



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

**Processo n°** 18470.732599/2012-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.709 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2016  
**Matéria** PIS/Cofins  
**Recorrente** DENGE ENGENHARIA E CONSULTORIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

Ementa:

**NULIDADE DA AUTUAÇÃO**

Não há nulidade a ser reconhecida da autuação. A previsão legal de omissão presumida de passivo fictício impõe, ao contribuinte, o dever de comprovar a efetividade das suas contas de passivo sob pena de legitimar a autoridade para realizar o lançamento com base em presunção legal.

**NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA**

A denegação motivada de pedido de diligência não torna nula a decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade para NEGAR provimento ao recurso. A Conselheira Livia de Carli Germano apresentará Declaração de Voto.

*(assinado digitalmente)*

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LIVIA DE CARLI GERMANO, MARCOS DE AGUIAR VILLAS

BOAS, RICARDO MAROZZI GREGORIO, JULIO LIMA SOUZA MARTINS e AURORA TOMAZINI DE CARVALHO.

## **Relatório**

### **Acusação fiscal**

O presente feito tem por objeto os autos de infração de fls. 4825/4851, mediante os quais foram lançados PIS e Cofins, relativamente aos anos de 2008 a 2010, no valor total de R\$ 42.119.428,45, incluídos juros e multa de 75%.

A autuação decorreu da auditoria feita na conta de passivo nº conta 2401 – Adiantamento de Clientes.

Por meio de minuciosa análise em relação a cada uma das sub-contas representativas dos clientes (termos de verificação de fls. 4679-4753 e 4754-4824), a autoridade fiscal concluiu que parte significativa dos valores lá registrados representariam receitas que deixaram de ser registradas como tal no momento oportuno. Para tal, a autoridade fiscal utilizou informações prestadas pelo contribuinte, os contratos com os clientes e informações prestadas pela ANEEL.

Assim, identificou duas infrações: (i) omissão de receitas por passivo fictício e (ii) postergação relativamente a valores que foram, posteriormente, oferecidos à tributação com a respectiva baixa do valor do passivo.

### **Impugnação e demais atos preparatórios do julgamento de primeiro grau**

Preferimos relatar a acusação fiscal com a nossa própria letra por considerar, demasiadamente extenso, o relatório da instância julgadora de primeiro grau. O mesmo, contudo, não se diga dos termos daquela peça quanto às demais partes, as quais adotamos na integralidade, ou seja, o relato da impugnação, da decisão que baixou o feito em diligência e do resultado da diligência.

Segue, abaixo:

*Cientificada em 10/12/2012, folha 4852, em 09/01/2013, a contribuinte apresentou impugnação, às folhas 4857/4879, na qual alega que:*

*CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A EMPRESA E A DINÂMICA DE SUA ATIVIDADE ECONÔMICA*

*- a empresa é prestadora de serviços de engenharia mecânica, realizando projetos e confeccionando diversos equipamentos para usinas hidroelétricas;*

*- a atividade da DENGE restou clara e inequívoca para a fiscalização;*

- *dada a especificidade do negócio, a empresa fabrica os equipamentos sob medida para cada cliente, e nesse sentido, não há equipamentos pré-fabricados em estoque para uma eventual pronta entrega;*
- *como pôde ser constatado em todos os contratos apresentados à autoridade autuante, os valores dos equipamentos ultrapassam a casa dos milhões de reais, o que exige adiantamentos por parte do cliente para a compra de insumos, como chapas de aço e outros componentes, sem os quais, a DENGGE Engenharia não teria como viabilizar sua fabricação;*
- *rigorosamente todos os contratos são para fabricação e instalação de equipamentos específicos e sob medida em usinas hidroelétrica, e os clientes contratantes realizam adiantamentos de valores para a compra de insumos;*
- *a autoridade autuante produziu relatório sem discutir as peculiaridades desse tipo de contratação e serviço o que dificulta o real entendimento da questão;*
- *a própria confusão do relatório que, por vezes confunde clientes contratantes com as usinas onde serão ou foram instalados os equipamentos já demonstra não ter a autoridade compreendido, de fato, a questão debatida;*

#### *DO CERNE DA QUESTÃO DEBATIDA*

- *a autoridade autuante não conseguiu compreender (ou não quis), apesar das inúmeras explicações fornecidas pela empresa, que por força da dinâmica das contratações, todos os recebimentos iniciais da empresa não se configuram receita, mas mero adiantamento dos clientes, e que tratar-se-ia, na verdade, de um faturamento antecipado, e não uma venda para entrega futura;*
- *o tratamento tributário e também contábil a ser dispensado às operações de faturamento antecipado e venda para entrega futura é, sem dúvida, um ponto normalmente causador de dúvidas, não obstante serem bastante diferentes em sua essência;*
- *as vendas para entrega futura, em regra, representam vendas efetivamente concluídas, porém por conveniência ou necessidade do adquirente as mercadorias serão efetivamente entregues em data posterior;*
- *para fins contábeis a receita deve ser reconhecida no momento da transação em conta de Receita Bruta de Vendas, em que pese à transferência da posse se dar ulteriormente;*
- *o faturamento antecipado, por sua vez, trata de vendas paras as quais o vendedor ainda não dispõe das respectivas mercadorias em função destas ainda virem a ser produzidas ou adquiridas;*

- esta é a diferença essencial, pois na venda para entrega futura a mercadoria fica a disposição do adquirente, enquanto no faturamento antecipado isto não ocorre;

- portanto, na primeira hipótese deve-se reconhecer a receita de imediato, pois houve a transmissão da propriedade, entretanto na segunda a vendedora apenas assumiu um compromisso de disponibilizar o produto futuramente, sob pena de declinar a operação;

- a figura do faturamento antecipado normalmente é utilizada para documentar adiantamentos efetuados pelo cliente, pois a receita somente será realizada quando houver a transmissão do produto. Assim, contabilmente os valores recebidos nestas circunstâncias devem ser tratados como adiantamentos de clientes, no passivo;

- na seara tributária, temos que nas vendas para entrega futura a receita é reconhecida para fins de tributação no ato da emissão da nota fiscal;

- nas hipóteses de faturamento antecipado, a receita será reconhecida para fins de tributação quando da efetiva entrega do bem;

- a leitura de qualquer dos contratos da DENGGE Engenharia deixa claro que em seu ramo de atuação trabalha-se com faturamento antecipado, registrando-os na conta "adiantamento de clientes" no passivo circulante;

- nesse sentido, o CARF tem diversas decisões em Soluções de Consulta que pacificam o assunto: (...);

- em nenhum momento, a autoridade autuante demonstrou não ser possível a utilização de faturamento antecipado, ou ainda, demonstrou que os valores recebidos pela DENGGE não eram, de fato, provenientes de adiantamento de clientes, limitando-se a considerar que os valores contabilizados em sub-contas patrimoniais "Adiantamento de Clientes" deveriam estar oferecidas a tributação;

- se o CARF considera possível a utilização do faturamento antecipado, deveria a fiscalização justificar porque no caso concreto da empresa DENGGE, isso não se fazia possível.

#### **DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO: AUSÊNCIA DE DILIGÊNCIAS PELA BUSCA DA VERDADE REAL**

- é inaceitável, já que cabia a autoridade autuante exercer a fiscalização tributária em busca da verdade material, e seguramente, isto não é condizente com uma postura de, apenas, buscar formas de autuação;

- conforme leciona MACHADO SEGUNDO, a Administração pública não pode agir apenas em presunções. A verdade material ou real decorre do próprio princípio da legalidade por que o efetivo conhecimento dos fatos é indispensável a que haja a correta observância das leis que lhes são aplicáveis. Presumindo a ocorrência de um fato que na verdade não

*ocorreu, a Administração termina por aplicar ao caso uma lei que, a rigor, sobre ele não incidiu, não lhe sendo aplicável. Praticar-se, em outras palavras, uma ilegalidade em face do desconhecimento da verdade;*

*- AURELIO PITANGA SEIXAS FILHO afirma que o princípio da verdade material impõe às autoridades administrativas o dever de investigar as circunstâncias em que determinado fato ocorreu, a fim de verificar se o mesmo é relevante para fins jurídicos;*

*- nesse sentido, tinha a autoridade autuante, primeiro, a obrigação de verificar a possibilidade de utilização da escrituração de faturamento antecipado, depois, investigar se, de fato, a empresa procedeu corretamente, mas a AFRFB não o fez;*

*- ALBERTO XAVIER conclui que a força do princípio da verdade material é tão grande que o dever de investigar do Fisco só cessa na medida e a partir do limite em que o exercício se tornou impossível, em virtude do não exercício ou do exercício deficiente do dever de colaboração do particular em matéria de escrituração mercantil;*

*- a DENGÉ ENGENHARIA não só escriturou todos os procedimentos realizados como forneceu cópia de todos os contratos firmados com seus clientes, onde, vale ressaltar, não se trata de serviços de pequeno porte, com clientes e operações de difícil verificação, pois a empresa fabrica equipamentos para hidroelétricas;*

*- assim, na lição de MACHADO SEGUNDO, o princípio da verdade material impõe ainda que, não pode o agente fiscal deixar de realizar diligências probatórias necessárias pela natureza ínsita do objeto fiscalizado;*

*- sobre a matéria o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda assim se manifestou: (...);*

*- toda a imensidão de páginas do relatório que lastreia a autuação fiscal limita-se a calcular o imposto devido por ter a empresa omitido/postergado faturamento. Mas onde está a comprovação de que, de fato, a empresa não poderia operar com faturamento antecipado ou, de fato não o fez?*

*- toda a apuração parte de uma premissa inicial equivocada, precipitada e sem qualquer investigação mínima lastreada na documentação apresentada;*

*- por desdobrimento desses fatos, a mera alegação de que os valores escriturados em adiantamento de clientes deveriam ter sido levados entregues à tributação, a autoridade autuante feriu frontalmente o princípio do dever de fundamentação, que nada mais é do que uma decorrência da necessária motivação dos atos administrativos;*

- *como as decisões proferidas no âmbito dos processos, tanto administrativos como judiciais, exigem fundamentação, e como a questão da presunção da validade do ato administrativo possui implicações diretas na fundamentação dessas decisões, especialmente no deferimento e na valoração das provas, a base fundante de toda a investigação fiscal deveria apresentar suporte probatório consistente e a correlata e adequada fundamentação;*
- *corroborando, novamente decisão do Conselho de Contribuintes: (...);*
- *SERGIO ANDRÉ R. G. DA SILVA, conclui, nesse sentido que, o aspecto mais importante relacionado ao princípio da verdade material consiste no dever da Administração Pública, não podendo, como regra geral, a aplicação da regra jurídica pela autoridade administrativa ter fundamento em mera presunção ou ficção da ocorrência de sua hipótese de incidência;*
- *merece ainda destaque para a lição de Paulo de Barros Carvalho: (...);*
- *quando de cada entrega parcial dos equipamentos, a DENGGE sempre emitiu a nota fiscal correspondente, e recolheu os tributos devidos;*
- *esse fato pode ser facilmente constatado pela emissão das notas fiscais correspondentes, sendo certo que a AFRFB teve acesso as notas fiscais e guias de recolhimentos nos prazos devidos;*
- *ainda assim, junta novamente CD's com os arquivos das Notas Fiscais agrupadas por empresa/contrato de forma a viabilizar a correta apuração fiscal, onde certamente, se comprovará que o faturamento antecipado teve posterior emissão de notas com recolhimento de tributos.*

#### *DOS CONTRATOS AINDA NÃO CONCLUÍDOS*

- *a autoridade autuante parte de uma premissa equivocada quando conclui que determinados contratos da DENGGE estariam concluídos, por ter a ANEEL informado que determinadas usinas encontravam-se em funcionamento;*
- *a DENGGE não é uma empresa de engenharia construtora de barragens ou estruturas de alvenaria das Usinas hidroelétricas;*
- *por fabricar equipamentos específicos para cada usina/cliente, é perfeitamente possível, e habitual, que a usina entre em operação sem que a DENGGE tenha necessariamente entregue todos os equipamentos contratados;*
- *exemplos simplórios podem elucidar a questão: um equipamento que não está diretamente relacionado com a geração da usina, por exemplo, o pórtico rolante da Tomada D'água, uma máquina limpa grades, jogos adicionais de comportas enceradeiras, etc. que podem ser fornecidos em datas posteriores à geração;*

- outro exemplo seria uma usina com 5 turbinas pode estar em pleno funcionamento com 4, e a Denge pode ter sido contratada para entregar equipamentos destinados quinta turbina;

- assim, a autoridade autuante deveria ter sido diligente no sentido de intimar e solicitar informações dos clientes, já que possuía os termos contratuais, sempre na busca da verdade material.

#### *DO REIDI - REGIME ESPECIAL DE INCENTIVOS PARA O DESENVOLVIMENTO DA INFRA-ESTRUTURA*

- a DENGE presta serviços para diversos clientes enquadrados e habilitados no REIDI e nesse sentido, houve a regular desoneração quanto ao PIS e a COFINS;

- ressalte-se que a informação quanto à habilitação no REIDI é de responsabilidade da CONTRATANTE e que a DENGE deixou de considerar os valores de PIS/COFINS segundo tais informações.

#### *DO ERRO MATERIAL NA EMISSÃO DE DCTF*

- eventuais erros claros na confecção das DCTF's não poderiam gerar mera tributação por arbitramento, sobretudo, quando os recolhimentos tributários do período já haviam sido feitos e era de conhecimento da AFRFB;

- na lição de MACHADO SEGUNDO, que o já debatido princípio da verdade material impõe ao Fisco que o arbitramento seja realmente a última solução para o cálculo de um tributo. O arbitramento não pode ser visto como uma "penalidade" pelo mero descumprimento de deveres acessórios irrelevantes ou pouco importantes.

#### *DA METODOLOGIA DE CÁLCULO*

- não restou claro à interessada a metodologia de cálculo utilizada pela autoridade autuante, sobretudo por não computar adequadamente os valores de todas as notas fiscais emitidas pela DENGE e não contrastar com os lançamentos contábeis de adiantamentos de clientes.

#### *DO PEDIDO*

#### *DAS PROVAS*

- protesta produção de prova suplementar, em especial, prova documental suplementar para melhor instruir os autos, sobretudo, garantir a ampla defesa e propiciar a juntada de documentos que não puderam ser apresentados no prazo exíguo inicial de 30 dias, alegando nesse sentido, o §4º, "a" do decreto 70.235, com a (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) combinado com o §5º, e com o art.16, IV do decreto 70.235, com a (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993);

- requer diligências para apurar junto aos contratantes, a forma e a realização parcial ou total dos contratos firmados junto a DENGE para apurar a veracidade da alegação de faturamento antecipado, e a não ocorrência de postergação ou omissão de receitas, tudo na forma do art.16, IV do decreto 70.235, com a (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

- requer ainda o depoimento testemunhal da autoridade autuante que efetuou os lançamentos, para, garantindo o direito de ampla defesa, oferecer esclarecimentos sobre a metodologia de apuração dos fatos, e não somente dos cálculos apresentados, fundamental para o deslinde da questão, invocando desde já o disposto no art.59, II do decreto 70.235.

#### DO MÉRITO:

- ao final, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para que sejam anulados os autos de infração em razão dos procedimentos contábeis da impugnante estar em conformidade com a legislação e a jurisprudência consolidada do CARF.

Em 12/07/2013, este Relator converteu o julgamento em diligência para que a autoridade autuante esclarecesse os quesitos formulados e instruisse novamente os autos com os documentos Denge Postergações, às folhas 3910/3989, Cálculo IRPJ e CSLL, às folhas 3990/4062, que encontram-se ininteligíveis com a instrução eletrônica que tinha sido efetuada no sistema e-processo.

Os quesitos foram os seguintes:

1- Apresentar planilha que corresponda a imagem de folhas 3910/3989, denominada "Denge Postergacoes", tendo em conta que não é possível a análise ou conversão do documento constante do e-processo para planilha (exemplo de como consta dos autos: POSTERGAÇÕES (Receitas) #####; Postergações (Despesas) #####;

2- Esclarecer a metodologia e demonstrar a forma de calculo da postergação de imposto/contribuição, notadamente se foi considerada imputação proporcional ou linear de pagamentos de imposto/ contribuição;

3- Apresentar planilha que corresponda a imagem de folhas 3990/4062, denominada "Calculo IRPJ e CSLL", tendo em conta que não e possível a análise ou conversão do documento constante no e-processo para planilha (exemplo de como consta nos autos:

JANEIRO FEVEREIRO MARCO ABRIL Cliente \$ 39.448,00 \$ 39.479,00 \$ 39.508,00 1 TRI 2008 \$ 39.539,00 ##### #####."

4- Apresentar planilha que corresponda a imagem de folhas 3990/4062, denominada "Base de Calculo", em formato excel, tendo em conta que não e possível a análise ou conversão do documento cosntante no e-processo para planilha (exemplo de como consta nos autos: 2008 Omissao de Receitas Base de

*Calculo Lucro Real IRPJ e Adicional Base de Calculo (\*)  
Redução Indevida DIPJ Lucro Real Causada Postergações (\*\*)  
Janeiro \$ 1.441.306,62 Fevereiro Marco \$ 3.561.517,17 ##### \$  
81.392,14);”*

*5- Esclarecer se foram ou não computadas nos valores lançados, as notas fiscais emitidas pela autuada, notadamente, as notas fiscais apresentadas na impugnação, as folhas 4377/5674.”*

*6- Esclarecer se os lançamentos foram ou não contrastados com os lançamentos de adiantamento de clientes da contribuinte;*

*7- Demonstrar a forma de calculo dos valores lançados como omissão de receita – passivo fictício.*

*Em 23/09/2013, a autoridade autuante exarou o Relatório de Diligência, de folhas 5723/5764, tendo consignado que:*

*- Em relação ao quesito 1, apresenta planilha como parte integrante do Termo de Diligência;*

*- Em relação ao quesito 2, a autoridade afirma que a contribuinte declarava os seguintes valores nas linhas “Outras Contas” do Passivo Circulante, e, diante da manutenção sistemática, de saldos substanciais em contas patrimoniais passivas esta fiscalização procedeu*

*a análise comparativa dos saldos das Receitas Declaradas (x) Lucro Real Declarado (x) IRPJ/DIPJ (x) CSLL/DIPJ (x) DCTF para os tributos em tela;*

*- A partir da análise comparativa dos saldo declarados pelo contribuinte, anteriormente listados, esta fiscalização iniciou a auditoria contábil fiscal – com análise minuciosa dos seguinte itens, dentre outros: Livro Diário, Livro Razão, LALUR, Contratos e aditamentos (Período contractual, Modalidade contractual, Cronogramas físico-financeiros, Marcos contratuais – etapas contratadas, Eventos Contratuais - Marcos Contratuais: efetiva prestação do serviço e aceite de etapa por parte do cliente da fiscalizada, recebimentos de numerários, por parte da fiscalizada – alocando-os por fato contábil, cronograma físico-financeiro, aceites de marcos contratuais, análise individualizada porem agrupados por cliente/obra por sub-conta contábil passiva.*

*- Diante do resultado da análise efetuada, confrontou-se a metodologia contábil aplicada pelo contribuinte, relativamente a cada fato contábil com aquela apurada pela fiscalização, especialmente em relação aqueles valores contabilizados em sub-contas patrimoniais 2401 – “Adiantamento de Clientes”;*

*- As paginas 09 a 120, fls 4077 a 4198 do Termo de Verificação Fiscal, fls 4077 a 4151, 4156 a 4226 descrevem, minuciosamente, cada sub-conta do passivo analisada por esta fiscalização tendo sido ali compiladas, mensalmente, os saldos passivos declarados pela contribuinte em sub-contas do passivo*

e nas colunas seguintes “Variação Passivo” indicação dos montantes que deveriam estar apropriados em conta de resultado no período de apuração a que pertencem “Data Apropriação Postergação” período e data debito em conta patrimonial passiva “Omissão de Receitas” valores que ainda permaneceram em conta patrimonial passivo, indicando o período de apuração em que deveria estar apropriadas;

- Assim, demonstrou-se, por sub-conta passiva, o momento em que:

a) ocorreu a omissão de rendimentos tributáveis, e

b) quando valores – apurados pela fiscalização já não poderiam fazer parte de sub-contas patrimonial passivas e as datas em que o fiscalizado procedeu aos débitos.

- Ainda, esta fiscalização procedeu a Circularização junto a ANEEL – Agencia Nacional de Energia Elétrica que informou datas de início de operação de cada cliente bem, como a geração energia e volume gerado. Tal informação é pública e encontra-se também no web site da ANEEL.

- Para recomposição do lucro liquido do exercício de cada período, assim como para detalhamento e informação de como foram realocados os valores que estavam reupouzando (sic), de forma indevida, no passivo da empresa, bem como as despesas correspondentes, que se encontravam no ativo do fiscalizado foram elaboradas, de forma individualizada, por sub-conta contábil a planilha denominada “Denge Postergação”.

- Assim, “Denge Postergação” vem consolidar os valores que foram individualmente discriminados por conta contábil (Termo de Verificação ate a pagina 121) por mês-calendário.

- Nesta planilha a fiscalização realoca valores das receitas apuradas - adicionando-as ao mês a que realmente pertencem e concomitantemente subtraindo-as daqueles contabilizados pelo fiscalizado, para que não houvesse duplicidade, relativamente ao mesmo fato contábil, de valores em períodos de apurações distintos; assim os valores com sinais negativos, inseridos na planilha “Denge Postergacoes” foram realocados, com sinal positivo nos períodos de apuração ao que realmente pertenciam.

- Os valores indicados na coluna final da planilha como “Omissão de Receitas” indicam aqueles já discriminados e apurados, individualmente, no Termo de Verificação Fiscal – indicados por sub-conta contábil.

Assim, na Planilha “DENGE POSTERGACOES”

“Denge Postergação” – Aba “ Postergações”

• Coluna A – “Cliente”

• Coluna B a BM:

i) Esta fiscalização adicionou, individualmente, valores que deveriam estar apropriados em Receita, no respectivo mês correspondente, postergados para períodos futuros.

ii) *Os mesmos valores foram subtraídos, por esta fiscalização, dos períodos em que o fiscalizado os apropriou em conta de resultado*

• *Coluna BN:*

iii) *Valores considerados, por esta fiscalização, como omissão de receitas – uma vez que não foram postergados para períodos posteriores. Não incluídos nas colunas B a BM.*

- *Em seguida a planilha “Denge Postergação” – Aba “Calculo IRPJ e CSLL” (...), que se refere ao reajuste das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL em decorrência dos ajustes efetuados pela autoridade autuante conforme o já exposto acima.*

- *Assim, a planilha “Denge Postergacao” demonstra a forma de imputação para apuração do lucro líquido do exercício de cada período base.*

- *O contribuinte, a época, verbalmente, informou estar sob o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura – Reidi; débitos de PIS e COFINS informados na DACON foram compensados com créditos referentes a compras e informados em DCTF saldos após esta compensação.*

*Para a apuração da postergação a fiscalização seguiu o determinado pelo artigo 273 do RIR.*

*Em relação ao quesito 5, a autoridade consignou que:*

- *Sim, as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte a esta fiscalização foram levadas em consideração, relativamente as bases de cálculo apuradas.*

- *Durante esta diligência, por amostragem, foram comparadas as notas fiscais apresentadas em impugnação com aquelas fornecidas pelo contribuinte durante a fiscalização e computadas nos valores lançados.*

- *A Denge informou, estar amparada, para alguma de suas receitas da atividade, quando o cliente é habilitado, pelo REIDI – Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura, relativamente ao PIS e a COFINS, com base os artigos 1º a 5º da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, artigo 16º do decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e na alínea “b” e “c”, rtigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 758, de 25 de julho de 2007.*

- *A fiscalizada forneceu cópias dos Atos Declaratórios Executivos da RFB que habilitaram alguns de seus clientes ao REIDI (ADEs em anexo), bem como Notas Fiscais de serviços ou venda que os vinculam ao regime.*

- *Quanto ao quesito 6, a autoridade consignou que - Sim, individualmente por cada sub-conta contábil do passivo e individualmente por lançamento contábil, uma vez que a Denge*

*vinha, sistematicamente contabilizando valores em sub-contas patrimoniais 2401 “Adiantamento de Clientes”.*

*- Confrontou-se com contratos, aceites pelo cliente do fiscalizado, recebimentos efetivos pela prestação de serviços, notas fiscais emitidas pelo fiscalizado e ainda informação da ANEEL – Agencia Nacional de Energia Elétrica – diligencia – pelo inicio de operação das usinas e geração.*

*- Quanto ao quesito 7, a autoridade consignou que:*

*- Metodologia e forma de cálculo detalhada na resposta ao quesito 2.*

*- Resumidamente, referem-se aos valores de receitas apuradas pela fiscalização relativamente a valores que permanecem em contas patrimoniais passivas – conforme livros e balancetes em anexo ao presente processo.*

*- Valores Inseridos na Planilha Excel “Denge Postergação” – Sub Planilha “Postergação” Coluna “BN” – detalhamento da formação do lucro liquido do exercício apurado, lucro real apurado, impostos a pagar, valores informados em DCTF.*

*- Assim, os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro liquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro liquido ou a ele adicionados, respectivamente.*

*- No caso da Denge, a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, custo correspondente ou de reconhecimento de lucro, constituiu fundamento de lançamento de imposto, correção monetária e multa, pois dela resultou:*

*a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que deveria ser devido “E”*

*b) redução indevida do lucro real, uma vez que só há em se falar em postergação no pagamento do imposto quando o sujeito passivo “efetivamente” paga o imposto no período subsequente. Se no período seguinte o imposto não foi pago, não há que se falar em postergação do pagamento do imposto e, neste caso, a totalidade da receita deve ser tributada dentro de seu período de competência, como procederá esta fiscalização.*

*- O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções foi feito pelo valor liquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito.*

*- Por outro lado, nos casos em que , nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo da contribuição social sobre o lucro liquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurado no período base inicial, apurado no*

*período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.*

*Após a lavratura do Termo de Diligência Fiscal, de folha 5766, a contribuinte foi cientificada em 25/09/2013 às 20:29h, conforme Termo de Abertura de Documento, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Ccontribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/intimações.*

*À folha 5768, foi lavrado pela DICAT/EQPEJ-P JURÍDICA DRFRJII o “termo de ciência por decurso de prazo”, segundo o qual, a contribuinte foi cientificada por decurso de prazo de 15 dias a contar a disponibilização destes documentos através da Caixa Postal, Módulo e-CAC do Site da Receita Federal. A disponibilização na Caixa Postal foi em 25/09/2013 e a ciência por decurso de prazo foi em 10/10/2013.*

*Por fim, importa destacar que após a ciência da contribuinte do Termo de Diligência Fiscal não houve aditamento à impugnação inicialmente apresentada.*

### **Decisão de primeiro grau**

A decisão de primeiro grau (fls. 6.223-6.256) negou provimento à impugnação, nos termos da sua ementa:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2008, 2009, 2010*

*NULIDADE*

*Afasta-se a preliminar de nulidade do auto de infração, quando este for lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.*

*PEDIDO DE DEPOIMENTO DE AUTORIDADE AUTUANTE. DESCABIMENTO*

*Indefere-se, por falta de previsão legal e normativa, o pedido do impugnante para o depoimento.*

*PEDIDO DE DILIGÊNCIA*

*Descabe a realização de diligência, quando todos os elementos de prova que necessita o julgador para elucidar os fatos que ensejaram o lançamento já se encontram nos autos.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Ano-calendário: 2008, 2009, 2010*

*OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO*

*Caracteriza passivo fictício e, por conseguinte, omissão de receita a manutenção, no passivo como se adiantamento de clientes fossem receitas de vendas e serviços que deveriam ter sido oferecidas à tributação no correspondente período de apuração.*

*CONTRATOS DE CURTO PRAZO. FATURAMENTO ANTECIPADO.*

*Nos contratos de curto prazo, em decorrência do princípio da competência, como não se tem o produto, o valor recebido como adiantamento de cliente está vinculado à obrigação de produzir o mesmo, só reconhecendo-se a receita quando o produto ficar pronto e disponível para o comprador, caracterizando-se o faturamento antecipado.*

*CONTRATOS DE LONGO PRAZO*

*Na apuração do resultado de contratos, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada (sic) ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens e serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração: o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração, ou, parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato da produção executada no período de apuração. A percentagem do contrato será determinada com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção, ou, com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.*

*REIDI. BENEFÍCIO ANTES DA HABILITAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE*

*O termo inicial para contagem do prazo de 05 anos para fruição do benefício do REIDI é a data da publicação no D.O.U do respectivo ato de habilitação ao regime emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As aquisições e importações de bens e serviços em data anterior à habilitação ao REIDI não são alcançados pelo benefício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010*

*OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO*

*Caracteriza passivo fictício e, por conseguinte, omissão de receita a manutenção, no passivo como se adiantamento de clientes fossem receitas de vendas e serviços que deveriam ter sido oferecidas à tributação no correspondente período de apuração.*

#### **CONTRATOS DE CURTO PRAZO. FATURAMENTO ANTECIPADO.**

*Nos contratos de curto prazo, em decorrência do princípio da competência, como não se tem o produto, o valor recebido como adiantamento de cliente está vinculado à obrigação de produzir o mesmo, só reconhecendo-se a receita quando o produto ficar pronto e disponível para o comprador, caracterizando-se o faturamento antecipado.*

#### **CONTRATOS DE LONGO PRAZO**

*Na apuração do resultado de contratos, com prazo superior a um ano, de construção por empreitada (sic) ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens e serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração: o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração, ou, parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato da produção executada no período de apuração. A percentagem do contrato será determinada com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção, ou, com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.*

#### **REIDI. BENEFÍCIO ANTES DA HABILITAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE**

*O termo inicial para contagem do prazo de 05 anos para fruição do benefício do REIDI é a data da publicação no D.O.U do respectivo ato de habilitação ao regime emitido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. As aquisições e importações de bens e serviços em data anterior à habilitação ao REIDI não são alcançados pelo benefício.*

### **Recurso voluntário**

O contribuinte apresentou, às fls. 6.322-6.330, recurso voluntário tempestivo, mediante o qual aduziu as seguintes razões:

1) Fabrica equipamentos de valor elevado e que são construídos em função das peculiaridades de cada cliente, o que exige o adiantamento de valores por parte destes.

Assim, a autoridade fiscal não compreendeu a sua operação ou não quis compreender e produziu relatório sem considerar as peculiaridades de cada operação;

2) as suas operações são de faturamento antecipado, quando ainda não fabricou os bens; e não de venda para entrega futura, quando já possuiria os bens, mas, por conveniência do comprador, a entrega é postergada;

3) a autuação seria nula em razão da ausência de diligências para a busca da verdade material;

4) protestou, na impugnação, pela produção de prova suplementar para melhor instruir os autos e a juntada de documentos que não puderam ser carreados em função do exíguo prazo de 30 dias. Pediu, especialmente, a realização de diligência junto aos contratantes para demonstrar não ter ocorrido omissão de receita;

5) Haveria ainda contratos não concluídos. O fato de a ANEEL ter informado que as usinas já se encontrariam em funcionamento não provam que os contratos já estariam concluídos, pois o contribuinte não é uma empresa construtora de barragens;

6) Aduz que requereu o depoimento pessoal testemunhal da autoridade fiscal para elucidar os fatos;

7) O acórdão recorrido violou o contraditório e a ampla defesa. O contribuinte, de fato, compreendeu a tese da acusação, mas não a apuração fática documental. Assim, deveria ter sido anulada a autuação. Ao não fazê-lo, a decisão de primeiro grau maculou o seu direito de defesa e o contraditório. Isso está comprovado em razão da própria diligência determinada pela autoridade julgadora. Também maculou o seu direito ao não determinar a diligência requerida, nem o depoimento da autoridade autuante;

8) Os cálculos são tão obscuros que o julgador, Sr. Marcus Vinicius de Lacerda Amorim, divergiu da decisão para afirmar que pairam dúvidas sobre os valores.

9) Por fim, requer a nulidade da decisão de primeiro grau ou o auto de infração. Abaixo, reproduzo o teor do pedido na sua integralidade:

*Pelo exposto requer:*

*-Seja anulada a decisão de primeira instância para se determinar que se procedam as diligências requeridas pela Recorrente quando de sua impugnação, em respeito ao Direito de Ampla Defesa e o contraditório;*

*Ou, alternativamente,*

*- Considerando as alegações da Recorrente, acolhida a tese defensiva, seja anulado o auto de infração, objeto da impugnação.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

O presente feito corresponde ao lançamento decorrente de PIS/Cofins sobre os mesmos fatos que ensejaram autuação de IRPJ e CSLL nos autos do processo nº 18470.732118/2012-71.

O referido processo foi julgado por esta Turma em 3 de maio de 2016. Naquela oportunidade, proferi o seguinte voto:

*De início, cumpre-me delimitar o teor da lide, conformada pelo pedido formulado. O recorrente pede a nulidade da decisão de primeiro grau e, alternativamente, a nulidade do lançamento. Não há nenhum pedido quanto ao mérito, em si, da autuação.*

*Pois bem, iniciaremos com o pedido de nulidade do auto de infração.*

*Entendemos que esse pedido é totalmente improcedente. Mesmo se considerássemos - o que aduzimos apenas para fins de encadeamento de raciocínio - que parte dos valores lançados não estariam suficientemente embasados, há valores constituídos pela autoridade fiscal com base na própria informação do sujeito passivo de que concluiu os contratos e, como tal, os montantes que permaneceram registrados em conta de passivo foram autuados como omissão de receita por passivo fictício. É o caso, por exemplo, do Cliente Rio Palmeiras, em que a conclusão da obra ocorreu em 2006, mas houve a manutenção do valor no passivo; uma evidente situação de passivo fictício. Vale também destacar o registro de valores na conta "Clientes a identificar", em relação aos quais, o contribuinte, intimado a esclarecer sua ocorrência, informou não ser possível fazê-lo. É outro evidente caso de passivo fictício a ensejar a omissão presumida de receita.*

*No recurso voluntário, o contribuinte alega que a autoridade não provou a impossibilidade de o contribuinte operar com faturamento antecipado. Nas suas palavras, "Mas onde está a comprovação de que, de fato, a empresa não poderia operar com faturamento antecipado ou, de fato não o fez?".*

*Ora, é contribuinte que, diante da intimação fiscal, deveria ter feito a prova da efetiva existência do passivo. Não podemos perder de vista que a previsão legal de omissão presumida de passivo fictício impõe, ao contribuinte, o dever de comprovar a efetividade das suas contas de passivo sob pena de legitimar a autoridade para realizar o lançamento com base em presunção legal. Foi o que houve no presente feito.*

*Na verdade, a autoridade fiscal foi ainda além. Com esmero na execução do seu trabalho, ao verificar e realizar de postergação (oferecimento do valor à tributação em data posterior à*

*ocorrência do fato gerador), promoveu o seu cálculo com o fito de reduzir o valor da exigência ao patamar legal.*

*O contribuinte, no seu recurso, dá exemplos de situações em que o funcionamento de usinas não significa a execução do contrato, como equipamentos que não guardam relação com a geração e usinas que entram em operação com um menor número de turbinas. Ora, estes não são exemplos de situações reais, mas sim hipóteses, meras conjecturas levantadas pela contribuinte, mas sem qualquer elemento de prova, nem sequer indiciárias, de que situações como as conjecturadas teriam ocorrido.*

*Aqui, cumpre-me repetir, diante do passivo registrado, caberia à contribuinte ter feito essa prova de que tais valores, realmente assim se caracterizariam.*

*Com relação ao pedido de nulidade da decisão recorrida, melhor sorte não deve ter o recurso.*

*O pedido para a realização de diligência é absolutamente genérico e não fundamentado.*

*É genérico, uma vez que não especificou quais clientes deveriam ser intimados. Afinal, mais uma vez, não podemos perder de vista que, em muitos casos, foi o próprio contribuinte, na fase fiscalizatória, que afirmou ter concluído o contrato e, portanto, neste caso não faria qualquer sentido promover qualquer busca.*

*É desmotivado, porque cabe ao contribuinte promover a referida prova do que alega, como já reiteradamente aduzimos. Assim, deveria demonstrar a razão de não ser capaz de produzi-la. Não faz sentido que, diante de quase cinco dezenas de clientes, o contribuinte não tenha tido êxito - ele mesmo, já que o ônus é seu -, em obter as informações que pleitearia.*

*A diligência baixada pela autoridade julgadora de primeiro grau não legitima dizer que o contribuinte teria razão à diligência requerida pela simples razão de que elas possuíam objeto distintos. Enquanto a diligência pleiteada pela defesa visava obter informações de seus clientes relativamente à execução dos contratos, a diligência requisitada pela autoridade julgadora decorreu, principalmente, da sua dificuldade de verificar os cálculos efetuados pela autoridade fiscal, uma vez que foram apresentados em formato de imagem.*

*O resultado da diligência, contudo, não foi contestado pela defesa; nem na oportunidade franqueada pelo julgador de primeiro grau e nem em sede de recurso voluntário. A defesa não se deu ao trabalho de redigir uma só linha para contestar com um mínimo de especificidade o minucioso trabalho fiscal. É evidente que os valores são complexos no caso de postergações, o que pode levar, como levou, a devolução do feito para outras elucidações, mas isso não dá azo a nulidade do lançamento, nem da decisão de primeiro grau que denegou o pedido de diligência formulado pela defesa.*

*Mais uma vez é relevante destacar que o pedido é pela nulidade da autuação ou da decisão de primeiro grau. Não há pedido alternativo de redução da exigência. Diante de elementos*

*lançados com base no próprio reconhecimento do contribuinte de ter concluído o objeto contratado e da sua absoluta incapacidade de desferir um único golpe especificamente dirigido a algum dos inúmeros fatos aduzidos pela autoridade fiscal, tudo me leva à conclusão da correção do trabalho fiscal.*

*Com relação ao pedido de depoimento testemunhal, também não merece razão o pleito da defesa pela nulidade da decisão de primeiro grau por denegar. Além de não haver previsão legal para tal, o rito do julgamento de primeiro grau não é presencial sequer para o contribuinte, o que não tornaria esta prova inútil. Ademais, a autoridade fiscal está na posição de acusador e não de testemunha. Seria o mesmo que pedir o depoimento testemunhal do ministério público na ação penal. Por fim, estamos tratando de fatos contábeis, que exigem prova escrita, e não de ocorrências físicas, cuja prova poderia ser realizada por meio de testemunho ocular.*

*O recurso tem a aparência de possuir apenas o caráter protelatório da exigência do crédito tributário.*

*Voto, pois, por rejeitar as preliminares suscitadas - nulidade da autuação e da decisão de primeiro grau - e, assim, já que não houve pedido específico de mérito, negar provimento ao recurso voluntário.*

Não há qualquer particularidade no presente feito cujas exigências foram aqui constituídas em decorrência do lançamento do IRPJ.

A mesma conclusão, pois, deve ser alcançada.

Voto, pois, por rejeitar as preliminares suscitadas - nulidade da autuação e da decisão de primeiro grau - e, assim, já que não houve pedido específico de mérito, negar provimento ao recurso voluntário

*(assinado digitalmente)*

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

## **Declaração de Voto**

Conselheira Livia De Carli Germano

Pedi vista dos autos para compreender a conclusão do ilustre relator quando este limita a sua análise aos pedidos de nulidade da decisão de primeiro grau e do auto de infração, entendendo não haver pedido quanto ao mérito da autuação.

De fato, na literalidade, os pedidos da Recorrente referem-se apenas à "nulidade":

*Pelo exposto requer:*

*- Seja anulada a decisão de primeira instância para se determinar que se procedam as diligências requeridas pela Recorrente quando de sua impugnação, em respeito ao Direito de Ampla Defesa e o contraditório;*

*Ou, alternativamente,*

*- Considerando as alegações da Recorrente, acolhida a tese defensiva, seja anulado o auto de infração, objeto da impugnação.*

Sem embargo, entendo que a conclusão sobre o conteúdo do pedido não deve se limitar à literalidade de tal capítulo da peça, mas ao conteúdo da peça recursal. Neste sentido, o Código de Processo Civil atualmente em vigor estabelece, no art. 322, §2º, que "*A interpretação do pedido considerará o conjunto da postulação e observará o princípio da boa-fé.*"

Acontece que, mesmo após análise do conjunto da postulação no recurso apresentado, chego à mesma conclusão do ilustre relator.

Embora a Recorrente tenha aberto um capítulo específico intitulado "DO MÉRITO" em sua peça recursal, todos argumentos ali aventados, se procedentes, levariam à conclusão pela nulidade, ou do auto de infração ou da decisão recorrida, eis que ali as afirmações estão restritas a matérias como a ausência de análise pormenorizada e a obscuridade dos cálculos.

Diante disso, e por também concordar com o relator quanto à conclusão subsequente, acompanho-o integralmente.

*(assinado digitalmente)*

Livia De Carli Germano