



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10315.000322/2006-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.841 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2021
Recorrente WR ENGENHARIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

PIS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA AO IRPJ E CSLL. CONSTRUÇÃO CIVIL. RECEITA TRIBUTÁVEL DECORRENTE DE CONTRATOS DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA DE IMÓVEIS QUE ESTIPULAM CONDIÇÃO SUSPENSIVA À CONCLUSÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO MEDIANTE CONTAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS QUE RECONHECEM A RECEITA EM PERÍODOS POSTERIORES. POSSIBILIDADE.

1. O art. 411 do RIR/99, ao tempo de sua vigência, autorizava o contribuinte do ramo da construção civil a realizar atividades de incorporação imobiliária mediante apuração do lucro e reconhecimento da receita quando implementada a condição suspensiva a que estivesse sujeita a venda, e, desde que atendidos os requisitos legais, vincular os ingressos havidos no exercício ao período futuro, quando implementada a condição suspensiva da contratação, sendo lícito ao sujeito passivo registrar os haveres em consta específica de resultados de exercícios futuros, mantendo os registros da transitoriedade dos ingressos e adiantamentos.

2. Representa condição suspensiva de contrato de promessa-e-venda, se assim acordado entre as partes, a materialização da lavratura de escritura pública cartorária, podendo o sujeito passivo segregar proporcionalmente os ingressos e despesas ao exercício da época ou, alternativamente, reconhecê-los em contas de exercícios futuros.

3. A estipulação de cláusula contratual cuja eficácia se subordina à realização de condição suspensiva pactuada entre as partes impede que sejam gerados direitos em relação ao titular da relação, enquanto não implementada a causa suspensiva acordada, mercê do art. 125 do Código Civil, inexistindo dever de recolher tributo enquanto o fato gerador da obrigação tributária ainda depender da materialização definitiva da hipótese de incidência pendente de realização.

4. A apuração do PIS e da COFINS decorrente de contratos de compra-e-venda de imóveis com entrega futura, em período superior a um ano, deve ser calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento previstos na legislação do imposto de renda, conforme previsão do art. 8º c/c art. 15, IV, Lei nº 10.833/2003. Havendo julgamento de

lançamento anterior, relacionado ao IRPJ e CSLL, do qual decorra tributação reflexa, os resultados de julgamento devem alinhar entendimentos análogos, em respeito ao princípio da segurança jurídica e para evitar contradições entre julgamentos de processos reflexos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar o lançamento tributário em relação aos anos 2002, 2003 e 2004.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Sergio Magalhaes Lima, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão nº 08-24.291, da 4ª Turma da DRJ/FOR, de 24 de novembro de 2012 (e.fls. 658/668), que julgou parcialmente procedente o lançamento da contribuição ao PIS, referente aos anos-calendários de 2001 a 2004.

Importa esclarecer que o presente feito é reflexo do Processo Administrativo nº 10315.000320/2006-73, no qual foi exigido o IRPJ e a CSLL decorrentes dos mesmos fatos relacionados a esta autuação, hipótese que atrai a competência de julgamento para a 1ª Seção, em razão da matéria fática cotejar os mesmos elementos de prova ali apreciados.

Vê-se dos autos que a recorrente atua no ramo de construção civil, tendo o lançamento ocorrido porque *foram constatadas divergências entre os valores de PIS declarados e os valores levantados a partir da escrituração contábil e fiscal do contribuinte*, com valor histórico de R\$ 221.748,82 (e.fls. 19/23).

O Relatório Fiscal que complementa o auto de infração (e.fls. 470/472) registra que “a contribuinte atribuiu as diferenças encontradas nos exercícios de 2002 a 2004 à exclusão da base de cálculo da referida contribuição, das receitas de incorporação dos Edifícios Portal do Canadá, Portal do Cariri e Portal da Natureza, motivada por uma cláusula suspensiva inserida no contrato de promessa de compra e venda e ao recebimento de apenas 50% da NF 1186 emitida em dezembro/2004 dentro do referido mês. A empresa não contestou as diferenças apuradas no exercício de 2001”.

A administração tributária informou, ainda, que a cláusula suspensiva dos contratos de Promessa de Compra e Venda dos empreendimentos citados continha a seguinte redação: *Cláusula 20 - A ALIENANTE, a seu termo, e em vista do estado de transitório em que se opera as vendas de incorporação imobiliária, na forma de contratos de promessa de compra e venda, regulada, estas incorporações, inclusive, pela Lei 4.591/64, resolve dar, como por dado têm, caráter suspensivo, e assumindo o seu respectivo ônus, aos encargos tributários que recaem sobre a venda desta unidade imobiliária, reconhecendo e oferecendo à tributação após a lavratura da escritura pública definitiva de compra e venda, conforme disciplina do Regulamento Geral do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, sobre operações imobiliárias (grifou-se).*

Tal entendimento foi afastado pela autoridade administrativa, por entender aplicável o art. 414 do RIR/99, o qual prevê que *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.*

Por tais razões, a administração tributária desconsiderou a condição suspensiva dos contratos apontados pelo contribuinte e não admitiu a transitoriedade das receitas auferidas dos contratos de promessa de compra-e-venda de imóveis vinculados a edificação futura, lançando o tributo em relação às mesmas.

Irresignada, a parte apresentou impugnação ao auto de infração, em que questionou o lançamento sob o entendimento de que a receita apurada na composição da base de cálculo do auto de infração havia se originado de *valores recebidos por conta de venda de unidades imobiliárias em construção, vendas essas suportadas por Instrumentos Particulares de Compra e Venda, com cláusula suspensiva*, ressaltando que os contratos estipulavam, inclusive, a possível restituição de valores recebidos, portanto, existia condição contratual relacionada a evento futuro, qual seja a lavratura da escritura pública definitiva de compra-e-venda, que efetivaria o negócio jurídico e justificaria, naquele momento, o pagamento do tributo devido.

Aduz que se aplica o item 10 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 1979, já que a operação de venda somente se torna definitiva com a escrituração do imóvel, a saber:

IN SRF 84/79 item 10.2 - É suspensiva a condição que subordine a aquisição do direito à verificação ou ocorrência do fato nela previsto, tal como a cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço, ou a que sujeite essa eficácia à liberação de hipoteca que esteja gravando o bem negociado.

Outrossim, a parte controverteu o fato de que as supostas diferenças arroladas na autuação, mesmo que fossem devidas, ensejariam deduzir da base de cálculo dos exercícios de 2003 e 2004 os créditos relativos a custos e insumos (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), em prestígio ao princípio da não-cumulatividade.

A DRJ converteu o feito em diligência, como se vê da Resolução nº 847/2007 (e.fls.515/519), por reconhecer que, apesar do presente feito ser reflexo da autuação do IRPJ e da CSLL, objeto de processo diverso, o contribuinte manifestou argumento adicional contra esta autuação, havendo aquele colegiado assim se pronunciado e determinado o seguinte encaminhamento:

“Entretanto, a Impugnante traz nestes autos um argumento diferenciado que necessita ser apreciado pelo Colegiado, para solucionar a lide, qual seja, o relacionado à dedução dos créditos de Contribuição para o PIS a que tinha direito, calculados em relação aos insumos, nos termos do artigo 3º, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, fato não observado pela Autuante na apuração do crédito tributário relativo aos anos de 2003 e 2004 (PIS não cumulativo).

Compulsando-se os autos, conclui-se que, em tese, cabe razão à defesa, uma vez que o seu procedimento – consistente em excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS os valores relacionados às parcelas do pagamento dos imóveis em construção vendidos à prestação, sob o fundamento de que a venda não estaria concretizada antes da lavratura da escritura definitiva, conforme cláusula contratual de pretensão efeito suspensivo – não foi acatado pela Fiscalização, que terminou por arrolar os correspondentes valores, para submetê-los ao crivo da tributação.

Assim, em decorrência daquele procedimento, a dedução autorizada pelo aludido dispositivo legal restou não utilizada espontaneamente pela Autuada; tampouco, foi ela instada pela autora do feito a demonstrar os valores dedutíveis da contribuição social a ser lançada na modalidade *não-cumulativa* em 2003 e 2004, correspondentes às receitas trazidas à tributação, o que, do meu ponto de vista, acarreta uma lesão ao seu direito. A planilha de fls. 38 demonstra que os únicos períodos em que se considerou os aludidos créditos foram os meses de janeiro a abril de 2004, provavelmente relacionados a valores de receitas já computadas na base impositiva da contribuição aqui tratada.

Poder-se-ia argumentar que caberia à Contribuinte instruir a impugnação com as provas de suas alegações, nos termos do artigo 15, do Decreto nº 70.235 de 1972, não competindo ao Fisco suprir a carência observada nesse sentido.

No entanto, esclareça-se que o argumento da defesa, neste particular, se limita a apontar genericamente erros nos cálculos da Fiscalização, determinados pela inobservância do fato em questão - e que por isso *merecem reparos* - sem especificar os cálculos considerados corretos, mas pedindo, ao final, que se julgue totalmente improcedente o lançamento.

Como a alegação está sendo acatada neste voto, cabe quantificar o direito pleiteado e o seu impacto no crédito tributário decorrente da infração apontada no AI, em homenagem ao princípio da verdade material, que informa o processo administrativo fiscal, o que justifica a conversão do julgamento em diligência, ora sugerida.

Com aquele objetivo, proponho o retorno dos autos à Repartição de origem, para que sejam tomadas as seguintes providências:

1. intimar a Autuada a elaborar demonstrativo com os cálculos das deduções da Contribuição para o PIS não-cumulativo relativas às receitas tributadas naquela modalidade no período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, com indicação dos registros contábeis dos correspondentes insumos, inclusive os relacionados às

receitas indevidamente excluídas pela empresa no período, motivada pela pretensão cláusula suspensiva dos contratos de promessa de compra e venda de imóveis;

2. conferir as informações prestadas junto à escrituração contábil e à correspondente documentação que a sustenta;

3. findo o exame, elaborar relatório circunstanciado dos trabalhos realizados, o qual deverá conter, se for o caso, demonstrativo de valores a serem deduzidos da Contribuição para o PIS apurado no período supra;

4. cientificar a Contribuinte das conclusões do referido relatório, facultando-lhe o prazo de trinta dias para, se quiser, manifestar-se a seu respeito.

A diligência fiscal resultou na apresentação das seguintes planilhas: (a) *apuração da contribuição do PIS e da COFINS* (e.fls. 649), (b) *custos com insumos* (e.fls. 650), (c) *despesas com energia elétrica* (e.fls. 650) e (d) *despesas com aluguéis de prédios e máquinas e equipamentos* (e.fls. 651).

O processo foi a julgamento definitivo na DRJ em 27 de novembro de 2012, tendo a instância *a quo* dado parcial provimento à impugnação do contribuinte, no sentido de: (i) considerar procedente o lançamento das contribuições de 2001 e 2002; (ii) considerar procedente em parte o lançamento das contribuições de 2003 e 2004, nos termos do quadro acima (§§ 37 e 39 do Voto) e (iii) manter a incidência de multa de ofício (75%) e os juros moratórios, conforme se vê do acórdão assim ementado (e.fls. 658/668):

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECEITA. Considera-se 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 sujeita essa venda.

CONTRIBUIÇÃO. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. Poderão ser descontados da contribuição apurada os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

À referida decisão, o contribuinte manejou Recurso Voluntário, no qual controverteu, preliminarmente, a necessidade de observar o resultado do julgamento do Processo nº 10315.000320/2006-73, do qual resultou o acórdão nº 1402-01.023, de 8 de maio de 2012, o qual versava sobre o IRPJ e a CSLL, que é reflexo ao presente feito, registrando o fato de que o resultado de julgamento ali realizado favorecem o direito que aqui reclama, a saber:

“A 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção desse CARF, no julgamento do PAF 10315.000320/2006-73, acima mencionado, através do Acórdão nº 1402-01.023, não aplicou *apenas a dedução dos custos e despesas incorridas na apuração do IRPJ e da CSLL*.

No caso, como se vê na cópia do referido Acórdão, acima mencionado, **prevaleceu a tese da condição suspensiva**, até porque é o que de fato ocorreu na prática.

Naquela oportunidade, os Conselheiros da Turma entenderam que parte dos custos e despesas relacionadas às receitas excluídas do resultado (pois tais receitas dependiam da condição suspensiva) não foram levadas para a conta de Resultado de Exercícios Futuros, permanecendo como despesas do exercício e, por consequência, reduzindo indevidamente o lucro real do ano-calendário de 2004.

Assim, naquele julgamento, a 2ª Turma, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF entendeu que tanto as receitas como os custos e despesas relacionadas aos imóveis negociados, com condição suspensiva, deveriam ser excluídos dos resultados dos anos-calendário quando das suas ocorrências, devendo tais valores serem levados à conta de Resultado de Exercícios Futuros.

Dessa forma, tivesse sido atendida a preliminar da peça impugnatória, o julgamento deste PAF seria o mesmo do relativo ao IRPJ e da CSLL, ora guerreado, ou seja, **a decisão seria pela improcedência do auto de infração, já que os recebimentos em questão só deveriam ser reconhecidos como receita tributável, quando da efetivação da venda, com a lavratura da Escritura Pública**.

O pedido de julgamento em conjunto dos autos de infrações foi exatamente na busca de se evitar decisões contraditórias, já que os processos são conexos, posto que tratam de lançamentos de ofício contra o mesmo contribuinte, relativos aos mesmos fatos jurídicos para fins de cálculos dos tributos lançados. É o caso do previsto no Art. 103, do CPC.

(...)

Por todo exposto, no presente caso, como já há decisão definitiva desse CARF no PAF 10315.0003230/2006-73, que como já vimos tem o mesmo fato jurídico deste PAF, inaceitável aceitar decisão com esta conflitante, em total afronta à segurança jurídica, razão pela qual se requer, no presente recurso, sua reforma, para que seja proferida no mesmo molde da decisão proferida no PAF 10315.0003230/2006-73”.

No que pertine ao *meritum causae*, a recorrente ratifica os termos apontados na impugnação, em que argui: (a) ocorrência de condição contratual suspensiva que impede o reconhecimento da receita tributária quando da assinatura de promessa de compra-e-venda dos imóveis, que só se realizaria juridicamente no momento da lavratura de escritura pública definitiva, (b) a necessária exclusão das despesas dedutíveis da base de cálculo do tributo, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, (c) erro no cálculo da apuração do mês de

dezembro de 2002, porquanto a diligência realizada durante a instrução processual deixou de atentar que a Lei nº 10.637/02 passou a determinar as regras de apuração pela sistemática não cumulativa *a partir de 1º de dezembro de 2002*, tendo o agente responsável pela diligência calculado o tributo, naquele mês, sob a sistemática cumulativa, (d) apuração incorreta nos anos-calendários de 2003 e 2004, porquanto desatendido o art. 3º, § 4º, da citada lei, o qual autoriza o aproveitamento do crédito não utilizado em meses anteriores, contudo, a diligência deixou de computar, na coluna intitulada “Contribuição Devida”, o créditos não utilizados em alguns meses, e (e) necessidade de dedução do tributo pago nos períodos posteriores ao auto de infração, apresentando comprovantes de recolhimento.

Por fim, a recorrente requesta a improcedência total da autuação ou, alternativamente, redução da base de cálculo com as reduções acima apontadas.

O recurso foi distribuído à Egrégia 3ª Seção do CAREF, que declinou da competência para apreciação do feito, porquanto se tratar de matéria afeta à 1ª Seção de Julgamento, mercê da reflexão com o Processo nº 10315.000320/2006-73, já julgado, o qual versa sobre IRPJ e CSLL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

Conheço do Recurso Voluntário, porquanto atendidos os requisitos de admissibilidade.

Para o adequado deslinde do feito, é importante trazer à colação o resultado do julgamento anterior, referível ao IRPJ e CSLL, do qual resultou a presente análise de autuação reflexa, onde se observa que a principal irresignação do contribuinte consiste na alegação de que os ingressos decorrentes de pagamentos de clientes adquirentes de imóveis alienados “na planta”, vendidos antes do início da construção, mediante contratos de promessa de compra-e-venda de imóveis submetidos à condição de pagamento futuro e ulterior lavratura definitiva de escritura pública de compra-e-venda, não representam receita tributária antes da escrituração do imóvel.

Importa observar que a matéria afeta ao IRPJ e CSLL veio a julgamento do CAREF através do Processo nº 10315.0003230/2006-73, cujo acórdão de nº Acórdão nº 1402-01.023 foi acostado pela recorrente às e.fls. 776/788, onde a turma analisou a questão de fundo relacionada à existência de condição suspensiva que justificasse o pedido formulado pelo contribuinte de diferir o tributo a momento posterior.

Naquela oportunidade, analisava-se situação semelhante, sob a ótica de não ter o contribuinte ofertado adequadamente à tributação o lucro sob o qual caberiam recolhimentos de IRPJ e CSLL, tendo essa Corte Administrativa reconhecido que se tratavam de resultados de exercícios futuros, porquanto os ingressos havidos no exercício estavam condicionados à materialização da conclusão do negócio jurídico em período posterior, ou seja, ainda que os recebíveis circulassem nos registros contábeis da parte, só materializam lucro tributável quando da conclusão final da escrituração do imóvel aos compradores.

Neste sentido – e aqui ainda se analisa o resultado daquele processo de IRPJ e CSLL –, foi determinada a realização de diligência para apurar se as deduções do lucro também haviam sido diferidas a momento posterior, uma vez que, se o lucro seria deslocado ao futuro, condicionado suspensivamente à conclusão dos contratos firmados com clientes, todas as deduções da base de cálculo do IRPJ e CSLL também estariam afetadas ao evento futuro, tendo a diligência fiscal glosado algumas deduções indevidas, razão pela qual a conclusão de julgamento foi no sentido de manter a autuação em relação a essas deduções indevidamente incluídas no LALUR.

Calha à fiveleta trazer à colação as partes do relatório e voto que condensam as considerações aqui resumidas, seja porque o assunto foi objetivamente controvertido pela recorrente, seja porque afeta o resultado do presente julgamento. Eis os termos considerados pelo colegiado, fazendo referência à Resolução da qual resultou a diligência e às razões de decidir:

“O voto condutor da aludida Resolução 1051.347, foi assim redigido (verbis):

‘Entendo que o presente processo não está em condições de ir a julgamento, porquanto deve ser avaliada a alegação da recorrente no sentido de que, mediante a realização de diligência fiscal na sua escrituração, poderiam ser detalhados os valores lançados como custos do exercício, possibilitando-se, assim, que seja verificada a possível correlação desses custos com os valores recebidos na venda dos imóveis que ensejaram a autuação, cujas receitas foram excluídas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no LALUR. Enfatiza a recorrente, reiterando o que já havia sido alegado na fase impugnativa, que "Certamente não iria encontrar nenhum valor lançado como custo do exercício, que se relacionasse com os valores das receitas excluídas’.

Sem embargo, a recorrente apresenta argumentos que entendo devam ser convenientemente avaliados quanto à sua procedência, até porque esse tem sido um ponto que reiteradamente tem trazido à baila, ainda no curso da própria ação fiscal e, posteriormente, nas duas instâncias do contencioso administrativo. Dessa forma, afastaríamos qualquer possibilidade de ser arguido cerceamento do direito de defesa, por não termos ido buscar diretamente na escrita contábil da empresa a confirmação, ou não, da real procedência das suas alegações.

Essa verificação torna-se essencial porque, se restar comprovado que o custo dos imóveis não foi considerado para efeito da apuração do lucro tributável nos períodos abrangidos na autuação, não seria de se admitir correto o lançamento de ofício da forma como foi realizado. Se outra vier a ser a conclusão, a de que os custos já teriam sido apropriados na apuração dos seus resultados naqueles mesmos períodos, seria o caso de se concordar com o fundamento exarado no voto condutor do aresto recorrido, no sentido de que o acolhimento da pretensão da então impugnante "significaria aceitar a dedução em dobro daqueles custos já deduzidos das receitas na escrituração contábil." (fls. 431 dos autos, p.10 do acórdão).

Um dos elementos que me fizeram concordar com a realização da sugerida diligência fiscal foi a informação trazida na peça impugnativa e reiterada no

recurso voluntário sobre quais teriam sido os lançamentos contábeis efetuados quando da realização da prometida venda dos imóveis, segundo os quais os custos incorridos sobre as unidades vendidas teriam sido escriturados a débito da conta "Custo Diferido (que seria conta redutora do Passivo Resultado de Exercícios Futuros)", não compondo, assim, "a conta de resultados dos períodos auditados" (fls. 443/444). **Referidos custos somente seriam apropriados em períodos futuros, quando as condições suspensivas do negócio fossem satisfeitas, oportunidade em que se faria a efetiva entrega do imóvel e a formalização da venda, sendo esse o motivo pelo qual a exclusão dessas receitas, no LALUR, fora efetuada, já que, na mesma linha de entendimento, se estaria tratando de "Receitas de Exercícios Futuros", tendo em vista a relação do litígio com a IN n.º 84/1979.**

Na diligência, a autoridade fiscal indicada para tal mister deverá solicitar da diligenciada a apresentação dos livros contábeis e fiscais exigidos pela legislação, a partir dos quais serão efetuadas as verificações a seguir enumeradas, e outras que eventualmente venha a considerar relevantes para a perfeita elucidação e entendimento dos fatos". (grifou-se)

Observa-se que o julgamento anterior parametrizou-se sob entendimento de que tanto receitas quanto despesas dedutíveis da composição do lucro tributável, decorrentes de contratos de promessa de compra-e-venda, devem ser diferidas ao momento em que se realize a condição suspensiva representada em tais instrumentos. Tinha-se em discussão a dedução indevida de despesas lançadas no período e que estavam vinculadas ao diferimento do tributo a períodos futuros, no Passivo de Resultado de Exercícios Futuros.

No caso dos autos, está-se a analisar se os ingressos havidos nos exercícios fiscalizados e contabilizados sob tal rubrica representam receita tributável para fins de recolhimento do PIS e da COFINS, nos autos de infração aqui julgados simultaneamente.

Há de se registrar que a Lei nº 9.718/98 ampliou a base impositiva de tais tributos para alcançar a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da atividade e sua classificação contábil. Não há dúvida de que se trata de receita tributável, *o que se controverte nos autos é o momento em que o tributo se torna exigível, se no instante da realização dos contratos de promessa de compra-e-venda com condição suspensiva ou no momento da respectiva lavratura da escritura pública que formaliza sua transferência*, nos termos no art. 1245 do Código Civil¹.

Com efeito, à época dos fatos, a matéria estava regulamentada pelo RIR/19, aprovado pelo Decreto nº 300/99 (hoje revogado), o qual regulamentava os lançamentos do Imposto de Renda relacionados às operações com imóveis, nos seguintes termos (com grifos):

Apuração do Lucro Bruto

Art. 411. 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.**

¹ Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

Venda a Prazo ou em Prestações

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, **o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida**, observadas as seguintes normas:

I - o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;

II - por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

III - a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado e efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o consequente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;

IV - se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do art. 412.

Note-se que a legislação permitia que a apuração dos tributos ocorresse no momento da contratação da venda do imóvel *ou* em momento posterior, *quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda*, estabelecendo os requisitos para que o contribuinte vinculasse os ingressos havidos no exercício ao reconhecimento da receita em período futuro, quando implementada a condição suspensiva da contratação. Nesses casos, o contribuinte registraria o lucro bruto em conta específica de resultados de exercícios futuros, *podendo* reconhecer proporcionalmente as receitas de vendas adiantadas ou manter os registros como reconhecimento total de receita futura.

Parece ilógico compelir o contribuinte que atua no ramo de construção civil, cujos contratos de promessa de compra-e-venda não são parametrizados pelo elemento da certeza, dadas as circunstâncias que autorizam seus clientes a desfazerem os negócios com restituição de pagamentos adiantados, a ter que contabilizar os recebíveis e as despesas da edificação no exercício presente, sem lhe facultar a vinculação do lucro bruto e da receita quando estes se reconheçam definitivos.

O que há de se observar, evidentemente, é a regularidade da operação, em que seja adequadamente demonstrado que os ingressos foram contabilizados em contas de resultado de exercícios futuros, sendo facultado ao contribuinte, por expressa determinação legal, proporcionalizar os recebíveis e os custos do período em que ocorram ou reconhecê-los como parte de exercício posterior, quando implementada a condição suspensiva que autorize seu diferimento.

Em relação à venda de imóveis, o art. 411 do RIR/99 (Decreto nº 300/99), vigente à época dos fatos, previa duas hipóteses para apuração do lucro bruto:

- a) Nas vendas regulares, sem condição suspensiva da contratação, ainda que mediante instrumento de promessa, o lucro bruto devia ser apurado e reconhecimento *quando contratada a venda*;
- b) Nas vendas firmadas com condição suspensiva, o lucro bruto poderia ser reconhecido *quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda*.

Exatamente para dar sentido à interpretação que difere o reconhecimento do lucro ao momento da ocorrência da condição suspensiva – no caso, à conclusão do contrato com a transição do imóvel, formalizado mediante escritura pública de compra-e-venda – é que o art. 413 do RIR/99 estabelece o *modus operandi* da instrumentalização de tal procedimento, com regras claras que autorizam o contribuinte a segregar proporcionalmente os ingressos e despesas ao exercício da época ou, alternativamente, reconhecê-los em contas de exercícios futuros.

A estipulação de cláusula contratual cuja eficácia se subordina à realização de condição suspensiva pactuada entre as partes impede que sejam gerados direitos em relação ao titular da relação, enquanto não implementada a causa suspensiva acordada, mercê do art. 125 do Código Civil, inexistindo dever de recolher tributo enquanto o fato gerador da obrigação tributária ainda depender da materialização definitiva da hipótese de incidência pendente de realização.

Acerca dos efeitos das condições jurídicas, extrai-se de Caio Mário da Silva Pereira² o excerto que traz luz ao debate dos autos. Para o autor, “das distinções e classificações correntes, a mais importante pelo seu conteúdo prático é a que as extrema em *suspensivas* e *resolutivas*. Na pendência da primeira, **o efeito do *vinculum iuris* está suspenso, não adquirindo o sujeito ativo o direito a que visa. Por isso mesmo, pendente a condição suspensiva, a *obligatio* ainda não exprime, nem pode exprimir, um débito – *nihil interim debetur* –, traduzindo apenas uma expectativa de direito, sem ação correspondente**. Mas, uma vez ocorrendo o seu implemento, na mesma data deve ser cumprida a obrigação (Código Civil de 2002, art. 332), tudo se passando como se esta estivesse em plena vigência, como se pura fosse, desde o momento de sua constituição” (grifou-se).

Registre-se que a regularidade da operação está documentada nos autos, onde se observa que os contratos preveem expressa possibilidade de restituição de valores aos clientes, frente a desistências ou inadimplementos³. Vê-se, ainda, como condição futura prevista

² Pereira, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil – V. II / Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. – 29. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2017, P 126.

³ 09.02 - Operada a resolução o ADQUIRENTE terá direito à devolução dos valores que houver pago à ALIENANTE, observada as seguintes regras: 09.02.01. A devolução começará a ser feita a partir do dia 30 (trinta) do primeiro mês de calendário que se seguir ao mês de calendário em que ocorrer a nova alienação da unidade imobiliária objeto da presente promessa de compra e venda; 09.02.02. Para se proceder a devolução far-se-á a soma de todas as parcelas do preço que houverem sido pagas pelo ADQUIRENTE de modo a se obter o total pago pelo mesmo, por força da presente promessa de compra e venda à ALIENANTE; 09.02.03. Somados os valores, do total encontrado deduzir-se-á (a) 10% (dez por cento) a título de ressarcimento à ALIENANTE, em razão das despesas dela ALIENANTE com a alienação, entre estas as de corretagem, honorários advocatícios, pessoal administrativo e material; (b) 10% (dez por cento) a título de Pena Convencional compensatória das perdas e danos decorrentes da

contratualmente a cláusula 20, assim redigida: A ALIENANTE, a seu termo, e **em vista do estado de transitório em que se opera as vendas de incorporação imobiliária**, na forma de contratos de promessa de compra e venda, regulada, estas incorporações, inclusive, pela Lei 4.591/64, resolve dar, como por dado têm, **caráter suspensivo, e assumindo o seu respectivo ônus, aos encargos tributários que recaem sobre a venda desta unidade imobiliária, reconhecendo e oferecendo à tributação após a lavratura da escritura pública definitiva de compra e venda**, conforme disciplina do Regulamento Geral do Imposto de Renda das Pessoa Jurídicas, sobre operações imobiliárias (grifou-se).

A existência de condição suspensiva releva-se evidenciada nos contratos acostados aos autos, devendo-se aplicar a IN SRF nº 84/79, segundo a qual

(10.2) *É suspensiva a condição que subordine a aquisição do direito a verificação ou ocorrência do fato nela previsto, tal como a cláusula que faça a eficácia da operação de compra e venda dependente de financiamento do saldo devedor do preço, ou a que sujeite essa eficácia à liberação de hipoteca que esteja gravando o bem negociado.*

(10.4) *Uma vez implementada a condição suspensiva convencionada, as quantias antecipadas pelo comprador do imóvel serão convertidas em receita do exercício social da efetivação da venda, com o consequente reconhecimento do lucro bruto a elas correspondente.*

Outrossim, a recorrente demonstrou haver escriturado de forma adequada os ingressos de numerários subordinados à realização de condição suspensiva em contas individuais de exercícios futuros, reconhecendo-as aos respectivos períodos posteriores, havendo recolhido o tributo em relação aos mesmos.

As provas dos autos são fartas. As DIPJs dos anos-calendários juntados pela fiscalização, os registros contábeis, centros de custos e apurações apresentados pelo contribuinte relacionados às obras edificadas, além das comprovações de contabilização adequada de cada contratação em contas transitórias individualmente demonstrada e os respectivos recolhimentos de tributos revelam que as operações da recorrente são regulares, estando parametrizadas por registros contábeis e fiscais que atendem os requisitos legais.

A apuração do PIS e da COFINS estão definidas na Lei nº 10.833/2003, devendo-se observar que *a contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita*

resolução do contrato; (c) O valor das demais efetuadas com a resolução, inclusive honorários do advogado contratado para promover a resolução; 09.02.04. O saldo remanescente, será devolvido no mesmo número de parcelas satisfeitas pelo ADQUIRENTE até a data da inadimplência; 09.02.05. As prestações da devolução serão pagas pela ALIENANTE ao ADQUIRENTE, com o mesmo reajuste monetário estipulado na cláusula 03.01, com observância da mesma periodicidade de aplicação de reajuste; 09.02.06. Se a unidade imobiliária objeto da presente promessa de compra e venda não for alienada no prazo de 12 (doze) meses da data em que para todos os fins e efeitos de direito houver, irrecorivelmente, se operado a resolução desta promessa de compra e venda, a devolução ao ADQUIRENTE começará a ser feita, independentemente de alienação desta mesma unidade imobiliária, a partir do dia 30 (trinta) do décimo terceiro (13º) mês de calendário seguinte àquele em que irrecorivelmente, houver se operado a resolução;

apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação (art. 8º c/c art. 15, IV).

Penso que a matéria aqui controvertida está parametrizada de acordo com o julgamento do Processo Administrativo nº 10315.000320/2006-73, em que a 1ª Seção do CARF, ao analisar o mesmo caso, ali relacionado ao IRPJ e CSLL, reconheceu a tese trazida pelo contribuinte e confirmou que os ingressos havidos em decorrência dos contratos de promessa de compra-e-venda são transitórios, estando o sujeito passivo autorizado a vinculá-los a exercício futuro. Tais razões demonstram que os direitos reclamados no Recurso Voluntário merecem guarida.

Em respeito ao princípio da segurança jurídica, não seria possível admitir a existência de decisões conflitantes quando os parâmetros que as norteiam têm origem na mesma circunstância fática e revelam idêntica controvérsia jurídica subjacente, exigindo do julgador apreciar a matéria posta em discussão à luz do cotejo entre a prova produzida e os fins pretendidos pela norma jurídica tributária, a fim de evitar *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”*⁴.

Cite-se as lições de Napoleão Nunes Maia Filho, ex-Ministro de Superior Tribunal de Justiça, sobre a necessidade de julgar com observância da adequada valoração das circunstâncias apresentadas no decorrer processual, buscando evitar o que denomina de *indiferentismo axiológico*, ao estatuir que:

*“A cada dia se exhibe, com maior veemência e clareza, a necessidade de recuperação da interpretação valorativa das prescrições legais positivadas. Sem essa interpretação valorativa, o Direito simplesmente se legaliza ou se normatiza e a atividade de julgar perde por inteiro o rumo da justiça, pondo, no seu lugar, o ideal do legalismo, geralmente coincidente com as técnicas legalistas e, na mesma medida, indiferente aos valores humanísticos mais caros. No entanto, a anestesia mental dos juristas pode levá-los ao comodismo valorativo – ou ao indiferentismo axiológico – produzindo a ruptura total do compromisso do Direito com a justiça e distanciando a jurisdição da equidade”*⁵.

No que tange aos demais itens de mérito, relacionados à exclusão das despesas dedutíveis da base de cálculo do tributo, ajuste de erro no cálculo na apuração do mês de dezembro de 2002 e nos anos-calendários de 2003 e 2004, além da dedução do tributo pago nos períodos posteriores ao auto de infração, entendo que os mesmos estão vinculados a uma possível parcial procedência da autuação, estando esta Relatoria convencida de que a autuação é inteiramente improcedente.

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323.

⁵ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Retórica processual. O conceito de justiça na linguagem dos vereditos. Editora Curumim: Fortaleza, 2018, p. 94.

DISPOSITIVO

Ante ao exposto, voto para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário a fim de exonerar o lançamento tributário em relação aos anos 2002, 2003 e 2004.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque