



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

Processo n° 19515.721354/2012-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1202-001.064 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de novembro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CONTER CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Não verificado que houve preterição do direito de defesa, descabe falar em nulidade do auto de infração. Não enseja nulidade do lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações, e do art. 142 do CTN.

APRESENTAÇÃO DAS PROVAS. MOMENTO PROCESSUAL. PRECLUSÃO.

A apresentação de provas documentais deve ocorrer na fase impugnatória do processo administrativo fiscal, precluindo o direito do impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas no § 4º do art. 16, do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

LUCRO REAL. VALORES EXCLUÍDOS. GLOSAS. PROVAS HÁBEIS. NÃO APRESENTAÇÃO.

Os valores das exclusões ao lucro real, apurados pela autoridade administrativa com base em informações constantes nos registros contábeis/fiscais da pessoa jurídica, somente podem ser desconstituídos com base em elementos e documentos hábeis e suficientes que comprovem a incorreção apontada. Não apresentados os documentos correspondentes, mantém-se as glosas das exclusões.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Subsistindo o lançamento principal, deve ser mantido o lançamento que lhe seja decorrente, na medida que os fatos que os ensejaram são os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Gilberto Baptista, Plínio Rodrigues Lima, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se do exame de Autos de Infração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2008, com multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, com base na taxa Selic.

A infração apurada diz respeito à “exclusões indevidas” na apuração do lucro real e estão descritas no Relatório de Fiscalização e nos Autos de Infração, de fls. 378 e seguintes, assim resumidas:

i) o montante de R\$ 13.392.670,89, referente ao valor das “receitas” não recebidas originadas de contratos com órgãos governamentais (a legislação permite a exclusão apenas do “lucro” correspondente);

ii) a importância de R\$ 1.558.850,24, relativo ao resultado de equivalência patrimonial, uma vez não apresentada a documentação hábil que justificasse essa exclusão.

iii) o valor de R\$ 5.300.000,00, referente ao pagamento dos juros sobre o capital próprio, não comprovados com documentação hábil;

O valor indevidamente excluído totalizou R\$ 20.251.521,13.

Os lançamentos fiscais foram impugnados e as razões apresentadas pela defesa encontram-se resumidas no Acórdão nº 16-45.432 da DRJ/SPI, de fls. 441 e seguintes, que passo a transcrever e adotar, na parte que mais interessa:

“II.1 – Do Diferimento dos Resultados obtidos junto a Entidades Governamentais

[...]

3.7. Conforme identificado pela fiscalização e relatado no Mandado de Procedimento Fiscal, foi constatado que a Empresa cometeu erro formal quanto aos

valores declarados na Linha 68 Outras Exclusões, em especial quanto à correta composição dos valores relativos à Receita Diferida junto aos Órgãos Públicos, uma vez que esta excluiu o total dos valores pertinentes as Receitas Faturadas em 2008 e não recebidas no mesmo exercício fiscal.

3.8. Feito as devidas análises e proporções, o Ilmo. Fiscal corretamente analisou a composição destas Receitas faturadas no ano de 2008 e não Recebidas no mesmo exercício fiscal, reconhecendo que a parcela da Receita não recebida pela Requerente fora efetivamente de R\$13.392.670,89, conforme parágrafo constante no Relatório Final de Fiscalização, a seguir reproduzido:

“As diferenças entre os valores registrados nas adições e exclusões em 2008, referentes aos contratos com órgãos governamentais, foi aceita por esta fiscalização, sendo então o valor a ser considerado de R\$13.392.670,89 de exclusão do lucro líquido a título de receitas não recebidas.” Grifo nosso.

3.9. Contudo, como muito bem esclarecido pelo Agente Fiscal de Rendas, a legislação fiscal vigente que trata do diferimento dos Resultados obtidos com empreitadas e fornecimento de materiais e serviços junto aos Órgãos Governamentais, permite que a tributação para o Imposto de Renda ocorra apenas quando da sua realização (recebimento efetivo), preservando a proporcionalidade entre Receitas não Recebidas, e respectivos reflexos sobre os Resultados não realizados. Temos como base legal o artigo 409 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/99), que determina: (...).

3.10. Feitas estas ponderações, a impugnante foi surpreendida com o posicionamento do Fiscal de Rendas, pois o mesmo alegou ter solicitado “custos individualizados das obras” e que o contribuinte não apresentou estes custos individualizados, fato que o impossibilitou apurar os percentuais de lucros a serem aplicados às receitas para determinação do valor a ser corretamente excluído. Dessa forma, não aceitou a exclusão das receitas não recebidas na apuração do Lucro Real.

3.11. Entendemos que houve uma ausência de coerência pelo Ilmo. Fiscal, pois deveria ater-se a regra do art. 409 do RIR, em especial no inciso I, que estabelece que o correto é aplicar a proporcionalidade, ou seja, identificar a parcela do lucro da empreitada computado no resultado do período de apuração, proporcional às receitas dessas operações consideradas nesse resultado e não recebidas até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração.

[...]

3.13. Durante todo o período em que a Requerente foi fiscalizada, não constatamos e muito menos recebemos durante o processo administrativo da fiscalização, em suas diligências, solicitação expressa de quaisquer informações pertinentes aos custos individuais das obras ou sequer de resultados dos contratos de empreitadas vigentes à época com Órgãos Públicos, fato que nos impossibilitou de quaisquer direitos à apresentação de provas para garantir o contraditório e a ampla defesa.

3.14. Dessa forma, ficaram evidentes vícios formais no presente auto de infração pela ausência de clareza, impossibilitando a apresentação de prova material.

II.2 – Da Falta de Clareza do Auto de Infração – Prejuízo ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa

[...]

3.18. No presente caso, o auto de infração é nulo desde seu início por não atender o disposto no Decreto nº 70.235/72. Isto porque não permitiu a Requerente precisar exatamente a infração cometida, pois não estendeu melhores exames sobre a qualidade e validade dos valores excluídos pela empresa quando da apuração do Lucro Real, limitando a informar que não foi apresentada documentação suporte aos valores excluídos, sem, contudo, ater ao cuidado de solicitar com a clareza, objetividade e formalismo sobre quais documentos contábeis e fiscais ressentiu de não ter recebido quando das diligências, vedando o pleno exercício da Requerente do seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Traz jurisprudência.

3.19. Cotejando a descrição da infração averiguada, infere-se, claramente, que são insuficientes para estabelecer ao certo se o Agente Fiscal solicitou efetivamente o custo individual das obras ou se apenas em razão da exclusão declarada na Linha 68 da Ficha 09A da DIPJ do ano-base de 2008, presumiu que os valores excluídos a título de Receitas não Recebidas foram indevidos, sendo que deveria limitar-se a excluir unicamente a parcela excedente ao Resultado não Realizado proporcionalmente as Receitas não Recebidas.

3.20. Da forma preterida pelo Ilmo. Fiscal, em não admitir a exclusão na totalidade dos valores excluídos a título de Receitas incorridas e não recebidas, efetivamente tende a causar uma onerosidade excessiva a esta Requerente, tributando o Imposto de Renda inclusive sobre a parcela efetiva dos Resultados não realizados, que conforme premissas estabelecidas pelo artigo 409 do RIR/1999 são prerrogativas aos contribuintes optarem por este diferimento. Traz jurisprudência.

II.3 - Das Exclusões dos valores relativos aos Juros Remuneratórios sobre os Capitais Próprios e sobre o Resultado de Equivalência Patrimonial – Não autorização da exclusão por suposta “ausência de documentação”

3.21. Em nenhum momento foi solicitado junto à autuada documentos contábeis e informações de registro que justificassem a exclusão dos valores R\$1.558.850,24 e de R\$5.300.000,00, respectivamente a título de Resultado de Equivalência Patrimonial e de Juros sobre o Capital Próprio.

3.22. A não permissão que a Requerente possa excluir estes valores na apuração do Lucro Real do ano-base de 2008 é totalmente improcedente, pois, como já comentamos anteriormente na presente Impugnação, não houve a devida diligência e a efetiva solicitação de informações que permeariam com certeza a qualidade da dedutibilidade destes valores glosados pela fiscalização, impossibilitando também a produção de provas e a manifestação do contraditório.

3.23. Pela leitura do presente auto de infração, verifica-se, claramente, que os elementos probatórios apresentados quando da impugnação foram sopesados (sic), sim, pelo Ilmo. Fiscal, que entendeu não restarem devidamente comprovadas as exclusões efetuadas pelo Contribuinte, fazendo uso de sua livre convicção.

II.4 – Do Erro de Informação do Detalhamento da Infração

[...] Auto de Infração fez constar que o valor total a título de exclusões indevidas do valor total de Receitas com Órgãos Governamentais, sem indicação do custo e apuração de percentual para exclusão do Lucro proporcional das Receitas não Recebidas, totalizou o montante de R\$20.251.521,13, demonstrando flagrante erro quando por ele mesmo comparado no Relatório Final de Fiscalização, pois o suposto valor limitar-se-ia ao montante de R\$13.392.670,89.

[...]

II.5 – Da irregularidade na identificação da infração cometida e não análise dos demonstrativos de Base de Cálculo da Contribuição Social sobre os Lucros

[...]

3.28. Contudo, fazendo melhor juízo, em todo o processo fiscalizatório não observamos que a fiscalização tenha suportado suas análises e conclusões para determinar a exclusão indevida de valores da apuração da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido fazendo a devida análise nos demonstrativos de apuração desta contribuição, muito menos requerido desta Empresa respectivo LIVRO DE APURAÇÃO DA CSLL (LACS).

3.29. Aliás, conforme constou no Relatório Final de Fiscalização, as exclusões não admitidas pela fiscalização limitavam as informadas na apuração do Lucro Real do exercício de 2009, e, em nenhum momento fez constar no mesmo Relatório Final de Fiscalização que deveriam os mesmos valores ser excluídos também na apuração da Base de Cálculo da CSLL. [...]"

A DRJ/SPI julgou improcedente a impugnação, de acordo com a seguinte ementa:

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a arguição de nulidade dos lançamentos quando observados os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal, bem assim verificado que o sujeito passivo obteve a ciência de seus termos e lhe foi assegurado o pleno exercício de interposição da peça impugnatória, cujos termos revelam sua absoluta cognição quanto aos aspectos que nortearam a caracterização das infrações e dos fundamentos legais expressos nos Autos de Infração.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO LÍQUIDO. EMPREITADAS COM ÓRGÃOS PÚBLICOS. NÃO COMPROVAÇÃO DO LUCRO DIFERÍVEL.

A lei autoriza o diferimento do lucro apurado nesses contratos para os períodos de apuração em que efetivamente recebidas as receitas correspondentes. A Impugnante assumiu ter errado na informação prestada na DIPJ/2009, mas não comprovou qual a parcela do lucro passível de ser diferida. Assim, mantém-se a glosa do valor indevidamente utilizado a este título.

RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO.

Não comprovada a dedutibilidade dos valores informados na DIPJ/2009 nessas rubricas, cancelam-se as exclusões a eles relativas.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2008**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**Estende-se ao lançamento decorrente a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.**Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Os principais fundamentos utilizados no voto condutor podem ser assim sintetizados:

- em relação à preliminar de violação ao contraditório e à ampla defesa, o litígio veio a ser instaurado, apenas, com a apresentação da impugnação onde a interessada exerceu, de maneira articulada, referidos direitos, conforme se extrai da dicção do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972.

- quanto à nulidade do lançamento fiscal, somente quando ocorrer qualquer das situações previstas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, é que se poderá falar em nulidade, hipótese que não ocorreram no presente caso.

- em relação à glosa do valor R\$13.392.670,89, excluído a título de “receitas não recebidas referentes a contratos com órgãos governamentais”, o que pode ser excluído é a parcela do lucro computado no resultado, na proporção entre a receita recebida em 2008 e o total faturado no mesmo ano (receita total), nos termos do art. 409, I do RIR/99. Nesse sentido, correto o Fiscal ao assinalar que a impugnante trata em seus pronunciamentos de exclusão de receita, e não de lucro. Para a impugnante apurar e diferir a parcela do lucro computado no resultado, seria necessário provar, com a apresentação de documentos hábeis e idôneos: (i) qual o lucro obtido em cada contrato de empreitada firmado em 2008 (necessário identificar as receitas, custos e despesas); (ii) quais as receitas referentes a esses contratos (faturamento); e (iii) qual a parcela não recebida dessas receitas.

- a impugnante: (i) reclama do fato de não lhe ter sido solicitada, durante o trabalho fiscal, a apresentação dos custos individualizados; entretanto, na impugnação apresentada nada trouxe a esse respeito; e (ii) em sua impugnação continua pleiteando a exclusão de receitas incorridas e não recebidas (subitem 3.20.), em vez de lucro. Importa enfatizar que o contribuinte não trouxe documentos de prova que servissem de supedâneo as suas alegações. A empresa deveria ter juntado documentos comprobatórios que dessem suporte a sua assertiva. Cabia ao contribuinte instruir a impugnação com todos os documentos de prova, a teor do disposto nos artigos 15, caput, e 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, o que não foi feito.

- em relação às exclusões dos valores do resultado de equivalência patrimonial e do juro sobre o capital próprio, o contribuinte teve oportunidade de esclarecer tais questões e apresentar os documentos que comprovassem a correção dessas informações, em sua impugnação, contrapondo a conclusão da fiscalização. Entretanto, nada foi trazido. Assim, não demonstrada a procedência desses registros/informações prestadas pelo impugnante na sua DIPJ/2009, mantém-se a glosa dos valores de R\$ 1.558.850,24 e R\$ 5.300.000,00.

- no que se refere à exigência da CSLL, observa-se que o próprio contribuinte reconhece, em resposta de 22/07/2011, que essa se deve ao reflexo na apuração da base de cálculo do IRPJ do mesmo período fiscalizado. Portanto, o decidido em relação ao lucro real repercute diretamente na apuração da base de cálculo da CSLL, em virtude da relação de causa e efeito que os vincula, sendo irrelevante a apresentação do livro de apuração da CSLL, como reclamado.

- por fim, quanto ao suposto erro de valor tributável informado na autuação, menciona que a alegação não pode ser aceita, uma vez que o montante de R\$ 20.251.521,13 representa o total das glosas efetuadas, conforme explicado no Relatório Fiscal.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, mediante arrazoado, de fls. 468 a 489, repisando praticamente as mesmas alegações trazidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e nos termos da lei. Portanto, dele tomo conhecimento.

A fiscalização glosou valores que foram “excluídos” na apuração do lucro real referente a: i) “receitas não recebidas” originadas de contratos com órgãos governamentais; ii) resultado de equivalência patrimonial; e iii) juros sobre o capital próprio;

A controvérsia principal do presente processo diz respeito à questões meramente probatórias e se referem à análise individualizada dos valores excluídos.

Por ocasião da impugnação, a interessada alegou, em síntese, que os resultados obtidos junto aos órgãos governamentais, permite que a tributação para o Imposto de Renda ocorra apenas quando da realização das receitas (recebimento efetivo), tributando proporcionalmente receitas não recebidas com o total das receitas a esse título, nos termos do art. 409 do RIR/99. Quanto às exclusões dos valores relativos aos juros sobre o capital próprio e sobre o resultado de equivalência patrimonial, menciona que em nenhum momento foi solicitado pelo fisco os documentos contábeis e informações de registro que justificaram a exclusão dos valores.

O acórdão recorrido manteve integralmente os lançamentos fiscais, sob o fundamento de que o contribuinte teria deixado de instruir a impugnação com os documentos que comprovassem a correção dos valores excluídos.

Em seu recurso, alega a defesa, em preliminar, violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pela falta de clareza da autuação e, no mérito, apresenta seus argumentos em relação à validade das exclusões efetuadas sem a apresentação de qualquer documento, contábil ou fiscal.

Inicialmente, cumpre registrar que inexistiu nos autos qualquer evidência de que tenha havido, mesmo no curso da fiscalização, eventual ato praticado com abuso de poder ou qualquer procedimento adotado que fosse ilegal ou que pudesse causar eventual constrangimento à interessada ou a terceiro. Verifica-se que o agente fiscal agiu nos estritos limites impostos pela legislação, tendo feito intimação à interessada durante a fiscalização, oferecendo-lhe, assim, oportunidade para apresentar esclarecimentos e os documentos requisitados.

Quanto a preliminar de violação ao contraditório e da ampla defesa, cabe dizer que o Relatório de Fiscalização foi claro ao relatar o desenrolar do procedimento fiscal, indicando ter efetuado intimação à interessada para a apresentação de documentos e relatando as respostas fornecidas pelo contribuinte, demonstrando cabalmente a infração apurada pela existência de “exclusões” que não foram comprovadas documentalmente.

Ao contrário do que alega a recorrente, para a lavratura do auto de infração, inexistiu obrigatoriedade da fiscalização intimar o contribuinte a apresentar documentos, planilhas e outros elementos. Se a autoridade fiscal entender que já existem provas e informações suficientes para executar o lançamento, este poderá ser formalizado, inclusive, sem prévia intimação do sujeito passivo. Sobre essa matéria, aplicável a Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46: O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

Por oportuno, esclareça-se que o ato administrativo de lançamento fiscal tem presunção de legitimidade e possíveis equívocos realizados no lançamento são acertados por ocasião da instauração da fase litigiosa do processo administrativo, que se inicia com a impugnação, apresentada tempestivamente pelo contribuinte, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Nesse sentido, verifica-se que a autuada vem exercendo o direito de se defender do lançamento, ao apresentar as suas razões de defesa na impugnação e no recurso ora examinado, demonstrando estar plenamente ciente dos motivos da autuação.

Verifica-se também que o auto de infração contém todos os elementos previstos no art. 142 do Código Tributário Nacional e no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações.

As nulidades dos atos administrativos somente ocorrem se lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, fatos que definitivamente não ocorreram no presente caso:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente:

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Assim, uma vez que os autos de infração foram lavrados por autoridade competente e contêm todos os elementos previstos nos arts. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 e 142 do CTN, e não provada violação das disposições contidas no art. 59 do mesmo Decreto 70.235, de 1972, é de se rejeitar a preliminar de nulidade levantada.

Em relação ao mérito, o valor das “exclusões” efetuadas na apuração do lucro real, composto, dentre outros, dos valores de R\$ 13.392.670,89, “receitas” não recebidas originadas de contratos com órgãos governamentais, de R\$ 1.558.850,24, relativo ao resultado de equivalência patrimonial e de R\$ 5.300.000,00, referente aos juros sobre o capital próprio, não comprovados, o que totalizou R\$ 20.251.521,13, foram glosadas porque o contribuinte não comprovou documentalmente o direito à essas exclusões.

A respeito da apresentação de provas documentais, cumpre dizer que o art. 16, parágrafos 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972 é bastante claro ao fixar a fase impugnatória como o momento apropriado para a apresentação das provas, salvo as hipóteses previstas no § 4º do mesmo art. 16, que não se verificam no caso em análise.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (grifei)

A defesa não trouxe nenhuma prova documental que desse lastro às exclusões efetuadas, tanto na fase impugnatória bem como na fase recursal, nesta última, possível de apresentação se enquadrado na hipótese do § 5º do art. 16 acima transcrito, o que não ocorreu. Mas ao contrário. Limita-se a fazer apenas considerações sobre o seu direito, sem provas que possam confirmar suas alegações e contrapor a acusação fiscal.

Registre-se que a fiscalização em seu Relatório Fiscal menciona a falta de apresentação dos custos/despesas a fim de apurar o “lucro” passível de exclusão calculado de acordo com as “receitas não recebidas” originadas de contratos com órgãos governamentais. No entanto, em nenhum momento processual o contribuinte apresentou desses dados. Veja-se a transcrição do relatório, fls. 378/379:

“Tendo em vista que o contribuinte não apresentou custos individualizados das obras, não foi possível apurar os percentuais de lucro a serem aplicados às receitas, para determinação do valor a ser corretamente excluído, e, dessa forma o valor total das receitas não recebidas não será considerado como exclusão.”

Saliente-se que o ônus da prova de elidir as infrações apontadas pela fiscalização é obrigação da recorrente. A par disso, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

A doutrina também vem ao encontro desse entendimento. Nesse sentido, pertinentes são os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé, *in* “A Prova no Direito Tributário”, São Paulo, Noeses, 3ª ed., 2011, p.223:

“A figura do devido processo legal, do qual o direito à prova figura como uma decorrência, é construída com base em prazos, regida por formas específicas, fases e preclusões, constituindo legítima delimitação à enunciação probatória. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regulamentados pela lei.”

A mesma autora, ao abordar a questão do *ônus da prova*, assim se manifesta, *ob. citada*, pg. 256/257:

“O ônus consiste na necessidade de desenvolver certa atividade para obter determinado resultado pretendido. Sua existência pressupõe um direito subjetivo de agir, que pode ou não ser exercido, isto é, um direito subjetivo disponível.

[...]

Na lição de Giuseppe Chiovenda, assim como não existe um dever de contestar, igualmente não há que se falar em um *dever de provar*. Por isso, denomina-se *ônus da prova* a relação jurídica que estabelece a atividade de carrear provas aos autos, já que, nas suas palavras, “é uma condição para se obter a vitória, não um dever jurídico”.”

Assim, uma vez que o contribuinte não trouxe aos autos prova documental que justificasse que as “exclusões” efetuadas nos valores de R\$ 13.392.670,89, “receitas” não recebidas originadas de contratos com órgãos governamentais, de R\$ 1.558.850,24, relativo ao resultado de equivalência patrimonial e de R\$ 5.300.000,00, referente aos juros sobre o capital próprio, encontravam-se dentro do que permitem as leis e o regulamento, é de se manter a exigência fiscal, exatamente como fez a fiscalização e como bem entendeu o acórdão recorrido.

Registre-se, por oportuno, que o voto condutor do acórdão recorrido bem fundamentou a sua decisão em relação a cada valor considerado excluído indevidamente, não havendo reparos a fazer, de modo que adoto também como minhas as razões de decidir lá consignadas, fls. 454 a 458:

“9.1. Em relação à primeira exclusão (R\$13.392.670,89), releva notar o que vem estabelecido no artigo 409 do RIR/99:

“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, § 30, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 10, 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. ...” (grifei e negritei).

9.1.1. Do excerto acima, extrai-se que o que pode ser excluído é a parcela do lucro computado no resultado, na proporção entre a receita recebida em 2008 e o total faturado no mesmo ano (receita total). Nesse sentido, correto o Fiscal ao assinalar que a Impugnante trata em seus pronunciamentos de exclusão de receita, e não de lucro.

9.1.2. Na verdade, a regra é o contribuinte apropriar as receitas, custos e despesas pelo regime de competência. No entanto, tratando-se de empreitada com órgão público, a lei permite ao contribuinte fazer essa apropriação pelo regime de caixa. Para tanto, é necessária a observação de normas, que determinam a apuração: (i) do lucro (para isso, importa identificar a receita e o custo correspondente); e (ii) do percentual (obtido por meio da divisão da receita não recebida no período de apuração, contrato a contrato, pela receita dessas operações consideradas no resultado) a ser aplicado sobre o respectivo lucro, para se apurar a parcela passível de ser diferida.

9.1.3. Não consta dos autos nenhuma intimação para que a Impugnante apresentasse os custos individualizados. No entanto, no Termo de Início de Procedimento Fiscal, de 09/06/2011 (ciência 14/06/2011), há intimação solicitando a “identificação e explicações sobre o valor de R\$100.905.731,99 indicado na linha 68 Outras Exclusões, da Ficha 09A da DIPJ de 2009”.

9.1.4. Em respostas (22/07/2011 e 06/12/2011), a Impugnante assumiu que erroneamente excluiu valor maior do que o correto na linha 09A/68 (Outras Exclusões) da DIPJ/2009. Disse no segundo comunicado que: “... erroneamente excluiu ... os valores utilizados como receitas diferidas em 31/12/2008 (correspondentes aos faturamentos junto aos órgãos públicos) isto porque havia somado na composição da linha 68A todo o faturamento bruto incorrido no ano (R\$89.358.588,88), mas deveria limitar-se ao faturamento incorrido e não realizado no ano-base de 2008, ou seja, o montante de R\$13.392.670,89, que justamente representa a receita diferida do ano base de 2008”. O Fiscal aceitou, inicialmente, este como o valor a ser excluído.

9.1.5. Na mesma resposta, a Impugnante informa que errou também ao preencher a linha 09A/39 (Outras Adições), visto que informou em sua composição o valor de R\$87.241.727,02 (receita realizada em 31/12/2008), quando o correto

seria R\$11.275.809,03 (que representa a soma dos valores adicionados em exercícios anteriores efetivamente recebidos).

9.1.6. Para a Impugnante apurar e diferir a parcela do lucro computado no resultado, seria necessário provar, com a apresentação de documentos hábeis e idôneos: (i) qual o lucro obtido em cada contrato de empreitada firmado em 2008 (para isso, como visto, necessário identificar as receitas, custos e despesas); (ii) quais as receitas referentes a esses contratos (faturamento); e (iii) qual a parcela não recebida dessas receitas.

9.1.7. Em relação ao subitem anterior, observa-se que a Impugnante trouxe apenas, em 08/12/2011, planilhas que indicam que o faturamento somou R\$89.178.588,88, que a receita recebida em 2008 totalizou R\$75.851.595,76, e a diferida somou R\$13.326.993,12 (valor diferente do anteriormente informado e posteriormente aceito pelo Fiscal, de R\$13.392.670,89).

9.1.8. Note-se que a Impugnante: (i) reclama do fato de não lhe ter sido solicitada, durante o trabalho fiscal, a apresentação dos custos individualizados; entretanto, na Impugnação apresentada nada trouxe a esse respeito; e (ii) em sua impugnação continua pleiteando a exclusão de receitas incorridas e não recebidas (subitem 3.20.), em vez de lucro.

9.1.9. Destarte, o que se tem é que a Impugnante afirma que o valor correto a ser informado na linha 09A/68 a título de receita diferida é de R\$13.392.670,89, valor inicialmente aceito pelo Fiscal. No entanto, tendo em vista que: (i) a parcela possível de ser excluída nessa linha é relativa ao lucro diferido (e não à receita diferida); e (ii) não foram trazidos, sequer na impugnação, elementos que permitissem a apuração desse lucro, não há como aceitar essa exclusão. Quanto ao erro em relação ao informado na linha 09A/39, nada foi trazido em socorro de sua tese, motivo pelo qual também não se aceita a simples alegação.

9.1.9.1. Neste ponto, importa enfatizar que o contribuinte não trouxe documentos de prova que servissem de supedâneo as suas alegações. Veja que a empresa deveria ter juntado documentos comprobatórios que dessem suporte a sua assertiva, o que não foi feito.

[...]

9.2. Em relação à segunda e terceira exclusões (R\$1.558.850,24 e R\$5.300.000,00; REP e JSCP, respectivamente), o Fiscal informou que o contribuinte não apresentou documentação que as justificassem.

9.2.1. De se notar que o “Resultado de Equivalência Patrimonial” foi informado pela Impugnante como exclusão na linha 09A/44; já o valor de “Juros sobre o Capital Próprio” foi apontado pela Impugnante como compondo o valor de R\$100.905.731,99 indicado na linha 09A/68, da DIPJ/2009.

9.2.2. Na impugnação, o contribuinte teve oportunidade de esclarecer tais questões e apresentar os documentos que comprovassem a correção dessas informações, em contraposição à conclusão do Fiscal. Entretanto, nada foi trazido. Assim, não demonstrada a justeza dessas informações prestadas pela Impugnante na DIPJ/2009, mantém-se os valores tributáveis de R\$1.558.850,24 e R\$5.300.000,00.”

Quanto à exigência da CSLL, é de se manter a autuação por ser reflexo do quanto apurado em relação ao IRPJ, nos termos do que dispõe o art. 2º da Lei nº 8.034, de 12

de abril de 1990 e alterações, art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995 e IN SRF nº 390 de 30 de janeiro de 2004.

Por fim, é de se rejeitar o alegado erro na apuração das glosas das “exclusões” efetuadas pelo agente fiscal, haja vista que o montante de R\$ 20.251.521,13 representa o total das glosas efetuadas (de R\$ 13.392.670,89, “receitas” não recebidas originadas de contratos com órgãos governamentais, de R\$ 1.558.850,24, relativo ao resultado de equivalência patrimonial e de R\$ 5.300.000,00, referente aos juros sobre o capital próprio), conforme explicado no Relatório de Fiscalização.

Em face do exposto, voto para que seja rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento fiscal e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator