



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 18471.000414/2006-51
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.812 – 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente A T L - TELECOM LESTE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

JUNTADA DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ALÍNEAS DO §4º, DO ARTIGO 16.

Não é possível a juntada de documentos adicionais após o julgamento de recurso voluntário, ou recurso de ofício, quando não demonstradas as situações das alíneas *a*, *b* ou *c*, do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Luís Flávio Neto e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte em epígrafe, contra acórdão de embargos de declaração que não analisou provas juntadas em petição de embargos, haja vista haverem novas razões trazidas na decisão embargada, nos termos do artigo 16, §4º, “c”, do Decreto 70.235/72. Objetiva-se com o Recurso a nulidade dos acórdãos de embargos e a análise das provas juntadas pela Turma a quo.

Na origem, trata-se de Autos de Infração lavrados para cobrança de PIS, COFINS e IRRF, bem como ajuste do saldo de prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL.

O auto de infração de ajuste da base do IRPJ e da CSLL decorrem de acusação de redução indevida de receita e da glosa de custos e despesas não comprovados. As demais cobranças são reflexas. A cobrança de IRRF decorreu da acusação de ter havido pagamento sem causa.

Em relação a autuação, o que importa ao presente julgamento trata-se apenas da parcela levada a termo sob a rubrica "Redução de Receita", da ordem de R\$ 36.093.095,95, resultado da soma dos valores de estorno de provisões de receitas de DETRAF (R\$ 33.333.804,87) (recebimento por utilização de sua rede por outras operadoras), Comissão de Vendas ou Dealers (R\$ 1.985.393,12) e chamadas Não Faturadas (R\$ 773.897,86), que se deu porque a empresa supostamente não teria comprovado os motivos para a o estorno de receitas.

Em 1ª instância administrativa, a impugnação apresentada pelo Contribuinte foi julgada parcialmente procedente, de modo a (i) afastar a cobrança de IRRF e multa de ofício sobre sucessora; e (ii) manter em parte os ajustes de prejuízo fiscal e base negativa, bem como cobranças de PIS e COFINS.

Apresentado Recurso Voluntário e de Ofício a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara julgou ambos parcialmente procedentes. O Recurso de Ofício foi provido quanto a restauração da multa de ofício quanto à sucessora, apenas. Já na análise do Recurso Voluntário manteve-se a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre omissão de receitas relativas ao estorno de vendas.

Vale a transcrição da ementa do julgado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Exercício: 2003

IRPJ e reflexos.

DETRAF. A declaração de tráfego é documento hábil a demonstrar as despesas das empresas de telecomunicações que remuneram suas congêneres pela utilização de suas redes de transmissão.

Sucessão. Multa de ofício. Deve ser restaurada a multa de ofício aplicada sucessora, exonerada em 1ª Instância, quando demonstrado que há controle comum da sucedida e sucessora, que permite que a sucessora tenha conhecimento dos fatos que levaram ao lançamento.

Receitas excluídas. Exclusões de receitas que tenham sido reconhecidas, sob o argumento de que foram reconhecidas em outro momento necessário que o contribuinte demonstre em que momento reconheceu tal receita, indicando seu lançamento contábil.

IRRF. Demonstrado que o pagamento foi realizado, seu beneficiário e sua causa, não cabe o lançamento do IRRF.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício no que se refere ao IRRF e por maioria dar provimento ao recurso de ofício no que se refere à multa de ofício, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento e Irineu Bianchi e quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar provimento parcial, nos termos do voto do relator." (g.n.)

Cientificado da decisão o Contribuinte, tempestivamente, opôs Embargos de Declaração, alegando que *especificamente no que tange ao "item omissão de receitas — estorno de vendas", composto pelo questionamento de 03 lançamentos contábeis, o acórdão foi omissivo em relação aos lançamentos nos valores de R\$ 1.958.393,12 (comissão de vendas - Dealers) e R\$ 773.897,86 (Interface). Além disso, no que tange ao lançamento da ordem de R\$ 33.333.804,97 (Detraf), o acórdão restou contraditório, pois, a despeito de reconhecer que a exclusão da receita se deu em virtude do estorno de uma provisão, manteve o lançamento ao argumento de que não foi demonstrado que a receita real foi reconhecida em outro lançamento contábil, alterando substancialmente o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa responsável pelo lançamento, o que é vedado nos termos do artigo 146, do CTN.*

Em suas razões de embargos o Contribuinte alega que no curso do processo restou comprovando que referidos valores autuados referem-se a estornos de provisões de receitas de DETRAF (R\$ 33.333.804,87), Comissão de Vendas ou Dealers (R\$ 1.985.393,12) e chamadas Não Faturadas (R\$ 773.897,86), as quais não geraram qualquer impacto tributário.

Em relação à exclusão da receita relativa ao DETRAF alega que o acórdão altera o critério jurídico da autuação, na medida em que exige a comprovação de posterior

reconhecimento da receita. Diante disso, traz aos autos diversos documentos para comprovar o reconhecimento da referida receita em momento posterior, nos seguintes termos:

Conforme comprovam os Livros Razão no 42, 43 e 44 (DOC 01), referentes, respectivamente, aos meses de março, abril e maio de 2002, o valor de R\$ 33.333.804,97, lançado a débito na conta contábil de receita nº 4112151101, no dia 01.04.2002, sob a rubrica "Provisão Detraf mar/2002" (lançamento 100126732), e que foi objeto da autuação, nada mais é que o estorno da provisão constituída nesta mesma conta contábil, no dia 31.03.2002, sob a mesma rubrica "Provisão Detraf mar/2002" (lançamento nº 100126731).

A tributação da receita real de DETRAF do mês de março é objeto dos lançamentos nº 100127476 e 100127481, nos valores respectivamente de R\$ 3.214.692,93 e R\$ 29.850.410,44 (total R\$ 33.065.103,37), ambos realizados no dia 26.04.2002, conforme livro Razão nº 43. A composição do Livro Razão e respectiva Tributação das receitas reais de DETRAF podem ser facilmente verificadas nos • Balancetes de março e abril de 2002 ora apresentados (DOC. 02).

Quanto aos outros dois valores, comissão de vendas e vendas não faturadas, o Contribuinte também junta documentação contábil demonstrando o reconhecimento da receita, posteriormente à reversão da provisão de receita. (a partir das fls. 1.116)

No julgamento dos embargos a Turma a quo rejeitou a existência de contradição em relação ao quanto decidido sobre a tributação da receita relativa à DETRF; reconheceu a omissão quanto aos efeitos fiscais da reversão das receitas chamadas comissão de vendas e vendas não faturadas, negando provimento ao recurso também em relação aos valores de R\$ 1.985.393,12 e R\$ 773.897,86, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

Ementa: Não demonstrada a contradição alegada, rejeitam-se os embargos quanto esta alegação e corrige-se a omissão constatada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos, rejeitar a existência de contradição e solucionar a omissão alegada, negando provimento ao recurso também em relação aos valores de R\$ 1.985.393,12 e R\$ 773.897,86.”

Dessa decisão foram opostos novos embargos de declaração pelo Contribuinte (fls. 1239) alegando as seguintes omissões no acórdão:

(i) ausência de análise e manifestação acerca dos documentos acostados às fls. 1166/1216, os quais comprovam cabalmente o reconhecimento posterior da receita de Detraf e Interface que foram estornadas e sua respectiva tributação, lembrando que os mesmos foram acostados aos autos em momento oportuno; e

(ii) ausência de manifestação acerca da alegação relacionada à receita de "Dealers", de que sequer haveria necessidade de demonstração da tributação da respectiva receita real. Isto porque a contrapartida da provisão constituída e posteriormente estornada são contas de despesa, como se verifica do livro diário juntado às folhas 505 a 508.

No julgamento destes embargos a Turma deles não conheceu, assim se manifestando:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO NA APRECIÇÃO DE MATÉRIA EMBARGADA. ELEMENTOS DE PROVA.

Não se conhecem de embargos que visam unicamente ao reexame do conjunto probatório sob a alegação de contradição ou omissão de exame da matéria em sede de primeiros embargos interpostos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer dos embargos, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

Cientificado dessa decisão, tempestivamente, o Contribuinte apresentou Recurso Especial, visando a nulidade do acórdão que não analisou documentação trazida aos autos ao amparo do artigo 16, § 4º, “c”, do Decreto 70.235/72.

Alega divergência em relação ao Acórdão 107-09.301, onde se admitiu a análise de provas em sede de embargos de declaração.

Em suas razões recursais alega o Contribuinte que providenciou toda documentação apta a comprovar posterior reconhecimento e tributação das receitas que foram inicialmente estornadas.

Alega ainda que a prova documental foi trazida aos autos em momento oportuno, tão logo surgiu o questionamento do Colegiado sobre a tributação real das receitas estornadas, nos termos do artigo 16, §4º, “c”, do Decreto 70.235/72.

Alega, por fim, que a Turma de julgamento deixou de analisar os documentos juntados, equivocadamente, ao argumento de que haveria falta de prova sobre o reconhecimento posterior da receita.

Argumenta que nesse contexto impõe-se a análise dos documentos, sob pena de ofensa aos princípios mais comezinhos do direito, em especial os princípios da oficialidade e da verdade material que regem o processo administrativo.

Assim sendo, o Contribuinte pede o reconhecimento da divergência e a nulidade dos acórdãos anteriores, determinando-se o retorno dos autos para análise das provas colacionadas aos autos.

A Autoridade competente deu seguimento ao Recurso Especial, nos seguintes termos:

“Da acurada leitura dos acórdãos recorridos e do dito paradigma, observo que em ambos os casos:

a) há apresentação de prova substancial (chamada essencial, no paradigma) capaz de ilidir a autuação fiscal; no presente caso, o oferecimento da receita à tributação, considerada omitida, em outro momento, quando efetivamente auferida e no valor efetivo (regime de competência versus caixa);

b) as referidas provas foram acostadas aos autos em momentos posteriores à interposição do Recurso Voluntário, sendo temperado o preceito esculpido no artigo 16 do PAF com o princípio da verdade material dos fatos;

c) em ambos casos, os documentos de prova juntados pela recorrente não foram conhecidos e sequer explicitado o motivo de não terem sido analisados (ausência de fundamentação legal para deixar de serem apreciados); no presente caso, trata-se do Acórdão nº 1302-000.740, que ao tratar da matéria embargada não fez menção aos lançamentos contábeis acostados aos Embargos de Declaração, que ao dizer da embargante comprovavam a insubsistência dos lançamentos tributários.

Pelo exposto, vê-se que há divergência de interpretação à norma processual dada por Turmas de Julgamento deste Conselho. O Recurso Especial não se presta ao reexame das provas dos autos. No presente caso, o objeto do Recurso Especial é analisar se o Acórdão nº 1302-000.740, ao apreciar os Embargos de Declaração, deveriam conhecer e se manifestar sobre os documentos comprobatórios apresentados pela Embargante às e-fls. 1129 a 1177 (registros contábeis).

Desta forma e nestas condições, deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.” (g.n.)

A fazenda Nacional apresentou regularmente as contrarrazões ao Recurso do Contribuinte, argumentando, em suma:

- ✓ Que há impossibilidade legal de conhecimento de documentos novos apresentados pela contribuinte após o prazo de impugnação, tendo em vista a ocorrência de preclusão temporal;
- ✓ No caso presente, verifica-se a configuração inarredável do fenômeno da preclusão temporal, posto que já há muito ultrapassado, in casu, o momento adequado para a apresentação da prova documental, qual seja, a fase da impugnação ao auto de infração;
- ✓ O contribuinte não comprovou, ou sequer aduziu, a impossibilidade de apresentação oportuna da documentação acostada intempestivamente, o que impede seu conhecimento, a teor do disposto no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;

- ✓ Nenhum dos motivos excepcionais previstos nas alíneas foi invocado pelo contribuinte para justificar a juntada de documentos após a fase impugnatória inicial. Portanto, incabível a juntada posterior de documentos;
- ✓ Nesse contexto, requer a FAZENDA NACIONAL seja desprovido o RECURSO ESPECIAL do contribuinte, mantendo-se incólume a decisão atacada. Subsidiariamente, requer seja a conclusão do acórdão pela devolução dos autos à Egrégia Turma para a análise dos documentos e reanálise do mérito do recurso, sob pena de supressão de instância.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

Tendo em vista que não há questionamento sobre a admissibilidade do Recurso pela Fazenda Nacional, não há reparos a se fazer na análise da admissibilidade do presente Recurso, eis que presentes os pressupostos de admissibilidade. Assim, passo à análise do mérito da questão.

Como visto, a questão a ser aqui debatida resume-se à possibilidade de apresentação de provas pelo Contribuinte, posteriormente à fase de impugnação administrativa. Debateremos, portanto, regras de processo administrativo tributário.

Em nosso ordenamento, o Decreto 70.235/1972 trata especificamente do processo administrativo fiscal federal.

O processo administrativo, tal como o processo judicial, pode ser dividido em fases. Para James Marins o PAF reparte-se em quatro fases sucessivas, a saber: (i) fase de instauração; (ii) fase de preparação e instrução; (iii) fase de julgamento; e (iv) fase de recurso. (Direito Processual Tributário Brasileiro (*Administrativo e Judicial*); 7ª Edição; *Dialética*; pg. 269).

Para Fabiana Del Padre Tomé, as fases de instauração e instrução se mesclam, na medida em que as provas devem ser apresentadas juntamente com a defesa. (*A Prova no Direito Tributário*; 3ª edição; *Noeses*; pg. 354)

De fato, é o que se pode observar do artigo 16, III, do decreto 70.235/1972, que exige apresentação das provas juntamente com a Impugnação, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Há, assim, legal limitação temporal à realização da produção probatória, que se confunde com o momento da apresentação da impugnação. Exceções a essa regra são as situações previstas no §4º, do artigo 16 em questão, que assim dispõe:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Conforme leciona Fabiana Del Padre Tomé, o ordenamento jurídico fixa termos dentro dos quais as atividades processuais devem ser realizadas, pois inadmite a instabilidade das relações jurídicas. (A Prova no Direito Tributário; 3ª edição; Noeses; pg. 356)

Para referida autora, a distinção feita pela doutrina entre verdade material e verdade formal e a forma de aplicação da primeira ao processo administrativo fiscal – admitindo-se a apresentação de provas a qualquer momento do processo – não procede. Vale aqui a transcrição de trecho de sua obra que trata da questão:

Essa corrente doutrinária proclama o abandono da formalidade, na esfera administrativa, em prol da produção de prova e contraprova, para, com isso, alcançar a verdade material. Tal conclusão, entretanto, não procede. O que se consegue, em qualquer processo, seja administrativo ou judicial, é a verdade lógica, obtida em conformidade com as regras de cada sistema. Conquanto nos processos administrativos sejam dispensadas certas formalidades, isso não implica a possibilidade de serem apresentadas provas ou argumentos a qualquer instante, independentemente da espécie e forma. É imprescindível a observância do procedimento estabelecido em lei, ainda que esse rito dê certa margem de liberdade aos litigantes. (A Prova no Direito Tributário; 3ª edição; Noeses; pg. 26)

Penso de forma semelhante. Em minha opinião as regras do processo administrativos não podem deixar de ser observadas, exceto nas hipóteses e na forma previstas na própria regra.

No presente caso, está muita clara a incidência do artigo 16, §4º, “c”, do Decreto 70.235/72, na medida em que com a manifestação da turma a quo de que haveria a necessidade de se comprovar o posterior reconhecimento de provisão de receita estornada, como condição para se legitimar a exclusão de receita realizada. Não há dúvida de que se trata de nova razão trazida aos autos pelo julgador.

Nesse contexto, voto DAR provimento ao recurso do Contribuinte, com retorno dos autos para que a Turma a quo analise os documentos juntados em sede de embargos.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora designada

Com a devida vênia, divirjo do entendimento do Ilustre Relator no caso destes autos.

Consigno, inicialmente, que a minha interpretação a respeito da possibilidade de prova no curso do processo administrativo é até mais flexível que a do Relator, em observância à verdade material e formalidade moderada. Nesse sentido, é o voto proferido nos autos do processo administrativo nº 14098.000308/2009-74 (acórdão nº 9101.002.781).

Não obstante isso, no caso destes autos não há que se adotar o entendimento manifestado em precedentes, como o acórdão acima citado (9101-002.781), eis que desde a autuação fiscal o contribuinte tinha pleno conhecimento da acusação de redução indevida de receita e da glosa de custos e despesas não comprovados pela Fiscalização e, assim, poderia fazer prova do seu direito tanto em impugnação administrativa, recurso voluntário, ou até mesmo após o prazo de recurso, mas desde que anteriormente ao julgamento deste recurso voluntário pela Turma *a quo*.

Ocorre que apenas com a apresentação de embargos de declaração foram apresentados documentos necessários à prova do alegado, como menciona o Ilustre Relator, não se justificando a aplicação das alíneas do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/1972 ao caso.

O recurso voluntário do contribuinte foi julgado pela Turma *a quo* da forma seguinte, conforme voto condutor:

Passo a análise do recurso voluntário.

Em relação ao item glosa de despesas a recorrente não se manifestou sobre os valores de R\$ 364.146,65, R\$ 600.000,00, R\$ 127.423,55 e R\$ 393.477,48, apenas protestando por entrega posterior de documentos, se forem encontrados. Não há nos autos demonstração de que tais documentos tenham sido juntados.

Diante do exposto, diante da falta de manifestação direta As infrações e da falta de documentos que provem a regularidade das despesas, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste item.

O item omissão de receitas — estorno de vendas não comprovadas, foi justificado o lançamento pela autoridade fiscal:

"Em relação à provisão Detraf mar/02 e dez/02, nos valores de R\$ 33.333.804,97 e R\$ 7.453.993,27, lançados a débito da conta de receita, 4112151101 — Interconexão, e custo, 3113999101 — Rede móvel, em 01/04/2002 e 31/12/2002, respectivamente, em que apenas foi apresentada à fiscalização demonstrativo, desacompanhado de documentação que lhe dê suporte, constando uma relação de empresas de telefonia supostamente beneficiárias de recursos a título de roaming. Este demonstrativo não comprova a efetividade desses custos operacionais, nem que tais receitas/recursos foram efetivamente transferidos as empresas de telefonia ali elencados. A documentação não foi apresentada, apesar da comprovação de tais transferências terem sido solicitadas em Termo de 27/09/2005."

A DRJ manifestou-se sobre a matéria:

Relativamente à glosa das reduções de receita, as alegações apresentadas, apesar de estarem acompanhadas apenas de cópias de controles mantidos em sistemas de informática e cópias de folhas do Diário que não se prestam para comprovar tais reduções, explicam o mecanismo contábil empregado no registro das receitas que, caso fosse um pouco mais bem explicado, poderia me convencer de que as receitas não foram, de fato, auferidas.

Desse modo, opto por manter a glosa e, assim, obrigar a interessada a explicar - e quiçá até provar - de um modo mais convincente à segunda instância administrativa ou ao Judiciário que as reduções de receitas correspondem a fatos que ocorrem nos seus negócios ou que ocorreram nos da sucedida, sob pena de ver definitivamente reduzidos o seu prejuízo fiscal acumulado e a base de cálculo negativa da CSLL, e constituídos os créditos tributários relativos às contribuições sociais.

A fls. 302 da impugnação a recorrente já trazia justificativas sobre as reduções de receita acima citadas.

Reproduzo literalmente:

"Com respeito ao valor de R\$ 33.333.804,97, lançado a débito na conta de receita (4112151101), em abril de 2002, em verdade, decorre de cancelamento da receita de DETRAF a receber de outras operadoras lançada a crédito naquela mesma conta (4112151101) no mês anterior, em março de 2002, consoante comprovam as planilhas gerenciais do sistema SAP e as cópias do Diário da impugnante (DOC número 14) e quando foi devidamente incluído no Lucro real a na base de cálculo da CSLL, do PIS e da COFINS.

Quanto ao lançamento de valor de R\$ 1.958.393,12 se refere a comissão de vendas (Dealers) e foi estbrnado dentro do próprio mês de abril de 2002, sem qualquer impacto fiscal, consoante comprovam as planilhas gerenciais do sistema SAP e as cópias do Diário da impugnante (doc. 15). Por fim, o

lançamento de valor de R\$ 773.897,86 em abril de 2004, representa o cancelamento de receitas diferidas contabilizadas pela impugnante no mês anterior (doc. 16), como estimativa de serviços que serão faturados apenas no mês subsequente.

Portanto, por constituir mero cancelamento de receita, falece ao auto de infração fundamento jurídico no particular, para exigência do ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como a cobrança de crédito tributário para o PIS e COFINS."

"Em relação à provisão Detraf mar/02 e dez/02, nos valores de R\$ 33.333.804,97 e R\$ 7.453.993,27 lançados a débito da conta de recita, 4112151101 — Interconexão, e custo, 3113999101 — Rede móvel, em 01/04/2002 e 31/12/2002, respectivamente, em que apenas foi apresentada à fiscalização demonstrativo, desacompanhado de documentação que lhe dê suporte, constando uma relação de empresas de telefonia supostamente beneficiárias de recursos a título de roaming. Este demonstrativo

não comprova a efetividade desses custos operacionais, nem que tais receitas/recursos foram efetivamente transferidos as empresas de telefonia ali elencados. A documentação não foi apresentada, apesar da comprovação de tais transferências terem sido solicitadas em Termo de 27/09/2005."

Analisando os documentos apresentados com a impugnação, em especial páginas do diário de fls. 502/503, verifico que a recorrente lança o valor de R\$ 33.333.804,97 a crédito da conta de receita 4112151101 e em abril, lança o mesmo valor a débito da mesma conta, anulando a receita. No entanto, observo a fls. 130, que a contribuinte justifica tal procedimento afirmando que refere-se a reversão da provisão de receita feita em março/2002, pelos recebimentos em abril/2002 também terem sido lançados à receita. O que se observa no diário, entretanto, não é isso. Há um lançamento em março reconhecendo a receita e em abril, no mesmo valor, estornando tal receita, sem que se demonstre que a receita foi reconhecida em outro lançamento.

Diferentemente do que afirma a recorrente, entendo o que explana no plano teórico. Ela pode fazer uma "provisão" no mês, atendendo o regime de competência, sem ainda ter o valor definitivo de sua receita no mês. No mês seguinte, se houver receita menor, poderia estornar parte da receita que foi reconhecida e submetida a tributação ou tributar a diferença se reconheceu receita menor que a real. O que não pode é anular totalmente a receita, exceto se houvesse situação de nada ter auferido de receita. Não é o caso dos autos, conforme reconhece a própria recorrente nos autos (fls.130).

Caso tivesse ocorrido o afirmado, bastaria a recorrente identificar quais são os lançamentos que reconhecem a receita.

O mesmo problema constato em relação ao valor de R\$ 7.453.993,27, onde, embora a recorrente descreva como teria agido, não demonstra que tenha reconhecido em outro momento a receita que foi totalmente excluída e nem qual seria a razão para a exclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso neste item.

Posteriormente, apresentando embargos de declaração, o contribuinte trouxe aos autos elementos adicionais de prova, no qual sustenta, conforme relatório do acórdão que julgou tais aclaratórios (acórdão 1302-00.740):

Argumenta a embargante:

- Em relação ao item omissão de receitas – estorno de vendas, composto pelo questionamento de 03 lançamentos contábeis, o acórdão foi omisso em relação aos lançamentos nos valores de R\$ 1.958.393,12 (comissão de vendas – Dealers) e R\$ 773.897,86 (Interface).

- No que tange ao lançamento de R\$ 33.333.804,97 (Detraf), o acórdão restou contraditório, pois a despeito de reconhecer que a exclusão da receita se deu em virtude do estorno de uma provisão, manteve o lançamento ao argumento de que não foi demonstrado que a receita real foi reconhecida em outro lançamento contábil, alterando o critério jurídico adotado pela autoridade administrativa responsável pelo lançamento

Destaco trecho do voto condutor do acórdão em julgamento destes primeiros embargos de declaração:

Em relação à contradição alegada pela embargante quanto ao valor de R\$ 33.333.804,97, não vislumbro tal defeito.

Reproduzo o trecho do acórdão que trata do tema: (...)

Fica evidente que não houve dúvida sobre a sistemática alegada, mas sim falta de prova sobre o reconhecimento posterior da receita que foi estornada.

Não demonstrada a contradição alegada, rejeito os embargos sobre esta matéria.

Quanto ao valores de R\$ 1.958.393,12 (comissão de vendas – Dealers) e R\$ 773.897,86 (Interface), assiste razão à embargante quanto à omissão.

Passo a analisar a matéria. (...)

Da mesma forma que no valor de R\$ 33.333.804,95, a recorrente afirma que teria feito um lançamento em um mês (ou no mesmo mês) por estimativa e depois estornaria o valor quando fazia o lançamento real. No entanto, novamente não demonstra que tenha feito o novo lançamento (real)

Diante do exposto, voto por conhecer dos embargos, rejeitar a existência de contradição e solucionar a omissão alegada,

negando provimento ao recurso também em relação ao valores de R\$ 1.985.393,12 e R\$ 773.897,86. (grifo nosso)

Em novos embargos de declaração, o contribuinte alega que não foram analisadas provas dos autos. Estes novos embargos não foram conhecidos pela Turma *a quo*, em julgamento do qual participei (acórdão 1302-001.133):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO DE CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO NA APRECIÇÃO DE MATÉRIA EMBARGADA. ELEMENTOS DE PROVA.

Não se conhecem de embargos que visam unicamente ao reexame do conjunto probatório sob a alegação de contradição ou omissão de exame da matéria em sede de primeiros embargos interpostos.

À ocasião, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado explicitou que não são cabíveis embargos de declaração para reexame do conjunto probatório:

Como se vê do acórdão embargado, a decisão reconheceu a omissão e analisou o mérito das alegações, negando provimento ao recurso voluntário.

Não há que se falar em omissão, especialmente quanto à análise das provas dos autos, pois os embargos não se prestam ao reexame do conjunto probatório, devidamente analisados pelo acórdão recorrido.

Assim, os embargos também não podem ser conhecidos quanto às matérias acima suscitadas, por não haver qualquer omissão a ser sanada.

De fato, a alegação de estorno de receita é tratada pelo contribuinte desde a impugnação administrativa (fls. 302 e seguintes dos autos), sem demonstração do reconhecimento posterior da receita que foi estornada.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento rechaçou o argumento relacionado a tal tema por falta de prova, nos seguintes termos:

Relativamente à glosa das reduções de receita, as alegações apresentadas, apesar de estarem acompanhadas apenas de cópias de controles mantidos em sistemas de informática e cópias de folhas do Diário que não se prestam para comprovar tais reduções, explicam o mecanismo contábil empregado no registro das receitas que, caso fosse um pouco mais bem explicado, poderia me convencer de que as receitas não foram, de fato, auferidas.

Desse modo, opto por manter a glosa e, assim, obrigar a interessada a explicar - e quiçá até provar - de um modo mais convincente segunda instância administrativa ou ao Judiciário

que as reduções de receitas correspondem a fatos que ocorrem nos seus negócios ou que ocorreram nos da sucedida, sob pena de ver definitivamente reduzidos o seu prejuízo fiscal acumulado e a base de cálculo negativa da CSLL, e constituídos os créditos tributários relativos às contribuições sociais.

Diante disso, não é caso de aplicação das exceções tratadas pelo artigo 16, §4º, *verbis*:

Art. 16 (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Ora, o caso dos autos não é de força maior que tenha impossibilitado a apresentação de documentos anteriormente (como prevê a alínea *a*, do §4º, do artigo 16), não há fato ou direito superveniente (como prescreve a alínea *b*) e tampouco caso de contraposição de fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (tratada pela alínea *c*).

Acrescento que a via de embargos de declaração - após julgamento do recurso voluntário - está restrita às hipóteses de omissão, obscuridade, contradição ou erro material, situações não vislumbradas no caso dos autos como consta do acórdão 1302-001.133, em julgamento dos segundos embargos declaratórios, cujas razões de decidir adoto.

Por tais razões, voto por **negar provimento** ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa