



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

Processo n° 10510.720846/2010-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.777 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria IRPJ- CSLL
Recorrente Dall Empreendimentos e Serviços Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - DIFERIMENTO DO LUCRO.

Não produz efeito a alegação de que a irregularidade apurada pela fiscalização na tributação do lucro decorrente de fornecimento de bens ou de prestação de serviços contratados com entidades governamentais seria decorrente de erro cometido pela pessoa jurídica na contabilização das receitas, se não acompanhada de prova.

MULTA - EFEITO CONFISCATÓRIO - INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rego (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

O litígio posto a julgamento tem origem em autos de infração lavrados contra a empresa Dall Empreendimentos e Serviços Ltda., relativos a Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas –IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, alcançando fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007 e 2008.

As irregularidades identificadas nos autos de infração dizem respeito a diferimento do lucro em contratos com entidades governamentais.

A autoridade autuante aponta que, no ano-calendário de 2007, a empresa teria incorrido em erro, ao determinar a parcela do lucro a diferir a partir da receita e do resultado apenas do mês de dezembro de 2007, quando o correto seria apurar o lucro diferido com base no resultado e na receita do ano de 2007, em conformidade com as determinações do art. 409 do RIR/1999, base legal dos lançamentos. Além disso, no ano-calendário de 2008, o contribuinte teria deixado de adicionar ao lucro líquido, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a parcela do lucro diferido em 2007, referente a contratos com entidades governamentais.

Em impugnação tempestiva a interessada alegou, em síntese, que:

i) A autoridade fiscal considerou, como receitas tributáveis dos anos-calendário de 2007 e 2008, as provisões de vendas referentes a contratos firmados com órgãos públicos da administração direta e indireta, contabilizados erroneamente como sendo vendas dos próprios exercícios, cuja realização e o conseqüente auferimento das referidas provisões se deram apenas nos exercícios subsequentes, ou seja, em 2008 e 2009;

ii) Em 2007 e 2008, as receitas brutas de vendas e serviços, extraídas dos demonstrativos de resultados dos exercícios, em conformidade com os somatórios das contas 4.1.1.01 e 4.1.1.06, constantes dos balancetes de verificação (quadro à fl. 166) e consideradas pela autuante, foram de R\$ 97.416.403,92 e R\$102.408.680,68, respectivamente, quando, na realidade, as receitas brutas efetivamente auferidas foram de R\$ 89.531.427,17 (R\$ 97.416.403,92 - R\$ 7.884.976,73) e R\$ 100.151.382,90 (R\$ 102.408.680,68 - R\$ 2.257.297,69), como constam nos livros de apuração do ICMS dos exercícios citados, cuja composição é apresentada em planilha anexa;

(iii) As diferenças entre as receitas contabilizadas equivocadamente e as receitas auferidas são exatamente as provisões de receitas diferidas por contratos firmados com empresas públicas, entidades governamentais e sociedades de economia mista;

(iv) A impugnante errou quando da apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, pois deveria ter excluído a totalidade da provisão da receita para

cada ano (R\$ 7.884.976,73 e R\$ 2.257.297,69, respectivamente), exatamente por não constituírem de fato receitas auferidas nem recebidas nos referidos exercícios fiscais;

(v) A receita só poderia ter sido reconhecida mediante a emissão do documento fiscal correspondente, no caso, quando houvesse a transferência dos riscos e benefícios para o comprador ou contratante, coincidindo com a transferência de titularidade legal ou da posse do ativo, já que, não ocorrendo a transferência dos riscos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode, nem deve, ser reconhecida;

(vi) As receitas e despesas relacionadas à mesma transação devem ser reconhecidas simultaneamente, segundo o princípio da competência, portanto, quando as despesas não podem ser mensuradas, as receitas não podem ser reconhecidas;

(vii) No caso em tela, a impugnante não considerou o quanto de despesas e/ou custos estava incluso na provisão da receita, prejudicando sensivelmente o resultado. As provisões, nos montantes de R\$ 7.884.976,73 e R\$ 2.257.297,69, foram contabilizadas, no entanto, nenhum custo foi atribuído a estas provisões, nem mesmo impostos e contribuições, tais como ICMS, Pis, Cofins e ISS;

(viii) Quando o término de transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada, a receita associada deve ser contabilizada tomando por base a proporcionalidade dos serviços prestados até a data do balanço, desde que atenda às seguintes condições: o valor da receita puder ser satisfeito; for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser avaliada; e as despesas incorridas com a transação, assim como os custos para concluí-la, puderem ser avaliadas;

(ix) Para evidenciar o procedimento do reconhecimento das receitas e despesas, a requerente transcreve trechos da NBCT30 (Normas Brasileiras de Contabilidade), aprovadas pela Resolução CFC 1.178/2009 e citação da NPV 14 – Ibracon de 18/01/2001;

(x) O balanço e a demonstração de resultados do exercício separam, de forma cristalina, cada grupo de receita, inclusive as que foram contabilizadas erroneamente no grupo de provisões, as quais deveriam ser reconhecidas como receitas diferidas no passivo, simultaneamente com os custos a incorrer. Portanto, os valores corretos a serem considerados, como resultado do exercício antes da CPLL, resultariam em prejuízos contábeis da ordem de R\$ 2.913.144,94 e R\$ 1.713.148,76, para os anos de 2007 e 2008, respectivamente, conforme demonstrativo à fl. 172, no qual percebe-se que, diferentemente dos valores apontados pela autuante, a requerente deixou de se beneficiar de créditos provenientes de tributos retidos na fonte a que fazia jus;

(xi) A autoridade autuante, equivocadamente, considerou as provisões de receitas como sendo receitas auferidas, calculando a proporcionalidade dos lucros em relação a essas supostas receitas, utilizando-se das prerrogativas estabelecidas pelo art. 409 do RIR/1999, no entanto, mesmo que houvesse a obrigatoriedade legal pelo auferimento das receitas provisionadas (o que não cabe), a autuante se equivocou em uma série de procedimentos adotados nos autos, a saber:

(a) deixou de observar os critérios para o reconhecimento das receitas, incorrendo no mesmo erro da impugnante, quando não apurou qualquer valor a título de custo/despesa associado à receita auferida, prejudicando, assim, a boa técnica contábil ao deixar de reconhecer, no mínimo, 60% a título de CMV e de CSV (valores históricos), o que reduziria os resultados societários e, conseqüentemente, os valores dos tributos lançados;

(b) não recalculou o IRPJ e a CSLL de acordo com os critérios de apuração do lucro real, conforme será demonstrado, bem como deixou de respeitar o limite legal de R\$ 240.000,00 para o cálculo do adicional de imposto de renda, conforme quadro demonstrativo à fl. 174;

(c) considerou como “parcela não recebida da receita de venda” os valores de R\$ 7.884.976,73 e R\$ 10.142.274,32, para os anos de 2007 e 2008, respectivamente, quando o correto seria considerar os valores de R\$15.160.532,11 e R\$ 18.559.009,75, referentes aos somatórios das contas 11201001, 11201005 e 11201014, constantes dos balancetes findados em 31/12/2007 e 31/12/2008, respectivamente, conforme demonstrativos à fl. 175;

(d) após encontrada a suposta infração, a autuante deveria ter recalculado o lucro real dos anos de 2007 e 2008, adicionando e excluindo, ao lucro contábil, todos os valores permitidos em lei e, inclusive, efetuando as compensações decorrentes das retenções na fonte do imposto de renda e da contribuição social provenientes das notas fiscais emitidas nos mesmos períodos;

(e) a autuante, por não recalculer o lucro real, também deixou de observar que parte da receita provisionada em 2007, e oferecida à tributação naquele período, também foi tributada em 2008, por ocasião da emissão das notas fiscais de venda, deixando de excluir, no LALUR de 2008, a quantia de R\$ 7.209.843,47 (R\$ 7.884.976,73 - R\$ 773.746,67);

(xii) Se a autuante tivesse obedecido a todos os critérios preconizados no RIR/1999, os cálculos deveriam ter sido realizados em conformidade com os demonstrativos de fl. 176, no qual se vê que o valor supostamente devido em 2007 seria de R\$ 17.700,48 (R\$ 99.392,16 de IRPJ R\$ 117.092,64 de CSLL);

(xiii) A simples provisão da receita, não respaldada em bases confiáveis, não constitui receita tributável para efeito de apuração do lucro real e da contribuição social;

Em conclusão, alegou que (i) a receita deve ser reconhecida quando da emissão das faturas, ou na execução total dos serviços, mediante bases confiáveis, como mapas de medição específicos para cada contrato, contendo percentuais ou outros mecanismos e (ii) a exigência do imposto de renda e da contribuição social, na forma apresentada nos autos de infração ora impugnados, é totalmente improcedente, por desobedecer ao comando normativo da legislação de regência, ferindo frontalmente os princípios da reserva legal e da segurança jurídica;

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, em decisão assim ementada.:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

*NORMAS DE CONTABILIDADE. PRINCÍPIO DA
COMPETÊNCIA.*

A escrituração da pessoa jurídica deve ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos, inclusive o de competência, segundo o qual as receitas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do seu recebimento.

*CONTRATO COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS.
DIFERIMENTO DO LUCRO.*

No caso de fornecimento de bens ou de prestação de serviços contratados com entidades governamentais, o contribuinte pode diferir a tributação do lucro decorrente desses contratos até a sua realização, na apuração do lucro real, não havendo previsão legal para o diferimento de toda a receita correspondente.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL.

Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o matriz, no que couber.

Impugnação Improcedente

Ciente da decisão em 02 de fevereiro de 2012, (AR fls. 290), a interessada apresentou recurso em 06 de março seguinte (fls. 292), reeditando as razões de defesa declinadas na impugnação a respeito de (i) erro cometido no reconhecimento contábil das receitas e (ii) equívocos cometidos pelo autuante na apuração da matéria tributável. Aduziu, *ad argumentandum tantum*, que a multa imposta foi excessiva, sendo inconstitucional e confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

Recurso tempestivo. Dele conheço.

O litígio estabeleceu-se em torno de irregularidade, apurada pela Fiscalização, no diferimento da tributação de lucros decorrentes de contratos com entidades governamentais, proporcionalmente à receita não recebida, conforme previsto no § 3º do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, que dispõe:

Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

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

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.

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, 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:

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse

resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

b) a parcela excluída nos termos da letra a deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

Note-se que a Fiscalização não aponta nenhuma irregularidade na apuração do resultado, conforme previsto no *caput* do art. 10, supra transcrito, mas apenas no diferimento da tributação, regulado pelo seu § 3º.

Constou, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2007, exclusão (parcela diferida) no montante de R\$ 3.207.316,56. Para averiguar a regularidade do diferimento (exclusão em 2007 e adição em período posterior), a Fiscalização intimou o contribuinte a apresentar os seguintes elementos:

I (Termo de Início): Demonstrativos relativos aos períodos janeiro/2008 a dezembro/2008 e janeiro/2009 a setembro/2009 de: (i) Receitas Auferidas mensalmente; (ii) Despesas e Custos Incorridos mensalmente; (iii) Lucro Real do ano-calendário de 2008.

II- (Intimação 01/07/2010): (i) Demonstrativo das receitas auferidas e não recebidas até 31/12/2007, relativas às operações contratadas com órgãos da administração pública direta ou indireta, representativas da exclusão promovida na apuração do lucro real em dezembro de 2007, no montante de R\$ 3.207.316,56, indicando, também a fonte pagadora, a data em que auferida a receita e a data em que efetivamente recebida; (ii) LALUR 2008.

O demonstrativo apresentado pelo contribuinte em atendimento ao item II (i) acima tem (fl. 70) a seguinte configuração:

E = L x RN/R
E = Parcela da exclusão
L = Lucro Computado no período de apuração
R = Receita Total computada nesse período
RN= Parcela não recebida dessa receita

Lucro do mês de dezembro/2007	6.234.438,83
Receita total de dezembro/2007	15.326.957,65
Parcela não recebida	7.884.976,74
Parcela de Exclusão	3.207.316,56

OU

Percentual de Lucratividade	40,68%
Parcela a Excluir	3.207.316,56

Esse demonstrativo evidenciou erro na apuração da parcela do lucro a diferir, uma vez que o percentual de diferimento utilizado pelo contribuinte tomou em consideração o lucro e a receita do mês de dezembro, e não de todo o ano-calendário, como manda a lei. A autoridade determinou, então, o percentual do lucro do ano de 2007 (R\$ 4.971.831,79) em relação à receita de vendas do ano (R\$ 96.416.403,92), aplicando-o sobre a parcela de receitas não recebida, obtendo lucro deferível no montante de R\$ 402.424,81. Conseqüentemente, houve exclusão a maior, em 2007, de R\$ 2.804.891,75.

Como as receitas não recebidas de 2007 foram recebidas em 2008, segundo demonstrativo fornecido à fiscalização pelo contribuinte, tendo constatado que na apuração do lucro tributável de 2008 não foi efetuada nenhuma adição a esse título (lucro diferido de período anterior), foi também efetuada a adição de ofício. Observe-se que a autoridade fiscal levantou as receitas do ano de 2008 não recebidas e considerou o percentual do lucro de 2008 deferível para 2009, ajustando o montante a ser lançado.

Portanto, a Fiscalização, demonstrou que: (i) a parcela do lucro excluída da tributação em 2007 excedeu à passível de diferimento, de acordo com o que prevê a lei; (ii) no ano-calendário de 2008, quando foram recebidas as receitas (demonstrativo fl. 154), não ocorreu a adição da parcela diferida. Além disso, observando na íntegra o que dispõe a lei, excluiu, de ofício, no resultado tributável de 2008, a parcela passível de diferimento para o ano de 2009, conforme demonstra à fl. 153.

Em sua defesa, o contribuinte alegou que errou ao contabilizar como receita os valores não recebidos em 2007 (R\$ 7.884.976,73) e 2008 (R\$ 2.257.297,69), por não constituírem receita auferida nem recebida nos respectivos exercícios, mas simplesmente “provisão de receita”. Argumentou tratar-se de provisões de vendas referentes a contratos firmados com entidades governamentais, cuja receita só poderia ter sido reconhecida mediante a emissão do documento fiscal correspondente, bem como que as receitas e despesas relacionadas à mesma transação devem ser reconhecidas simultaneamente, segundo o princípio da competência, o que não teria sido feito no presente caso.

Os argumentos teóricos da Recorrente, quanto a reconhecimento das receitas, são pertinentes pois, de acordo com os princípios contábeis, a receita só pode ser reconhecida quando tiver a certeza de que os riscos e benefícios já foram transferidos para o comprador ou, em se tratando de prestação de serviços, quando puder ser confiavelmente estimada, no momento em que os serviços forem prestados de acordo com o período contábil. Tudo de acordo com as orientações contidas no CPC 30, de 2009, especialmente nos seus itens 14 a 27.

Contudo, nada trouxe para comprovar que sua contabilidade não teria, de fato, observado essas normas.

A decisão recorrida enfrentou as alegações de defesa da interessada. Sobre a contabilização das receitas, assentou:

Tem razão a requerente quando alega que, na apuração do lucro real, os fatos contábeis devem ser registrados com base no regime de competência, ou seja, na medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos e as despesas incorridas, independentemente da sua realização em moeda, (...)

(...)

Entretanto, isso não significa que a contabilização das receitas deva ocorrer quando da realização do pagamento. Ao contrário, como exposto, tais receitas, de modo geral, devem ser consideradas à medida que forem sendo auferidas, ou seja, quando da saída da mercadoria ou da prestação dos serviços correspondentes.

(...)

No caso em tela, a contribuinte, acertadamente, contabilizou suas receitas segundo o regime de competência, segregando as receitas decorrentes de contratos com entidades governamentais, não recebidas no próprio exercício, como se observa do Livro Razão, às fls. 153, em relação ao ano-calendário de 2008, e do demonstrativo de fl. 154, para o ano de 2007, (...)

(...)

Note-se que os dados utilizados pela autuante foram retirados da própria contabilidade da empresa, através de seu Livro Razão, não havendo sentido o argumento da requerente de que as receitas diferidas são outras, apresentando como prova apenas o demonstrativo de fl. 175 e os balancetes de verificação, (...).

As alegações de equívocos cometidos pela autoridade fiscal foram com propriedade e fundamentadamente desconstituídas pelo voto condutor, como a seguir:

“(...) não tem razão a impugnante quando alega que a autoridade fiscal não considerou os custos e despesas relacionados às receitas não recebidas, pois, em seus cálculos, a autuante considerou o diferimento do resultado, proporcional às receitas não recebidas, e não da própria receita, nos termos do art. 409 do RIR/1999.”

“O argumento de que a autuante deveria ter recalculado o lucro real, adicionando e excluindo, ao lucro contábil, todos os valores permitidos em lei, também não pode ser aceito, já que o procedimento adotado, de considerar apenas as infrações constatadas, não causa qualquer distorção na apuração dos tributos em análise, tendo em vista que a empresa já havia apurado o lucro real, nos anos fiscalizados, conforme Livros de Apuração do Lucro Real (LALUR), às fls. 46 e 49, nos quais se observa que os devidos ajustes ao lucro contábil já tinham sido registrados.”

“(...) não procede a alegação de que deveria ter sido observado, no cálculo do adicional, a parcela isenta de R\$240.000,00, tendo em vista que a dedução dessa parcela já foi efetuada pela própria contribuinte no cálculo do IRPJ incidente sobre o lucro real declarado, configurando duplicidade sua utilização também sobre as infrações constatadas.”

Na peça recursal a ora Recorrente nada trouxe para contraditar as conclusões da decisão recorrida, limitando-se a reproduzir a impugnação.

Finalmente, quanto à multa aplicada, está ela em absoluta conformidade com a lei, à qual esta E. Turma não pode negar sua aplicação, por faltar-lhe competência para julgar sua constitucionalidade (Súmula CSRF nº 2).

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 03 de março de 2015

Processo nº 10510.720846/2010-43
Acórdão n.º **1301-001.777**

S1-C3T1
Fl. 11

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Relator.

CÓPIA