dos ajustes efetuados.

Pois bem, para melhor conduzir a análise, é oportuno organizar de forma sistemática todas as informações apresentadas ao longo do processo, de modo a permitir a compreensão integrada dos elementos constantes dos autos para o **primeiro ajuste**. Vejamos:

- Resposta à fiscalização, fl. 445 e 448 - lançamentos contábeis dos R\$ 1.037.045,88 em 2007, que demonstram a inclusão e exclusão da receita dentro da própria apuração do lucro líquido:

Conta : 3.1.1.01.002 3005		Receitas de Medições Emp. Públicas		Sd. Ant.: 0,00	
02/01/2007	16961	Vlr. Ref. NF n° 000027 For n.P.M SÃO GON ÇALO	000027	605.650,75	605.650,75
02/01/2007	18164	Vr. ref. adto ref. outorga de credito de carbono Prefe itura São Gon çalo of NF-02 7	1040	65.000,00	670.650,75
**** TOTAL DIA ****				0,00	670.650,75

13/03/2007	18664	Vlr. Ref. NF n° 000031 For n.P.M SÃO GON ÇALO	000031 CM	366.395,13	2.877.153,38
**** TOTAL DIA ****				0,00	366.395,13

Conta : 3.1.1.01.001 3004		Receitas a Faturar		Sd. Ant.: 0,00	
01/01/2007	18587	Vr. ref. rece itas a fatura r em 12/2006	1019	(670.650,75)	(670.650,75)
**** TOTAL DIA ****				(670.650,75)	0,00
30/03/2007	19823	Vr. ref. serv ico faturado neste mes	1019	(366.395,13)	(1.037.045,88)
**** TOTAL DIA ****				(366.395,13)	0,00

- Resposta à fiscalização, fl. 449 - **lançamento contábil dos R\$ 1.037.045,88 em 2006:**

Conta : 3.1.1.01.001 3004		Receitas a Faturar		Sd. Ant.: 0,00	
31/12/2006	18130	Vr. ref. rece itas a fatura r em 12/2006	1019	670.650,75	670.650,75
31/12/2006	18179	Vr. monetária s/ faturas Pr ef. São Gonça lo of acordo	1019	366.395,13	1.037.045,88
**** TOTAL DIA ****				0,00	1.037.045,88
Débitos:		0,00	Créditos:	1.037.045,88	Saldo Atual: 1.037.045,88
Total Geral		*			
Débitos:		0,00	Créditos:	1.037.045,88	Saldo Atual: 1.037.045,88

- Fls. 683/684 – notas fiscais apresentadas após diligência contém os exatos valores analisados, têm número compatível com os lançamentos contábeis (27 e 31) e remetem a medições realizadas em 2006.

O que resta agora é verificar se esse valor total de R\$ 1.037.045,88 foi tributado em 2006, de modo a justificar o ajuste realizado em 2007, tal como alegou a recorrente. Nas manifestações anteriores, o contribuinte se limitou a afirmar que o valor havia sido recebido e tributado em 2006, “conforme demonstrativo do LALUR, **por não ter sido excluído**” (fl. 432, fl. 550). Já nos esclarecimentos prestados em resposta à diligência e transcritos acima, a explicação veio mais detalhada, **com justificativa diversa**. Inicialmente, percebe-se que o montante estava considerado na apuração contábil do lucro líquido de 2006.

No entanto, a receita declarada na DIPJ referente ao ano-calendário de 2006 correspondeu apenas àquela que fora faturada naquele ano. Ou seja, a receita declarada em DIPJ, para fins de apuração do lucro líquido e que foi objeto de adições e exclusões para apuração do lucro real ficou diferente daquela registrada na contabilidade, sendo que a diferença corresponde justamente aos valores recebidos e não faturados em 2006 (R\$ 1.037.045,88).

Ainda assim, a recorrente explica que, ao reduzir o valor da receita levada para a apuração do lucro real, **ela também reduziu os custos**, o que faria com que aquele valor de R\$ 1.037.045,88, na prática, tivesse sido tributado. Vejamos novamente o demonstrativo apresentado:

CONTA	BALANÇO	DIPJ	DIFERENÇA	
Receitas a Faturar	1.037.045,88	-	- 1.037.045,88	12,70%
Receita Faturada	7.127.755,25	7.127.755,25	-	
Receita total	8.164.801,13	7.127.755,25	- 1.037.045,88	
ISS	- 408.240,08	- 356.387,79	51.852,29	5,00%
PIS	- 134.719,24	- 117.607,99	17.111,25	1,65%
COFINS	- 620.524,91	- 541.709,43	78.815,48	7,60%
Receita Líquida	7.001.316,90	6.112.050,04	- 889.266,86	
Material e serviço direto	- 2.132.391,18			
Pessoal direto	- 482.758,01	- 4.559.431,93	889.266,86	
Material e serviço indireto	- 2.833.549,60			
Custo total	- 5.448.698,79	- 4.559.431,93	889.266,86	
Lucro operacional	1.552.618,11	1.552.618,11	-	
Despesas administrativas	- 74.824,83			
Despesas comerciais	- 14.224,17	- 239.234,70	-	
Outras despesas (ficha 05A)	- 150.185,70			
Outras despesas (ficha 06A)	- 4.065,44	- 4.065,44	-	
Receita financeira (ficha 06A)	758,00	758,00	-	
Despesa financeira (ficha 06A)	- 9.466,74	- 9.466,74	-	
Lucro antes do IR/CS	1.300.609,23	1.300.609,23	-	
IRPJ	- 479.437,43	- 479.437,43	-	
CSLL	- 172.597,48	- 172.597,48	-	
Lucro do exercício	648.574,32	648.574,32	-	

Algo semelhante parece ter sido feito em 2007: apesar de ter declarado em DICON R\$ 9.057.464,00 (base de tributação para PIS e COFINS, conforme constatou a autoridade fiscal, fl. 23), na apuração do lucro real em DIPJ, o custo dos tributos lançados teve como base a receita lá declarada – R\$ 8.739.220,16, conforme se observa da ficha 6A da DIPJ (fl. 438). Ou seja, aparentemente, o mesmo método de ajuste feito em 2006 aconteceu em 2007 – reduzir custos proporcionalmente às receitas reduzidas, no intuito de acertar os valores a serem devidamente tributados pelo IRPJ e CSLL em cada ano.

Vejamos agora os esclarecimentos relativos ao **segundo ajuste** apontado pela recorrente:

Já no tocante ao segundo ajuste, que diz respeito ao registro, em 31/12/2007, da adição da receita de R\$ 718.802,04 referente a “serviços a faturar”, em decorrência de pagamento recebido pela Prefeitura de São Gonçalo, conforme consta no Livro-Razão Analítico (fl. 448), esclarece a Requerente que efetuou a exclusão desse montante do ano de 2007 e sua reinclusão na apuração de 2008 —

de forma que essa receita não foi tributada ano-calendário de 2007, mas sim no de 2008.

Isto porque, conforme demonstrado pela Requerente no Item V.III do Recurso Voluntário (fls. 552/554), a respectiva nota fiscal referente a essa receita foi emitida apenas em 2008, de forma que, para evitar desencontro nos registros contábeis e fiscais do ano-calendário de 2008, a Requerente efetuou a exclusão desse montante do ano de 2007 e sua reinclusão na apuração de 2008.

Além disso, cumpre esclarecer que, ao realizar a exclusão em 2007, a Requerente descontou os valores relativos à COFINS (7,6%), PIS (1,65%) e ISS (5%), resultando em uma exclusão de R\$ 616.372,75, conforme consta na Parte A do LALUR (fl. 577):

(...)

Por derradeiro, para demonstrar a reinclusão da receita de RS 616.372,75 — que corresponde à receita de RS 718.802,04, subtraída de COFINS (7,6%), PIS (1,65%) e ISS (5%) — no ano-calendário de 2008, já que emitida a respectiva nota fiscal, confira-se o registro realizado na Parte A do LALUR (fl. 578):

Aqui, a nota fiscal apresentada também demonstra que o valor de R\$ 718, 802,04, faturado em 2008, referia-se a serviço realizado em 2007 (NF nº 64, fl. 709).

Os lançamentos contábeis também demonstram que foi lançado um crédito de valor a faturar em 2007, comprovante o ajuste alegado pela recorrente:

31/12/2007	27154	Vr. ref. serv			
		ços a fatura			
		r no mes			
**** TOTAL DIA ****			1019	* item 1.2 (4)	718.802,04 (318.243,84)
				0,00	718.802,04 (318.243,84)
Débitos:	(1.037.045,88)	Créditos:	718.802,04	Saldo Atual:	(318.243,84)

Total Geral					
Débitos:	(1.037.045,88)	Créditos:	718.802,04	Saldo Atual:	(318.243,84)

(Livro-razão – fl. 448)

Para este segundo ajuste, também cabe uma reconstituição das explicações que foram dadas ao longo do processo, para formar o raciocínio.

A recorrente informou que, em 31/12/2007, registrou na contabilidade o valor de R\$ 718.802,04 a título de “serviços a faturar” (livro-razão ilustrado acima), correspondente a pagamento recebido da Prefeitura de São Gonçalo, mas cuja nota fiscal somente foi emitida em 2008.

Segundo as alegações, esse valor foi inicialmente considerado na receita de 2007 — compondo a diferença entre o faturamento pelas notas fiscais emitidas e a receita declarada em DIPJ — e, posteriormente, foi excluído na apuração do lucro real do mesmo ano de 2007, por meio de lançamento na Parte A do LALUR, no montante líquido de R\$ 616.372,75. Essa redução

decorreu da dedução, sobre o valor bruto, dos percentuais relativos à COFINS (7,6%), PIS (1,65%) e ISS (5%).

Ainda conforme a recorrente, no ano-calendário de 2008, após a emissão da respectiva nota fiscal, houve a adição do mesmo valor líquido na Parte A do LALUR, de modo que a tributação pelo IRPJ e pela CSLL ocorresse no exercício correspondente ao efetivo faturamento.

Ressalte-se, contudo, que permanece sem esclarecimento satisfatório a razão pela qual, sendo a nota fiscal emitida em 2008, houve a necessidade de adicionar, no LALUR de 2008, o valor líquido de R\$ 616.372,75, correspondente à receita de R\$ 718.802,04 deduzida dos tributos incidentes (PIS, COFINS e ISS).

Possivelmente, o valor de receita declarado na DIPJ 2008 fora menor do que aquela correspondente ao total de notas fiscais emitidas, assim como foi feito nos anos-calendário de 2006 e 2007. A diferença no segundo ajuste parece que ter sido que, em vez de reduzir também os custos declarados, para equilibrar o resultado tributado, o ajuste foi feito via adição (2008) e exclusão (2007) do valor líquido da nota fiscal. Embora não seja possível verificar seguramente essa inferência, o fato de ter havido a efetiva adição dos R\$ 616.372,75 na parte A do LALUR, me leva a concluir que o valor da nota fiscal em questão foi tributado em 2008.

De todo o exposto, ainda que a justificativa não tenha sido integralmente esclarecida e, embora a forma de registro não tenha seguido as melhores práticas contábeis e de documentação, os elementos constantes dos autos permitem afirmar que a apuração final manteve a tributação devida também com o **segundo ajuste**, não se verificando redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2007.

Os valores apurados com ambos os ajustes revelam correspondência matemática entre receitas e custos, de modo que a tributação, ao final, foi compatível com o resultado obtido e devidamente comprovada pela documentação juntada.

Mais uma vez, é preciso observar que os ajustes realizados não foram registrados de forma pormenorizada, nem acompanhados de documentação que permitisse, desde logo, a compreensão integral de sua origem e natureza. Em diversas oportunidades, as informações apresentadas se limitaram a demonstrativos consolidados, sem a correspondente descrição individualizada de cada operação, o que dificultou a verificação dos fatos durante a fiscalização e nas fases anteriores do contencioso.

Somente no curso da instrução processual, com a apresentação de documentos complementares e esclarecimentos adicionais em resposta à diligência, foi possível reconstituir, de forma mais clara, a sequência dos eventos e compreender a lógica adotada pelo contribuinte na apuração.

Assim, em atenção ao princípio da verdade material, voto por dar provimento ao recurso neste ponto, afastando a infração 001 - OMISSÃO DE RECEITAS - não declaração em DIPJ 2007, de receita escriturada, no valor de R\$ 318.243,84.

4.3 ANO-CALENDÁRIO 2007 – INOCORRÊNCIA DE EXCLUSÃO INDEVIDA DE R\$ 616.372,75 A TÍTULO DE “RECEITAS A FATURAR RTT”

Aqui também pelo detalhe da explicação, me valho da transcrição dos argumentos da recorrente:

Na sequência, o Auto de infração aponta como indevida uma exclusão de R\$ 616.372,75 realizada pela Recorrente no ano-calendário de 2007 sob o título “Receitas a Faturar RTT”:

34. Após exame no LALUR apresentado pelo contribuinte, foi **VERIFICADO** que o mesmo, no ano-calendário de 2007, excluiu do lucro real a título de “Receitas a Faturar (RTT)”, a quantia de R\$ 616.372,75;

36. Assim demonstrado, ficou **CONSTATADO** que o contribuinte não demonstrou/comprovou que a exclusão realizada no ano-calendário de 2007, no valor de **R\$ 616.372,75**, está autorizada pela legislação, caracterizando, neste caso, a existência de infração à legislação tributária relacionada com exclusão indevida ao lucro real.

(Termo de Constatação Fiscal – fl. 23)

A constatação da higidez do procedimento da Recorrente nesse ponto decorre da lógica apontada no item V.II. Como visto naquela oportunidade, houve a adição à receita declarada no valor de R\$ 718.802,04, em razão do recebimento desse montante (realização da receita) no ano de 2007.

Ocorre que a respectiva nota fiscal foi emitida em 2008, de modo que esse montante foi lançado nos controles da Recorrente como “a faturar”. Para evitar desencontro nos registros contábeis e fiscais do ano-calendário de 2008, a Recorrente efetuou a exclusão desse montante do ano de 2007 e sua reinclusão na apuração de 2008.

Ao realizar a exclusão em 2007, a Recorrente descontou os valores relativos à COFINS (7,6%), (PIS 1,65%) e ISS (5%), resultando numa exclusão de R\$ 616.372,75. Volta-se a indicar o registro desse valor no Livro Razão:

31/12/2007	27154 Vr. ref. serv				
	ços a fatura				
	r no mes	1019	* Item 1.2 (4)	718.802,04	(318.243,84)
**** TOTAL DIA ****				0,00	718.802,04 (318.243,84)
Débitos:	(1.037.045,88)	Créditos:	718.802,04	Saldo Atual:	(318.243,84)
-----*					
Total Geral					
Débitos:	(1.037.045,88)	Créditos:	718.802,04	Saldo Atual:	(318.243,84)

(Livro-razão – fl. 448)

E, para que não restem dúvidas da efetiva tributação do montante em 2008, colhe-se do registro naquele ano-calendário:

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/08	Demonstração do Lucro Real		
	1. Lucro líquido do Exercício	1.116.372,75	
	2. Gastos RTT	(952.124,50)	
	3. Lucro líquido do Exercício após RTT	164.248,25	
	4. Adições		
	Lucro Realizado	306.648,62	
	Ajuste de Receita Gerdas	616.372,75	
	Despesas Não Dedutíveis	(93.913,44)	
		1.196.934,81	

(Parte A LALUR – fl. 440)

34. Deprec. Acel. - Fab. Bens de Capital - Reversão (Lei nº 11.774/2008)	0,00
35. Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses de Reversão	0,00
36. Perdas Inc Merc Renda Var no Per Apur, exc Day-Trade	0,00
37. Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
38. Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	0,00
39. Outras Adições	1.196.934,81
40. SOMA DAS ADIÇÕES	1.209.203,74
EXCLUSÕES	

(DIPJ 2008 – Ficha 09A – fl. 442)

Conforme adiantado no tópico anterior, dada a verossimilhança das alegações e a ligação entre os ajustes, propus a realização de diligência para intimar o contribuinte a apresentar a nota fiscal emitida em 2008, no valor de R\$ 718.802,04, a qual foi acatada pelo colegiado.

A referida nota fiscal foi apresentada, de modo que restou esclarecido que a exclusão equivocadamente denominada de “RTT” correspondeu a um ajuste relativo à receita que foi faturada e tributada em 2008, via adição do mesmo valor na parte A do LALUR correspondente.

Portanto, voto por afastar a infração 003 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS - exclusão de valores do lucro líquido do exercício, não autorizada pela legislação do imposto de renda - R\$ 616.372,75 em 2007

4.4 IMPROCEDÊNCIA DAS EXIGÊNCIAS RELATIVAS A 2008

Para o ano de 2008, a autoridade fiscal identificou as seguintes diferenças:

Apuração Fiscal – Diferenças no Lucro Real

I – EXCLUSÃO INDEVIDA AO LUCRO REAL – LUCRO DIFERIDO

Descrição	Valor (R\$)
Valor excluído pelo contribuinte	419.740,64
Valor que deveria ser excluído	403.659,29
Exclusão indevida ao Lucro Real	16.081,35

II – FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL – REALIZAÇÃO DA RECEITA DIFERIDA

Descrição	Valor (R\$)
-----------	-------------

Valor adicionado pelo contribuinte	386.648,62
Valor que deveria ser adicionado	794.939,45
Falta de adição ao Lucro Real	408.290,83

Mais uma vez, me valho de transcrição de trecho do recurso:

Ocorre que o valor adicionado pela Recorrente carregado de anos anteriores não foi de R\$ 386.648,62, mas sim de R\$ 1.003.021,37. Isso foi expressamente apontado em Impugnação:

Adições:

Lucro realizado e despesas não dedutíveis	R\$ 672.830,99
Ajuste excluído em 2007 receitas a faturar	R\$ 616.372,75
Total adições DIPJ (ficha DIPJ 09ª linha 40)	R\$1.289.203,74

(Impugnação – fl. 469)

Importante esclarecer que, na redação da impugnação, a Recorrente somou numa mesma linha os valores de lucro realizado (R\$ 386.648,62) e Despesas Não dedutíveis (R\$ 193.913,44), sob a rubrica “lucro realizado e despesas não dedutíveis – R\$ 672.830,99”. Mas, ao somar apenas a adição referente ao lucro realizado em 2008 (R\$ 386.648,62 e R\$ 616.372,75), chega-se ao valor de R\$ 1.003.021,37.

Não havia qualquer prejuízo de compreensão quando da análise da impugnação porque a defesa estava acompanhada da DIPJ e da Parte A do LALUR, constante dos autos, que não deixam dúvidas:

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO			
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31/12/08	Demonstração do Lucro Real		
	1. Lucro líquido do Exercício	1.116.372,75	
	2. Ajustes RTT	(752.121,81)	
	3. Lucro líquido do Exerc. após RTT	364.250,94	
	4 - Adições		
	Lucro Realizado	386.648,62	
	Ajuste de Receitas Gatedias	616.372,75	Item 1.2 (4)
	Despesas Não dedutíveis	193.913,44	
		1.196.934,81	

(Parte A LALUR – fl. 440)

E esse valor de R\$ 1.196.934,81 (que, além do lucro realizado em 2008 de R\$ 386.648,62 e R\$ 616.372,75, soma R\$ 193.934,84 a título de despesas não dedutíveis) foi levado a registro como “adições” na DIPJ:

34.Deprec. Acel. - Fab. Bens de Capital - Reversão (Lei nº 11.774/2008)	0,00
35.Depreciação/Amortização Acelerada Incentivada - Demais Hipóteses de Reversão	0,00
36.Perdas Inc Merc Renda Var no Per Apur, exc Day-Trade	0,00
37.Perdas em Operações Day-Trade no Período de Apuração	0,00
38.Tributos e Contribuições com Exigibilidade Suspensa	0,00
39.Outras Adições	1.196.934,81
40.SOMA DAS ADIÇÕES	1.196.934,81
EXCLUSÕES	

(DIPJ 2008 – Ficha 09A – fl. 442)

Neste ponto, embora pareça plausível, a explicação da recorrente não procede, visto que a diferença de adição encontrada pela autoridade fiscal decorreu das receitas diferidas nos anos anteriores (2006 e 2007) e recebidas em 2008, nos termos do art. 3º, da Lei nº 8.003/1990.

Conforme identificado no tópico 3.3 deste voto, os valores de receita bruta (notas fiscais emitidas) e receita recebida nos anos de 2006, 2007 e 2008 foram apresentados ao contribuinte mais de uma vez durante a fiscalização. Esses valores resultaram de cruzamentos entre as informações declaradas originalmente e os dados obtidos junto à fonte pagadora da empresa, com o objetivo de esclarecer a apuração realizada e definir corretamente os montantes a serem diferidos, excluídos e adicionados na apuração de cada ano. Para fins didáticos, relembro a regra de diferimento aplicável à recorrente:

Art. 30 No caso de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado, de bens ou serviços, celebrados com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a incidência da contribuição social de que trata a Lei 7689, de 15 de dezembro de 1988, e do Imposto sobre o Lucro Líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, **poderá ser diferida até a realização do lucro, observado o seguinte:**

I - a pessoa jurídica poderá **excluir do resultado do período-base**, para efeito de apurar a base cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido, **parcela do lucro** da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, **proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida** até a data balanço de encerramento do mesmo período-base;

II - a **parcela excluída de acordo com o item I deverá ser adicionada, corrigida monetariamente, ao resultado do período-base em que a receita for recebida.**" (destaques nossos)

Apesar de o ano de 2006 não ter feito parte das autuações, ele foi fonte de análise, já que receitas diferidas naquele ano foram realizadas em 2007 e 2008, conforme detalhado pela autoridade fiscal nos anexos dos Termos de Verificação e Intimação fiscal de 21/11/2011 (fls. 318/361), 05/12/2011 (fls. 362/398) e 03/04/2012 (fls. 419/499). A partir desses levantamentos,

foram feitos os cálculos que enfrentei nos tópicos preliminares deste voto, chegando-se aos seguintes dados de adições necessárias para 2008:

A	B	C	D=B-C	E=D/B	F	G=E*F
Período	Receita Diferida	Receita diferida recebida 2008	%	Lucro diferido	Lucro diferido corrigido (*)	Adição 2008
2006	7.736.055,25	2.562.698,23	33,13%	1.552.618,11	1.892.175,69	626.877,80
2007	1.680.305,75	718.802,04	42,78%	354.654,68	392.850,98	168.061,65
TOTAL A SER ADICIONADO NO ANO-CALENDÁRIO						794.939,45

Observa-se que a adição de R\$ 794.939,45 considerada como devida para o ano de 2008 decorre de receitas diferidas em 2006 e 2007 e que foram recebidas em 2008, na proporção do lucro diferido (cálculo que o contribuinte não refutou), tudo conforme os ditames do art. 3º, da Lei nº 8003/1990. Ao identificar naquele ano a adição a título de “lucro realizado” de apenas R\$ 386.648,62, a autoridade fiscal lançou a diferença, no valor de R\$ 408.290,83.

Em seu recurso, a contribuinte alega que, na verdade, as adições a este título deveriam somar os R\$ 386.648,62 com os R\$ 616.372,75 adicionados com a descrição de “ajuste de receitas”. A soma de R\$ 1.003.021,37 seria a real adição referente ao lucro realizado em 2008, que fora diferido em anos anteriores.

Acontece que a adição de R\$ 616.372,75 em 2008 se refere ao ajuste que analisei nos tópicos 4.3 e 4.2, correspondendo ao valor da nota fiscal nº 64 emitida em 2008, cuja receita fora realizada em 2007 (R\$ 718.802,04 deduzida dos tributos incidentes - PIS, COFINS e ISS). Ou seja, ao afirmar que a adição R\$ 616.372,75 em 2008 se refere a lucro realizado de períodos anteriores, a alegação do recurso neste tópico contradiz toda a construção elaborada pela própria recorrente para os tópicos anteriores e comprovada pela diligência realizada.

Assim, o contribuinte não trouxe elementos para rechaçar esta parte das infrações, de modo que voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

5 DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por:

1. Afastar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, visto que não configurada omissão, pois a impugnação não tratou expressamente da exclusão do valor de R\$ 901.440,60, tampouco houve cerceamento de defesa na análise dos demais pontos.
2. Afastar a preliminar de nulidade da decisão por indeferimento de diligência tendo em vista que a impugnação não demonstrou necessidade objetiva de prova técnica; os autos já estavam suficientemente instruídos para julgamento.

3. Afastar a preliminar de nulidade dos lançamentos por aplicação do item 8 da IN SRF 21/79, já que os Itens 8 e 10 da IN 21/79 são compatíveis; metodologia fiscal aplicada encontra respaldo no art. 3º da Lei 8.003/90.
4. Afastar a nulidade dos lançamentos por suposta substituição indevida do lucro líquido pelo lucro bruto, visto que o cálculo proporcional adotado reflete adequadamente o método previsto na legislação e nos itens aplicáveis da IN 21/79.
5. Afastar a nulidade por desconhecimento da origem dos valores utilizados na autuação, considerando que o contribuinte não apresentou valores divergentes nem demonstrou erro de base que comprometesse o lançamento;
6. Afastar a nulidade dos lançamentos por suposta omissão de verificação quanto ao valor de R\$ 901.440,60, porque a exclusão foi registrada na Parte A do LALUR; a alegada neutralização não foi comprovada pela contribuinte.
7. Negar provimento quanto à alegação de que o valor de R\$ 901.440,60 não teria sido excluído, visto que os diferimentos lançados foram recebidos no mesmo ano e neutralizados na parte B do LALUR; a exclusão lançada na parte A não foi neutralizada.
8. Dar provimento parcial ao recurso em relação à diferença a menor de R\$ 318.243,84 na receita bruta declarada em DIPJ, visto que foram comprovados os ajustes alegados pela contribuinte (infração 001 - OMISSÃO DE RECEITAS).
9. Dar provimento parcial ao recurso em relação à nota fiscal emitida em 2008 referente à exclusão de R\$ 616.372,75 ("Receitas a Faturar RTT") em 2007, tendo em vista que a comprovação dos ajustes alegados pela recorrente (infração 003 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL EXCLUSÕES INDEVIDAS).
10. Negar provimento quanto ao exercício de 2008, para manter a exigência relativa à falta de adição de lucro realizado e exclusão indevida ao lucro real, já que não restou comprovado que o valor adicionado pela contribuinte (R\$ 1.003.021,37) superou o valor apontado pela fiscalização.

Assinado Digitalmente

Isabelle Resende Alves Rocha

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva

Peço vênia para divergir da Ilustre Conselheira Relatora.

A presente declaração de voto é apresentada com indicação das razões de decidir, nos termos do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, relativamente: (a) omissão de receitas caracterizada pela não declaração em DIPJ de receita escriturada no valor de R\$318.243,84 referente ao ano-calendário de 2007; e (b) redução indevida do lucro real em virtude de exclusão de valores do lucro líquido do exercício, não autorizada pela legislação no valor de R\$616.372,75 referente ao ano-calendário de 2007.

(a) Omissão de receitas caracterizada pela não declaração em DIPJ de receita escriturada no valor de R\$318.243,84 referente ao ano-calendário de 2007 Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 17-24:

11.2.3 — RECEITA BRUTA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA EM DIPJ 37. No decorrer do exame do diferimento do lucro, não passou despercebido pela fiscalização que a receita bruta anual, proveniente da prestação de serviços constantes das notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2007, foi superior à receita bruta anual declarada pelo contribuinte em sua declaração DIPJ/2008, conforme abaixo demonstrado:

Período FaturamentoDiferença Base notas fiscais declarado 2007 9.057.464,00
8.739.220,16 318.243,84 38. Através de intimação fiscal, o contribuinte foi intimado a esclarecer e comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a diferença apontada acima;

39. Após exame nos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, datado de 02/05/2012, ficou CONSTATADO o seguinte:

I — A cópia da conta 31101001.3004, juntada à resposta, não informa qual o valor que foi para resultado do exercício, não servindo como documentação hábil de comprovação;

II — Não foi juntada, à resposta, a demonstração do resultado do exercício, em que conste que a receita contabilizada, no valor de R\$ 9.057.464,00, foi a resultado;

III — Que apesar do contribuinte ter esclarecido que a diferença foi tributada, o mesmo não demonstrou, nem comprovou como se deu a tributação;

IV — Que, apesar da diferença estar escriturado no referido ano-calendário, o contribuinte não esclareceu, nem demonstrou, em que linha/ficha da DIPJ esta diferença foi informada;

40. Após exame nas declarações DICON do referido ano-calendário, ficou CONSTATADO que o contribuinte ofereceu a tributação das contribuições ao PIS e COFINS, a receita bruta contida nas notas fiscais, no valor de R\$ 9.057.464,00;

41. Sendo assim, ficou CONSTATADA a existência de infração à legislação tributária relacionada com não oferecimento à tributação do IRPJ e da CSLL, de parte da receita bruta escriturada, que não foi declarada na DIPJ/2008, referente ao ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 318.243,84.

Está registrado no Acórdão da 8ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-84.140, de 10.04.2019, e-fls. 509-517, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

RECEITA BRUTA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA EM DIPJ Quanto a essa infração a contribuinte não traz nenhuma alegação específica.

Sobre a preclusão consumativa, o Código de Processo Civil/2015 prescreve:

Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.

A “inovação recursal, não alegada oportunamente,” é alcançada pela preclusão consumativa (Agravado Interno No Recurso Especial nº 2132010/RJ) (BRASIL, AgInt no REsp 2132010/RJ, 2025). “Não se admite o manejo da medida para reabrir pontos já acobertados pela preclusão” (Agravado Regimental na Reclamação nº 42700/SE) (BRASIL, Rcl AgR 42700/SE, 2021).

No processo administrativo fiscal tem-se que a impugnação deve mencionar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, sendo considerada “não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante” (art. 16 e art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

“Consideram-se, portanto, preclusas as alegações do contribuinte em recurso voluntário que não integraram a impugnação do lançamento” (Acórdão CARF nº 2402-012.929, de 31.01.2025). “A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente em sua impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa”. Tem-se que é inadmissível que o CARF inaugure a “apreciação de matéria desconhecida do julgador de origem, porque não impugnada, eis que o efeito devolutivo do recurso abarca somente o decidido pelo órgão a quo” (Acórdão CARF nº 2402-012.619, de 06.03.2024).

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente apresenta o tópico específico “V.II. ANO-CALENDÁRIO 2007 – AUSÊNCIA DE RECEITA BRUTA ESCRITURADA E NÃO DECLARADA”. Ocorre que na peça impugnatória a Recorrente não apresenta alegação específica sobre esta matéria, de modo que não se instaurou a fase litigiosa em relação a este tema. Logo, não cabe razão a Recorrente.

(b) Redução indevida do lucro real em virtude de exclusão de valores do lucro líquido do exercício, não autorizada pela legislação no valor de R\$616.372,75 referente ao ano-calendário de 2007.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 17-24:

11.2.2 - EXCLUSÃO INDEVIDA AO LUCRO REAL (RECEITAS A FATURAR RTT)³⁴. Após exame no LALUR apresentado pelo contribuinte, foi VERIFICADO que o mesmo, no ano-calendário de 2007, excluiu do lucro real a título de "Receitas a Faturar (RTT)", a quantia de R\$ 616.372,75;

A Medida Provisória nº449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, e que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos critérios e métodos contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007, determinou que a opção pelo RTT será optativa nos anos-calendário de 2008 e 2009;

35. Após exame nos esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, datado de 02/05/2012, ficou CONSTATADO o seguinte:

I — Apesar de informar que usou o termo "RTT" apenas como nomenclatura e que poderia ter usado qualquer outro nome, o contribuinte entrou em contradição pois afirmou que o ajuste foi totalmente societário, visando iniciar o enquadramento à nova legislação (Lei 11.638/2007);

II — As cópias das contas 31101002.3005 e 31101001.3004, não informam qual foi a contrapartida, e qual a influência dos lançamentos dentro do resultado do exercício, não servindo como documento hábil de comprovação;

III - As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, como regra, devem reconhecer os resultados das receitas pelo regime de competência. O regime de competência significa que as receitas devem ser reconhecidas na apuração do resultado do período base em que as vendas forem efetivadas, ou seja, quando da emissão das notas fiscais;

IV — De acordo com o critério adotado pelo contribuinte no ano-calendário de 2007, o mesmo, no ano-calendário de 2006, deveria ter excluído R\$ 1.037.045,88, menos os impostos, referente as notas fiscais 27 e 31 (notas estas emitidas em 2007 e referente a prestações de serviços realizadas em 2006), e adicionado o mesmo valor no ano-calendário de 2007, fato que não ocorreu;

V — Segundo o critério adotado pelo contribuinte no ano-calendário de 2007, o mesmo, no ano-calendário de 2008, deveria ter excluído do lucro real R\$ 718.802,04, menos os impostos, referente a nota fiscal nº 76, emitida em janeiro de 2009 e referente aos serviços prestados em dezembro de 2008;

VI — O contribuinte não demonstrou nem esclareceu, se no "ajuste RTT", no valor de (R\$ 952.121,30), realizado no ano-calendário de 2008, encontra-se a adição de R\$ 718.802,04, menos impostos, referente a nota fiscal nº 64, ou encontra-se a

exclusão referente à nota fiscal nº 76, emitida em janeiro de 2009, que refere-se ao serviço realizado em dezembro de 2008;

36. Assim demonstrado, ficou CONSTATADO que o contribuinte não demonstrou/comprovou que a exclusão realizada no ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 616.372,75, está autorizada pela legislação, caracterizando, neste caso, a existência de infração à legislação tributária relacionada com exclusão indevida ao lucro real.

Está registrado no Acórdão da 8ª Turma DRJ/BSB/DF nº 03-84.140, de 10.04.2019, e-fls. 509-517, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 12º do art. 114 do Anexo do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

EXCLUSÃO INDEVIDA AO LUCRO REAL (RECEITAS A FATURAR RTT)A contribuinte alega que, a referida exclusão não seria ajuste de RTT, e que não teria tido influência em 2008, pois fora adicionado naquele ano. Da mesma forma que para as outras infrações, essas alegações foram apresentadas à fiscalização.

Na verdade, a contribuinte não demonstrou/comprovou que a exclusão realizada no ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 616.372,75, está autorizada pela legislação, caracterizando, neste caso, a existência de infração à legislação tributária relacionada com exclusão indevida ao lucro real.

Apesar de informar que usou o termo "RTT" apenas como nomenclatura e que poderia ter usado qualquer outro nome, o contribuinte entrou em contradição pois afirmou que o ajuste foi totalmente societário, visando iniciar o enquadramento à nova legislação (Lei 11.638/2007);

A exclusão de R\$ 616.372,75 influenciou o resultado de 2007, isso é incontroverso, e a contribuinte não explicou, o motivo de tal exclusão. Pelo contrário, afirmou que se trata de receita do ano de 2007.

As cópias das contas 31101002.3005 e 31101001.3004, não informam qual foi a contrapartida, e qual a influência dos lançamentos dentro do resultado do exercício, não servindo como documento hábil de comprovação.

Sendo receita no ano-calendário de 2007 é neste ano que deve ser tributada, e tal ajuste foi realizado erradamente.

Destarte, não há reparo a fazer neste item também.

Cumprе esclarecer que a partir de 2008 foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT) destinado a disciplinar os ajustes tributários decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e pelos artigos 36 e 37 da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertidos nos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. O RTT permanece em vigor até que seja editada lei específica para regulamentar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, assegurando a neutralidade tributária. As pessoas jurídicas sujeitas

ao RTT devem observar as regras previstas na Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. Ressalte-se, por fim, que, nos anos-calendário de 2008 e 2009, a adoção do RTT foi de caráter opcional. Assim, este regime não estava em vigor no ano-calendário de 2007.

Nos termos do art. 3º da Lei nº 8003, de 14 de março de 1990, a pessoa jurídica pode excluir do resultado do período-base, para efeito de apurar a base cálculo de tributo a parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período-base, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data balanço de encerramento do mesmo período-base, cujo valor deve ser adicionado ao resultado do período-base em que a receita for recebida.

Sobre o lançamento de ofício, o pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Cabe a averiguação de ofício dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

A Recorrente procedeu à exclusão do valor de R\$616.372,75. Ocorre que não foi apresentado um conjunto probatório robusto que justifique esta exclusão. As cópias das contas 31101002.3005 e 31101001.3004, não informam qual foi a contrapartida, e qual a influência dos lançamentos dentro do resultado do exercício e por esta razão servem como documentos hábeis a comprovar a alegação recursal. Tampouco a quantia de R\$718.802,04 não pode ser adotada como evidência da razão apresentada no recurso voluntário, pois não restou demonstrado que no valor de R\$952.121,30 realizado no ano-calendário de 2008 se encontra a adição desta quantia de R\$718.802,04, menos impostos, referente a nota fiscal nº 64, ou ainda se encontra a exclusão referente à nota fiscal nº 76, emitida em janeiro de 2009, que se refere-se ao serviço realizado em dezembro do ano-calendário de 2008. Logo, não cabe razão à Recorrente.

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Em assim sucedendo, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva

DOCUMENTO VALIDADO