



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

Processo n° 19515.003232/2003-07
Recurso n° 161.860 Voluntário
Acórdão n° **1803-00.774 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ e outro
Recorrente CONSTRUTORA MORAIS FERRARI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

LUCRO PRESUMIDO. REAJUSTE DE PREÇO ATÉ A DATA DO FATURAMENTO. EQUIPARAÇÃO A VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. DESCABIMENTO.

As parcelas de reajuste recebidas, não referentes a direitos de crédito advindos de eventual pagamento fora de prazo, são parte do preço e devem sofrer tributação como receita da atividade, nos termos da legislação em vigor para o lucro presumido.

ÔNUS DA PROVA. COMPROVANTES DA ESCRITURAÇÃO. É ônus do contribuinte a apresentação dos comprovantes de sua escrituração, mantendo-se a exigência na falta de documentação hábil e idônea a corroborar o lançamento contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores relativos às variações monetárias ativas.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 17/02/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocêncio dos Santos, Sérgio Rodrigues Mendes, Benedicto Celso Benício Júnior.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 228.199,56.

A fiscalização apontou os seguintes fatos e infrações em seu Termo de Verificação Fiscal (fls. 71/72):

Juros ativos – diferença de R\$ 15,582,45

- A contribuinte não acresceu à base de cálculo do IRPJ – Lucro Presumido o total dos juros ativos efetivamente auferidos no mês de maio/99, lançados no Diário às fls. 167, 169 e 172 e constantes no Razão na conta 362109 – Juros Ativos, no valor total de R\$ 40.018,76.
- Consta no Razão como estorno, “ajustes ref. juros creditados a maior em 03 e 04/99 rel. a devolução de caução retida pelo CDHU”, no valor de R\$ 24.506,71, não considerado, devido a não comprovação do ajuste por meio de documentação hábil pelo contribuinte.
- Dos juros ativos auferidos foi descontado o valor de R\$ 15.582,45, declarado na DIPJ/99, resultando no lançamento da diferença de R\$ 24.436,31 de juros ativos não declarados.

Variação monetária ativa

- A contribuinte declarou como receita da atividade a totalidade das receitas recebidas na conta 310711 – Conj. Hab. SP Leste, nos meses de fevereiro a maio/99. Como já havia tributado o montante de R\$ 620.520,00 na DIPJ/98, compensou tal valor com a receita auferida em fevereiro.
- Nas notas fiscais-fatura de serviços nº 2659, 2660, 2661 e 2663 dos meses acima citados, o valor da total é discriminado em valor do principal e do reajuste.
- No contrato nº 1.2.00.00/6.0.00.00/0005/96 firmado entre a CDHU – Companhia de Desenvolvimento Habitacional e Urbano do Estado de São Paulo e o contribuinte, no item A-3 está regulado o valor do contrato, no B-3 a forma de pagamento, e no B-3.2 a previsão de reajuste: “o valor contratual será ajustado anualmente, pela variação do índice FIPE – Construção Civil e Obras Públicas/SP – Coluna Edificações, ou outro índice que o suceda, obedecidas as disposições da Lei Federal nº 8.880/94, considerando-se, a esse fim, a data da assinatura deste instrumento”.
- Os valores lançados como reajuste tem a natureza de variações monetárias ativas. Assim foram lançados o valor do principal na nota fiscal como receita da atividade e o valor do reajuste como variação monetária ativa, tendo sido apurada diferença a tributar.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, onde aduziu as seguintes razões: (i) o valor das notas fiscais reflete o preço na data efetiva da prestação dos serviços, se modo que não há como confundir reajuste de preços de serviços de construção com variação monetárias de direitos de crédito; (ii) a simples assinatura de um contrato para execução de obras de construção civil não confere ao contratado nenhum direito de crédito contra o contratante, mas uma obrigação de fazer; (iii) a diferença de juros refere-se a estorno de juros provisionados a maior em meses anteriores devido a atrasos da CDHU no pagamento do faturamento.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente, com base nos seguintes fundamentos:

Juros ativos

- a) A contribuinte não comprovou a sua alegação, não tendo juntado documentação hábil.
- b) Sua alegação não mostra perfeita consonância com o histórico do lançamento.

Variações monetárias ativas

- c) A contribuinte firmou o contrato nº 1.2.00.00/6.0.00.00/0005-96 com a Companhia de Desenvolvimento Habitacional e Urbano de São Paulo (CDHU) (fls. 54 a 62). Ficou acordado, quanto ao objeto, que a contribuinte forneceria certo terreno e prestaria serviço de implantação de Conjunto Habitacional e Urbanização na área. Ademais, ficou pactuado, no contrato de empreitada, o prazo de 18 meses para execução total da obra. Em decorrência deste prazo, fixou-se o índice FIPE para atualização do valor ajustado, isto é, R\$ 12.918.418,69.
- d) O direito de crédito oriundo da assinatura do contrato de empreitada não perde sua natureza por não ser ainda exigível. No caso em análise, o empreiteiro possuía um direito de crédito, correspondente à remuneração da obra, que se tornou exigível quando cumpriu seu dever oriundo do mesmo contrato, mais especificamente, o avanço físico do empreendimento.
- e) A interpretação da Secretaria da Receita Federal (SRF) sempre foi no sentido de considerar a receita ora discriminada como caso de variação monetária ativa (IN 84/1979, 67/1988, e art. 9º da Lei nº 9.718/1999, IN 25/1999).

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, no qual alega em síntese que:

- a) O preço contratado, como é praxe neste tipo de contrato de longo prazo, se reporta à data do orçamento básico da licitante, mesmo porque o próprio contrato é celebrado, por vezes, muitos anos depois da licitação pública e dito preço é pago ao contratante pelo valor reajustado vigente na época da execução dos serviços.
- b) O pagamento dos serviços executados, nos termos do contrato, foi efetuado por medições mensais da quantidade de serviços executados, pelo preço contratado reajustado até mês da execução pelo índice de preços previsto no contrato. As últimas medições foram faturadas através das notas fiscais nºs 2659, 2660, 2661 e 2663.

- c) Embora não necessário, a recorrente destacava no faturamento o valor do preço original e o respectivo reajuste.
- d) O valor total dos documentos fiscais reflete o preço dos serviços prestados, na data em que foram prestados, independente de destaque, ou não, do preço original e do reajuste, de modo que não há como confundir preço reajustado com variação monetária de direitos de crédito.
- e) O direito de crédito propriamente dito, assim considerado o valor dos serviços efetivamente executados, medidos periodicamente, virá ao mundo jurídico somente após a medição dos serviços executados em cada período, materializado nos competentes documentos fiscais e comerciais, não com a assinatura do contrato.
- f) O art. 1º da IN SRF nº 104/1998, determina que a pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de prestação de serviços com pagamento em parcelas na medida do recebimento, deverá emitir a nota fiscal quando da conclusão do serviço.
- g) A prevalecer a tese esposada pela decisão recorrida, a simples assinatura do contrato que instrui o auto de infração atribuiu à recorrente o direito ao crédito pelo valor nele consignado, de modo que a recorrente poderia de imediato ter emitido uma duplicata de prestação de serviços e a descontado mediante endosso na rede bancária.
- h) Não será o simples destaque do reajuste de preços das medições que o converterá em “variações monetárias dos direitos de crédito”, ou, em outros termos, se destacado o valor do reajuste este será receita financeira.
- i) Haverá variação monetária se o faturamento não for pago no prazo previsto no contrato, contada do vencimento da obrigação de crédito, ou seja, do direito de crédito que veio ao mundo jurídico com a regular emissão de cada fatura. Não há como confundir preço reajustado com variação monetária, para efeitos fiscais.

Em sessão de 3 de fevereiro de 2009, a antiga Sétima Turma Especial do 1º Conselho de Contribuintes, atual 3ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF, converteu o julgamento em diligência para as seguintes verificações:

“b) juntada do orçamento básico do licitante com a discriminação dos valores relativos ao terreno fornecido e aos serviços e obras executados.

c) cálculo da parcela de reajuste incidente sobre o preço do terreno.”

Foram anexados aos autos os seguintes documentos:

- Cópia da proposta apresentada na concorrência pública (fls. 172).
- Planilha de composição do preço proposto para a execução do objeto da concorrência, constando o preço destacado proposto para o terreno (fls. 173).
- Orçamento detalhado das obras de construção civil executadas (fls. 174/199, 202/209)
- Carta da CDHU (fls. 218/219).

A fiscalização elaborou relatório fiscal, com as seguintes conclusões (fls. 239/241):

“a) O valor do terreno é de 10,55% do preço global da obra, já incluído o custo do terreno, e o terreno foi pago em 11/11/1996, conforme itens 7 (a) e (b) acima;

b) O contribuinte não apresentou demonstrativo de reajuste do preço do terreno, conforme esclarecimento do item 7 (O acima, e item 8(a)

c) O contribuinte alegou que as Notas Fiscais Faturas contemplam exclusivamente os serviços de execução da obra, conforme itens 7 (d), (e) e (f) acima;”

A contribuinte manifestou-se nos seguintes termos (fls. 244):

- a) Anexou a cópia da escritura translativa do domínio do terreno pelo preço de R\$ 1.363.318,41.
- b) A correção do terreno é a diferença entre o valor da oferta e o valor efetivamente recebido nos termos da ordem de pagamento nº 1875/96, da CDHU.
- c) Nos termos da lei, as notas fiscais faturas emitidas, objeto da autuação fiscal se referem exclusivamente à prestação dos serviços de construção, de modo que nelas não se contém nenhum valor referente ao preço do terreno.
- d) Os valores das notas fiscais faturas de serviço objeto da autuação, correspondentes à parte do preço dos serviços contidos em sua proposta, foram emitidas e recebidas no ano base de 1999, enquanto que o preço do terreno foi integralmente pago no ano base de 1996.

É o relatório.

Voto

Conselheira SELENE FERREIRA DE MORAES

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

São duas as questões a serem enfrentadas no presente recurso: i) a da natureza dos valores lançados como reajuste; ii) diferença apurada de juros ativos.

Para enfrentar a primeira questão, novamente trazemos como subsídio para discussão, trechos da obra “Comentários à lei de licitações e contratos administrativos”, de autoria de Marçal Justen Filho:

“Na sistemática original da Lei nº 8.666, atualização monetária e reajuste de preços eram figuras distintas, mas a alteração das

condições posteriores tende a eliminar a diferenciação. Previa-se que o reajuste incidiria até a data da execução da prestação devida pelo particular. A partir dessa data, passaria a correr a atualização monetária. Isso significava que as duas figuras envolviam indexação a índices de variação de preços. Mas o reajuste teria por fundamento índices setoriais específicos, destinados a avaliar a variação dos custos necessários à execução da prestação. Já a atualização monetária seria uma compensação genérica pela perda do valor monetário. A existência das duas figuras indicava a possibilidade de existirem “inflações específicas” a certos setores, que não seriam acompanhadas pelos índices gerais de preços.

Em tese, essa distinção permanece existindo. Mas a figura da atualização monetária deixou de ser praticada, passando a aludir-se apenas a reajuste de preços.”

O mesmo autor cita jurisprudência do STJ:

“1. A correção monetária é mera técnica de atualização de valores, a qual não altera o equilíbrio econômico inicialmente estabelecido no contrato. Em contratos administrativos, a correção monetária é devida sempre que o pagamento for posterior ao ato administrativo de entrega (medição)”. (Resp nº 837.790/SP, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. em 02.08.2007, DJ de 13.08.2007, p. 357)”

O entendimento mais correto da questão é aquele contido no voto vencido, que a seguir reproduzimos:

“VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS

8. As variações monetárias ativas decorrem de atualizações de direitos de crédito, de ganhos cambiais ou monetários, conforme o conceito disseminado no art.375 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, “in verbis”:

“Art.375 - Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de créditos do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações(Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art.18, Lei nº9.249, de 1995, art.8º)

Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei 9.718, de 1998, art.9º).”

9. Embora o dispositivo legal reporte-se à determinação do lucro operacional, para empresas tributadas com base no lucro real, o conceito ali delineado é o mesmo utilizado na definição de bases de cálculos de outras contribuições ou IRPJ com base no presumido, conforme verificamos na leitura da Instrução Normativa SRF nº 25, de 1999, que dispõe sobre o tratamento tributário das variações monetárias, nos casos que especifica:

"Art. 1º Nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, as variações monetárias a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para efeitos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, terão o seguinte tratamento:

I - no caso de tributação com base no lucro real, as receitas e despesas serão reconhecidas segundo as normas constantes das Instruções Normativas de-20 de dezembro de 1979, 023, de 25 de março de 1983, e 067, de 21 de abril de 1988;

II- na caso de tributação com base no lucro presumido, as receitas serão adicionadas ao próprio lucro, pelo regime de competência ou de caixa, conforme opção do contribuinte.

10. Assim, à luz do conceito acima de variações monetárias ativas, não vemos como capitular o reajuste indicado nas Notas Fiscais-NF 2659, 2660, 2661 e 2663 como receita dessa natureza, porque a parcela do reajuste discriminada nas NF é decorrente de cláusula inserida em contrato de construção por empreitada de longo prazo, entre a autuada(contratada) e a CDHU(contratante), sendo praxe a previsão legal de reajuste para manter-se o equilíbrio financeiro entre as partes e somente gera o direito ao crédito na medida da efetivação dos serviços prestados e faturados;

11. Em outras palavras, a simples estipulação de índices legais de reajuste, conforme cláusula B-3.2(fis.56), não confere à prestadora dos serviços, a contribuinte, direitos de crédito contra a contratante. A parcela correspondente à atualização monetária do valor contratado significa mera reposição do valor de compra da moeda e tem como contrapartida a realização dos serviços.

12. Nesse sentido, em caso análogo, o parágrafo 3º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998, que estabelece normas para apuração do Lucro Presumido com base no regime de caixa:

"Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

I - emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;

II - indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder - cada recebimento.-

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica,

na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento.

§ 2º Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

§ 3º Na hipótese deste artigo, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

§ 4º O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente."

Parágrafo único....."

13. Ante o exposto, há que se considerar as parcelas de reajuste recebidas, não referentes a direitos de crédito advindos de eventual pagamento fora de prazo, como parte do preço e assim sofrerem tributação como receita da atividade nos termos da legislação em vigor para o lucro presumido.

14. Assim, da base da autuação devem ser desconsiderados a matéria tributável relativa ao IRPJ e CSLL, conforme segue:

<i>tributo/contribuição</i>	<i>trimestre</i>	<i>matéria tributável</i>
<i>IRPJ</i>	<i>1º trimestre</i>	<i>R\$ 88.344,47</i>
	<i>2º trimestre</i>	<i>R\$ 158.266,07</i>
<i>CSLL</i>	<i>1º trimestre</i>	<i>R\$ 84.503,41</i>
	<i>2º trimestre</i>	<i>R\$ 151.384,94"</i>

Após a diligência restou cabalmente comprovado que as notas fiscais se referem exclusivamente à prestação dos serviços de construção, de modo que nelas não se contém nenhum valor referente ao preço do terreno.

A CDHU declarou que o terreno foi pago em 11/11/1996, através da Ordem de Pagamento nº 1875/96.

Tem razão a recorrente ao afirmar que a correção do terreno é a diferença entre o valor da oferta e o valor efetivamente recebido nos termos da ordem de pagamento nº 1875/96, da CDHU. Eventual diferença de variação monetária ativa em relação ao terreno apenas poderia ter sido apurado até a data do pagamento. No presente auto os fatos geradores referem-se ao ano de 1999.

Quanto à diferença de juros ativos, a recorrente alega que o estorno de R\$ 24.506,71, refere-se a juros provisionados a maior em meses anteriores relativos a atrasos da CDHU, no pagamento do faturamento. Anexa o documento de fls. 99, em que consta

lançamento a débito com o seguinte histórico: ajustes ref. juros creditado a maior em 03 e 04/99 rel. a devolução de caução retida pelo CDHU.

Tal lançamento encontra-se registrado no Livro Diário (fls. 43). No entanto, não foi apresentada a documentação hábil a demonstrar a correção do estorno pela contribuinte. A fiscalização apontou desde o início a falta de comprovação do lançamento.

Os empresários têm o dever de manter a escrituração dos negócios de que participam, nos termos do art. 1.179 do Código Civil (lei nº 10.406/2002), e do art. 10 do Código Comercial (lei nº 556/1850, revogado pela Lei nº 10.406/2002):

“Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados:

1 - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2 - a fazer registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos (artigo nº. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3 - a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (Título. XVII);

4 - a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.”

No RIR/1999 também a previsão expressa sobre o dever de conservar os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, *in verbis*:

“Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Lei nº 9.430, de 1996, art. 37)”.

Por estes dispositivos legais, fica claro que a documentação que deu origem à escrituração deve ser conservada.

Por outro lado, os comprovantes da escrituração devem ser apresentados para a fiscalização.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 333, incisos I e II, a quem incumbe o ônus da prova:

“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.”

O ônus de apresentar os comprovantes da escrituração é do contribuinte.

Arruda Alvim, em sua obra “Manual de Direito Processual Civil”, assim se manifesta sobre as consequências do descumprimento do ônus da prova:

“De um modo geral, podemos dizer que, recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.” (ALVIM, Arruda. Manual de direito processual civil, volume 2: processo de conhecimento, 11. ed.rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007).

No presente caso, a recorrente não apresentou os comprovantes relativos ao lançamento em tela, devendo ser mantida a autuação em relação a este item.

Ante todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores relativos às variações monetárias ativas.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes