

Processo nº : 10168.006317/95-62
 Recurso nº : 115.349
 Matéria: : IRPJ E OUTROS - Exs: 1991e 1992
 Recorrentes : DRJ EM BRASÍLIA-DF e PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
 Sessão de : 15 DE JULHO DE 1998
 Acórdão nº : 101-92.180

NULIDADE - Não evidenciada irregularidade na seleção do contribuinte nem na obtenção das provas, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade do procedimento fiscal.

OMISSÃO DE RECEITAS - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO - Não comprovada a origem dos recursos creditados em conta bancária não contabilizada, presume-se serem oriundos de receitas não omitidas.

NÃO APROPRIAÇÃO DE RECEITAS RECEBIDAS - Não comprovado que a venda se subordina a condição suspensiva, apropriação da receita deve se dar no período em que contratada a venda do imóvel, ainda que mediante pedido de reserva e proposta de compra.

ESTORNO DE RECEITAS - Não comprovada a regularidade do estorno das receitas, deve o respectivo valor ser oferecido à tributação

POSTERGAÇÃO - Para que o fisco dê às receitas não apropriadas ou estornadas o tratamento de postergação é necessário que o contribuinte evidencie nos autos **se e quando** os valores respectivos foram oferecidos à tributação.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - A justificativa de que representam restituição de valores adiantados a procuradores para fazer face a despesas não prospera quando os valores depositados não estão comprovadamente precedidos de adiantamentos iguais ou superiores aos valores ditos restituídos.

PASSIVO FICTÍCIO - É de ser reduzida a exigência em relação aos valores do passivo cuja efetividade a empresa comprove.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS - Comprovada a inidoneidade das notas fiscais escrituradas, cabe ao contribuinte comprovar a efetividade das operações por elas lastreadas, a fim de comprovar, inclusive, a ausência de dolo de sua parte.

GLOSA DE CUSTOS APROPRIADOS A MAIOR - Planilha trazida com o recurso não pode servir de prova se os valores nela registrados são diferentes dos constantes nas planilhas fornecidas à fiscalização quando

do procedimento de auditoria (nas quais de baseia a exigência) sem qualquer justificativa fundamentada quanto à alteração .

DESPESAS COM TRIBUTOS DEPOSITADOS EM JUÍZO - Na vigência do Decerto-lei 1.598/87, os tributos eram dedutíveis no período-base de ocorrência do respectivo fato gerador, independentemente do efetivo pagamento.

DESPESAS COM DONATIVOS - No período-base de que se trata, é dedutível a despesa efetivamente realizada com a aquisição e distribuição gratuita de bens de pequeno valor.

POSTERGAÇÃO - CÁLCULO MEDIANTE IMPUTAÇÃO - A imputação constitui apenas método matemático para apurar quanto do imposto não pago no exercício de competência da receita foi quitado, com juros e correção monetária, em exercício posterior, para efetuar a cobrança pelo valor líquido, conforme previsto na lei.

MULTA SOBRE O IMPOSTO POSTERGADO - De acordo com a lei, para cálculo do valor líquido devido não incide, sobre o imposto postergado, a multa de mora.

ERRO DE FATO COMETIDO PELO CONTRIBUINTE . Provado que o contribuinte cometeu erro de fato no preenchimento de sua declaração, em seu prejuízo, correta a autoridade julgadora em determinar a redução do imposto a maior do valor lançado de ofício.

BASE DE CÁLCULO DO IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO - A contribuição social exigida em lançamento de ofício é dedutível para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ.

IRRF- ART. 35, LEI 7.713/88- Em se tratando de sociedade por quotas, cujo contrato social vigente na data de ocorrência do fato gerador previa a imediata disponibilidade econômica ou jurídica do lucro apurado, prevalece a exigência com base no art. 35 da Lei 7.713/88.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - BASE DE CÁLCULO. Cumpra à fiscalização investigar se, na apuração da base de cálculo foi considerado o resultado do exercício apurado de acordo com as normas e princípios contábeis e legais e, caso contrário, exigir a diferença do tributo/contribuição correspondente. A base de cálculo da contribuição tem como ponto de partida o resultado do exercício já computado o valor da contribuição.

FINSOCIAL - E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL POSTERGADOS - Sobre os valores das contribuições postergadas incidem os ônus da postergação.

MULTA AGRAVADA - O agravamento incide em relação a todos os lançamentos em cuja base de cálculo o ato doloso influiu.

RETROATIVIDADE BENIGNA - Tendo em vista o comando do art. 106, II, c, do CTN, a multa por lançamento de ofício deve ser reduzida aos percentuais previstos no art. 44 da Lei 9.430/96.

Recurso de ofício a que se nega provimento.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em BRASÍLIA-DF e por PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Recurso nº. : 115.349
Recorrentes : DRJ em Brasília-DF e PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS
IMOBILIÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

Contra PAULO OCTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA foram lavrados os autos de infração de fls. 02 (IRPJ), 86 (IRRF), 95 (CSL) e 104 (Finsocial) para exigência de créditos tributários equivalentes, respectivamente, a 26.040.104,73 UFIR, 2.852.608,13 UFIR, 5.715.584,23 UFIR e 50.845,05 UFIR, neles compreendidos juros de mora e multa proporcional.

FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA

Os lançamentos resultaram de ação fiscal levada a efeito junto ao contribuinte, na qual foram apuradas, na área do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, as irregularidades a seguir descritas, com repercussões no Imposto de Renda Retido na Fonte, na Contribuição Social sobre o Lucro e no Finsocial.

1. Omissão de Receitas - Receitas não Contabilizadas

1.1- Falta de contabilização de conta corrente bancária (subitem 1.1 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	11.154.672,93	150
1992	277.190.255,45	300

1.2- Não apropriação e estorno de receitas, bem como não comprovação da origem dos recursos depositados (subitens 1.2 e 1.3 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	98.561.192,04	50
1992	1.083.286.960,86	100

Enquadramento legal : art. 157 e § 1º, 175, 178, 179, 387, inc.II do RIR/80

2. Omissão de Receitas - Passivo fictício

Falta de comprovação de parte das obrigações constantes do balanço de encerramento (subitem 1.4 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	14.986.823,55	50
1992	585.005.505,51	100

Enquadramento legal : art. 157 e § 1º, 179, 387, inc.II do RIR/80.

3. Custo dos Bens e Serviços Vendidos - Glosa de Custos

3.1- Glosa de valores constantes de notas fiscais com veementes indícios de serem ideologicamente falsas (subitens 5.3.1 a 5.3.11 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	35.079.069,86	150
1992	274.141.712,97	300

3.2- Glosa de parte do custo deduzido a título de custos de unidades imobiliárias vendidas (subitem 5.1 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1992	1.487.604.127,47	100

Enquadramento legal : art. 183, 285, 286 e 287 do RIR/80; art. 16 da Lei 7.450/85,

IN 84/79.

4. Custos, Despesas Operacionais e Encargos - Despesas Indedutíveis.

4.1- Glosa de parte da despesa de Finsocial apropriada indevidamente (subitem 5.2.1 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	5.749.273,66	50
1992	93.804.215,86	100

4.2- Glosa de despesas com donativos (subitem 5.2.2 do termo de Verificação)

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	2.400.000,007,47	50

Enquadramento legal : art. 154, 157. § 1º, 173, 221 § 7º e 387, inciso I, do RIR/80.

5. Insuficiência de Receita de Correção Monetária da Conta Investimentos - Participação em Outras Empresas (subitem 2.1 do Termo de Verificação)

Exercício	Valor apurado	% de multa
1992	175.342.462,74	100

Enquadramento legal : art. 4º, 10, 11,12, 15, 16 e 19 da Lei 7.799/89; art. 387, inc. II do RIR/80.

6. Correção Monetária - Imóveis em Estoque

Falta de correção monetária ou correção monetária efetuada a menor que o devido sobre o estoque de imóveis (subitem 2.2 do termo de Verificação)



Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	1.284.444.558,80	50
1992	6.680.577.819,43	100

Enquadramento legal : art. 4º, inciso I, alínea “b”, 10, 15, 16 e 19 da lei 7.799/89; art. 387, inc. II do RIR/80.

7. Ajustes do Lucro Líquido do Exercício - Realização da Reserva de Reavaliação.

Falta de adição ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, dos valores realizados da Reserva de Reavaliação (subitem 4.2 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	20.348.133,25	50
1992	142.344.183,03	100

Enquadramento legal : art. 326, §§ 2º, 3º e 4º, 328 par. único, 329, par. único, 387, inc. II do RIR/80.

8. Ajustes do Lucro Líquido.

Tributação em decorrência da redução indevida do lucro líquido (subitem 4.1 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1991	129.794.709,00	50

Enquadramento legal : art. 154, 157 § 1º, 173, 242, 243, 387, inc. I do RIR/80.

9. Inobservância do regime de Escrituração - Postergação de Receitas

Receitas reconhecidas no ano-base subsequente ao do seu recebimento (item 3.0 do Termo de Verificação).

Exercício	Valor apurado	% de multa
1992	1.320.000.000,00	100

Enquadramento legal : art. 155, 157 § 1º, 171, 172, 173, 280, 281 e 387, inc. II do RIR/80.

Os itens do auto de infração do IRPJ que influíram nos demais autos de infração e os respectivos enquadramentos legais foram os seguintes :

Imposto de Renda Retido na Fonte :

Itens 1 (parte), 2, 3 (parte), 4, 5, 6 e 9

Enquadramento legal : art. 35 da lei 7.713/88

Contribuição Social :

Itens 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 9

Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei 7.689/88

Finsocial/Faturamento

Itens 1 e 2

Enquadramento legal : art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.940/82; art. 16, 80 e 83 do Regulamento aprovado pelo Decreto 92.698/89; art. 28 da Lei 7.738/89.

IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação às fls. 323/478 a interessada discorre longamente sobre suas razões de inconformismo com a exigência, que, em síntese, são as seguintes :



1- PERSEGUIÇÃO POLÍTICA

O desenrolar da fiscalização foi conturbado, os fiscais exacerbaram suas funções, os funcionários foram intimados a depor sob coação e induzidos a fazer declarações falsas contra a pessoa de Paulo Octávio e sua empresa, com a vantagem de um perdão fiscal. A máquina de fiscalização da Receita Federal foi usada como instrumento político de punição a amigos do Ex-Presidente Fernando Collor, que, portanto, não seguiu os parâmetros previamente determinados para a seleção de contribuintes a serem fiscalizados.

2- OMISSÃO DE RECEITAS - RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

a) Movimento bancário não contabilizado

Por erro, a conta não fora contabilizada, mas constatado o erro, os lançamentos foram regularizados. Além disso, o lançamento feito com base em depósitos bancários é ilegítimo, conforme decisões reiteradas do Poder Judiciário.

b) Não apropriação de receitas.

A importância recebida do Sr. Júlio César Borges referia-se a sinal em “Pedido de Reserva e Proposta de Compra”, que deixou de ser apropriado como receita do exercício. Como o próprio nome indica, não é compra, muito menos compra e venda, mas apenas proposta que pode ser aceita ou não pela pessoa que a recebe. O sinal recebido não se incorpora ao patrimônio, sendo registrável no passivo circulante (Conta Adiantamento de Clientes), sendo restituído se a proposta não for aceita, aplicando-se o art. 1.095 do Código Civil no caso de rompimento unilateral. A importância de Cr\$ 491.300.000 também foi recebida a título de sinal, não devendo ser contabilizada como receita.

c) Estorno de Receitas O valor de Cr\$ 423.000.000,00 diz respeito a recebimento de sinal, não se configurando como receita. Os valores referentes a “descontos obtidos” foram classificados erradamente e depois regularizados. Os pagamentos da folha/administração de novembro/91 e de férias de funcionários foram feitos em conta de receita; portanto, ao se debitar a

RF

conta de receita deixou-se de debitar a conta de despesas de salários, fazendo-se a compensação entre contas e oferecendo valor maior à tributação. A contabilização de descontos concedidos como descontos obtidos, usando conta de receita como retificadora, não caracteriza estorno de receitas. Houve equívoco dos auditores ao interpretar a transferência entre contas de receita, pois a reclassificação da conta “outras receitas diversas” para a conta de receita individualizada não influencia o resultado do exercício.

3- OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO

O fisco levou em consideração o valor original das obrigações a pagar dos contratos firmados com diversos credores, entre os quais Telebrasil, Terracap, SHIS, sem observar que estavam os contratos sujeitos a correção monetária. Essa correção seguiu o regime de competência, proporcional *pro rata temporis* entre aquisição e encerramento do exercício social.

4- DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Os depósitos efetuados por José Francisco Neto e Marcos Antônio de Oliveira Cordeiro são a restituição de valores que lhes foram adiantados para pagamentos diversos, substituindo-se, assim, a conta “Caixa” da empresa conforme amplamente comprovado no processo.

5- CORREÇÃO MONETÁRIA - CONTA ESTOQUES.

O critério utilizado pelo fisco não tem fundamento legal, pois além de não considerar baixas de estoque, utilizou índices de correção à margem da lei. Realmente, a empresa incorreu, igualmente, em erro técnico legal, oferecendo à tributação valores superiores aos devidos, em virtude de que passou de devedora para credora da Fazenda Nacional.

Quanto às obras em andamento, a Lei 7.799/89, ao determinar a correção monetária de imóveis em estoque, gera um lucro ilusório, pois ainda não houve geração de renda. A tributação sobre o circulante apenas das empresas do ramo imobiliário afronta o princípio da isonomia, tendo a empresa impetrado mandado de segurança questionando a constitucionalidade dos arts. 4º e 23 da Lei

7.799/89. Mesmo que houvesse obrigação de tributar, tanto o valor apurado pelo Fisco, como o já tributado pela empresa são muito superiores ao devido de acordo com as normas aplicáveis, conforme comprova em planilha que anexa. Isso porque os imóveis já vendidos ou prometidos a venda não mais estariam no estoque, não gerando correção. O auto de infração lavrado em 1995 não pode tributar correção monetária de unidades já vendidas, pois a diferença, se existisse, já teria sido oferecida à tributação, porque o custo da venda foi apropriado a menor em montante igual à diferença apurada. Quanto aos Terrenos Diversos, o fisco utilizou índice de 177.40%, quando o correto era 22,56%. O valor remanescente após a aplicação do índice correto é menor que o valor dos terrenos transferidos para a conta "Obras em Andamento".

6- POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO

Os valores recebidos da EPC não configuravam receita, pois a empresa estava obrigada a entregar a coisa vendida até o último dia de dezembro de 1993, prazo prorrogável por 90 dias. O contrato celebrado em outubro de 1991 era de Cr\$ 3.000.000.000,00 a serem pagos em 10 prestações mensais sujeitas a correção monetária. A execução do contrato dependia do pagamento do preço pelo comprador e da entrega da coisa prometida pelo vendedor. Enquanto isso não ocorresse, não poderia lançar como receita parcelas recebidas antecipadamente do cliente, enquanto a operação não estivesse concluída, pois o contrato poderia ser rescindido, inclusive com devolução da importância recebida.

7- AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - ADIÇÕES REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

A fiscalização atribui à empresa não ter lançado na conta Resultado do Exercício o valor de Cr\$ 129.794.710,00, proveniente de erro na não contabilização da equivalência patrimonial, equívoco esse que a empresa admite, sendo procedente o lançamento.

8- GLOSA DE CUSTOS - VALOR INDEVIDAMENTE DEDUZIDO A TÍTULO DE CUSTO DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS VENDIDAS



O valor relativo ao custo incorrido foi inteiramente comprovado através de planilhas de cálculo entregues à fiscalização. Esses valores foram aceitos pelos auditores, por estarem acordes com o critério adotado para o ano base anterior. As planilhas entregues agora estão incompletas (faltaram dois empreendimentos) e, mesmo incompletas, não foram computadas nos cálculos pelos fiscais.

9- GLOSA DE VALORES DEDUZIDOS INDEVIDAMENTE COMO DESPESA-FINSOCIAL

Nos termos do art. 225 do RIR/80, os valores *sub judice* deveriam ser provisionados no período de ocorrência do fato gerador. Agora, tendo transitado em julgado a decisão judicial, os valores a maior, apropriados como despesa, devem ser contabilizados como “recuperação de despesas”.

10 - DESPESAS COM DONATIVOS

Os brinquedos adquiridos foram distribuídos a crianças carentes com inserção de publicidade da impugnante, justificando a despesa. O valor da operação era irrisório, sendo a glosa descabida (PN 15/76).

11- NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E/OU AQUISIÇÃO DE MATERIAIS - DOCUMENTAÇÃO INIDÔNEA.

O fisco acusa deliberadamente a reclamante de ter apropriado como custo valores de notas fiscais com veementes indícios de serem ideologicamente falsas, com base tão somente de declarações tomadas a termo e diligências obtidas de modo ilegal. Inclusive formalmente desmentidas por aquelas pessoas que haviam sido coagidas a prestá-las (doc. 209/212, fls. 688/691). Além disso, foi comprovada a efetiva prestação dos serviços e fornecimento do material e respectivo pagamento.

12- ERROS DE CONTABILIZAÇÃO EFETIVAMENTE COMETIDOS

A impugnante reconhece ter cometido três erros contábeis redutores do lucro líquido (estorno de receitas no valor de Cr\$ 7.500.000,00, correção monetária da conta 13110001, no valor de Cr\$ 175.342.462,74 e redução indevida do lucro real no valor de Cr\$ 129.974.710,00), mas outros erros foram cometidos, resultando em imposto a maior. A exclusão foi feita no LALUR, mas os autuantes não levaram tal fato em consideração. Deve ser feito o ajuste, compensando-se o crédito da Fazenda com o crédito do contribuinte.

13- JURISPRUDÊNCIA DO STJ

Conforme jurisprudência acostada, o lucro líquido deve corresponder apenas a 50% da receita omitida apurada pelo fisco.

14- MULTAS APLICADAS

É incabível a aplicação da multa agravada, pois não restou provado o evidente intuito de fraude.

15- DESCABIMENTO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Conforme jurisprudência, a aplicação do art. 35 da Lei 7.713/88 às sociedades por cotas impescinde da prova de distribuição do lucro, que não foi praticada pelo fisco.

16- JUROS DE MORA

Conforme vasta jurisprudência, a TR não pode ser usada como indexador de créditos tributários. Além disso, a impugnante possui direito adquirido de não pagar juros de mora em índices superiores a 1% ao mês, no caso de débito cujo fato gerador tenha se verificado em data anterior a 1º de fevereiro de 1991.



17- UFIR

Também a UFIR não pode incidir sobre débitos apurados no processo administrativo, por falta de lei complementar, retroatividade ilícita, inclusive com parâmetros em julgados sobre o DL 2.323/87, inconstitucionalidade e nulidade dos atos que fixaram o ineditador.

Em fls. 706/716 a autoridade julgadora concedeu novo prazo de defesa, no qual a empresa aditou o seguinte (fls. 719/794):

- a exigência do auto, tendo em vista sua relação com patrimônio líquido a empresa, é confiscatória;
- os próprios fiscais informam que o pagamento ao Sr. Júlio Cesar foi a título de sinal;
- o fisco procedeu a correção monetária dos imóveis em diversos exercícios , devendo, assim, a partir do segundo exercício, ser compensada a correção da reserva de lucro formada pelo valor tributado no primeiro;
- transcreve decisão da TRF/5ª Região sobre correção monetária de imóveis do circulante;
- ao fiscalizar o exercício de 90, os fiscais aceitaram as notas fiscais emitidas por CIMA e pela COTAL, e a Delegada de Julgamento as considerou idôneas ao julgar o processo 10168.002148/95-55;
- junta declarações de titulares, sócios e funcionários de empresas relacionadas com as notas tidas como inidôneas, bem como de terceiros, contradizendo os elementos que embasaram a autuação;
- quanto às notas da DESMATAL DESMATAMENTO-CESAR ALFREDO CALIL,, a DRF Uberlândia lavrou auto de infração relativo às mesmas notas fiscais glosadas neste processo, gerando contradição de procedimentos.



Às fls. 864/890 a autuada requer a juntada de documentos referentes às infrações “correção monetária” e “notas fiscais inidôneas”, reiterando os argumentos já apresentados,

Às fls. 891 a DRJ determinou a formação de autos apartados correspondendo à exigência relativa à correção monetária de imóveis em estoque, o qual foi transferido para o processo 10166.016779/96-99.

DECISÃO

O julgador de primeiro grau rejeitou as arguições de perseguição política e de confisco. No mérito, julgou parcialmente procedente a ação fiscal, excluindo da base tributável as seguintes parcelas:

- 1- Quanto à infração **estorno de receitas**, Cr\$ 268.031,00 e Cr\$ 61.497.835,15 do ano-base de 1991.
- 2- Em relação ao **passivo fictício**, Cr\$ 1.103.443,72 no ano-base de 1991, da subconta Telebrasil.
- 3- No que respeita aos **custos glosados por inidoneidade dos documentos que os embasam**, as parcelas de Cr\$ 10.726.818,65 no ano base de 1990 e Cr\$ 105.995.114,48 no ano-base de 1991, por não ter restado caracterizada a inidoneidade das notas fiscais emitidas por Gessotec Comércio de Gesso Ltda., Carlos Humberto de Oliveira (Forma Nova), Wladimir Teixeira de Souza Rosa - ME, Cesar Alfredo Calil - Desmatal Desmatamento, Guimarães Ferreira Engenharia e Terraplanagem Ltda.
- 4- Integralmente a parcela correspondente **glosa de despesa referente ao FINSOCIAL**, nos valores de Cr\$ 5.749.723,66 no ano-base de 1990 e Cr\$ 93.804.215,86 no ano-base de 1991.



5- Integralmente as parcelas glosadas a título de **despesas com donativos**, no valor de Cr\$ 2.400.000,00, no ano-base de 1990.

6- A parcela de Cr\$ 1.073.643.405,50. pleiteada na impugnação como compensação entre **erros efetivamente cometidos**, contra a Fazenda e contra o contribuinte.

Foram ainda reduzidas as multas para os percentuais previstos na Lei nº 6.430/96 (75% e 150%), excluídos os juros de mora segundo a variação da TRD no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Manifestado o recurso de ofício a este Conselho.

RECURSO

Às fls. 1159 a 1267, a empresa apresenta recurso voluntário no qual, além de insistir em que o procedimento de seleção da empresa para fiscalização não obedeceu a critérios técnicos, mas sim motivação política, apresenta as seguintes razões :

a) OMISSÃO DE RECEITA - MOVIMENTO BANCÁRIO NÃO CONTABILIZADO.

Sobre esse tópico reafirma que a falta de contabilização da conta bancária decorreu de erro contábil, equívoco esse regularizado tão logo constatado pela Recorrente, como prova a tributação espontânea de Cr\$ 1.320.000.000,00, inicialmente considerados pelo Fisco no movimento da conta e , posteriormente, excluídos do valor submetido à tributação. Traz à colação vários acórdãos no sentido do descabimento de lançamentos fundados apenas em depósitos bancários. Acrescenta que, *ad argumentandum*, caso permaneça a exigência, incabível a exacerbação da multa, eis que não caracterizado o evidente intuito de fraude.

b) NÃO APROPRIAÇÃO E ESTORNO DE RECEITAS, BEM COMO NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS DEPOSITADOS



b.1) Não apropriação de receitas recebidas.

Os valores tributados referem-se a sinal recebido em simples “Pedido de Reserva” de imóveis, sem sequer ter sido assinada a Promessa de Compra e Venda, sendo impraticável cogitar-se da tradição dos mesmos, que segundo reiterada jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, é o fato que define o momento de apropriação da correspondente receita, conforme declarado nos Acórdãos 101-71906/80, 103-05726/83, 103-07.877/87, 101-81009/90 e 102-07648/86.

b.2) Estorno de receitas

A empresa é acusada de ter efetuado estornos de CR\$33.500.000,00 (ano-base de 1990) e CR\$ 531.986.690,86 (ano-base de 1991). Deste último total, o valor de Cr\$ 423.000.000,00 diz respeito a recebimento de sinal, classificado inicialmente como Receita de Incorporação e na mesma data estornado a crédito de Adiantamento de Clientes, não se configurando como receita, pois não integra o patrimônio da empresa. As demais parcelas referem-se a erros de classificação, corrigidos mediante estorno. Os valores referentes a “descontos obtidos” foram classificados erradamente e depois regularizados, como os pagamentos da folha/administração de novembro/91 e de férias de funcionários (CR\$ 33.823.000,00 e CR\$ 268.031,00). Outrossim, ao se debitar a conta de receita deixou-se de debitar a conta de despesas de salários, fazendo-se a compensação entre contas e oferecendo valor maior à tributação. A contabilização de descontos concedidos como descontos obtidos, usando conta de receita como retificadora, não caracteriza estorno de receitas. Houve equívoco dos auditores ao interpretar a transferência entre contas de receita, pois a reclassificação da conta “outras receitas diversas” para a conta de receita individualizada não influencia o resultado do exercício.

b.3) Postergação

A exigência referente às matérias **b.1)** e **b.2)**, mesmo que mantida, não pode prosperar, porque os valores compuseram o resultado de exercícios posteriores, o que implica tratamento de postergação, previsto no art. 171 do RIR/80.



b.4) - Depósitos bancários de origem não comprovada.

Os valores se referem a depósitos na conta de procuradores da Recorrente, que à época não possuía, em sua Contabilidade, a Conta “Caixa” nem a Conta “Valores Transitórios”. Assim, depositava recursos nas contas dos referidos procuradores, para fazer frente a despesas correntes, os quais, por seu turno, após efetuarem as despesas, restituíam o saldo, mediante depósito em conta corrente da empresa. No ano de 1990 efetuou depósitos no valor de CR\$ 40.742.781,20 na conta de José Francisco Neto, e no ano de 1991, CR\$ 30.000.000,00 na conta de Marcos Oliveira Cordeiro, todos devidamente escriturados nos livros comerciais e fiscais. Não se pode falar em omissão de receita. Poder-se-ia, quando muito, dizer que os depósitos representavam receita operacional da Recorrente se não tivessem sido justificados por depósitos anteriores feitos pela empresa nas contas das referidas pessoas físicas.

c) OMISSÃO DE RECEITAS - PASSIVO FICTÍCIO

É fato consabido que a indexação era prática adotada em todas as relações jurídicas de natureza econômica, quer no âmbito público, quer no particular. Os compromissos objeto do questionamento fiscal referem-se a contratos firmados pela aquisição de imóveis junto à TERRACAP SHIS, cujos preços eram indexados, pois os prazos de pagamento são sempre superiores a 360 meses. Para corroborar as alegações, é juntada cópia de escritura de aquisição de imóvel entre TERRACAP e PAULO OCTÁVIO HOTÉIS E TURISMO LTDA., repassado nas mesmas condições para a Recorrente. (preço CR\$ 612.000.000,00, pagos 50% no ato e saldo em 30 prestações mensais, juros de 12% ao ano- tabela price, atualização sobre o saldo devedor segundo a TR). Aplicando-se a taxa de juros e a TR sobre o saldo devedor a partir do vencimento da primeira parcela, que ocorreu em 09/08/91, e excluindo-se o valor de cada prestação mensal, verifica-se que o valor lançado no balanço de CR\$ 869.769.146,00 é absolutamente correto. Ao considerar comprovada apenas a importância de CR\$285.867.084,30, os Autuantes desprezaram os encargos financeiros previstos no contrato. A decisão singular excluiu o valor referente à aquisição de uma linha telefônica, acrescida da atualização monetária, mas paradoxalmente, rejeitou idêntica argumentação em relação aos contratos junto à TERRACAP.



d) CUSTO DE BENS E SERVIÇOS VENDIDOS - GLOSA DE CUSTOS

d.1) Glosa de valores referentes a notas fiscais com veementes indícios de serem ideologicamente falsas.

A conclusão fiscal quanto à inidoneidade das notas fiscais levou em conta os seguintes indícios : empresa não localizada no endereço constante do cadastro da Receita Federal, CGS suspenso, declaração dos sócios das empresas de que não forneceram os serviços e/ou materiais, cancelamento ou suspensão da inscrição no GDF. Não há notícia nem indícios de qualquer averiguação, por parte dos autuantes, no sentido de atestar a efetiva entrega dos materiais ou prestação dos serviços, estando a exigência baseada em presunção. Quase a metade do crédito não resistiu ao exame do Julgador de Primeira Instância. Ocorre que, também em relação às demais notas fiscais, mantidas como inidôneas pela decisão recorrida, o Fisco não conseguiu comprovar a inidoneidade, eis que : a) as conclusões dos autuantes foram apressadas e inverídicas; b) a Recorrente efetivamente utilizou os serviços, adquiriu os materiais e realizou os pagamentos; c) os depoimentos colhidos pela Receita Federal não podem ser admitidos como prova, pois obtidos ilegalmente e posteriormente desmentidos; d) o fato de as empresas emitentes estarem irregulares não pode acarretar responsabilidade à Recorrente, não permitindo a glosa das despesas efetivamente realizadas.

A CIMA , desde 27/07/90 vem operando comercialmente com a Paulo Octávio, prestando serviços e fornecendo material. Das notas apreendidas, 144 foram emitidas pela CIMA, sendo 69 no ano de 1990 e 75 no ano de 1991. Os autuantes concluíram que as notas foram emitidas sem que correspondessem a efetiva prestação de serviços ou fornecimento de material a partir de declaração tomada a termo na Coordenação do Sistema de Fiscalização sem a presença do representantes da Recorrente, o que já torna a declaração nula. Além disso, não houve critério para essa conclusão, pois as notas 481, 591 e 592, pagas com o cheque 001587, emitido contra o Banco de Boston, foram aceitas e consideradas idôneas, eis que não foram apreendidas nem computadas no valor a tributar. Ao mesmo tempo, outras notas foram rejeitadas, afirmando os autuantes que a CIMA não existia de direito e de fato, havendo evidente *contraditio in terminis*.

JF

A respeito da EMPREITEIRA TITO LTDA., a Recorrente também ficou surpresa com o fato do talonário duplo por ela utilizado, não se podendo exigir que a cada nota fiscal contabilizada haja verificação se outra da mesma empresa não foi emitida com o mesmo número.

Para provar a efetiva prestação dos serviços e recebimento dos materiais, junta declarações dos engenheiros responsáveis pelas unidades imobiliárias edificadas pela Recorrente. A existência legal das empresas é comprovada com a cópia dos respectivos Atos de Constituição, registrados na JCDF. Os pagamentos foram contabilizados, e nos termos do Código Comercial, a escrita do comerciante faz prova em seu favor.. Em caso de dúvida, aplica-se o brocardo latino *in dubio pro contribuinte*. E se as empresas não mais existem, como afirma o Fisco, cumpre saber se, mesmo inexistentes, diante da sua total aparência de regularidade, as despesas correspondentes aos serviços por elas prestados são dedutíveis, pois não foram consideradas desnecessárias. O fato de as empresas não mais existirem e continuarem a operar normalmente, portando os documentos fiscais e comerciais, não pode ser atribuído à Recorrente. Não pode o Fisco atribuir ao contribuinte esse tipo de responsabilidade, que se insere no campo de sua competência específica e indelegável, pois tem natureza de função do Estado. Traz à colação a seguinte jurisprudência : Ac. 105-5877/91, 103-12714/92, 103-10907/90, 202-06097/93, 201-6.405, 201-62893/85, 101-82000/91, 101-96107/94, CSRF 02/0443/94.

Ad argumentandum, ainda que fosse possível a glosa, não se poderia cominar penalidade alguma à Recorrente, por não ser possível lhe atribuir responsabilidade pelo cometimento de infração tributária.

d.2) Glosa de parte dos custos deduzidos a título de custo das unidades imobiliárias vendidas.

A Recorrente reafirma que a parcela glosada se refere ao custo incorrido das unidades vendidas e foi inteiramente comprovado através de planilhas de cálculo entregues à fiscalização. Quando de sua apresentação, os valores foram aceitos pelos auditores, pois o critério adotado no ano de 1991 foi idêntico ao do ano de 1990, período esse que não suscitou qualquer questionamento ou glosa em relação aos custos apurados e apropriados pela empresa. A glosa é



totalmente infundada, até porque é inquestionável que o montante total dos custos foi realmente incorrido. Junta-se ao Recurso planilhas de cálculo de apropriação de acordo com a IN 84/79 para os exercícios de 1991 e 1992 em conjunto, na qual se busca demonstrar a relação dos valores recebidos sobre saldos de venda, percentual esse que será aplicado sobre os custos registrados a apropriar. Exemplificando com o empreendimento Acapulco :

Vendas em 1990	51.973.825,56
Vendas em 1991	4.242.949,56
Subtotal (a)	56.216.775,12
Recebido em 1990	14.787.527,37
Recebido em 1991	38.556.358,40
Subtotal (b)	53.343.885,77
Custo Incorrido 1990	4.761.906,23
Custo Incorrido 1991	21.054.627,96
Percentual de realização no biênio	94,89 %
Custo apropriável no biênio	24.497.211,87
Custo apropriado em 1990(aceito pelo Fisco como critério correto)	1.354.851,56
Custo necessariamente apropriável em 1991	23.142.360,31

Partindo para o resultado global do biênio, conclui-se que o custo apropriável no biênio era Cr\$ 5.605.323.229,30, sendo que, **conforme aceito pelo fisco**, para o ano de 1990, exercício de 1991, a parcela seria Cr\$ 627.824.833,26. A diferença é **necessariamente** o valor apropriável em 1991, ex. 1992, Cr\$ 4.977.498.491,00. Adicionando-se o custo por empreitada, de Cr\$ 439.655.491,00, alcança-se o total do custo considerado na declaração de rendimentos do exercício de 1992, no montante de Cr\$ 5.417.153.887,00



A Recorrente vem provando sistematicamente este valor e o trabalho fiscal jamais procurou conferir os intermináveis levantamentos feitos pela empresa. Porém, a par de toda essa discussão em torno do custo das unidades vendidas dedutível no exercício de 1992, ano-base de 1991, uma questão de fato e de direito faz ruir por terra toda a exigência pretendida nesse tópico, qual seja, a fundamentação legal e o critério jurídico adotado. Se a irregularidade diz respeito à antecipação de custos, qualquer crédito tributário que se pretendesse exigir deveria restringir-se à diferença de imposto que viesse a resultar da antecipação na apropriação de custos e nunca nos moldes em que foi formulada, em que o Fisco exigiu o montante da pretensa diferença entre os custos dedutíveis no ano e os apropriáveis nos anos seguintes, sem levar em conta a recomposição dos resultados dos diversos exercícios em que teria ocorrido eventual postergação do imposto.

Invoca o Parecer Normativo COSIT 2/96 e os Acórdãos 101-85908/93 e 101-85994/93, acrescentando que se os autuantes tivessem procedido à recomposição do lucro real dos exercícios de 93 a 95 o resultado tributável seria infinitamente menor que o apurado.

e) INSUFICIÊNCIA DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA

Refere-se à falta de correção monetária sobre investimento adquirido em 12/08/91, representado por cotas de capital da empresa Paulo Octávio Imobiliária e Administradora Ltda. Por se tratar de Investimento Relevante, não há como se cogitar em correção monetária sobre o valor de aquisição, nos moldes pretendidos pelos autuante, dada a determinação expressa da legislação de regência. A empresa efetuou sua avaliação pelo método da equivalência patrimonial, o que gerou um acréscimo de CR\$47.863.297,81 ao montante inicial do investimento. Ainda que venha a prevalecer a acusação da pretensa falta de correção monetária do dito investimento, a exigência não pode prosperar, pois os efeitos fiscais do procedimento adotado pela recorrente seriam, quando muito, os previstos no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80. Como falece competência a esse Conselho para promover o aperfeiçoamento do lançamento, deve ser declarada a insubsistência da exigência.

f) CORREÇÃO MONETÁRIA - IMÓVEIS EM ESTOQUE



As razões de recurso serão apresentadas no processo 10166-016779/96-99, para o qual foi transferida a exigência relativa a esse item.

g) AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO

Em que pese a possibilidade de ocorrência de eventual falha nos assentamentos contábeis da Recorrente, não há como prevalecer o lançamento pretendido, pois os efeitos fiscais do procedimento adotado pela Recorrente seriam os previstos no art. 171 e seus parágrafos do RIR/80, posto que, por ocasião da realização total da reclamada reserva de reavaliação, sem dúvida alguma a diferença eventualmente não recolhida por ocasião das depreciações será compensada com o pagamento de imposto a maior, que certamente ocorrerá quando da tributação total da Reserva.

Caso venha a prevalecer o lançamento, deve ser excluído do seu cômputo a exigência relativa ao ano-base de 91 sob pena de proceder-se a uma tributação em cascata. Conforme a jurisprudência administrativa que menciona, é descabida a pretensão de fazer incluir no exercício subsequente (1992) a parcela da reserva de reavaliação tributada no exercício anterior (1991), posto que a correção credora é compensada nos exercícios subsequentes com a correção devedora da reserva oculta aflorada no patrimônio líquido somada à variação monetária do imposto de renda provisionado.

Dada a complexidade da demonstração do valor da correção monetária da reserva oculta que deve ser excluído do valor a tributar no segundo exercício, a Recorrente não pode concluí-la no prazo do recurso, mas protesta por sua juntada antes do julgamento

h) AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO.

Segundo descrito no subitem 4.1 do Termo de Verificação, a Recorrente teria reduzido indevidamente o Lucro Líquido do período-base de 1990 em CR\$ 129.794.709,51, referente a resultado de equivalência patrimonial, em razão de não ter computado citada importância na apuração do lucro tributável. Ocorre que o art. 262 do RIR/80 determina que a contrapartida do ajuste

de que trata o artigo 261, por aumento ou redução do Patrimônio Líquido, não será computada na determinação do Lucro Real. E o artigo 261 determina que o resultado da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, que é o caso dos Autos, deverá ser lançado diretamente a débito ou crédito da Conta de Investimentos, **portanto, sem transitar por conta de resultado.**

Insubsistente a exigência.

i) INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO.

O valor tido como receita postergada (CR\$1.320.000.000,00) corresponde a recebimentos pela venda de imóveis à EPC. Foram recebidos a título de adiantamento para futura entrega de unidades imobiliárias, nos termos da Promessa de Compra e Venda celebrada em outubro de 91. Celebrou-se contrato cuja execução se projetava no tempo, dependia do pagamento do preço, na forma ajustada, por parte do promitente comprador, e da entrega da coisa prometida, no prazo e especificações ajustadas, por parte do promitente vendedor. Enquanto isso não ocorresse, o contrato poderia ser rescindido, e caso a culpa fosse do promitente vendedor, com restituição da importância recebida e cominações que lhe fossem impostas. Portanto, os valores não configuravam receita, sendo infundada a imputação promovida nesse item., eis que os imóveis objeto da transação sequer estavam edificadas, sendo impraticável cogitar-se da tradição dos mesmos, que segundo reiterada jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, é o fato que define o momento de apropriação da correspondente receita, conforme declarado nos Acórdãos 101-71906/80. 103-05726/83, 103-07.877/87, 101-81009/90 e 101-81755/91 e 103-07648/86

Transcreve doutrina a demonstrar o caráter de precariedade e provisoriedade do contrato de Promessa de Compra e Venda. Invoca o art. 191 do Código Comercial, artigo 1.126 c.c art. 118 do Código Civil, artigos 116, inc. II e 117, inc. I do Código Tributário

Caso permaneça a exigência, a diferença apurada pelos autuantes deve ser ajustada e corrigida, a fim de ser expurgado o montante integral do IRPJ pago no exercício de 92, pois os autuantes consideraram compensável apenas 71% do imposto declarado e pago no período-base de janeiro a junho de 92. Do que se infere dos cálculos procedidos pelos autuantes, a compensação a



menor resultou de aplicação da fórmula de imputação, pela qual se considera incluído no montante pago, além do imposto, multa e juros de mora. Mas esse procedimento afronta o art. 171 do RIR/80 e a jurisprudência administrativa, a exemplo dos Acórdãos 103-11554/91, 103-10695/90105-4.630/90

j) INEXATIDÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ LANÇADO DE OFÍCIO

Segundo a legislação vigente, a base de cálculo do IRPJ é determinada após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. No caso, o Fisco, além de não utilizar a forma determinada na lei para a base de cálculo da Contribuição Social, também não observou a determinação de dedução prévia dessa contribuição. Dessa forma, tributou duas vezes os mesmos fatores, o que deve ser repellido pelo órgão julgador.

k) TRIBUTAÇÃO REFLEXA

k.1) Imposto de renda na fonte

A Recorrente nada deve a título de IRPJ e, por conseqüência, nada deve nos lançamentos reflexos. Independentemente disso, não tem sustentação a exigência do IRRF, eis que a incidência prevista no art. 35 da Lei 7.713/88, conforme expressamente declarado na norma legal, se dá exclusivamente sobre o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base, não alcançando qualquer parcela lançada de ofício. Esse o entendimento da própria Administração, conforme expressamente declarado no Parecer Normativo nº 04/94. Além disso, a matéria já foi apreciada pelo STF, que reconheceu a constitucionalidade da expressão “sócio cotista”, salvo quando, segundo o contrato social, não depende de assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição.

Caso se entenda como procedente a exigência, requer sejam excluídas da base de cálculo as importâncias relativas às pretensas irregularidade na área do IRPJ que redundaram em mera postergação do pagamento daquele tributo, nos montantes neles especificados, a saber :



b.3) Falta de apropriação de receita e estorno de receitas

Ano-base de 1990	CR\$ 98.561.192,04
Ano-base de 1992	CR\$ 1.021.520.824,71

d 2) Glosa de parte do custo das unidades vendidas - 1.487.604.127,47

e) Insuficiência de Receita de Correção Monetária - 175.342.462,74

i) Inobservância do regime de escrituração - 1.320.000.000,00
Invoca o Ac. 105-3.982/89

Ainda, se alguma parcela remanescer a título de IRRF, cabe proceder aos ajustes a fim de reduzir a multa agravada em relação à omissão de receita caracterizada pela falta de contabilização de conta corrente bancária e glosa de custos respaldada em notas fiscais inidôneas., conforme entendimento da jurisprudência administrativa a exemplo do Ac. 103-10361/90. No caso, a cobrança do IRF se fez por mera presunção de que a pretensa receita omitida e os custos inexistentes teriam sido repassados aos sócios.

Finalmente, caso remanesça alguma exigência, a base de cálculo deve obedecer a legislação de regência. O fisco, além de não utilizar a fórmula determinada na lei para a quantificação do ILL, também não observou a seqüência, estabelecida na lei e atos normativos da dedução prévia do IRPJ e da contribuição social, tributando duas vezes os mesmos fatores.

k.2) Contribuição Social sobre o Lucro

A Recorrente nada deve a título de IRPJ e, por conseqüência, nada deve nos lançamentos decorrentes, como é o caso da Contribuição Social.

Todavia, caso venha a remanescer alguma parcela de IRPJ, a exigência da Contribuição Social não tem sustentação legal, tendo em vista expressa orientação expedida pelas



autoridades administrativas, no sentido de que, para que se possa cobrar exigências reflexas sobre valores apurados de ofício, é necessária expressa autorização legal, consoante ressaltado no PN CST 04/94.

A Recorrente se reporta aos argumentos expendidos na parte do recurso relativa ao IRRF, quanto à orientação do PN CST 04/94 e quanto ao descabimento da exigência de ofício da Contribuição Social procedida via lançamento reflexo do IRPJ, nos casos em que ocorra simples postergação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Isso porque a contabilização e respectiva tributação dos valores questionados antes da ação fiscal tem efeito de regularizar toda e qualquer obrigação tributária incidente sobre os mesmos, salvo em relação ao IRPJ, cuja legislação de regência prevê, expressamente, os ônus decorrentes da postergação do pagamento daquele imposto, o que inexistente na lei que instituiu a Contribuição Social (Lei 7.689/88).

Finalmente, na remota hipótese de remanescer alguma parcela de Contribuição Social, mister se faz a redução da multa majorada, pelos mesmos motivos declinados em relação ao IRRF.

- Inexatidão da base de cálculo da Contribuição Social lançada de ofício.

Outro aspecto que compromete a validade do lançamento é a inobservância, pelos autuantes, das normas legais e administrativas que tratam da base de cálculo do lançamento.

A lei que instituiu a CSLL estabeleceu, especificamente, as adições que poderiam ser feitas ao lucro líquido para determinação da base de cálculo, nelas não se incluindo os valores adicionados pelo Fisco, destacadamente os relativos a “Despesa/Custo Indedutível”, eis que a indedutibilidade só tem relevância para o IRPJ.

Além de onerar a base de cálculo com valores não contemplados pela lei, os autuantes deixaram de aplicar a fórmula estabelecida no ADN 01/89, sendo mister, caso remanesça parte da exigência, excluir esses valores.



k.3) Contribuição para o FINSOCIAL

A Recorrente nada deve a título de IRPJ e, por consequência, nada deve nos lançamentos decorrentes, como é o caso da Contribuição para o Finsocial. As razões de mérito aplicáveis à espécie, por se tratar de lançamento decorrente, são as mesmas expendidas em relação à Contribuição Social.

Finalizando, a Recorrente enfatiza que suas atividades estão reguladas por legislação específica (direito imobiliário, direito comercial e direito civil, precipuamente), que o direito tributário não derroga, ao revés, deve a ela se ajustar, compatibilizando-se. Protesta pela juntada de novas provas, demonstrativos e outros elementos que venham se revelar necessários à comprovação das alegações articuladas, especialmente os quadros demonstrativos dos efeitos , no lançamento tributários, da repercussão no patrimônio líquido das autuações procedidas em exercícios sucessivos, que interferem no lucro líquido, gerando reserva oculta passível de correção monetária a partir do exercício seguinte.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Ambos os recursos preenchem os pressupostos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

Infundada a alegação levantada em preliminar, de que o auto de infração foi lavrado por motivação política, em razão da amizade do sócio controlador com o ex-presidente Fernando Collor de Mello. Embora a seleção do contribuinte tenha liame remoto com as investigações políticas que terminaram com o afastamento do então presidente, o critério de seleção foi puramente técnico. É que naquele processo político apurou-se a existência de contas correntes bancárias de titular fictício (“contas fantasmas”). Dada a grande probabilidade de essas contas abrigarem recursos originados de ganhos não submetidos à tributação, é absolutamente lógico, técnico e esperado que a Receita Federal as investigue. E foi por ter recebido e transferido recursos para uma dessas “contas fantasmas” que a Recorrente foi objeto de investigação que inicialmente abrangeu os períodos-base de 1989 e 1990, e depois foi estendida para 1991 e 1992. Assim, o critério de seleção, que nada teve de político nem de pessoal, consistiu em investigar as pessoas físicas ou jurídicas que receberam ou destinaram recursos para aquelas “contas fantasmas”.

Não há, por outro lado, comprovação ou qualquer evidência de obtenção ilegal de provas, com os funcionários sendo forçados a prestar informações e fornecer documentos sobre fatos inexistentes.

Rejeito a preliminar.



Quanto ao mérito, ressalto que as seguintes parcelas do lançamento, foram expressamente admitidas, ou não foram especificamente impugnadas, razão pela qual não poderão ser apreciadas em grau de recurso, eis que quanto a elas não se instaurou o litígio:

a) Item 1 do auto de infração (não impugnou)

Não apropriação de receitas

Exercício de 1992 Valor :Cr\$ 30.000.000,00

Estorno de receitas (admitiu)

Exercício de 1991 Valor : Cr\$ 7.500.000,00

b) Item 5 do auto de infração; (admitiu)

Insuficiência de receita de correção monetária da conta Investimentos

Exercício de 1992 Valor : Cr\$175.342.462,74

c) Item 7 do auto de infração (não impugnou)

Realização da Reserva de Reavaliação

Exercício de 1991 Valor Cr\$20.348.133,25

Exercício de 1992 Valor Cr\$142.344.183,03

d) Item 8 do auto de infração (admitiu)

Redução indevida do lucro líquido

Exercício de 1991 Valor Cr\$ 129.794.709,00

Passo à análise das matérias do auto de infração, objeto de recurso voluntário ou de ofício.

I- Omissão de receitas - Movimento bancário não contabilizado.

Esse item corresponde à conta corrente nº 17071-7, junto ao Banco Itaú, cujo movimento, nos períodos-base de 1990 e 1991 não foram contabilizados. Intimada a informar a que título foram recebidos os valores nela depositados, a empresa informou a origem de sete lançamentos efetuados entre setembro e dezembro de 1991 (receita de vendas de unidades imobiliárias, já oferecidas à tributação), mas não identificou as demais. Os valores não comprovados foram considerados como oriundos de receitas à margem da contabilidade, e submetidos à multa majorada.

A empresa alega que a não contabilização decorreu de erro, tanto que tão logo o constatou, procedeu aos lançamentos contábeis das receitas de vendas (os sete lançamentos acima mencionados). Diz que os demais depósitos devem, também, ser oriundos de receitas de vendas oferecidas à tributação. Todavia, nada prova nesse sentido.

Toda a jurisprudência trazida à colação não socorrem a Recorrente. Primeiro, no que se refere ao art. 9º, inc. VII do Decreto-lei 2.471/88, não é a hipótese dos autos, eis que o lançamento não foi exclusivamente com base em depósitos bancários. A fiscalização não se limitou em levantar os depósitos bancários e tributá-los, mas perquiriu sua origem, que a própria empresa admite que devem se referir a ingressos de receitas de vendas, mas não prova tê-los oferecido à tributação. Depois, o comando legal contido no referido dispositivo se dirige aos casos de conta regularmente contabilizada. Conforme já tive oportunidade de me manifestar em ocasião anterior, há uma diferença fundamental entre lançamentos a partir de contas registradas na contabilidade do contribuinte e contas não registradas. No primeiro caso (contas registradas) requer-se da Fiscalização uma investigação



mais aprofundada, para estabelecer nexos causais entre os depósitos e o fato que represente omissão de receitas, quer a partir do confronto entre as operações da empresa com a movimentação da conta, quer reconstituindo o Caixa, a ele agregando os créditos e débitos da conta bancária não contabilizados para pesquisar eventual estouro do Caixa. No segundo caso, entretanto, o simples fato de a pessoa jurídica se utilizar de conta não contabilizada, sugere a intenção de subtrair sua movimentação ao controle da fiscalização, para encobrir a prática de omissão de receitas. Além disso, é muito provável que por ela tenham transitado recursos oriundos de vendas sem emissão de documento e destinados a pagamentos também sem documentos, o que impossibilitaria a vinculação de cada depósito a fato representativo de receita ou de cada cheque a despesa ou custo não contabilizado. Essa hipótese (conta não contabilizada), por si só, autoriza a presunção de que os depósitos nela efetuados sejam oriundos de receitas omitidas pela pessoa jurídica. Para desconstituir a presunção, cabe ao contribuinte provar a origem dos recursos creditados na referida conta. No caso, a empresa até admite que os depósitos são oriundos de receitas, todavia não logrou demonstrar tê-los oferecido à tributação. Deve, pois, ser mantida a exigência.

Considero, todavia, não estar provado o evidente intuito de fraude, razão pela qual entendo descaber o agravamento da multa.

II - Omissão de receita. Não apropriação de receita recebida.

Compreende três itens. O primeiro refere-se a operação realizada em 30/11/90, pela qual o Sr. Júlio Cesar Barbosa adquiriu uma unidade imobiliária, dando como sinal o valor de Cr\$ 26.000.000,00, pago pelo adquirente e depositado em 07/12/90 na conta-corrente do Banco de Boston S/A, de titularidade de PAULO OTÁVIO INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. Constatou a fiscalização que além de não ter oferecido o valor a receita do exercício, reduziu indevidamente o saldo da referida conta, resultando numa diminuição do lucro tributável desse exercício de Cr\$ 52.000.000,00. O segundo, nos valores de Cr\$ 2.000.000,00 e Cr\$ 28.000.000,00, representam quantias recebidas por dois cheques administrativos do Banco do Estado de Rondônia, datados de 08/02/91, e correspondentes a baixas de estoque realizadas em 23/10/95, o que levou a fiscalização a concluir que ocorreu a venda de imóveis com o respectivo recebimento em 91, sem que os valores transitassem por resultado do exercício. O terceiro, totalizando Cr\$ 491.300.000,00, referente a venda



de imóveis e correspondente a oito lançamentos a crédito da conta transitória “Outros Adiantamentos”. A empresa, em atendimento à intimação da Fiscalização, informou que os valores foram oferecidos à tributação no final do exercício, haja vista que a conta transitória não apresentou saldo no fechamento do balanço. Todavia, a Fiscalização apurou que a conta foi “fechada” não a crédito de “Resultado do Exercício”, mas da conta de Passivo, “Adiantamento de Clientes”, significando que não foram as receitas oferecidas à tributação.

Alega a Recorrente que tais valores não poderiam ter sido apropriados como receita do exercício, pois não correspondiam a receitas, mas a “pedido de reserva”, uma simples proposta que pode ou não ser aceita, podendo o sinal ser restituído ao adquirente se o negócio não se realizar, conforme prevê o art. 1.095 do Código Civil. Juntou documento (Pedido de Reserva e Proposta de Compra, fl. 24, anexo I) correspondente ao pagamento de Cr\$26.000.000,00. Para os valores de Cr\$ 2.000.000,00 e Cr\$ 28.000.000,00 não foi apresentada impugnação específica, e para os valores que totalizam Cr\$491.300.000,00 apenas alega que se referem, também, a sinal em pedidos de reserva, sem juntar qualquer prova.

O documento de fl. 24 (Pedido de Reserva e Proposta de Compra) foi firmado em 30/11/90, e sua Cláusula I diz que a reserva é válida por três dias. A Cláusula V diz que se, por qualquer motivo, a proposta não for aceita pela Vendedora, o sinal será devolvido. O cheque foi depositado em 7/12/90, o que, por si só, já indicaria que a proposta foi aceita. Além disso, o prazo de três dias consta de cláusula padrão, que no caso não vigorou, pois o Pedido de Reserva de que se trata, assinado no dia 30/11/90 teve como prazo de validade o próprio dia 30/11/90, ou seja, não foi reserva condicional. Esses os aspectos de fato.

A possibilidade de o sinal vir a ser devolvido não desnatura o contrato de proposta de compra nem lhe atribui a natureza de sujeito a condição suspensiva.

O art. 1.094 do Código Civil estabelece que “o sinal ou arras, dado por um dos contratantes, firma a presunção de acordo final, e torna obrigatório o contrato”. E o art. 1.096 reza que “salvo estipulação em contrário, as arras em dinheiro consideram-se princípio de pagamento. Por outro lado, o art. 1.095 prevê que “podem, porém, as partes estipular o direito de se arrepender, não obstante



as arras dadas. Em caso tal, se o arrependido for o que as deu, perdê-las-á em proveito do outro; se o que as recebeu, restituí-las-á em dobro”.

Além disso, as normas tributárias que regulam o assunto (IN SRF 84/79, alterada pela 23/83) estabelecem :

“10.1- Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, **carta de reserva com princípio de pagamento** ou qualquer outro documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver subordinada a venda..

.....

10.5- Será computado no resultado do período em que ocorrer a resolução do contrato ou o distrato da venda, o valor da diferença entre a quantia restituída ao comprador e os custos do imóvel apropriados ao resultado de cada período-base anterior.”

Embora a Cláusula V do “Pedido de Reserva e Proposta de Compra” mencione que, caso o Reservante não obtenha a aprovação do financiamento a reserva será cancelada, trata-se, no caso, de contrato padrão pré-impresso, usados indistintamente para vendas financiadas e não financiadas (note-se que a Cláusula Padrão I diz que a Reserva é válida pelo prazo de três dias para apresentar a documentação necessária à obtenção do financiamento, **“se for o caso”**). Nada há nos autos que indique que, no caso, tratava-se de venda financiada através de agente financeiro. Não trouxe a Recorrente qualquer documento indicando, quer a posterior efetivação da compra mediante financiamento, quer o cancelamento da reserva pela não obtenção do financiamento.

Dessa forma, o Pedido de Reserva e Proposta de Compra com pagamento de sinal, para efeito da apuração do imposto de renda, configura a efetivação da venda, devendo o respectivo valor ser considerado como receita.

III- Estorno de receitas.

Os valores relativos ao ano-base de 1990 ou não foram objeto de impugnação específica, ou foram expressamente admitidos pela empresa. No que diz respeito aos valores relativos



ao ano-base de 1991 , apenas o de Cr\$ 266.031,00 restou efetivamente comprovado como se referindo a despesas de salários, lançado indevidamente como receita. Por isso, foi excluído da base tributável pelo julgador singular. Quanto aos demais, ou não foram justificados, ou a justificativa apresentada não se fez acompanhar de provas que permitissem concluir pela regularidade do estorno.

Postergação

Pretende a Recorrente que, caso prosperem as exigências referidas nos dois itens precedentes (II e III), seja-lhes dado o tratamento de postergação, alegando que “ficou provado que a Recorrente reconheceu as parcelas respectivas nos períodos em que, pela melhor técnica contábil, as mesmas deveriam integrar o resultado. O pleito não pode ser acolhido, pois não está evidenciado nos autos **se e quando** os valores de que se trata foram reconhecidos como receita.

IV- Depósitos bancários de origem não comprovada

A justificativa da Recorrente foi de que referidos depósitos representam restituição , por procuradores da empresa, do saldo de depósitos feitos em suas contas pela pessoa jurídica, para efetuarem despesas. Entretanto, os valores relacionados pela empresa como adiantamento aos seus procuradores para fazer face a despesas e os valores dos depósitos por eles feitos em conta da pessoa jurídica, não evidenciam as alegações da Requerente. Pois, se os depósitos são restituição do que sobrara dos adiantamentos feitos pela empresa para fazer face a despesas, é evidente que cada depósito do procurador na conta da empresa tem que ser inferior (no máximo igual) a adiantamento precedente.

Assim, em relação ao procurador José Francisco Neto, os depósitos do dia 07/02 (Cr\$ 1.080.000,00) poderiam ser explicados como sobra dos adiantamentos efetuados entre 02/01 e 06/02 (Cr\$ 7.923.611,40). Os depósitos dos dias 8/2 e 09/02 (Cr\$ 550.000,00) poderiam ser restituição do adiantamento de 08/02 (Cr\$ 1.600.000,00). Já os depósitos dos dias 23/02 e 28/02(4.300.000,00) não podem ser restituição de adiantamento, pois superam valor de recebido no dia 15/02 da empresa (Cr\$ 1.300.000,00). Da mesma forma, o depósito de Cr\$ 4.000.000,00 no dia 21/06 não pode ser sobra dos valores recebidos entre 13/06 e 20/06, que totalizam Cr\$1.800.000,00. O depósito

de Cr\$13.000.000,00 do dia 26/07 poderia ser restituição dos adiantamentos entre 02/07 e 19/07, que totalizaram Cr\$ 23.919.119,80. Mas os depósitos dos dias 17/08, 12/11, 16/11 e 23/11, nos valores de Cr\$ 2.500.000,00, Cr\$ 7.200.000,00, Cr\$ 365.192,04 e Cr\$ 2.300.000,00 não estão precedidos de qualquer adiantamento.

Já para explicar a origem do depósito no valor de Cr\$ 30.000.000,00, efetuado em 11/01/91 pelo procurador Marcos Oliveira Cordeiro, a empresa demonstra ter o mesmo recebido em seu nome, em 31/12/91, receita de Cr\$ 30.000.000,00 devidamente contabilizada. Ocorre que uma receita de 31 de dezembro não pode dar suporte a depósito feito em janeiro desse mesmo ano.

Correta, pois, a decisão singular quanto a esse item. De fato, não trouxe a empresa qualquer prova de suas alegações (como exemplifica a autoridade *a quo*, “um simples borderô consistente com o Livro Razão e contendo a destinação/discriminação dos valores que transitaram pela conta do procurador e sua posterior contabilização em conta de resultado seria prova a favor da empresa”). Não demonstrou, a Recorrente, a efetiva ligação entre débitos e créditos, de forma a permitir uma conclusão de causa e efeito.

Assim, não provada a origem dos depósitos, procede a presunção de que se referem a receitas omitidas.

V- Passivo Fictício

Em sua impugnação a empresa esclarece que o passivo impugnado pela fiscalização se refere à correção monetária das obrigações constantes do balanço patrimonial.

O julgador de primeira instância excluiu da base tributável do exercício de 1992 a importância de Cr\$ 1.103.443,72., referente à subconta Telebrasil. Agiu corretamente a autoridade, eis que quanto a essa subconta a empresa trouxe aos autos prova da efetividade do passivo (fls 531, 532 e 687). Com o recurso a empresa demonstrou, também a efetividade do passivo referente à subconta TERRACAP, trazendo, inclusive, o contrato de financiamento.

JF

Assim quanto a esse item, deve ser excluída da base tributável no exercício de 1992, a importância de Cr\$ 583.902.061,79.

VI - Glosa de custos referentes a notas fiscais com veementes indícios de serem ideologicamente falsos.

A conclusão por parte da fiscalização quanto à inidoneidade das notas fiscais não se baseou, apenas, em irregularidades cadastrais ou na não localização das empresas nos endereços constantes dos cadastros da Receita, tendo havido, ao contrário, um cuidadoso trabalho fiscal de investigação. Sobre não se ter notícia de que a fiscalização tenha diligenciado para averiguar se as mercadorias foram entregues ou os serviços prestados, tal a ela não competia. Porque é de se considerar, antes mais nada, que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, mas **desde que embasada em documentos que assegurem a veracidade do que está escriturado**. Assim, para impugnar os fatos escriturados pelo contribuinte, é ônus da Fiscalização provar que os documentos que os embasam são inidôneos. Todavia, feita a prova de sua inidoneidade por parte do Fisco, passa a ser ônus do contribuinte provar que os fatos ocorreram, o que provaria, por via de consequência, a ausência do dolo de sua parte. Não compete ao Fisco, nesse caso, provar que as operações acobertadas por documentos inidôneos não ocorreram. Neste caso, inverte-se o ônus da prova quanto aos fatos registrados, cabendo ao contribuinte provar sua efetividade. Não o fazendo, tem-se como não efetivadas as operações, e como fraudulenta, com o fim de pagar menos imposto, sua contabilização. Não se trata, pois, de atribuir ao adquirente dos bens e serviços a responsabilidade pelo fato de as empresas emitentes estarem irregulares, como alega a Recorrente. Dessa se exige, apenas, a prova da efetividade das operações.

Tratando-se de questão fática, a ser decidida a partir das provas coligidas, o julgador singular confrontou as provas do fisco com as trazidas pela empresa na impugnação, buscando formar sua convicção sobre o cometimento do ilícito. A partir de criteriosa análise, minuciosamente descrita na peça decisória, concluiu a autoridade que, ante as provas trazidas pela empresa, não restou inegavelmente caracterizada a inidoneidade das notas emitidas por Gessotec Comércio de Gesso Ltda., Carlos Humberto de Oliveira (Forma Nova), Wladimir Teixeira de Souza Rosa- ME, Cesar Alfredo



Calil- Desmatal desmatamento e Guimarães Ferreira Engenharia e Terraplenagem Ltda., sendo certo excluir seu valor da base tributável.

Entretanto, quanto às notas emitidas por Empreiteira Tito Ltda-ME, Cima Construções Indústria e Comércio Ltda, Madeireira Ribeiro e Moreira Ltda.-Madebras de Madeiras Severino Pereira Alves-ME-Pinturas e Reformas Paraibana, Cotal Comércio e Construtora Ltda., não logrou a Recorrente desconstituir a acusação de inidoneidade. Entre as provas trazidas pelo fisco, vale ressaltar :

1-A Empreiteira Tito nunca apresentou declaração de imposto de renda, nunca funcionou no endereço que consta como seu domicílio no cadastro do CGC, a gráfica indicada como impressora das notas fiscais declarou não havê-lo feito, não existindo autorização para tal, as notas-fiscais supostamente emitidas por ela para a Recorrente , nos anos-base de 1990 e 1991 pertencem a talonário paralelo;

2-O CGC da firma Nelson Eduardo dos Santos é inexistente, e, portanto, não poderia haver autorização para emissão das notas fiscais. Além disso, as notas mencionam como gráfica responsável pela impressão empresa cujo nome não corresponde ao CGC indicado, e a empresa cujo CGC é indicado paralisara suas atividades sete anos antes da suposta impressão.

3- Cima Construções Indústria e Comércio Ltda- A empresa não foi localizada nem no endereço que consta no Cadastro, nem no que consta das declarações de rendimentos. Apresentou, em 07/10/93 declarações do IRPJ dos anos-base de 1988 e 1991 e ano-calendário de 1992 sem nenhuma informação (receitas, custos, bens obrigações, discriminação dos quotistas, identificação do contabilista responsável, etc.), constando como responsável o Sr. Antonio Santos da Rocha. Os sócios, Kerginaldo Ferreira Santos e Antonio dos Santos Rocha declararam que a empresa foi vendida em 04/10/93, que as notas fiscais de 1990 e 1991 foram realmente emitidas por sua empresa, mas não houve a prestação de serviços nem fornecimento de materiais, e que as notas eram “fornecidas”à empresa Paulo Octávio Investimentos Imobiliários mediante o recebimento de um percentual de 2,5% do valor da nota. Essas declarações foram depois retificadas pelos declarantes, que, em cartório, afirmaram que houve o fornecimento dos materiais. Todavia, essa segunda declaração, prestada em



cartório, é desconstituída por uma série de elementos que exsurtem dos autos : Dos cheques emitidos pela Paulo Octávio e contabilizados como pagamentos à CIMA, apenas um foi de fato para o Sr. Kerginaldo, sócio da Cima. Os outros são nominais a terceiras empresas, ou à própria Paulo Octávio Inv. Imob. A empresa alterou, nos espelhos dos cheques, os nomes dos beneficiários. A CIMA foi vendida em situação fiscal totalmente irregular, sem apresentação das declarações de rendimentos e sem reconhecer a existência das notas fiscais, e as declarações posteriormente apresentadas não contiveram a movimentação das notas fiscais, denotando intenção de esconder sua existência.

4- Madeireira Ribeiro e Moreira Ltda.-Madebras de Madeiras nunca apresentou declaração de imposto de renda , não foi localizada nem no endereço constante do cadastro da Receita (em Ceilândia), nem no constante das notas fiscais. No endereço registrado no cadastro da receita como sede da empresa reside a proprietária do imóvel desde 1984 (a abertura da empresa consta como 30/04/86). A empresa não foi também localizada no endereço constante de sua 5ª Alteração Contratual, em Taguatinga.

5- Severino Pereira Alves-ME-Pinturas e Reformas Paraibana - Foram encontradas, anexadas a algumas notas fiscais, “Comunicações Internas” da empresa Paulo Octávio Inves. Imob., determinado o uso das notas fiscais para acobertar outros pagamentos, que não os serviços descritos nas notas fiscais.

6- Cotal Comércio e Construtora Ltda. - A empresa não está inscrita no GDF e seu CGC encontra-se extinto por não apresentar declaração de imposto de renda desde 1981. Não foi localizada no endereço constante como seu domicílio, bem como não foi localizada a gráfica que consta nas notas fiscais como responsável por sua emissão. Procurando o sócio da empresa, Vanderlei Pereira da Silva, os fiscais obtiveram a informação , dada por sua esposa, de que ele falecera em novembro de 1991. Informou, ainda, sua esposa, que desconhece qualquer transação comercial do seu marido, pois ele sempre trabalhou como “contratado”. Da Carteira de Trabalho do Sr. Vanderlei consta que o mesmo trabalhou na empresa Paulo Octávio Investimentos Imobiliárias Ltda.

Não procede a afirmativa da Recorrente de que há evidente *contraditio in terminis* porque as notas 481, 591 e 592 , pagas com o cheque 001587, foram aceitas e consideradas idôneas,

pois não foram apreendidas, enquanto outras foram rejeitadas. Trata-se de sofisma da Recorrente, não tendo havido o “atestado de idoneidade” daquelas notas-fiscais. Como bem esclareceu a autoridade recorrida :

“a impugnante alega que algumas notas fiscais - n°s 481, 591 e 592 - foram aceitas pelo fisco, o que teria gerado uma contradição no feito fiscal. Entretanto, como se vê em fls. 71 a 75, notas com tais números não foram apreendidas pelo fisco. Não foram também objeto de comprovação sobre sua contabilização no ano-base fiscalizado (ver anexo XI). Note-se também que o espelho de cheque em que constam os números das notas em questão refere-se a pagamento efetuado em 1992, ano-base que não foi objeto de fiscalização.

Portanto, foi correto o procedimento do fisco, ao não glosar documentos que não foram comprovadamente utilizados pela autuada no período fiscalizado. E isto não gera nenhum benefício para a tese impugnatória.”

Mantém-se quanto a este item a decisão recorrida.

VII - Glosa de parte dos custos deduzidos a título de custo das unidades imobiliárias vendidas.

Em atendimento a intimação da fiscalização, a empresa apresentou as planilhas de apropriação de custos nos anos de 1990 e 1991, as quais constam às fls. 62 e 63 do Anexo V.

Na planilha referente ao ano de 1991 está consignado como custo a apropriar no ano de 1991 o valor de 3.215.372.555,06. Conforme documento de fls. 72 do Anexo V, esse foi o valor apropriado em 31/12/91. Como o total de custos apropriados no ano de 1991, conforme declaração do IRPJ do exercício de 1992, foi de 5.417.153.887,00, a fiscalização, desse valor, deduziu o custo das obras por empreitada (439.655.491,50), o custo das unidades vendidas a apropriar em 91, conforme planilha apresentada (3.215.372.555,06) e o custo referente às notas fiscais inidôneas, tributados em outro item (274.141.712,00), apurando um valor apropriado como custo a maior, no montante de 1.487.604.127,47.

No recurso a empresa insiste em afirmar que os custos incorridos das unidades vendidas foi inteiramente comprovado através das planilhas entregues à fiscalização. Junta, agora,

planilha conjunta do biênio (1990/1991), com base na qual procura demonstrar o acerto de seu procedimento a partir dos seguintes cálculos :

TOTAL RECEBIDO NO BIÊNIO : TOTAL VENDAS NO BIÊNIO x CUSTO INCORRIDO NO BIÊNIO = CUSTO APROPRIÁVEL NO BIÊNIO

CUSTO APROPRIÁVEL NO BIÊNIO - CUSTO APROPRIADO EM 1990 = CUSTO APROPRIÁVEL EM 1991.

Ocorre que elaborar a planilha do biênio, apresentada com o recurso, alterou os valores que constavam na planilha referente ao ano de 1991, apresentada aos auditores quando da auditoria.

Assim, para o empreendimento Acapulco, tomado como exemplo, nas planilhas apresentadas aos auditores o valor do custo incorrido em 1990 e 1991 é, respectivamente, 4.761.906,23 e 1.264.966,18 (5ª coluna das planilhas de fls. 62 e 63 do Anexo V). E o valor do custo incorrido de todos os empreendimentos, nos mesmos períodos, registrado nas planilhas é de 1.972.727.300,34 (1990) e 4.801.075.786,26(1991). Já a planilha do biênio apresentada com o recurso (fl 1281 do processo) registra, para o empreendimento Acapulco, custo incorrido em 1990 de 4.761.906,23, e em 1991, 21.054.627,96 (8ª e 9ª colunas da planilha). Para o total de empreendimentos, o custo total incorrido na planilha consolidada é de 1.972.727.300,34 (1990) e 6.626.133.389,29 (alterados, assim, os valores referentes a 1991).

Observe-se, ainda, que na planilha apresentada com o recurso, o total das vendas em 91 (2º coluna) não bate com a venda bruta declarada no exercício de 1992.

Dessa forma, o valor apropriável, considerando os valores dos custos incorridos constantes das planilhas originalmente apresentadas , mesmo calculando em função do biênio, seria :

(a)- Total recebido no biênio : 12.334.074.170,06

(b)- Total de vendas no biênio : 21.558.792.035,82

(c) custo incorrido no biênio : 1.972.727.300,34 + 4.801.047.786,26 = 6.773.775.086,60

(d) = (a) : (b) = 57,21%

custo apropriável no biênio : (d) x (c) = 57,21% x 6.773.775.086,60 = 3.875.276.726.

custo apropriável em 1991 : 3.875.276.726 - 627.824.833,26(apropriado em 1990) = 3.247.451.893

Portanto, não conseguiu, a Recorrente, comprovar a legitimidade do total dos custos apropriados em 1991.

VIII - Glosa de valores deduzidos indevidamente como despesa-Finsocial

A partir do exercício financeiro de 1979, os tributos passaram a ser dedutíveis no período base de incidência do respectivo fato gerador da obrigação tributária (DL 1598/77, art. 16) , não havendo vinculação ao efetivo pagamento. Portanto, sob a égide do Decreto-lei nº 1.598/77, a dedutibilidade dos tributos não recolhidos no período base de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária subordinava-se à sua provisão, de forma a permitir a respectiva dedução como custo ou despesa no resultado do exercício a que competissem. A adição ao lucro líquido do exercício , para apuração do lucro real, do valor dos tributos provisionados, mas não pagos no próprio período-base de incidência, somente é obrigatória a partir de 01/01/93.

A empresa, enquanto discutia judicialmente a alíquota do Finsocial, recolheu-o à alíquota de 0,5%, nos períodos- base de ocorrência dos respectivos fatos geradores, provisionando a diferença. O fato de estar discutindo judicialmente a validade da alteração da alíquota da contribuições em nada altera a determinação do Decreto-lei nº 1.598/77 , e sua dedutibilidade dá-se



no exercício de ocorrência do fato gerador. Correta, pois, a decisão singular ao excluir da base de cálculo os valores correspondentes à glosa da despesa com Finsocial.

IX - Glosa de despesas com donativos

Também quanto a esse item é de se manter a decisão recorrida, cancelando o lançamento correspondente. De fato, a decisão singular encontra-se de acordo com a jurisprudência deste Conselho, pois trata-se de despesa efetivamente realizada com a aquisição e distribuição gratuita de bens de pequeno valor (4.800 brinquedos educativos, com o logotipo da empresa) e que representam valor moderado em relação à receita bruta da empresa.

X- Insuficiência de Receita de Correção Monetária da Conta Investimentos - Participação em Outras Empresas

A empresa admitiu a infração, não tendo se instaurado o litígio.

XI- Falta de correção monetária ou correção monetária efetuada a menor que o devido sobre o estoque de imóveis Enquadramento legal : art. 4º, inciso I, alínea “b”, 10, 15. 16 e 19 da lei 7.799/89; art. 387, inc. II do RIR/80.

Essa parcela do litígio não faz parte deste processo, tendo o crédito respectivo sido transferido para o processo nº 10166.016779/96-99.

XII- Ajustes do Lucro Líquido do Exercício - Realização da Reserva de Reavaliação

Trata-se, também, de matéria não impugnada. Não tendo se instaurado o litígio, os argumentos trazidos no recurso (no sentido de que devesse ser dado tratamento de postergação, posto que por ocasião da realização total da reserva alguma diferença eventualmente não recolhida por ocasião das depreciações será compensada com pagamento do imposto a maior quando da tributação total da reserva) não são conhecidos. Inobstante, quanto ao lançamento relativo a esse item no



exercício de 1991, deve ser considerada sua repercussão no patrimônio líquido, para fins de correção monetária no exercício subsequente.

XIII- Redução indevida do lucro líquido

Também neste caso a infração foi expressamente admitida, não tendo se instaurado o litígio.

XIV- Inobservância do Regime de Escrituração- Postergação de Receitas

Refere-se, esse item, a receitas de vendas de unidades imobiliárias vendidas à empresa EPC Empresa de Participações e Construções Ltda., auferidas e recebidas em 1991 e somente reconhecidas em 1992.

As alegações trazidas no recurso, de que os valores ainda não configuravam receita porque a execução do contrato se projetava no tempo, dependia do pagamento do preço e da entrega da coisa prometida, no prazo e especificações ajustadas, podendo ser rescindido inclusive com restituição da importância recebida são totalmente infundadas.

As normas tributárias que regulam o assunto (Decreto-lei 1.598/77, art. 27, § 1º, IN SRF 84/79, alterada pela 23/83) estabelecem :

DL 1598/77:

“Art. 27-.....

§ 1º- O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.”

IN SRF 84/79 -

“10.1- Considera-se efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, **ainda que mediante instrumento de promessa**, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro

documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver subordinada a venda.

.....

10.5- Será computado no resultado do período em que ocorrer a resolução do contrato ou o distrato da venda, o valor da diferença entre a quantia restituída ao comprador e os custos do imóvel apropriados ao resultado de cada período-base anterior.”

O fato de o contrato poder ser desfeito e restituída a quantia recebida do comprador não descaracteriza a obrigatoriedade de reconhecer a receita por ocasião da venda. Como se verifica no contrato às fls. 210, não está sujeita, a venda, a qualquer condição suspensiva Com a promessa assinada, a EPC adquiriu, em caráter irrevogável e irretroatável, o direito de comprar o imóvel e a Paulo Octávio adquiriu o direito de vendê-lo, nas condições estipuladas. Um fato superveniente poderia extinguir aquele direito pré-existente. Não há, pois, subordinação a qualquer condição suspensiva, em que as partes protelam, temporariamente, a **eficácia** do negócio até a realização de evento futuro e incerto. No caso, o que fica subordinado a evento futuro e incerto é a **ineficácia** do negócio, o que caracteriza condição resolutiva.

Os acórdãos trazidos no recurso não dizem respeito ao assunto, tratando de vendas de **mercadorias**, e não de imóveis.

Quanto ao critério de apuração da exigência utilizando-se de método de imputação para calculá-la, não há, no caso, qualquer ilegalidade.


Dispõem os parágrafos 4º, 6º e 7º do artigo 6º do Decreto-lei 1.598/77:

“Art. 6º-

.....

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

.....



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

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

Portanto, de acordo com a lei, não sendo apropriada a receita no período de competência, o lançamento do imposto respectivo deve ser pelo valor líquido, depois de diminuído o imposto pago em período-base subsequente, sem prejuízo da cobrança da correção monetária e dos juros de mora incidente sobre o imposto postergado. Ora, a imputação constitui, apenas, método matemático de apurar quanto do imposto não pago no exercício de competência da receita já foi quitado (com juros e correção monetária) em exercício posterior, para efetuar a cobrança apenas pelo valor líquido. Exatamente como manda a lei. Trata-se de procedimento de cálculo para aplicar o comando legal.

Entretanto, ao calcular o imposto líquido devido, os autuantes fizeram incidir sobre o imposto postergado multa de mora, o que está em desacordo com o comando legal, que determina a cobrança, apenas, de juros de mora e de correção monetária. Portanto, quanto a esse item, deve o recurso ser provido em parte, para excluir a cobrança da multa de mora sobre o imposto postergado. Conseqüentemente, o imposto (IRPJ) devido no exercício de 1992 em razão da não apropriação no período de competência da receita de Cr\$ 1.320.000.000,00, calculado a fl. 10 do processo, fica reduzido de 513.642,34 UFIR para 485.937,24 UFIR. Este procedimento (exclusão da multa de mora sobre imposto/contribuição postergado) deverá ser adotado, também, nos lançamentos decorrentes em que a receita postergada tenha influenciado.

XV- Erros cometidos pelo contribuinte, que elevaram indevidamente o lucro tributável.

A autoridade singular determinou a dedução do lançamento correspondente ao período-base de 1991, exercício de 1992, o valor do imposto correspondente à parcela da base de cálculo de Cr\$ 1.073.643.405,50.

Está provado nos autos, inclusive por meio de resultado de diligência promovida (fls. 905 a 1061), que o contribuinte cometeu erro no preenchimento da declaração, deixando de excluir no quadro 14 valor correspondente ao resultado positivo em investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, corretamente excluído no LALUR. Agiu, assim, com acerto a autoridade julgadora.

XVI- Inexatidão da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício

Alega a Recorrente erro na apuração da base de cálculo do IRPJ, pois que não foi deduzida a Contribuição Social apurada de ofício.

Está certa a Recorrente. De fato, o Lucro Líquido que serve de base à apuração do Lucro Real, conforme orienta o Manual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é o lucro líquido após deduzida a Contribuição Social. E não há justificativa legal para não excluir da base de cálculo a Contribuição Social, apenas por ter sido ela apurada em procedimento de ofício.

XVII - Lançamentos decorrentes.

As conclusões supra, relativas ao IRPJ, aplicam-se, por inteiro, aos lançamentos decorrentes, no que for pertinente. Passo a analisar as razões específicas levantadas pela Recorrente quanto aos lançamentos do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido, Contribuição Social sobre o Lucro e FINSOCIAL.

XVII . 1- Imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

Invoca a Recorrente o Parecer Normativo 04/94, para sustentar a inaplicabilidade do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (art. 35 da Lei 7.713/88) sobre valores apurados em procedimento de ofício.

13

De acordo com aquele ato normativo, nos casos de omissão de receitas e redução indevida do lucro líquido ocorridos em períodos-base encerrados até 31 de dezembro de 1988, o imposto de renda na fonte a ser exigido é calculado à alíquota de 25%, com base no art. 8º do Decreto-lei 2.065/88, que não estaria revogado pelo art. 35 da Lei 7.713/88. Esse entendimento não era aceito por este Conselho, que reiteradamente entendia que, nesses casos, o imposto deveria ser exigido à alíquota de 35%, com base no art. 35 da Lei 7.713, que revogou o art. 8º do Decreto-lei 2.065/88.

Em razão da divergência de entendimentos entre os dois órgãos, a Secretaria da Receita Federal consultou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que emitiu o Parecer nº 736, motivando a expedição do Ato declaratório Normativo Cosit nº 06/96, no qual se declara, em caráter normativo, “que o disposto no art. 8º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, foi revogado pelos artigos 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplicando, portanto, o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT nº 04, de 19 de maio de 1994. Em virtude desse entendimento, aplicar-se-á, em relação aos fatos geradores ocorridos: a) no período de 01.01.89 a 31.12.92, as normas dos arts. 35 e 36 da Lei nº 7.713, de 1988..”

Portanto, a própria Coordenação de Tributação admitiu ser equivocado o entendimento exposto no PN 04/94.

Invoca, ainda, a Recorrente, a inconstitucionalidade do art. 35 da Lei 7.713/88.

Reiteradamente, o Supremo Tribunal Federal, vem declarando a constitucionalidade dessa norma, no que se refere a retenção na fonte relativamente aos sócios cotistas da empresa, quando o contrato social prevê a disponibilidade imediata do lucro líquido na data do encerramento do exercício, como no julgamento de Recurso Extraordinário nº 197.744-2- RS, Relator, Ministro Marco Aurélio, conforme ementa a seguir parcialmente transcrita:

“IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma inculpada no art. 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da

disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.”

O mesmo Ministro Marco Aurélio, no voto condutor do RE 172.058-1/SC, assim se pronunciou :

“Relativamente às sociedades por quotas, cumpre sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do lucro líquido. **Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no art. 43 do CTN.** No caso, não se abre campo propício à aplicação da Lei das Sociedades Anônimas, porque sempre subsidiária, a depender do silêncio do contrato social e da compatibilização ante as regras mínimas constantes do Decreto nº 3.709/19” (o grifo não é do original).

Conforme se verifica das cópias das alterações do Contrato Social em vigor nas datas de encerramento dos períodos-base de que se trata, Cláusula Décima Quarta, (alteração de 18/06/90, fl. 1.021, alteração de 24/07/91, fl. 1.034, alteração de 03/06/92, fls. 042), “no último dia de cada ano será levantado um balanço geral de ativo e passivo e da conta de lucros e perdas. O resultado será distribuído aos sócios na mesma proporção de suas quotas de capital”.

Não prevalece, assim, a alegação de inconstitucionalidade da norma.

Observo, todavia, que na apuração do lucro líquido que servirá de base de cálculo ao imposto de fonte deverão ser excluídos os valores correspondentes ao IRPJ e à Contribuição Social exigidos no presente procedimento de ofício, pelos mesmos motivos declinados no item XVI deste voto.

XVII. 2 - Contribuição Social sobre o Lucro

Alega a Recorrente que, por ser a base de cálculo da contribuição o lucro líquido do exercício com os ajustes previstos na lei , não se incluem nela os valores adicionados pelo Fisco, destacadamente os relativos a custo/despesa indedutível.

Ocorre que , quando a lei estabelece que a base de cálculo de determinado tributo ou contribuição é o lucro líquido (resultado contábil), ela se refere ao **verdadeiro** lucro líquido, isto é,



àquele apurado de acordo com as normas e princípios contábeis e legais. Cabe à fiscalização, exatamente, verificar se essas normas e princípios foram observados pelo contribuinte, isto é, se o lucro líquido indicado na contabilidade do contribuinte é o verdadeiro, e, caso contrário, exigir a diferença de tributo/contribuição correspondente. Não tem qualquer lógica imaginar que bastaria ao contribuinte não escriturar suas receitas de vendas para que sobre elas não incidissem as exações que têm como base de cálculo o “resultado contábil”.

Entende , ainda, a Recorrente, que a contabilização e respectiva tributação dos valores postergados antes da ação fiscal tem o efeito de regularizar toda e qualquer obrigação, salvo em relação ao IRPJ, cuja legislação de regência prevê, expressamente, os ônus da postergação no seu pagamento. Assim, por não haver norma nesse sentido na Lei 7.689/88, diz ser incabível a exigência quanto às irregularidades caracterizadas como postergação.

Novamente se equivoca a Recorrente. É dever do contribuinte apurar e recolher corretamente a contribuição. Se, em determinado exercício, apurou e recolheu a menor, infringiu a legislação, e pode e deve o Fisco exigir a diferença, inclusive aplicando a multa de ofício. Se o contribuinte, espontaneamente, recolhe o valor pago a menor corrigido monetariamente e com juros de mora, fica excluída sua responsabilidade pela infração, não se lhe aplicando a penalidade. (art. 138 do CTN). Para a regularização da infração não é suficiente, como quer o contribuinte, que a receita omitida seja escritura em exercício posterior e tributada. É necessário que o tributo/contribuição não pago no exercício de competência seja recolhido pelo seu valor integral (corrigido monetariamente) e acrescido de juros de mora.. Portanto, a imputação procedida para determinação da exigência independe de previsão específica na legislação do tributo/contribuição, tratando-se apenas de critério matemático para apurar quanto do tributo/contribuição não pago num exercício foi regularizado espontaneamente em exercício subsequente, para que se exija, de ofício, com multa respectiva, apenas o remanescente. Trata-se, pois, de procedimento favorável ao contribuinte. A não se proceder o cálculo mediante imputação, teria o fisco que exigir de ofício toda a contribuição paga a menor no exercício em que a receita não foi computada (ou que a despesa foi indevidamente computada), inclusive com a multa de ofício, restando ao contribuinte pedir restituição do valor pago a maior em exercício posterior.



Finalmente, protesta a Recorrente quanto a não ter sido aplicada a fórmula estabelecida no Ato Declaratório Normativo 01/89.

Realmente, conforme determina a Instrução Normativa SRF 198/88, a base de cálculo da contribuição é o valor positivo do resultado do exercício **já computado o valor da contribuição**, antes da provisão para o imposto de renda, deduzidas as participações previstas no inciso VI do art. 187 da Lei 6.404/76 e com os ajustes previstos na lei. Ao deixar de aplicar a fórmula estabelecida no AD(N) 01/89, os auditores deixaram de deduzir o valor da própria contribuição de sua base de cálculo, agindo em desacordo com a legislação de regência.

XVII. 3 - Contribuição para o FINSOCIAL

Quanto ao FINSOCIAL, alega Recorrente inexatidão da base de cálculo, que deve se restringir ao faturamento registrado na contabilidade, e descabimento da exigência sobre irregularidades caracterizadas como postergação.

Pelos mesmos motivos expostos no item precedente (XII.2), não acato as ponderações da Recorrente.

XVII. 3- Multa agravada.

Sobre os lançamentos decorrentes, entende a empresa descaber o agravamento da multa. Também nesse aspecto não está certa a Recorrente. O agravamento mantido ocorreu em relação aos custos glosados por estarem lastreados em notas fiscais inidôneas, o que representa evidente intuito de fraude. Ora , o dolo se situa na utilização de documentos inidôneos objetivando pagar menos tributo. Portanto, o agravamento da multa alcança todos os lançamentos em cuja base de cálculo os documentos inidôneos tenham influenciado.



XVIII - Redução da multa

Finalmente, observo que as multas por lançamento de ofício aplicadas para o exercício de 1992 deverão observar os percentuais estabelecidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, tendo em vista a retroatividade benigna prevista no artigo 106, inciso II, alínea c, do Código Tributário Nacional.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso de ofício, e dou provimento parcial ao recurso voluntário para :

I- No cálculo dos tributos/contribuições postergados, excluir, para efeito da imputação, a multa de mora.

II- Quanto ao IRPJ:

a) excluir da base tributável no exercício de 1992, a importância de Cr\$583.902.061,79 correspondente ao passivo fictício referente à subconta Terracap.

b) deduzir da base de cálculo o valor da Contribuição Social exigida neste procedimento de ofício.

c) determinar que seja considerada a repercussão, no exercício de 92, da parcela tributada no exercício de 91 a título de realização da reserva de reavaliação.

III- Determinar que na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido sejam excluídos o IRPJ e a Contribuição Social exigidas neste procedimento.

IV- Determinar que na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro seja aplicada a fórmula constante do Ato Declaratório Normativo 01/89 , de maneira a observar a exclusão da contribuição de sua própria base de cálculo.

V- Afastar o agravamento da penalidade em relação à omissão de receitas caracterizada pela não contabilização de movimento bancário.

VI- Reduzir os percentuais da multa aos valores previstos no artigo 44 da Lei 9.430/96.

Sala das Sessões - DF, em 15 de julho de 1998



SANDRA MARIA FARONI