



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

Processo nº 19515.720436/2016-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.341 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2018
Matéria GLOSA DE EXCLUSÃO / DIFERIMENTO / POSTERGAÇÃO
Recorrente CONTERN - CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

O cerceamento de defesa somente se concretiza quando a parte recorrente comprova que ela não tomou conhecimento de alguma imputação ou que a interpretação desta se fez embaraçosa. No entanto, se a empresa entendeu perfeitamente a infração que lhe foi arrogada, como se observa a partir da leitura de suas peças recursais, inexistente o cerceamento de defesa pleiteado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

RECEITA COM SERVIÇOS DE EMPREITADA. TRIBUTAÇÃO.

A regra geral de tributação de prestação de serviços indica que ao longo do contrato deve-se tributar o IRPJ de acordo com o serviço prestado. Em relação aos serviços de empreitada, a legislação também permitiu que os custos e as receitas fossem reconhecidos proporcionalmente à conclusão da obra ou de acordo com a proporção do custo incorrido/custo total orçado. Além disso, se o serviço é prestado a órgãos públicos e similares, há permissão legal do diferimento da tributação do lucro para o momento do recebimento do montante devido pela contratante. Entretanto, a confirmação da aplicação das regras excepcionais impescinde da demonstração dos controles contábeis e fiscais por parte da empresa.

EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. MOTIVAÇÃO.

A exclusão de valores no lucro real deve estar acompanhada de comprovação de sua possibilidade. Se a empresa não demonstrou que a receita excluída não deveria ser tributada naquele momento, correto o procedimento fiscal de glosa da exclusão.

RECOMPOSIÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. POSSIBILIDADE CONDICIONADA.

A recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL poderá ser efetuada se a fiscalização, no lançamento fiscal, não considerou o efeito da adição efetuada em período posterior ao fato gerador do IRPJ e da CSLL.

CSLL. REFLEXO.

Se a base de cálculo da CSLL também foi reduzida indevidamente, nos mesmos moldes do IRPJ, correto o lançamento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as arguições de nulidade e, no mérito: a) negar provimento ao recurso voluntário relativamente: i) às glosas de exclusões; ii) à alegação de postergação do pagamento do imposto; b) dar provimento ao recurso para recompor o saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, tão somente do valor de R\$ 181.418.148,50. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Letícia Domingues Costa Braga e Breno do Carmo Moreira Vieira. Ausente momentaneamente a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado em substituição à Conselheira Livia De Carli Germano), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/MS), que, por meio do Acórdão 04-42.158, de 22 de fevereiro de 2017, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o presente processo de impugnação à autuação fiscal em desfavor de **CONTERN - Construções e Comércio Ltda.**

AUTUAÇÃO FISCAL

Na autuação fiscal em comento foram lavrados os autos de infração, fls. 69 e seguintes:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica	31.533.844,76
Juros de Mora	14.065.249,82
Multa Proporcional	23.650.383,57
Multa exigida isoladamente	
Valor do Crédito Tributário	69.249.478,15
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	
Juros de Mora	12.236.782,00
Multa Proporcional	5.457.458,82
Multa exigida isoladamente	9.177.586,49
Valor do Crédito Tributário	26.871.827,31
Total do Crédito Tributário do Processo	
	96.121.305,46

A ciência do lançamento foi pessoal em 29/06/2016.

Relata a autoridade fiscal no Termo às fls. 118 e seguintes as infrações verificadas:

- i. falta de justificativa e comprovação do valor excluído do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social, **R\$ 13.972.664,90**, no terceiro trimestre de 2011 e de **R\$ 11.233.614,22**, no quarto trimestre de 2011;
- ii. falta de comprovação e de amparo legal do valor excluído do Lucro Real e da base de cálculo da Contribuição Social, **R\$ 181.418.148,50**, no quarto trimestre de 2011.

IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou extensa impugnação em 27/07/2016, às fls. 161 e seguintes, na qual resume os fatos, afirma que a autoridade fiscal deixou de aprofundar sua investigação, de identificar corretamente a matéria tributável, de apurar os efeitos da postergação, de apurar corretamente a base de cálculo da CSLL, salientando os seguintes pontos relevantes para a solução do litígio:

Com relação ao valor de **R\$ 181.418.148,50**, afirma:

- i. a exclusão se deu por se tratar de receitas estimadas recebidas efetivamente apenas em 2012, quando foram submetidas a tributação conforme LALUR;
- ii. esse valor refere-se a receitas estimadas, não faturadas, de contrato de longo prazo, de construção de obras rodoviárias para a concessionária SPMAR S/A;
- iii. as receitas foram estimadas de acordo com as medições das obras e, por não terem sido faturadas e recebidas em 2011, foram excluídas da tributação;

iv. o balancete de verificação do 4º trimestre de 2011 da SPMAR S/A comprova a ausência de reconhecimento da obrigação para com a impugnante;

v. as demonstrações financeiras do ano 2011 foram aprovadas por auditores independentes sem ressalvas;

vi. por essas razões, não houve postergação.

Com relação ao valor de **R\$ 13.972.664,90**, afirma:

i. foi comprovadamente excluído das bases de cálculo em 30/09/2011 mas adicionado em 31/12/2011;

ii. a própria autoridade fiscal afirma que ocorreu uma postergação.

Com relação ao valor de **R\$ 11.233.614,22**, afirma:

i. foi comprovadamente excluído das bases de cálculo em 31/12/2011 mas adicionado em 31/01/2012;

ii. em sendo admitida a impugnação no que se refere ao valor de R\$ 181.418.148,50, os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL absorveriam a suposta infração;

Com relação à base de cálculo negativa da CSLL teria sido apurada incorretamente no 4º trimestre de 2011, R\$ 3.441.479,73, quando deveria ser de R\$ 17.414.144,63.

Também não teriam sido considerados na apuração do valor devido:

i. os créditos relativos à retenção do imposto na fonte, nos valores de R\$ 104.805,69 no 3º trimestre/2011 e R\$ 48.570,58 no 4º trimestre/2011;

ii. os créditos relativos à retenção da contribuição na fonte, nos valores de R\$ 87.158,89 no 3º trimestre/2011 e R\$ 33.621,84 no 4º trimestre/2011;

Subsidiariamente requer o recálculo do crédito tributário para considerar a correta base de cálculo negativa, relatada pela autoridade fiscal, e para aproveitar as retenções na fonte.

Por fim, impugna a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, requer a garantia de retificação de DIPJ e LALUR para evitar a tributação em duplicidade e apresenta seus pedidos:

a. cancelar integralmente os autos de infração;

b. se mantidos, reconhecer o direito de retificar DIPJs e LALUR, expurgando-se os efeitos das adições correspondentes às exclusões consideradas indevidas.

É a síntese do necessário.

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 04-42.158, de 22 de fevereiro de 2017, julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

Alegações de nulidade.

São improcedentes as alegações de nulidade por preterição do direito de defesa e/ou falta de motivação do ato administrativo, quando tais circunstâncias não se verificam no processo.

Reconhecimento de receitas

Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração os custos e parte do preço total proporcional ao cumprimento do contrato.

Deduções e exclusões. Ônus da prova.

O dever de provar as deduções e exclusões ao lucro real e à base de cálculo da CSLL incumbe ao contribuinte.

Juros moratórios incidentes sobre a multa de ofício. Taxa selic.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2011

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ao que não foi objeto de abordagem específica relativamente à CSLL, aplica-se o entendimento esposado quanto ao IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão da DRJ na data de 28/04/2017 - sexta-feira - (conforme AR-ECF de e-fl. 743), e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 30/05/2017 (e-fls. 746 a 789), conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fl. 745, repetindo os argumentos apresentados na impugnação, e acrescentando pedido de nulidade por cerceamento de defesa, em razão do não enfrentamento do pedido de improcedência em relação à suposta violação do art. 142 do CTN.

Alegou que a DRJ enfrentara a questão da violação do art. 142 do CTN como preliminar de nulidade, ao passo que, na impugnação, a empresa havia pedido pela improcedência do lançamento fiscal, por ausência de motivação adequada e específica, comprometendo material e substancialmente o lançamento tributário.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Como visto, a DRJ exonerou do lançamento fiscal o montante de R\$ 2.020.261,06, decorrente do (i) reconhecimento de Imposto de Renda e Contribuição Social Retidos na Fonte e também (ii) da incorreção na apuração da base de cálculo negativa da CSLL no 3º Trimestre de 2011.

Como o valor exonerado é menor que o limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017 (R\$ 2.500.000,00), a DRJ não recorreu de ofício a este CARF, razão pela qual tais questões não serão apreciadas neste voto.

NULIDADE

A recorrente pugna pela nulidade da decisão da DRJ por cerceamento de defesa, uma vez que a autoridade julgadora enfrentou suposta questão de nulidade, sem ter sido suscitada pela recorrente.

Não entendo ter razão a recorrente.

A citação do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 apenas serviu como fundamento subsidiário em relação ao tópico "Demais Alegações" contido no voto da DRJ.

Como se pode observar, a DRJ afastou o pedido de improcedência do lançamento fiscal, efetuado pela recorrente com base na falta de aprofundamento das investigações por parte da autoridade fazendária, o que teria ocasionado (segundo a ora recorrente) ausência de identificação da matéria tributável. Eis suas razões (da DRJ) de afastamento das alegações:

Pelo visto até o momento no presente voto, a impugnante foi autuada e impugnou minuciosamente a exigência fiscal, sendo sua discordância quanto ao mérito da possibilidade de diferir as receitas reconhecidas antes de seu efetivo recebimento e, é bom salientar, tendo havido oportunidade durante o procedimento fiscal e com a impugnação, não apontou o dispositivo legal que lhe permitiria assim proceder.

Assim, vê-se que a questão foi abordada de modo completo tanto pela Autoridade Fiscal quanto pela impugnante, cada qual expondo suas razões e seus fundamentos e, que, por serem substancialmente divergentes, apenas um prevalecerá.

Destarte os argumentos tratados no presente tópico e os demais que lhe são periféricos na peça de defesa são de caráter retórico, ali inseridos pelos nobres causídicos com a finalidade de melhor defender a causa de seus constituintes, mas guardam uma contradição intrínseca com sua argumentação de mérito, razão pela qual não devem ser acolhidos.

Desta forma, não vejo presente o alegado cerceamento de defesa, uma vez que a empresa entendeu perfeitamente o que lhe foi imputado, tanto é que despende muitas laudas em sua defesa para pugnar pelo diferimento da tributação, pela aplicação da postergação e pelo direito de refazer seu saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Assim, afasto o pedido de nulidade.

MÉRITO

Como visto, a fiscalização glosou valores inseridos no campo exclusões da parte A do Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur. No ano de 2011, a empresa apurou o IRPJ pelo lucro real trimestral. Veja os valores excluídos e os respectivos períodos de apuração (PA):

- i) R\$ 13.972.664,90 (período de apuração - 3º Trimestre de 2011);
- ii) R\$ 181.418.148,50 (período de apuração - 4º Trimestre de 2011);
- iii) R\$ 11.233.614,22 (período de apuração - 4º Trimestre de 2011).

Importante observar que a recorrente informou as exclusões de R\$ 13.972.664,90 e de R\$ 11.233.614,22 na linha 78 (Parcela Lucros Constr. p/Empr. Forn. c/PJ Dir. Pub.) da ficha 09-A, que trata da opção pelo diferimento da tributação do IRPJ. Quanto ao valor de R\$ 181.418.148,50, a recorrente informou na linha 78 da ficha 09-A (outras exclusões).

No recurso voluntário, a recorrente comenta que a sua atividade permite o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL, por prestar serviços de empreitada decorrentes de contratos de longo prazo, conforme redação do art. 407 do RIR/99.

Outrossim, alega que a fiscalização sequer considerou os efeitos da postergação dos tributos lançados, uma vez que há demonstração de que os valores excluídos do Lalur foram adicionados em períodos de apuração posteriores, e, assim, foram levados à tributação.

Afirma afronta ao art. 142, do CTN, em razão da forma inadequada da acusação fiscal, pela falta de aprofundamento nas investigações, resultando em erro de motivação.

Subsidiariamente, pugna pelo direito de restabelecimento do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Para a resolução da lide, alguns pontos precisam ser analisados:

1) Qual a forma de apuração contábil adotada pela recorrente, por prestar serviços de empreitada?

2) Que opção de tributação exerceu a recorrente: de acordo com a apuração da receita contábil ou na medida do recebimento dos pagamentos (diferimento)?

3) A recorrente contabilizou receitas estimadas, o que justificaria a exclusão do montante de R\$ 181.418.148,50 no lucro real e na base de cálculo da CSLL?

4) A postergação alegada pela recorrente efetivamente ocorreu?

5) Subsidiariamente aos questionamentos acima, a recorrente tem direito a restabelecer o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL em razão da adição dos valores nos períodos posteriores?

Pois bem.

De início, convém contra-argumentar o que fora alegado pela recorrente quanto à necessidade de emissão de nota fiscal para que haja reconhecimento de uma receita de prestação de serviços.

Se o serviço é prestado, a receita deve ser contabilizada e a tributação do IRPJ e da CSLL deverá ocorrer, mesmo que a nota-fiscal não tenha sido emitida.

E essa premissa vai ao encontro com o que define o regime de competência: que as receitas e despesas devem ser reconhecidas no período em que os serviços (ou bens) foram executados ou entregues, independentemente de terem sido recebidos ou pagos.

Desta forma, pode-se concluir que são institutos que não têm, necessariamente, uma correspondência temporal: prestação do serviço, emissão de nota-fiscal e recebimento.

Diferimento

Prosseguindo, cabe destacar a particularidade referente à contabilização de receitas decorrentes de contratos de empreitadas e seu reconhecimento fiscal.

No Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1999 (RIR/99), o art. 407 permitiu que a contabilização e a tributação das receitas decorrentes de prestação de serviços de empreitada fossem efetuadas i) na medida da ocorrência dos custos incorridos durante o período de apuração; ou ii) na porcentagem da execução da obra, que pode ser aferida ii.1) com base na proporção entre o custo incorrido no período e o custo total estimado, ou ii.2) com base em laudo técnico que certifique a porcentagem executada em razão do progresso físico da obra. Veja-se:

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

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

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

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - 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

II - 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.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

O art. 227 c/c 409 do RIR/99 permitiu que o lucro decorrente da prestação de serviços de contratos firmados com o poder público fosse tributado somente no momento do recebimento do pagamento, estabelecendo condições para este mister:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único, Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

(...)

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

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

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

Ou seja, a legislação permitiu a exclusão do lucro apurado no período, que decorresse de receita auferida de prestação de serviços de empreitada ao Poder Público, cujo pagamento não tenha sido recebido.

Daí conclui-se que, para que a tributação fosse diferida, a empresa deveria manter controles efetivos de sua contabilidade e de seus ajustes fiscais.

Com a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, que alterou significativamente a Lei das SAs (Lei nº 6.404/1976), foram introduzidas no ordenamento jurídico nacional as normas advindas da IASB (International Accounting Standards Board), instituição internacional que dita normas contábeis (denominadas IFRS - International Financial Reporting Standards) a serem seguidas mundialmente.

Na referida alteração, abriu-se possibilidade de emissão de normas expedidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com objetivo de estabelecer regras contábeis a serem seguidas.

Para impedir os efeitos fiscais decorrentes das alterações societárias, foi publicada a MP 449, no ano de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que criou o Regime Tributário de Transição (RTT), registro fiscal a partir do qual as empresas deveriam efetuar ajustes decorrentes das alterações societárias após vigência da Lei nº 11.638/2007 e as normas editadas pelo CPC.

De acordo com Pronunciamento Contábil nº 17, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tratava dos critérios para reconhecimento de receitas e despesas, e estava vigente na época da apuração dos fatos geradores lançados, a receita contábil decorrente de contratos de empreitada deveria assim ser reconhecida:

Reconhecimento da receita e da despesa do contrato

22. Quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, **a receita e a despesa** (transferência do custo para o resultado) associada ao contrato de construção **devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço**. A perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36.

23. No caso de contrato de preço fixo, a conclusão da construção pode ser confiavelmente estimada quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a receita do contrato puder ser mensurada confiavelmente;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
- (c) os custos para concluir o contrato, tanto quanto a proporção executada até a data do balanço, puderem ser confiavelmente mensurados; e
- (d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores.

(...)

25. **O reconhecimento da receita e da despesa** (transferência do custo para o resultado) referentes à fase de conclusão de um contrato **é muitas vezes referido como o método da percentagem completada**. Segundo esse método, **a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição**. Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho do contratado durante a execução do contrato.

26. **Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato é reconhecida na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado**, o mesmo ocorrendo com as despesas (transferência do custo para o resultado) do trabalho com os quais se relaciona. Porém, qualquer excedente dos custos totais esperados sobre as receitas totais do contrato deve ser reconhecido imediatamente como despesa (perda) de acordo com o item 36.

É de se reparar que o reconhecimento contábil das receitas e despesas não difere muito da regra vigente até 31/12/2007, portanto antes da vigência da Lei nº 11.638/2007.

Ou seja, a empresa já deveria registrar contabilmente as receitas de acordo com o que previa os arts. 407 e 227 c/c 409 do RIR/99 e optar pela forma de tributação baseada na apuração da receita bruta ou diferir a tributação do lucro para o momento do recebimento dos pagamentos das receitas auferidas.

Daí é que surge a controvérsia que circunda o caso em questão:

A recorrente optou por contabilizar as receitas e custos/despesas decorrentes dos contratos de empreitada firmados com o poder público em seguimento às novas normas contábeis ou a empresa já contabilizava desta forma antes mesmo da vigência da Lei nº 11.638/2007 e do CPC 17?

Assim como percebeu a fiscalização, entendo que a contabilização nesses moldes já era efetuada antes da vigência das novas normas contábeis.

Isto porque, na análise da DIPJ da empresa, vê-se que a recorrente não efetuou nenhum ajuste em relação às novas normas contábeis, pois não há menção de ajuste algum do RTT.

Repare-se que as fichas 06-A (que trata da demonstração de resultado conforme as regras contábeis da época - ano de 2011) e 07-A (que trata da demonstração de resultado conforme as regras contábeis de 31/12/2007) da DIPJ 2012, ac 2011, comportam os mesmos valores de receitas, custos e despesas, e resultam no mesmo valor de lucro antes da apuração do imposto de renda.

Na ficha 09-A também não há informação alguma na linha 02, que trata dos ajustes decorrentes do RTT, o que nos leva a concluir que a recorrente não efetuou nenhum ajuste conforme as normas contábeis editadas posteriormente a 31/12/2007.

Com relação aos ajustes de R\$ 13.972.664,90 e R\$ 11.233.614,22, fica mais fácil perceber que, independentemente da contabilização, a empresa teria optado pela tributação na medida do recebimento das receitas auferidas. Isto porque, com já dito, a empresa informou tais valores na linha 63 da ficha 09-A da DIPJ, que trata justamente do diferimento da tributação.

Já com relação ao valor de R\$ 181.418.148,50, a empresa alegou que teria apurado receitas estimadas que não haviam sido faturadas. E, por ter informado na linha "outras exclusões", poderia ter razão a recorrente, visto que o efeito fiscal entre as informações no RTT e no Lalur seria o mesmo. É claro que, se os ajustes decorrem da nova contabilidade, a empresa deveria efetuar os ajustes no programa F-CONT, que é a obrigação fiscal que demonstra os ajustes decorrentes do RTT, o que permitiria inclusive à fiscalização aplicar multa por descumprimento de obrigação acessória. Mas essa incorreção, a meu ver, não poderia dar azo ao lançamento fiscal.

Não obstante, o que vejo é que, em relação a todos os ajustes de exclusão, a recorrente peca por não ter os controles que pudessem corroborar suas assertivas.

Veja.

Como a tributação do IRPJ segue a regra de apuração do resultado contábil, nos termos dos arts. 6º (*caput*) e §1º e 7º do Decreto-Lei 1.598/1977 - base legal dos artigos 247 e 248 do RIR/1999 -, a tributação da receita decorrente de serviços de empreitada deveria recair sobre os valores reconhecidos na contabilidade da empresa:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

(...)

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Durante a fiscalização, foram solicitados à empresa os controles contábeis e fiscais, mas somente foram apresentadas algumas planilhas, que, por suas vezes, em nada acrescentam à utilização do diferimento da tributação.

A DRJ também avistou esta incongruência entre o que fora alegado pela ora recorrente e a realidade probatória, veja-se (e-fl. 728):

Se fosse o caso de diferimento do resultado, ainda assim isso não seria possível, pois, como bem salientou a Autoridade Fiscal, a autuada não tem controles que permitissem isso, fls. 129:

Saliente-se ainda que o contribuinte afirma (vide resposta à intimação 006) não possuir controle individual dos custos e despesas e, embora intimado mais de uma vez, não apresentou nenhum documento que comprovasse a execução da obra até 31/12/2011, nem, tampouco, os custos e despesas referentes a essa obra incorridos até 31/12/2011, impossibilitando o cálculo do lucro referente a execução parcial da obra.

Tampouco foi apresentado com a impugnação quaisquer justificativas ou elementos que permitissem aferir o fundamento e o valor de quaisquer exclusões que fossem autorizadas pela legislação.

Até a própria recorrente, em sua peça recursal, trata do assunto de maneira econômica, gastando "poucas tintas" com tal argumento, e pugna muito mais pela postergação dos efeitos tributários do que pela aplicação do diferimento.

Como não apresenta controles efetivos, que permitissem o diferimento da tributação, reforça ainda mais a convicção deste julgador de que não se trata efetivamente de diferimento de tributação, tampouco de receitas estimadas.

As supostas receitas estimadas não foram comprovadas como tal, pela recorrente; ao contrário, tudo indica que não se trata de receitas estimadas, principalmente a receita que ensejou a exclusão no montante de R\$ 181.418.148,50, justamente pela aposição da informação na linha "outras exclusões" da ficha 09-A da DIPJ.

Desta forma, afasto o pedido de aplicação/reconhecimento do diferimento da tributação.

Postergação

Diversamente do diferimento, a postergação representa uma incorreção fiscal quanto ao período em que se deve reconhecer um registro. Desta forma, seja postergando uma receita ou antecipando uma despesa, a postergação se dá quando a empresa deixa de pagar tributo que lhe seria devido, para quitá-lo em momento posterior.

No caso concreto, a recorrente alega que efetuou a postergação, e que, assim, deve ser reconhecida pela autoridade julgadora.

De plano, convém afirmar que quem causa a postergação é a própria empresa, por isso quem aproveita é quem deve alegar. Até porque a fiscalização cinge-se a determinado período de apuração. Se a postergação ocorreu em período não alcançado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (nova denominação do Mandado de Procedimento Fiscal), deve a empresa solicitar sua aplicação e comprovar sua ocorrência.

E, para a aplicação da postergação, deve-se seguir o mandamento contido nos parágrafos 4º, 5º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1977 (base legal do art. 273 do RIR/99):

Decreto-Lei nº 1.598/1977

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

RIR/1999

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

Primeiramente, há que definir que o artigo acima não trata especificamente da postergação, mas sim da inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração da receita, custos e despesas. Ou seja, a apuração de tributo que contraria o regime de competência.

A partir daí é que se deve avaliar se tal inexatidão: i) não resultou em postergação ou redução indevida do lucro real; ou ii) resultou em ii.1) postergação ou ii.2) redução indevida do lucro real.

Ou seja, inicialmente deve-se ter a convicção de que a inexatidão constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária e multa. Confirmado isso, deve-se verificar se houve postergação ou não. Se a inexatidão constituir fundamento para lançamento de imposto e a postergação não tiver ocorrido, o lançamento deve ser fundamentado na redução indevida do lucro real. Por outro lado (somente para fins de didática), se a inexatidão constituir fundamento para lançamento de imposto e a postergação tiver efetivamente ocorrido, o lançamento deve ser fundamentado com base na postergação.

Como já dito, a postergação somente ocorre quando o tributo que deixou de ser pago no correspondente período de apuração o foi em período de apuração posterior. Se a receita (por exemplo) foi contabilizada em período posterior, há de se verificar se em tal período houve apuração de tributo a pagar e se a base de cálculo do tributo contempla todo o valor da receita postergada.

Isto é o que dita o Parecer Cosit nº 02/1996, indicado inclusive pela recorrente como base para o pedido de aplicação da postergação:

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

Caso isto não ocorra - o efetivo pagamento em período posterior - não restará comprovada a postergação, mas sim redução indevida do lucro real, conforme dita o inciso II do art. 273 do RIR/99, reproduzido novamente para facilitar a compreensão:

Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Assim, passo a avaliar cada valor excluído e sua posterior adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL nos períodos subsequentes, para verificar se a postergação efetivamente ocorreu.

Exclusão do montante de R\$ 13.972.664,90

A recorrente alega que, apesar da exclusão, no Lalur do 3º Trimestre de 2011, tal valor foi adicionado à base de tributação do IRPJ e da CSLL no 4º Trimestre de 2011.

Importante observar que a justificativa da recorrente para excluir o valor acima, pelo menos a que consta na DIPJ, nos leva a concluir que a empresa optou pelo diferimento da tributação. Entretanto, como já visto neste voto, a recorrente não comprovou o que alega.

A fiscalização descreveu a imputação da infração do seguinte modo:

Nas págs. 39, 41, 49 e 51 da DIPJ 2012, foram lançados como exclusão do lucro líquido (linha 63 da ficha 09 A da DIPJ) e da base de cálculo da CSLL (linha 56 da ficha 17 da DIPJ) os valores de R\$ 13.972.664,90 (terceiro trimestre) e de R\$ 11.233.614,22 (quarto trimestre).

Intimado (vide Termo de intimação 005) a justificar as exclusões acima citadas o contribuinte informou que essas exclusões são referentes a obras executadas para o DNIT - Departamento Nacional de Infraestruturas Transportes e informou (vide resposta ao termo de intimação 005) que são referentes às notas fiscais abaixo indicadas:

(relaciona notas-fiscais)

(...)

Em sua resposta o contribuinte afirmou, no item 4.3 da resposta ao Termo de intimação 006 que a empresa não possui controle individual de custos e despesas.

Pelo acima exposto, entendemos que o contribuinte, além de não ter apresentado notas fiscais que justificassem o total das exclusões efetuadas no terceiro e quarto trimestre, não possui documentos que possibilitem calcular o lucro de cada operação, não restando a esta fiscalização outra alternativa a não ser glosar integralmente as exclusões efetuadas nas linhas linha 63 da ficha 09 A e linha 56 da ficha 17 no terceiro e quarto trimestres.

Observe-se que, na DIPJ, o valor excluído no terceiro trimestre (R\$ R\$ 13.972.664,90) foi adicionado na linha 34 da ficha 09A e na linha 34 da ficha 17 do quarto trimestre.

Concluindo, devido a tudo exposto acima foram tomadas as seguintes providências:

A) **Glosamos** o total do valor excluído sob a rubrica “Parcela Lucros Contr. Constr. p/Empr. Forn. c/PJ Dir. Pub” **no valor de R\$ 13.972.664,90** do cálculo do Lucro Real do IRPJ e da Base de Cálculo da CSLL no terceiro trimestre (linha 63 da ficha 09 A e linha 56 da ficha 17) **e excluimos o mesmo valor na apuração do cálculo do Lucro Real do IRPJ e da Base de Cálculo da CSLL no quarto trimestre** (linha 34 da ficha 09 A e linha 34 da ficha 17), pois entendemos que houve erro na aplicação do regime de competência. *(negritei)*

B) Glosamos o total do valor excluído sob a rubrica “Parcela Lucros Contr. Constr. p/Empr. Forn. c/PJ Dir. Pub” no valor de R\$ 11.233.614,22 do cálculo do Lucro Real do IRPJ e da Base de Cálculo da CSLL no quarto trimestre (linha 63 da ficha 09 A e linha 56 da ficha 17) por considerarmos exclusão indevida. Devido à correção indicada no item A (acima) o resultado do prejuízo apurado no quarto trimestre (linha 83 da ficha 09 A), antes da autuação foi majorado em - R\$ 13.972.664,90 resultando no prejuízo fiscal de (- R\$ 13.972.664,90 - R\$ 3.441.479,73) - R\$ 17.414.144,63. O mesmo procedimento foi aplicado à Base de Cálculo Negativa da CSLL no quarto trimestre (linha 63 da ficha 17).

Como visto, a fiscalização glosou o valor de R\$ 13.972.664,90 no 3º Trimestre de 2011, mas também estornou o valor adicionado de R\$ 13.972.664,90 no 4º Trimestre. Ou seja, o prejuízo fiscal inicialmente apurado no 4º Trimestre - no montante de R\$ 3.441.479,73 foi acrescido do valor de R\$ 13.972.664,90, resultando em um prejuízo fiscal de R\$ 17.414.144,63.

Desta forma, a fiscalização anulou os efeitos da tributação, o que me induz a concluir que a questão da postergação merece ser superada, devendo ser afastado o pedido de postergação quanto ao valor de R\$ 13.972.664,90.

Exclusão do montante de R\$ 181.418.148,50

A recorrente alega que o valor de R\$ 181.418.148,50, excluído do lucro real e da base de cálculo da CSLL do 4º Trimestre de 2011, refere-se ao reconhecimento contábil de receitas estimadas no ano de 2011, que só foram faturadas e auferidas no ano de 2012. Informa que apresentou à fiscalização o Lalur do ano de 2012, em que comprova que o valor de R\$ 181.418.148,50 foi oferecido à tributação por meio do registro de adição ao lucro real.

Entretanto, o parecer de auditoria independente juntado pela recorrente em sua impugnação faz prova contra suas alegações. Isto porque consta informação de que 201 (duzentos e um) milhões de reais, do total de 502 (quinhentos e dois) milhões de reais, haviam decorrido de receitas de serviços já executados, mas não faturados (e-fl. 450). Ora, é justamente a prestação de serviços que gera a obrigação de tributar a receita, a não ser que a empresa tenha demonstrado que se encaixava nas hipóteses de diferimento do IRPJ, mas não o fez.

Interessante notar que, no 3º Trimestre, também há referência a uma receita de previsão de faturamento, no montante de R\$ 19.750.000,00, mas que não tem sua exclusão efetuada no Lalur do referido período. Aí está a incongruência no procedimento da empresa. Por que quando faturou o valor significativo de R\$ 181.418.148,50 a empresa efetuou a exclusão no Lalur?

Outro ponto relevante é que a própria recorrente informa que a execução do contrato para a construção do trecho Leste do Rodoanel foi iniciada em agosto de 2011. Como o valor do contrato era de R\$ 1.948.523.972,94 (um bilhão, novecentos e quarenta e oito milhões, quinhentos e vinte e três mil, novecentos e setenta e dois reais e noventa e quatro centavos), a previsão de conclusão da obra era de 36 meses e a previsão de contrato era de 48 meses, pode-se afirmar que a recorrente efetivamente prestou serviços de construção por empreitada no ano de 2011, que deveriam ser tributados. Veja-se nos trechos do recurso voluntário:

84. Com efeito, a Recorrente foi contratada pela Concessionária SPMAR S/A para construir, sob o regime de empreitada integral, as obras civis do Trecho Leste do Rodoanel no Estado de São Paulo.

85. O prazo de vigência do contrato de empreitada era de 48 (quarenta e oito) meses, o prazo para entrega da obra era de 36 (trinta e seis) meses, e o valor do contrato foi estimado em R\$ 1.948.523.972,94 (um bilhão, novecentos e quarenta e oito milhões, quinhentos e vinte e três mil, novecentos e setenta e dois reais e noventa e quatro centavos), sujeito a reajustes.

86. Por sua vez, em 10 de março de 2011, a Concessionária SPMAR S/A firmou contrato de concessão com o Estado de São Paulo (neste ato representado pela Agência Reguladora de Serviços Públicos Delegados de Transporte do Estado de São Paulo - ARTESP -, que também atua como entidade fiscalizadora da execução dos serviços concedidos, **doc. 07 da impugnação**).

87. A Recorrente também assinou o contrato de concessão na condição de interveniente-anuente, assumindo todas as obrigações dele decorrentes.

88. Pelo referido contrato foi atribuída à iniciativa privada a exploração, sob regime de concessão, do sistema existente, correspondente ao Trecho Sul do Rodoanel Mário Covas, e a **construção para posterior exploração do Trecho Leste**.

89. Como amplamente divulgado na mídia (portanto, é fato notório, **doc. 08 da impugnação**), a construção do Trecho Leste do Rodoanel Mário Covas pela **Recorrente** teve início em agosto de 2011 (aliás, com um mês de antecedência) e, à época, era a maior obra rodoviária em andamento no País.

Aqui, há que se diferenciar os dois tipos de contrato que foram firmados pela recorrente: i) contrato de construção por empreitada do Trecho Leste do Rodoanel; e ii) contrato que se refere à exploração do Trecho Sul e futuramente à exploração do Trecho Leste do Rodoanel.

O contrato que aqui se analisa é o contrato de construção por empreitada do Trecho Leste do Rodoanel.

Isso quer dizer que a receita apurada com o direito de concessão não tem qualquer pertinência com o reconhecimento das receitas decorrentes da construção do Trecho Leste do Rodoanel, que aqui se debate.

Digo isso porque a receita da concessão depende de ser verificado se a prestadora irá auferir receita somente após o início das operações da rodovia, sendo que o recebimento durante a fase de construção deve ser reconhecido como um passivo diante do órgão público. Já a receita do contrato de construção, que é a que estamos tratando neste recurso voluntário, independe do início da operação.

Se o contrato é de construção, a tributação recai sobre todo o período da obra, pois o contrato estabelece o valor da obra. Ou seja, não há vinculação das receitas advindas com a construção com o direito de exploração da rodovia, que é tratado em outro contrato, como diz a própria recorrente.

Ou seja, diante dos fatos e documentos acostados no processo, posso concluir que a tributação deveria recair sobre o período de apuração do 4º Trimestre de 2011.

Quanto à postergação, há de se analisar se seu efeito efetivamente ocorreu no ano seguinte (2012) para que seja reconhecida.

Em análise do livro de apuração do lucro real de 2012, entretanto, vejo que a adição do valor de R\$ 181.418.148,50 na base de apuração do IRPJ e da CSLL não resultou em imposto a pagar (e-fls. 248 e 266 e 267). Veja na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL que, mesmo com a adição de R\$ 181.418.148,50, ainda assim a empresa apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano de 2012 no montante de R\$ 3.225.403,55, o que nos faz concluir que a postergação não ocorreu.

Desta forma, conclui-se que a postergação do IRPJ e da CSLL não ocorreu, devendo ser afastado o pedido da recorrente.

Exclusão do montante de R\$ 11.233.614,22

Quanto ao valor de R\$ 11.233.614,22, a recorrente alega que, apesar da exclusão no Lalur do 4º Trimestre de 2011, tal valor foi adicionado à base de tributação do IRPJ e da CSLL apurada em 31/01/2012.

Analizando o Lalur, vejo que tal valor foi adicionado em 31/01/2012, mas foi excluído no mês seguinte, permanecendo excluído até o mês de encerramento do período de apuração, qual seja, 31/12/2012.

Mesmo que tivesse sido incluído, vê-se que a postergação não teria ocorrido, uma vez a recorrente apresentou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL (e-fls. 248 e 266 e 267).

Desta forma, conclui-se que a postergação do IRPJ e da CSLL não ocorreu, devendo ser afastado o pedido da recorrente.

Retificação do Lalur, se mantida a autuação

A recorrente pede, caso o auto de infração seja mantido, que seja-lhe autorizado efetuar a retificação do Lalur de 2011 e 2012, para que exclua as adições efetuadas nos períodos posteriores àqueles em que efetivamente as receitas de prestação de serviços foram apuradas conforme o entendimento da fiscalização. Desta forma, as adições efetuadas a destempo seriam estornadas e a empresa teria direito a recompor seu livro fiscal para fins de apurar eventual prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

Entendo que a recomposição do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL somente poderá ser efetuada se a fiscalização, no lançamento fiscal, não considerou/anulou o efeito da adição efetuada em período posterior ao fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Sendo assim, deve-se avaliar o reflexo de cada valor utilizado para o lançamento deste auto de infração:

Valor de R\$ 13.972.664,90

Como visto acima, a fiscalização glosou o valor de R\$ 13.972.664,90 no 3º Trimestre de 2011, mas também estornou o valor adicionado de R\$ 13.972.664,90 no 4º Trimestre. Ou seja, o prejuízo fiscal inicialmente apurado no 4º Trimestre - no montante de R\$ 3.441.479,73 - foi acrescido do valor de R\$ 13.972.664,90, resultando em um prejuízo fiscal de R\$ 17.414.144,63.

Ou seja, o prejuízo fiscal já foi recomposto pela própria fiscalização, razão pela qual deve-se afastar o pedido em relação ao montante de R\$ 13.972.664,90.

Valor de R\$ 181.418.148,50

Quanto ao valor de R\$ 181.418.148,50, entendo que tem razão a recorrente. Tal valor foi utilizado, pela fiscalização, para o lançamento fiscal e também foi utilizado pela empresa para ser adicionado no ano de 2012 (e-fls. 248 - Lalur 2012; e 266 e 267 - DIPJ), conforme já citado neste voto.

Deste forma, este valor pode ser estornado para fins de incluí-lo no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa da CSLL no ano de 2012.

Valor de R\$ 11.233.614,22

O valor de R\$ 11.233.614,22 foi adicionado em 31/01/2012 (e-fl. 237 - Lalur 2012), mas foi excluído no mês seguinte (e-fl. 238 - Lalur 2012). No final do ano-calendário de 2012, há uma adição no montante de R\$ 22.467.228,44 - que, coincidentemente ou não, representa o dobro do valor de R\$ 11.233.614,22 -. Há também uma exclusão no montante de R\$ 60.274.467,45. Ambos os valores são indicados como decorrentes da aplicação do art. 227 do RIR/99, que trata da tributação em operações de construção civil.

Logo, não há como saber efetivamente se o valor de R\$ 22.467.228,44 está contemplado somente dentro da adição ou se ele também está dentro do montante da exclusão de R\$ 60.274.467,45, o que, nesta segunda possibilidade, anularia o efeito fiscal

Como a empresa não trouxe elementos para compor a base de adição e exclusão na data de 31/12/2012, proponho o afastamento do pedido em relação ao montante de R\$ 11.233.614,22.

CSLL

Se a base de cálculo da CSLL também foi reduzida indevidamente, nos mesmos moldes do IRPJ, aplico à CSLL o quanto decidido em relação ao IRPJ.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício

A recorrente alega falta de amparo legal para se imputar a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, quando exigidos em conjunto com o tributo supostamente devido.

Não entendo possuir amparo a alegação da recorrente.

O art. 161 do CTN determina que ao crédito vencido e não pago acresce-se de juros de mora:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Já a parte final da redação do supra dispositivo legal define que a incidência de juros de mora não prejudica a imposição de penalidades.

O art. 142 do CTN, por sua vez, apresenta a definição de crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme se extrai da cláusula legal, o crédito tributário é composto pelo montante do tributo devido e pela penalidade cabível.

Da intersecção dos dois dispositivos acima, conclui-se que ao tributo e à multa de ofício (crédito tributário) incidem os juros de mora.

Desta forma, aplica-se o art. 30 da Lei 10.522/2002, que determina a incidência da Selic como taxa referencial para a atualização do crédito tributário.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Desta forma, nego o pedido quanto ao afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto por AFASTAR o pedido de nulidade, e, no mérito voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, para somente permitir o restabelecimento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL no montante de R\$ 181.418.148,50, do ano de 2012.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

