



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

Processo nº 13808.001466/99-47
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.371 – 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria IRPJ - Postergação de Receitas
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado STEMAG ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1996

LUCRO REAL. DIFERIMENTO CONTÁBIL DE RECEITAS AUFERIDAS DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO.

O art. 360 do RIR/94 discorre sobre uma situação especial quanto ao regime de competência obrigatório para o lucro real, que ocorre quando a pessoa jurídica prestadora do serviço de empreitada ou fornecimento contratado é contratada por pessoa jurídica de direito público (ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária). O diferimento da tributação do lucro deve ocorrer mediante apuração especial, no qual, para a determinação do lucro real, pode ser excluída a parcela (1) do lucro do serviço prestado, e (2) proporcional à receita das operações ocorridas no resultado que não foram recebidas no ano de sua ocorrência. Não há que se admitir procedimento de contabilizar as despesas pelo regime de competência, e as receitas pelo regime de caixa, primeiro, porque a norma determina que o diferimento é do lucro, e não das receitas, e segundo, porque se incorre em afronta ao princípio de causa e efeito de despesas e receitas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Luís Flávio Neto, Adriana Gomes Rego, André Mendes de Moura, Nathalia Correia Pompeu, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (Suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Hélio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 393 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1202-00.310 (e-fls. 366 e segs), pela 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, na sessão de 05/07/2010, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, para afastar a tributação de postergação de receitas de notas fiscais emitidas em 1996 relativas a serviços prestados em 1995.

Dos Fatos

Ao fazer a apuração do ano de 1995, a contribuinte efetuou a exclusão da base de cálculo das receitas relativas a serviços de empreitada ou fornecimento contratados junto à pessoa jurídica de direito público que, apesar de em curso de execução no decorrer de 1995 só tiveram os pagamentos realizados em 1996, com base no art. 360 do RIR/94, que autorizava o diferimento da tributação do lucro.

Por sua vez, entendeu a Fiscalização que o dispositivo legal autorizava que a exclusão do lucro real seria apenas em relação ao lucro, proporcional às receitas recebidas, e não das receitas na sua integralidade. Ainda, constatou que determinadas notas fiscais não se referiam a serviços prestados a pessoa jurídica de direito público, razão pela qual também foram incluídas na base de cálculo do lançamento de ofício.

Diante do contexto, concluiu a autoridade autuante que não teria sido respeitado o regime da competência, vez que serviços prestados no ano de 1995 foram contabilizados apenas em 1996, quando da emissão das correspondentes notas fiscais. A autuação fiscal tipificou a infração de postergação de receitas operacionais, e discorreu ainda que, do ano de 1995 para 1996, ocorreu a redução da alíquota do IRPJ de 25% para 15% e da CSLL de 10% para 8%, fato que teria trazido benefício à contribuinte ao protelar o oferecimento dos rendimentos à tributação.

Da Fase Contenciosa

A contribuinte apresentou impugnação de fls. 108/124, que foi apreciada pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo 1, na sessão realizada em 25/10/2005. O Acórdão nº 8.154, de 2005 (e-fls. 308/317) julgou o lançamento procedente em parte, para excluir da base de cálculo do lançamento de ofício a nota fiscal 7994, que correspondia a serviço prestado a pessoa jurídica de direito público, conforme ementa a seguir:

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO. As receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoas jurídicas de direito público devem ser contabilizadas no ano-calendário em que os serviços forem executados e não no período em que emitida a fatura, excluindo-se, na determinação do Lucro Real, o lucro proporcional à receita não recebida.

ERRO NA APURAÇÃO DO LUCRO DIFERÍVEL. Reduz-se a exigência pela exclusão de lucro correspondente a pessoa jurídica de direito público, considerada indevidamente pela Fiscalização como pessoa jurídica de direito privado.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber. As exigências de PIS/Repique e CSSL, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e seus decorrentes.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 328/342), que foi apreciada pela 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento, na sessão de 05/07/2010. O Acórdão nº 1202-00.310 (e-fls. 366 e segs) deu provimento parcial ao recurso interposto pela contribuinte, para afastar a tributação incidente sobre as notas fiscais 7979, 7982, 98,3, 7991, 7992, 7993, 7994, 7995, por serem referentes a serviços prestados a pessoa jurídica de direito público, e manter o lançamento em relação às notas fiscais 7980, 7998, 7999 e 8000, por serem relativas a serviços prestados a pessoa jurídica de direito privado. Ainda, a decisão não deu provimento ao protesto da contribuinte quanto à multa de ofício de 75% e a aplicação da taxa SELIC para os juros de mora.

Foram interpostos embargos de declaração (e-fls. 379 e segs.) pela PGFN que foram acolhidos sem efeitos infringentes no Acórdão nº 1202-00.488 da 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento.

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 393/404), pugnando pelo restabelecimento da autuação fiscal.

O recurso foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de e-fls. 481/485.

Foram apresentadas contrarrazões (e-fls. 499 e segs.) pela contribuinte, para ratificar os argumentos expostos pela turma *a quo* e informar sobre o decidido pelo Acórdão nº 1802-001.454 pela 2ª Turma Especial da Primeira Seção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Quanto à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade e-fls. 481/485, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e **conheço** do Recurso Especial.

Trata o litígio sobre interpretação do disposto no art. 360 do RIR/94, que transcrevo, juntamente com os art. 358 e 359:

Contratos a Longo Prazo

Produção em Longo Prazo

Art. 358. 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-base (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 10):

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

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

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 10, § 1º):

a) com base na relação entre os custos incorridos no período-base 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 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. 360, que será procedido apenas no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

Produção em Curto Prazo

Art. 359. O disposto no artigo anterior 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 (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 10, § 2º).

Contratos com Entidades Governamentais

Art. 360. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 358 ou 359, 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 (Decretos-Leis nºs 1.598/77, art. 10, § 3º, e 1.648/78, art. 1º, I):

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

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período-base em que a receita for recebida.

§ 1º Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 10, § 4º).

§ 2º Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar. (grifei)

No caso em análise, verifica-se que a contribuinte promoveu a exclusão do valor das **receitas** decorrentes dos serviços prestados em 1995, mas que tiveram pagamento efetuado apenas em 1996.

Destaco o termo "receitas", porque foi efetivamente o procedimento da contribuinte: foram excluídos da apuração do lucro real do ano de 1995 precisamente os valores constantes nas notas fiscais relativas aos serviços prestados.

Sobre o assunto, vale esclarecer que as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real submetem-se obrigatoriamente ao regime da competência, conforme art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 e os arts. 177 e 187, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976, a seguir transcritos:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou

critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

(...)

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A regra geral é no sentido de que tanto receitas quanto despesas sejam reconhecidas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sem se preocupar se foram efetivamente pagas. José Carlos Marion discorre, com didática impecável ¹:

Se estivéssemos no exercício social de 20X0 com uma receita de \$ 10 milhões cujo recebimento seria em 20X1, em qual período considerariamos aquela Receita (X0 ou X1)? Se consumíssemos uma despesa em X0 e seu pagamento fosse realizado em X1, em qual período contábil (exercício) computariamos tal despesa (X0 ou X1)?

Diante do Regime de Competência dos Exercícios (ou Regime Econômico), a Contabilidade considera a Receita gerada em determinado exercício social, não importando seu recebimento. Importa, portanto, o período em que a Receita foi ganha (fato gerador) e não seu recebimento.

Em nosso exemplo, teríamos Receita de \$ 10 milhões computada no Período Contábil X0, embora o recebimento seja no próximo exercício social (X1); a Receita compete (pertence) a X0.

No que tange à Despesa, o raciocínio é o mesmo: importa a despesa consumida (incorrida) em determinado período contábil, sendo irrelevante o período de pagamento. Assim, a Despesa compete ao período X0 (em nosso exemplo).

Na realidade, trata-se da realização de um dos princípios fundamentais da contabilidade, *matching principle*, no qual se estabelece a relação de causa e efeito entre as despesas e receitas.

O art. 360 do RIR/94 discorre sobre uma situação especial, quando a pessoa jurídica prestadora do serviço de empreitada ou fornecimento contratado é contratada por pessoa jurídica de **direito público** (ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária).

¹ MARION, José Carlos. Contabilidade Empresarial, 13ª ed. São Paulo : Atlas, 2007, p. 95

Encontra-se autorização expressa para o diferimento da tributação **do lucro, mediante apuração especial**. Determina o § 1º do mencionado artigo que, na determinação do **lucro real**, pode ser **excluída** a parcela (1) **do lucro** do serviço prestado, e (2) **que seja proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado** que não foram recebidas no ano de sua ocorrência.

A título de exemplo, toma-se o ano X0 como o da execução dos serviços (incompletos ou não) e X1 como o do recebimento pelos serviços.

São dois passos. Primeiro, deve-se apurar o lucro. Se a empresa, para a consecução do serviço em X0, incorreu em despesas de 70 unidades, e recebeu o valor de 100 unidades, auferiu lucro de 30 unidades. Segundo, deve-se verificar se o serviço foi todo executado em X0 ou se parte foi concluída em X1. Se o serviço foi executado 70% em X0, a parcela do lucro proporcional à receita das operações corresponde a 21 unidades (30 x 0,7).

Voltando ao caso concreto, há que se dizer o óbvio: receita não é lucro. O lucro decorre da diferença entre receitas e despesas. O que fez a contribuinte foi excluir do **lucro real** do ano de 1995 as **receitas** auferidas na prestação dos serviços.

Ainda que se admitisse que a execução do serviço estivesse integralmente concluída (100%) em 1995, caberia à contribuinte apurar o **lucro da apuração especial**, e, aí sim, excluir tal valor do lucro líquido, para encontrar o lucro real.

Entender que o art. 360 do RIR/99 permitiria a exclusão das receitas da base de cálculo (lucro real) seria, inclusive, coadunar com afronta ao *matching principle*.

Não por acaso, o legislador se preocupou em deixar claro que a exclusão seria **proporcional** às receitas das operações, e dar-se-ia sobre o **lucro**. Percebe-se que, mesmo diante de uma exceção ao princípio da competência, preservou-se a premissa de causa e efeito entre as despesas incorridas e as correspondentes receitas auferidas.

Ademais, diante da alteração legislativa promovida entre os anos de 1995 e 1996, com redução de alíquotas de IRPJ (de 25% para 15%) e CSLL (de 10% para 8%), a interpretação da contribuinte viabilizou o "melhor dos mundos", na medida em que transferiu a tributação das receitas para 1996.

Portanto, não há reparos a fazer no entendimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** o recurso da PGFN, e, no mérito, **dar provimento**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Processo nº 13808.001466/99-47
Acórdão n.º **9101-002.371**

CSRF-T1
Fl. 631

CÓPIA