



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº	10380.007214/99-00
Recurso nº	130.725 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTROS - Exs.: 1995 a 1998
Acórdão nº	107-09.493.
Sessão de	17 de setembro de 2008
Recorrente	CONSTRUTORA MARTE LTDA
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

OMISSÃO DE RECEITAS. INSUFICIÊNCIA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS DE VENDAS. ADITIVOS DE SUPRESSÃO. PROVAS.

Tendo sido apresentados aditivos de supressão aos contratos e não havendo acusação sobre a autenticidade dos mesmos, não deve prevalecer, por falta de provas, o lançamento relativo a omissão de receitas decorrente de insuficiência de contabilização de receitas de vendas.

ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

As atividades imobiliárias têm regras fiscais específicas próprias, assim não se concebe a acusação de postergação de receitas sem se levar em consideração os respectivos custos, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento, por falta de liquidez e certeza.

LANÇAMENTO - LUCRO REAL - REGIME DE COMPETÊNCIA - DEDUTIBILIDADE - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

A partir de 01.01.95, não se aplica a regra geral de dedutibilidade de tributos e contribuições, segundo o regime de competência, na determinação do lucro real, na situação em que os tributos e contribuições estejam com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, haja ou não depósito judicial.

IRPJ - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS - ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS - LIMITE - Após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada, tem como limite os saldos do imposto

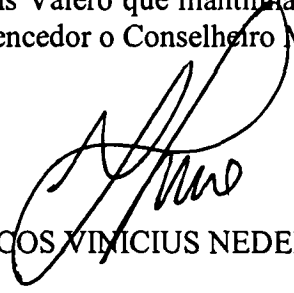
a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição no valor que excede o ajuste, conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e a de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por,
CONSTRUTORA MARTE LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência os itens 1, 4 e 6 do auto de infração, nos termos do voto da relatora e por maioria de votos, excluir o item 7 do auto de infração. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (relatora) que excluía apenas R\$ 11.502,66 do item 7 e os conselheiros Jayme Juarez Grotto e Luiz Martins Valero que mantinham integralmente a exigência do item 7. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente e Redator-Designado

Formalizado em: 30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Silvana Rescigno Guerra Barreto, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Maria Antonieta Lynch de Moraes (Suplentes Convocadas). Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

I – DA AUTUAÇÃO E DA DECISÃO DA TURMA JULGADORA

Foram lavrados autos de infração do IRPJ (anos de 1994 a 1997), IRRF (fatos geradores em 1994 e 1995, infração 1), CSLL (anos de 1994 a 1996 infração 3, 1, 6), Contribuição para o PIS (06 a 07/96 – infração 1 - parte), Pis/Repique (infração 1 – parte, 4, 6 – parte - anos de 1994 e 1995) e COFINS (infração 1).

As infrações são:

1) omissão de receitas – receitas não contabilizadas (anos de 1994 a 1996): Falta ou insuficiência de contabilização de receitas de venda de apartamentos, constatada mediante o cotejo dos lançamentos constantes da conta Receita de Venda de Apartamentos com os valores registrados nos contratos de compra e venda. Fundamento legal: arts. 195, II, 197 e § único, 225, 226 e 227 do RIR/94;

2) custos, despesas operacionais e encargos não necessários (anos de 1996 e 1997): glosa de despesas financeiras referentes aos empréstimos bancários desnecessários, tendo em vista que se verificou saldo de caixa superior ao valor dos empréstimos no decorrer dos anos de 1996 e 1997.

3) despesas indedutíveis, exações -“sub-júdice” – indedutibilidade de impostos, taxas e contribuições (anos de 1996 e 1997): glosa dos valores relativos a COFINS deduzidos indevidamente como despesas operacionais, uma vez que a empresa discute a legalidade da COFINS na justiça e não a adicionou ao lucro líquido para efeito de cálculo do lucro real. Fundamento legal: arts. 195, I, 197, § único, 242, 243 e 284 do RIR/94 e art. 41 §§ 1º a 4º da Lei 8.981/95;

4) compensação indevida de prejuízos fiscais (anos de 1995 e 1996): Após o lançamento das infrações relativas aos exercícios de 1995 a 1997, reverteu-se o prejuízo fiscal, tornando indevidos os valores de R\$ 33.409,30 e R\$ 90.470,48, referentes aos prejuízos compensados em janeiro de 1995 e dezembro de 1996, conforme demonstrativos de fls. 32/41. Fundamento legal: arts. 196, III, 197, § único do RIR/94;

5) aplicação indevida de alíquota (ano de 1997): O valor do lucro real apurado no item 37 da ficha 7 não foi transportado para o item 01 da ficha 8, da DIRPJ/98, deixando de sofrer incidência do imposto de renda, no valor de R\$ 23.005,52. Fundamento legal: art. 3º da Lei 9.249/95;

6) inobservância do regime de escrituração até o ano-calendário de 1996 – postergação de receitas imobiliárias: receitas auferidas nas vendas de apartamentos realizadas nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996 só reconhecidas nos resultados nos anos-calendário de 1996 e 1997, sem observância do art. 364 do RIR/94, deixando a contribuinte de optar pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida. Postergação constatada mediante o cotejo dos registros contábeis referentes às receitas de vendas de imóveis com os contratos de compra e venda a elas relativos. Fundamento legal: arts. 194, 195, II, 197, 219, 220, 222, 358, 359, 361, I e II, 363, § 2º e 364 do RIR/94. Para alguns fatos

geradores houve compensação de prejuízo do período ou do anterior e para outros houve imputação proporcional de pagamento;

7) falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada (ano de 1997): Multa isolada cobrada pela falta de recolhimento do imposto de renda calculado por estimativa sobre a receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão ou redução (ano-calendário de 1997);

A Delegada da DRJ em Fortaleza determinou a realização de diligência, para que à luz dos documentos contábeis e fiscais, fossem tomadas as providências que explicitou.

A fiscalização atendeu à diligência, conforme relatório de fls. 687/695. Foi proferida decisão que considerou o lançamento procedente em parte.

Em relação à infração de omissão de receitas, o autor da diligência assim se manifestou:

Com efeito, com relação ao item nº 1 deste documento temos a informar que a contabilização dos aditivos está irregular, ou melhor, NÃO FOI FEITA, apesar de estar dito em sua impugnação, às fls. 284, de que o foi.

A contabilização das unidades imobiliárias vendidas foi efetuada sempre a posteriori ao aditivo, pelo valor líquido, ou seja, valor do contrato menos a redução indicada no aditivo, logo, o valor indicado neste documento não foi registrado na contabilidade. O correto seria registrar a venda NA DATA DA ASSINATURA DO CONTRATO, conforme art. 362 do RIR/94, pelo valor bruto (D – Clientes C – Vendas a Prazo) e, quando da assinatura do aditivo, registrar o fato da redução do valor contratado (D – Vendas a Prazo C – Clientes).

Note-se, por importante, que em muitos casos a venda foi registrada muito tempo depois do contrato, pelo valor líquido, sem nenhum reajuste, apesar de previsto no contrato o Índice Nacional de Custo da Construção Civil, como passaremos a demonstrar. Houve outros casos em que mesmo após o registro da venda (baixa do estoque e apuração do lucro bruto pela impugnante) continuaram os lançamentos das prestações/poupanças nas contas de obrigações.

É de se causar estranheza o fato do impugnante não ter posto, durante a auditoria, à disposição da fiscalização, os aditivos ora trazidos à colação, muito embora não se possa atacar, pelo menos, em um exame superficial, a autenticidade dos mesmos. Note-se, também, que alguns aditivos foram assinados quase dois anos depois (19 meses) da assinatura do contrato, outros, com mais de um ano, como por exemplo, os da letra “a”, “b”, “i”, “j” e “l”.

DEMONSTRATIVO POR UNIDADE

(...)

A ciência da primeira decisão foi dada em 22.11.2001 e o recurso foi apresentado em 18.12.2001.

Pelo julgamento de 16.04.2003, este colegiado declarou a nulidade da decisão DRJ/FOR n.º 1.365, de 18.07.2001 de fls. 733/754, nos termos do acórdão 107-07.093, de 16.04.2003, em razão de realização de diligência após o ato inaugural do litígio, sem ciência e reabertura de prazo para manifestação da contribuinte e para que a peça recursal fosse acolhida como peça vestibular.

A contribuinte apresentou adendo à impugnação anterior.

A Turma Julgadora acatou a impugnação quanto à infração relativa a custos, despesas operacionais e encargos não necessários, bem como, reduziu a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de 75% para 50%.

Transcrevo o decidido pela Turma Julgadora para a infração de omissão de receitas:

A legislação do imposto de renda adota o regime de competência para tributação dos resultados das empresas. Se inexistir disposição expressa em sentido contrário, as receitas terão que ser reconhecidas pelo regime de competência, ou seja, independentemente da sua realização em moeda.

No caso de pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias estas poderão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas, conforme regras de apuração dos resultados constantes nas IN n.º 84/79 e 23/83. Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço determinado de bens e serviços a serem produzidos, parte da receita bruta será reconhecida em cada mês mediante aplicação das fórmulas constantes da IN n.º 21/79, independentemente de faturamento ou recebimento.

Conforme se infere dos autos, as regras dos Atos Normativos acima referidos não foram adotadas pela empresa fiscalizada.

Por outro lado, não existe qualquer norma jurídica que apóie o argumento da defesa de que a contabilização da transação negocial deveria somente se efetivar na data da formalização das Escrituras Públicas.

Observa-se que o autuado, por intermédio de Aditivos aos contratos de Promessa de Compra e Venda, apresentados com a impugnação, procedeu a uma redução no saldo devedor dos imóveis sob a motivação de pagamento antecipado e da retirada de alguns itens de acabamento definidos no memorial descritivo da obra, conforme justificativa de fls. 31 e de acordo com o que se infere da peça de defesa.

(...)Ademais, mesmo se aceitos os Aditivos acostados aos autos pela defesa esses não teriam o condão de descaracterizar a autuação efetivada no presente item, porquanto as operações de compra e venda de imóveis se efetivaram quando da assinatura dos Contratos de Compra e Venda, data em que foi arrolada para tributação a diferença entre o valor pactuado e o valor efetivamente escriturado, tendo em vista que o sujeito passivo não observou a faculdade prevista no art. 364 do RIR/94 e nas Instruções Normativas mencionadas.

Pelo exposto, demonstrada a irrelevância dos Aditivos para a apreciação do item ora sob análise e não restando comprovada a redução dos preços consignados nos contratos originários, deve ser mantido o lançamento referente à infração descrita no item 1 do auto de infração”.

Para a infração relativa a postergação de receitas, a Turma Julgadora assim se manifestou:

O autuado, empresa do ramo da construção civil, inclui dentre as suas operações normais, a incorporação de imóveis, atividade que compreende a edificação e a venda de unidades habitacionais autônomas.

A autuação decorreu do fato de o autuado, nas datas de celebração dos Contratos de Promessa de Compra e Venda, ter deixado de reconhecer as receitas das vendas registradas nos referidos instrumentos, só as escriturando contabilmente quando da lavratura das Escrituras Públicas relativas às transferências dos imóveis alienados.

Vê-se, pois, que as receitas originárias da atividade de incorporação imobiliária, foram registradas na data da transferência dos bens, enquanto que a realização destas ocorreu na data da assinatura do Contrato de Compra e Venda de Imóveis; procedimento este incompatível com o regime de competência, princípio descrito pelas leis comercial e fiscal para escrituração contábil, e, em desacordo com o que reza os arts. 362 e 364 do RIR/94, in verbis,

(...)

Como visto acima, o contribuinte não cumpriu as regras dispostas no art. 362 do RIR/94 nem tampouco se utilizou da faculdade prevista no art. 364 do RIR/94, conforme regras estabelecidas nas Instruções Normativas SRF n.º 21/79, 84/79, 23/83 e 67/88.

No caso em comento, afigura-se a postergação de pagamento do imposto, ocasionada pelo registro extemporâneo de receitas, quando o contribuinte as reconhece em período posterior ao de sua correta competência, pagando o tributo correspondente neste último período. O lançamento da diferença de imposto fundado em inexatidão quanto ao período de competência será feito com base na diferença de imposto apurada após os ajustamentos das bases de cálculo do início e do fim da postergação.

Conforme se infere dos autos, a autuação que ora se aprecia cumpriu o disposto nos subitens “5.3.a” e 6.2 do Parecer Normativo Cosit n.º 02/96.

O Parecer Normativo Cosit n.º 2/96, em seu item “5.3.a”, autoriza que o cálculo do imposto postergado seja efetuado a partir da própria receita, conforme se infere do teor deste dispositivo, in verbis:

(...)

Conforme se verifica às fls. 13/24 do auto de infração o autuante procedeu ao cálculo do imposto postergado, haja vista o regime de competência a que estava sujeita a pessoa jurídica.

Dessarte, conclui-se pela manutenção dos valores correspondentes à infração descrita no item 6.

Foi apresentado recurso voluntário em 18.12.2001, de fls. 771/837 e mais documentos de fls. 838/1015 que foram apreciados como impugnação. A ciência da decisão de primeiro grau (segunda) foi dada em 28.08.2007 e o recurso foi apresentado em 27.09.2007.

II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Argumenta a recorrente, que o AFRF designado para realizar nova diligência no sentido de melhor esclarecer os fatos, não cumpriu com a solicitação da DRJ emanada no pedido de diligência 73/2000, principalmente, quanto à comprovação dos reais valores dos contratos de promessa de compra e venda (apenas promessas, efetivadas antes de início das obras, portanto, não sendo definitivas as condições neles contidos) e seus respectivos aditivos, que diz serem somente anexados naquela ocasião, entretanto, todas as pastas contendo a totalidade dos aditivos foram entregues pessoalmente ao autuante por ocasião do procedimento de fiscalização, retidos pelo mesmo durante quase todo o período em que se desenvolveu o procedimento e ainda:

a) todos os aditivos estão revestidos das formalidades legais, nas datas das respectivas lavraturas, inclusive todos se encontram com as firmas das partes reconhecidas em cartório nas datas expressas em suas respectivas e correspondentes épocas;

b) que suas devidas contabilizações foram efetivadas comprovadamente nessas datas; tanto é assim que modificaram os valores inicialmente previstos na previsão original “contrato de promessa de compra e venda de imóvel” (que na data de suas lavraturas, não se tinha conhecimento de todas as peculiaridades apresentadas no desenrolar de suas execuções), pois inexistiam em todos eles, cláusulas de “preço fechado”, pelo contrário, possuía cláusula que corrigiam esses preços;

c) o autuante somente escolheu os “contratos” de “Promessa de compra e venda de imóvel” que tiveram seus valores reduzidos, por meio de aditivos contratuais e por vontade expressa das partes, daqueles valores inicialmente previstos. Pergunta: Por que não foram mencionados os inúmeros contratos cujos valores foram alterados a maior;

d) o que restou comprovado foi que todos os valores pactuados, corroborados por documentos hábeis e legais, devidamente contabilizados na escrita contábil e fiscal (que em nenhum momento foi motivo de reparação ou desclassificação pelo comando fiscal); e principalmente as devidas escrituras lavradas em cartório, expressaram rigorosamente os valores das transações verificadas entre a empresa autuada e seus clientes, e que foram desconsideradas pela ação fiscal, em detrimento da verdade material, para levar em consideração apenas algumas meras promessas de compra e venda de imóvel;

e) estranha que o autuante não a tenha intimado, na ocasião da diligência, ou a qualquer tempo, a totalidade desses adquirentes, que tiveram seus aditivos trazidos à colação, objeto da glosa, cuja relação ele mesmo transcreveu às fls. 2 a 4 do relatório de diligência (fls. 689/691) para que os mesmos comprovassem os reais valores pagos por suas respectivas

unidades habitacionais adquiridas; se assim agisse ficariam comprovadas as assertivas declaradas e comprovadas pela autuada, e não por meras ilações;

f) Comenta a frase da fiscalização “A contabilização das unidades imobiliárias foi efetuada sempre *a posteriori* ao aditivo, pelo valor líquido, ou seja, do valor do contrato menos a redução indicada no aditivo,...”. Afirma que é evidente que as respectivas contabilizações dessas unidades habitacionais, não somente deveriam como foram realmente contabilizadas por ocasião de suas vendas efetivas (entregas mediante “Habite-se”) e não por pretensas promessas de compra e venda. Também comenta a seguinte frase: “Note-se por importante, que em muitos casos a venda foi registrada muito tempo depois do contrato, pelo valor líquido, sem nenhum reajuste...”; afirma que existe um grande engano da fiscalização, por entender ser evidente que o registro da venda somente poderia ser oficializado e contabilizado depois do contrato, e não antes. Assim, nos casos esporádicos de um ou dois casos verificados em todo o período fiscalizado, a que se refere a autuação na seguinte frase “Houve outros casos em que mesmo após o registro da venda (baixa do estoque e apuração do lucro bruto pela impugnante) continuaram os lançamentos das prestações/poupanças nas contas obrigações”; afirma a recorrente que nesses casos isolados, novas obras foram realizadas nos imóveis vendidos, a pedido dos clientes e foram devidamente contabilizadas nas respectivas receitas/despesas;

g) Alega que basta que se aprofunde um pouco na análise real dos fatos, que se chegará a decisões favoráveis à contribuinte. Afirma que os adiantamentos recebidos dos clientes por conta e ordem de meras promessas de compra e venda, jamais poderão, nem deverão ser considerados como receitas, assim como, os dispêndios suportados e classificados como obras em andamento, igualmente não devem ser atribuídas como despesas, uma vez que ambos valores que as compõem, ainda não possuem fins específicos, e mesmo porque nessas épocas o sistema de apuração do IRPJ da empresa autuada era efetivada pelo Lucro Real, conforme previsto na legislação em vigor;

h) ratifica integralmente e plenamente todo o arrazoadado já apresentado e que repousa no processo ora em reproche, às fls. 268 a 311, fazendo partes integrantes e inseparáveis do mesmo. Reitera também os arrazoados contidos e comprovados à luz de toda a documentação já anexada que contesta a decisão inicial da DRJ nº 1.35 de 18.07.2001, os quais entende que aniquilam o crédito tributário.

Quanto ao item 1 “omissão de receitas – receitas não contabilizadas” discorda da DRJ que citando o art. 131 do RIR/94, respaldado no DL 1.381/77, art. 2º, § 1º, II, tentando equiparar o tipo de “instrumento particular de contrato de promessa de venda e compra de imóvel para entrega futura”, que firmou com seus futuros clientes, como se fosse compra e venda acabada, do tipo unidade concluída. Na realidade o que efetivamente existiram foram incorporações do tipo “Venda a prazo ou em prestação”, obras que seriam implementadas suas execuções a partir da data prevista nos instrumentos contratuais.

Entende que não existia receita e nem lucro a serem apurados, o que existia eram despesas antecipadas que já tinham sido realizadas e contabilizadas individualmente, por conta dos futuros recebimentos, como condição prévia e obrigatória ditada por lei, inclusive sob forte fiscalização do Ministério público, para que pudessem ser aprovadas as respectivas incorporações, e somente então, a partir dessas despesas e medidas concluídas, como, (i) aquisição do terreno, plantas, projetos e detalhamentos (ii) despesas com incorporação e aprovação dos projetos nos diversos órgãos envolvidos; (iii) despesas com investimentos e

obras preliminares de regularização de terreno, (iv) instalações de “stands”, (v) escritório da obra, etc é que eram recebidas as autorizações para iniciar as vendas, e somente então, serem efetivadas as devidas contratações, sem que até essas datas, houvesse recebido qualquer importância.

Ressalta que durante todos os períodos de construção da obra em nenhum desses períodos fiscais apresentou lucro a ser tributado, isto somente vindo a ocorrer nos meses finais aos das entregas definitivas dos apartamentos, prontos para morar, mediante escritura lavrada em cartório, em virtude da forma de comercialização ser sempre do tipo de recebimento a prestações mensais, no longo prazo, quando então foram apurados lucros e oferecidos à tributação, conforme documentação acostada ao processo e pela própria fiscalização mediante a auditoria realizada na documentação contábil da autuada, e jamais em ocasiões outras, se não, após a entrega formal das chaves.

Afirma que o fisco interpretou os instrumentos contratuais já se fixando no valor inicialmente e hipoteticamente previsto na transação, abandonando e não levando em consideração as demais cláusulas desses instrumentos de promessa primitivos e os aditivos correspondentes.

Argumenta que a DRJ em relação a esses instrumentos leva em consideração apenas a cláusula que menciona o preço estimado da obra, deixando todas as demais cláusulas sem levar em consideração, principalmente a cláusula (prazo e procedimentos para entrega futura) e 6.1. (data prevista). Assim, utiliza a data prevista nos contratos, como sendo, a data da entrega, em seu equivocado quadro resumo que foi transcrito às fls. 13 da decisão 1.365, e se valendo de manobra, como sendo as pretensas diferenças lançadas retroativamente, para as datas de assinatura dos contratos originais. Afirma não ter sentido, nem respaldo legal, bem como nunca existiram tais receitas, e muito menos tomar como sendo lucro, a totalidade desses valores exclusivamente fruto da imaginação da fiscalização.

Alega que fica claro que por força da cláusula 7 “posse” e 7.1. “imissão” dos referidos instrumentos, que nenhum adquirente poderia realizar qualquer alteração ou benfeitoria da unidade que contratou, antes da entrega das chaves, e não entrega definitiva dos apartamentos. A data prevista para entrega formal do prédio significa que o mesmo encontra-se apto para ser habitado, com toda a sua infra-estrutura pronta, e não necessariamente que todas as unidades habitacionais estejam prontas.

Dessa forma, somente poderiam ter sido efetivadas as modificações pretendidas pelos adquirentes, firmados os correspondentes aditivos com alguns dos outorgados promissários compradores, que desejavam realizar modificações em suas unidades, em data posterior à entrega formal do prédio e/ou das chaves, jamais anteriormente como equivocadamente deseja a fiscalização.

Discorda da DRJ em seu arrazoado às fls. 13, que os instrumentos firmados pela autuada com seus clientes de venda de imóvel a prazo ou em prestações para entrega futura, ainda por serem edificadas ou construídas, seria o mesmo do que alude o disposto no item 10.1. da IN 21/79, qual seja, a realização da venda de unidades imobiliárias concluídas, portanto, tratando-se nesse caso de imóvel já existente, não interessando que tipo de documento foi firmado para caracterizar a operação de compra e venda, e não como nos casos em comento, algo ajustado apenas para sua construção e entrega futura, com pagamento parcelado, de longo prazo, como foram os instrumentos efetivados pela autuada.

Afirma que tanto isso é verdade que a Turma Julgadora, no item 7.1.14 atestou que os referidos instrumentos formalizam sua vontade de concretizar a operação imobiliária nas condições ali pactuadas, o que é expressão da verdade, ou seja, seriam construídas as unidades habitacionais para entrega futura; e é claro que ainda não existia apartamento a ser vendido ou comprado, e assim, não existia receita. Aduz que em seguida a decisão se vale de uma dedução ilógica e irreal, quando afirma em conclusão, que “Ora, o prazo de entrega da unidade não foi alterado pelos aditivos, não havendo qualquer menção a fato tão significativo,...”. Acrescenta a recorrente que nesse tipo de empreitada são realizadas as vistas periódicas dos adquirentes, ficando cientes dos atrasos normalmente verificados, sendo sempre usual a verificação de atrasos nesse tipo de empreitada, mais, tais adquirentes não podem interferir ou solicitar modificações durante o período de execução das obras.

Alega que é de todo *ficta*, qualquer afirmação de que os aditivos teriam por objetivo reduzir o valor do imóvel em virtude de exclusão de itens, que entende ser mero sofisma, já que se alguns reduziram o valor inicial, outros aditivos elevaram esses valores.

Afirma ser evidente que todos os apartamentos que sofreram modificações, somente poderiam ter realizado qualquer dessas modificações requeridas, após a entrega do prédio, e mediante aditivos firmados entre as partes nas datas oportunas. Tais aditivos foram firmados por quem de direito, são legítimos, oficiais, revestidos das formalidades e respaldam a escrituração contábil e fiscal da empresa, não havendo diferença de receita não contabilizada.

Quanto ao item 3 (despesas indedutíveis exações sub-júdice – indedutibilidade) discorda da DRJ de que não tenha questionado os valores ou os montantes lançados, uma vez que os valores lançados são inexistentes, pois as despesas lançadas foram desembolsadas e incorridas pela autuada, estão escrituradas e revestidas das formalidades legais e estão de acordo com a jurisprudência do CC e CSRF; e apenas o outro fato jurídico complementa esse entendimento que, inexplicavelmente não se coaduna com o da fiscalização, o que o torna improcedente (com a impugnação juntou fotocópias das guias de depósito judicial (doc. 73 a 95).

Em relação ao item 4 (IRPJ glosa de prejuízos compensados indevidamente) essa exação não tem sentido e é decorrente exclusivamente do lançamento tido como “postergação de receitas imobiliárias”, que ficou exaustivamente comprovada a sua total improcedência, como se comprovará mais adiante.

Quanto ao item 5 (aplicação indevida de alíquota) afirma a Turma Julgadora que “a autuada não deve ser compensada, porquanto em 02.09.97, este foi objeto de pedido de restituição de fls. 640/42”; entretanto a recorrente afirma que o pleito de restituição nada tem a ver com esses valores compensados, o pedido de restituição foi aventado pela própria autuada com a finalidade de corroborar que os valores tinham sido pagos a maior. A DRJ não tomou conhecimento da Declaração retificadora apresentada à DRF, que foi anexada ao processo uma cópia devidamente oficializada e pela qual, demonstrava claramente que nenhuma alíquota foi utilizada indevidamente. O que se verificou foi mero erro quando da elaboração da primitiva Declaração de ajuste anual.

Quanto ao item 6 – inobservância do regime de escrituração até o ano-calendário de 1996, postergação de receitas imobiliárias, cita argumentos já abordados na infração relativa ao item 1, discorda do decidido pela Turma Julgadora, e conclui que não houve qualquer postergação.

Quanto ao item 7 – falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada – devido à relação íntima de causa e efeito entre as exigências serão consideradas improcedentes.

Finalmente, destaca ainda, que os aditivos a que se refere a fiscalização afirmando serem quase sempre efetivados após a entrega das unidades são nesses casos obrigatoriamente assim realizados, porque conforme referidos instrumentos de promessa de compra e venda realizados, qualquer modificação que se pretendia introduzir por seus proprietários (suprimir ou acrescentar), somente poderiam ser realizados após a entrega do imóvel formal, com aprovação dos exatos valores alocados a cada uma das unidades.

Principalmente para atendimento das exigências legais da Prefeitura, que somente concede o Habite-se, se estiverem essas unidades rigorosamente conforme o projeto detalhamento técnico e memorial descritivo, previamente aprovados. Assim após a entrega formal, e com a apuração dos exatos valores, em virtude de quase sempre, de supressões previstas inicialmente nas unidades, como: não colocação do forro, do piso, parte do revestimento das paredes, modificação das instalações hidráulicas, elétricas etc.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira - ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso atende às condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

Após a decisão de primeira instância, restaram para apreciação os lançamentos referentes às infrações nº 1, 3, 4, 5, 6, e 7 (após redução da multa isolada para 50%).

Quanto à infração (item 1 do auto de infração) de omissão de receitas, caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização de receitas de venda de apartamentos, foi determinada diligência pela DRJ, porque a contribuinte apresentou contratos aditivos na impugnação que reduzem o preço dos imóveis vendidos. Como tais elementos não foram apreciados por ocasião da lavratura do auto de infração, foi determinada a diligência para que fosse verificada a consistência dos aditivos, bem como sua regular contabilização, inclusive com verificação junto aos adquirentes se fosse o caso.

O autor da diligência constatou que os aditivos não foram contabilizados à época e que somente após algum tempo foi contabilizado como receitas, o valor líquido, ou seja, do contrato menos o aditivo. A fiscalização não afirma que os aditivos sejam falsos.

Para justificar a redução dos preços dos imóveis vendidos foram apresentados aditivos de supressão. Os aditivos, em tese, poderiam ter sido confirmados junto aos adquirentes. Portanto, resultou da diligência que não se pode atacar a autenticidade dos aditivos. Assim, concluo que não há provas suficientes para se manter o lançamento.

Quanto à infração relativa a postergação de Receitas por Empresas Imobiliárias, trata-se de acusação de inobservância do regime de escrituração em razão de as receitas auferidas nas vendas de apartamentos realizadas nos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996 só serem reconhecidas nos resultados nos anos-calendário de 1996 e 1997, sem observância do art. 364 do RIR/94, deixando a contribuinte de optar pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, constatada mediante o cotejo dos registros contábeis referentes às receitas de vendas de imóveis com os contratos de compra e venda a elas relativos.

A atividade da contribuinte (operações imobiliárias) tem regras fiscais específicas próprias, assim não se concebe a acusação de postergação de receitas sem se levar em consideração os respectivos custos, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento, por falta de liquidez e certeza.

Quanto à infração sobre a falta de adição ao lucro líquido para efeito de cálculo do lucro real, de valores relativos à COFINS deduzidos indevidamente como despesas operacionais em razão da autuada discutir a legalidade da contribuição na justiça, concordo com o decidido pela Turma Julgadora.

Fundamentou a decisão da Turma Julgadora que a infração se enquadra em situação prevista em lei, § 1º do art. 41, da Lei 8.981/95, que dispõe que a dedutibilidade pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa. Transcrevo os arts. 41, § 1º e art. 116 da lei citada.

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial

Art. 116. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1995.

Portanto, a partir de 01.01.95, não se aplica a regra geral de dedutibilidade de tributos e contribuições, segundo o regime de competência, na determinação do lucro real, na situação em que os tributos e contribuições estejam com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, haja ou não depósito judicial.

Deve-se destacar que argumentos sobre inconstitucionalidade da legislação tributária, não podem ser apreciados por este Conselho conforme Súmula nº 2 do 1º CC, que a seguir transcrevo:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, deve ser mantido esse lançamento.

Quanto à infração relativa a glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente, esta refere-se à reversão do prejuízo após o lançamento das infrações, o que implicou em compensação indevida de prejuízos fiscais em janeiro de 1995, no valor de R\$ 33.409,30 e em dezembro de 1995, de R\$ 90.470,48.

Transcrevo parte da decisão da DRJ:

O autuante recalculou a compensação de prejuízos, computando o valor das infrações anteriormente apreciadas, consequência direta das infrações listadas nos itens 001 e 006, como constatado nos demonstrativos de fls. 32/40.

O autuado além de discordar sobre as infrações, insurge-se contra o procedimento fiscal alegando que os arts. 196, inciso III, e 197, § único do RIR/94, não dizem respeito ao fato que fundamentou o lançamento, "pois tratam de limitação de compensação de prejuízo fiscal e do dever de escrituração."

Para a presente situação é exatamente a observância do disposto no inciso III do art. 196 do RIR/94 que fundamenta a presente exigência, senão vejamos:

Art. 196. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período-base (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 3º):

[....]

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período-base da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).

A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido, ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda, poderá ser deduzido em, no máximo, 30% (Lei 8.981/95, art. 42, e Lei 9.065/95, art. 15); a parcela de prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994 poderá ser utilizada nos anos-calendário subsequentes (Leis 8.981/95 e 9.065/95).

Com relação ao art. 197, parágrafo único, do RIR/94, dispõe este, que: “A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados em suas atividades no território nacional (Lei nº 2.354/54, art. 2º).

Os procedimentos adotados pela fiscalização no “Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais”, anexo às fls. 32/40, foram exatamente os determinados pela legislação acima citada. A partir da infração apurada para janeiro/94 foi sendo recomposto o “Saldo de Prejuízo Fiscal Após Ajuste”, computando-se os valores apurados para as infrações detectadas entre janeiro/94 e dezembro/95, o que culminou com “Saldo Insuficiente de Prejuízos” em janeiro/95, no valor de R\$ 33.409,30, fls. 36, e em dezembro/96, no valor de R\$ 90.470,48, fls. 40.

Observe-se, que, em dezembro de 1996 o contribuinte compensou prejuízo fiscal da ordem de R\$ 228.408,39, quando só restava disponível em dezembro de 1995 um saldo de prejuízo a compensar no importe de R\$ 137.937,90, após a inclusão dos valores das infrações apuradas para o período de janeiro de 1994 a dezembro de 1995.

Dessarte, computando-se os valores das infrações apuradas no período compreendido entre janeiro de 1994 e dezembro de 1995, nos itens 01 e 06 do auto de infração, já apreciadas e mantidas, correta encontra-se a glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente, conforme consta do item 04 do auto de infração e planilhas anexas às fls. 32/40.

Assim, dado que as infrações relativas à acusação de omissão de receitas por falta ou insuficiência de contabilização de receita de vendas de apartamentos e a acusação de postergação de receitas foram excluídas do lançamento deve ser excluída a glosa de prejuízos fiscais.

Quanto à infração relativa ao Item 5 do auto de infração (aplicação indevida de alíquota), segundo a fiscalização, na DIRPJ do ano-calendário de 1997, foi indicado o lucro real, ficha 7, item 37, no montante de R\$ 153.370,13, corroborado pela Demonstração do Lucro Real. O respectivo imposto devido deixou de ser calculado na ficha 8, item 1 da mesma declaração. O imposto apurado é de R\$ 23.005,52.

Do disposto no recurso e nas razões da impugnação mencionadas no recurso, a contribuinte alega que cometeu um erro causado pelo fato da empresa já ter pago esses valores, até mesmo em montante superior ao devido, inclusive já havia solicitado restituição, dos valores pagos a maior para serem compensados, e assim, julgava que ao colocar na ficha 8,

um saldo de qualquer importância como imposto de renda a pagar, e em vista da auto notificação, seria emitida irremediavelmente uma cobrança de imposto de renda, destarte indevida.

Alega que com vistas à efetiva regularização elaborou declaração retificadora, conforme doc. 99 (fls. 601/632). Anexou também fotocópias dos DARF de recolhimento do IRPJ mensal, pagos antecipadamente, bem como, os referentes aos recolhimentos efetivados em excesso, na quantia de R\$ 21.016,36 (doc. 100 a 105) e do pedido de restituição protocolado sob nº 10380.010483/97-10 (doc. 106). Conclui que ainda possui saldo de imposto de renda pago a maior a compensar de R\$ 10.201,50.

As cópias dos DARF juntados relativos ano ano-calendário de 1997, referem-se ao código de arrecadação 2089, e totalizam R\$ 2.197,21; os demais DARF referem-se ao ano-calendário de 1996.

A DIRPJ retificadora foi apresentada em 16.06.99, portanto, após a ciência da autuação. Apura na linha 28, lucro real antes da compensação de prejuízos de R\$ 153.370,13, calcula a alíquota de 15% obtendo imposto de renda de R\$ 23.005,52, deduz R\$ 31.559,59 de pagamento mensal por estimativa e outras deduções de R\$ 1.567,43 e obtém valor a restituir de imposto de renda de R\$ 10.121,50.

Constato que a DIRPJ originalmente apresentada apresenta lucro real de R\$ 153.370,13, não calculou o imposto de renda. Declarou o imposto de renda mensal por estimativa no valor de R\$ 2.197,21 (código 2089), que gerou o valor de imposto de renda a restituir de R\$ 2.197,21.

Assim, tendo a retificação ocorrido após o início da ação fiscal, inclusive após a ciência do lançamento, e tendo a contribuinte pedido restituição de valores relativos a IRPJ código 2089, do ano-calendário de 1996 e 1997, conforme protocolo de 02.09.97, não há como atender ao pleito da recorrente.

Quanto à infração relativa ao item 7 – multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada de 75%, esta se refere aos meses de maio a dezembro de 1997 e corresponde a R\$ 23.720,94 e foi reduzida a 50% pela Turma Julgadora, ou seja, a R\$ 15.813,96.

A contribuinte preencheu a ficha 09 (IR e CSLL mensal por estimativa/antec.obrigatórias), campo “forma de determinação da base de cálculo do IR e da CSLL no mês”, assinalando a quadrícula relativa a “com base na Receita Bruta e acréscimos”, mas não apurou nenhum valor em nenhum dos meses. No primeiro recurso apreciado como impugnação argumentou que fez levantamento de balanços de suspensão.

Conforme diligência, relatório de fls. 687/695, verifica-se que a fiscalização constatou que os balancetes de maio a setembro de 1997 foram levantados em 13.05.98, e os de outubro a dezembro, em 26.05.98, após a data exigida em lei, além do que, nunca foram feitas as demonstrações do lucro real mensal, muito menos transcritas no Lalur. Segundo a Turma Julgadora houve inobservância da condição imposta por lei para suspensão ou redução do recolhimento do imposto de renda ou contribuição social, de que trata o disposto no inciso I, do § 1º, do art. 230, do RIR/99.

Constata-se que essa infração não decorre das demais infrações apuradas. Com a DIRPJ original apresentada não houve apuração de imposto de renda ou de CSLL.

Embora não tenha havido na declaração de ajuste anual original, apuração de imposto devido, nos autos houve o lançamento relativo à infração nº 5, que segundo a fiscalização, na DIRPJ do ano-calendário de 1997, foi indicado o lucro real, ficha 7, item 37, no montante de R\$ 153.370,13, corroborado pela Demonstração do Lucro Real. O respectivo imposto devido deixou de ser calculado na ficha 8, item 1 da mesma declaração. O imposto apurado é de R\$ 23.005,52 e foi aplicada a multa de ofício de 75%.

A multa isolada de R\$ 23.720,94 incidiu sobre a base estimada de R\$ 31.627,92.

Assim, sobre o valor de R\$ 23.005,52 foi exigida a multa de ofício concomitantemente com a multa isolada.

Inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

Art.44.Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(...)

O art. 2º trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 acima transcrito, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa.

O valor do tributo fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa de ofício, bem como foi utilizado a título de base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, sobre os valores apurados em procedimento fiscal, implicaria admitir que sobre o imposto apurado de ofício, aplicar-se-ia duas punições, o que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Concluo que deve ser excluída do lançamento o valor de R\$ 11.502,76 (R\$ 23.005,52*0,5) que corresponde ao valor concomitante.

Da jurisprudência cito uma das ementas do acórdão da CSRF/01-05.552, de 04.12.2006

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Do exposto, oriento meu voto para dar provimento parcial ao recurso para excluir os itens 1, 4 e 6 do auto de infração e excluir a multa isolada de R\$ 11.502,76.

Sala das Sessões - DF, em 17 de setembro de 2008.

ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Voto Vencedor

Conselheiro – MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Redator-Designado.

Não concordo com a relatora apenas em relação à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, dos meses de maio a dezembro de 1997. O valor lançado é de R\$ 23.720,94 que foi reduzido pela Turma Julgadora para R\$ 15.813,96 (de 75% para 50% em razão da retroatividade benigna) e incidiu sobre a base de cálculo de R\$ 31.627,92.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica, quanto à improcedência da aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. Representando esse entendimento, cito o acórdão CSRF/01-05.552, de 04.12.2006:

Acórdão: CSRF/01-05.552, de 04.12.2006:

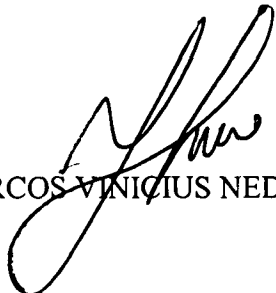
CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR

CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

Assim, a multa foi exigida após o encerramento do ano-calendário e segundo esse entendimento está limitada ao valor do ajuste e por essa razão deveria ser exigida a multa isolada apenas sobre o valor do ajuste, entretanto, o ajuste anual também foi lançado no auto de infração (item 5 do auto – aplicação indevida de alíquota), cujo imposto apurado é de R\$ 23.005,52. Assim, também não deve prevalecer a multa isolada incidente sobre o imposto apurado no ajuste, em razão da concomitância.

Assim, dou provimento ao recurso em relação à multa isolada e concordo com o voto vencido em relação às demais matérias.

Sala das Sessões - DF, 17 de setembro de 2008.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA