



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23
Recurso nº : 124.124
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1993
Recorrente : J.P.M. CONSTRUÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 17 de outubro de 2001
Acórdão nº : 103-20.751

RP/103-O. 296

IRPJ. IMÓVEL. COMPRA E VENDA A PRAZO. CONDIÇÃO SUSPENSIVA. ARGUIÇÃO RECURSAL. ELEMENTOS FUTURO E INCERTO PARCIALMENTE NÃO-TIPIFICADOS. IMPROCEDÊNCIA. A condição suspensiva pressupõe a presença de evento futuro e a imprescindibilidade do elemento incerteza. O contrato firmado com os adquirentes de unidades regulares imobiliárias, sem vinculação que subordine o pacto à obtenção de financiamento junto a terceiros, ainda que possa tipificar elemento futuro, não tem fôlego jurídico para subtrair o seu grau de certeza.

IRPJ. IMÓVEL. COMPRA E VENDA. CLÁUSULAS DE IRRETRATABILIDADE E IRREVOGABILIDADE. CONDIÇÃO RESOLUTIVA. A busca, ainda que inicial, de financiamento junto aos agentes financeiros não retrata cláusula condicionante (ou suspensiva) para implementação do negócio, devendo ser interpretada como uma alternativa adicional à disposição dos compradores finais. A não admissão pactuada do arrependimento, ao contrário de ser tão-somente um reforço, ou uma obrigação condicional, conduz o contrato, inexoravelmente, aos princípios de irretratabilidade e irrevogabilidade - faculdades consentâneas com o caráter que se revela resolutivo, tácito e expresso da convenção contratual em dissídio.

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. DIFERIMENTO DE RECEITA. FALTA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA. DESNECESSIDADE. NEUTRALIDADE. O não-reconhecimento de variação monetária em conta de Receita de Exercícios Futuros, ainda que possa ressuscitar o repudiado nominalismo monetário, não enseja, por outro lado, redução de tributo, tendo em vista que a sua contrapartida, similarmente não-reconhecida, de igual natureza, porém simétrica, deságua na nulidade de efeitos no resultado do exercício.

IRPJ. INCORPORAÇÃO DE IMÓVEIS. PRESTAÇÕES DOS ADQUIRENTES. DIFERIMENTO DE RECEITA OPERACIONAL RECEBIDA. CONDIÇÃO SUSPENSIVA COMO PRINCÍPIO VALIDADOR DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. IMPROCEDÊNCIA. As receitas recebidas e diferidas sob o pálio da condição contratual suspensiva, contradita e subverte a natureza da conta e das demonstrações financeiras. O reconhecimento em ano-calendário ulterior, antes da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

conclusão das obras, demonstra, ao reverso, que a condição contratual se apresenta resolutiva.

IRPJ. RECEITA OPERACIONAL RECEBIDA. DIFERIMENTO PARA PERÍODO COM CARGA DE PREJUÍZO FISCAL. POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA E DIFERIMENTO. CONCEITOS. DICOTOMIA. OCORRÊNCIA EM MOMENTOS NEM SEMPRE COINCIDENTES. A falta de pagamento de tributo por existência de prejuízos fiscais no período de diferimento não retira da hipótese a ocorrência de postergação tributária. O diferimento da receita e o adiamento no reconhecimento de tributo devido não de se materializar em momentos distintos quando presentes prejuízos fiscais no período da ocorrência de postecipação da receita. Ressalva-se quando ocorrente prejuízos fiscais consecutivos incluindo-se o período coincidente com o encerramento da ação fiscal.

CSSL - TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - Inexistindo contestações específicas acerca dessa contribuição, o decidido acerca da exação principal (IRPJ) a esta se estende, em face do nexo de causa e efeito entre ambos os tributos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por J.P.M. CONSTRUÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Márcio Machado Caldeira que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado), ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, PASCHOAL RAUCCI e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

Recurso nº : 124.124

Recorrente : J.P.M. CONSTRUÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

I - IDENTIFICAÇÃO.

J.P.M. CONSTRUÇÕES LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE. (fls. 681/688), que concedeu provimento parcial ao ato impugnatório.

II - ACUSAÇÃO.

AUTO DE INFRAÇÃO DO IMPOSTO RENDA PESSOA JURÍDICA

ii.1 - Ano-Calendarário de 1992 - Segundo Semestre.

Omissão de Receita. Receita Não-Oferecida à Tributação.

A empresa apresentou um saldo final da conta receita de venda de imóveis (conta 4.01.01.000) de Cr\$ 2.272.016.817,35. Na apuração do resultado do período a empresa apenas considera como receita do exercício [encerrando contra a conta de Lucros e Perdas (2.01.05.000)] o valor de Cr\$ 761.139.837,60, deixando de levar à tributação o valor de Cr\$ 1.510.876.979,75. Este valor, por sua vez, fora encerrado contra a conta de passivo, denominada de Receitas de Exercícios Futuros (conta 2.03.01.000).

Enquadramento legal: arts. 157 e § 1º; 175,178,179,387 – inciso II do

RIR/80.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

III - AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 08.05.1996, apresentou a sua defesa em 04.06.1996, conforme fls. 66/81. Da peça decisória pode-se extrair a seguinte inconformação vestibular remanescente:

"Receita não Oferecida à Tributação.

Considera que o autuante desconhece a legislação tributária que trata da contabilização das receitas das empresas dedicadas à construção de unidades imobiliárias para venda, inclusive por estar desinformado sobre as orientações que emanam da própria administração fiscal.

Informa que a questão se encontra pacificada no âmbito da Receita Federal, desde a publicação das Instruções Normativas SRF nºs. 84/79, 23/83 e 67/88, e transcreve os itens 10.1, 10.2 e 10.3 da primeira IN citada, para concluir que, de fato, a receita era recebida, mas a venda estava condicionada à liberação da hipoteca (condição suspensiva), razão pela qual os recebimentos eram registrados como um passivo em seus assentamentos contábeis.

Como somente efetivava a liberação da hipoteca quando já concluídas as unidades imobiliárias, não tinha porque registrar seus custos em conta de exercícios futuros. Estes eram diretamente transferidos para o resultado, assim como a receita recebida antecipadamente.

Por outro lado, no enquadramento legal do fato, não foi arrolado nenhum dispositivo referente à apuração do resultado com a construção de imóveis, arts. 285 a 288 do RIR/80, o que significa que não foram infringidos.

Considera absurda a afirmativa da autoridade fiscal de não ter vislumbrado nos períodos seguintes o oferecimento à tributação das receitas questionadas e informa que, embora não constitua objeto da exigência, a afirmativa de que as receitas recebidas antecipadamente nunca eram oferecidas à tributação, significa que a conta só registrava créditos.

Ocorre que, com a liberação da hipoteca de cada unidade imobiliária, os valores eram transferidos para o resultado, assim como os custos da unidade vendida registrado na conta "estoque de imóveis". Desse modo, o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

saldo, em 31.12.92, da receita recebida antecipadamente, no valor de Cr\$ 1.510.876.979,75, foi integralmente apropriado ao resultado em 1993."

IV - DA DILIGÊNCIA FISCAL

Acatado o pleito de diligência suscitado pela impugnante, remete-se o ente acusatório para as conclusões de fls. 203/208.

V - A DECISÃO MONOCRÁTICA

A decisão sob o n.º 285 de 15 de março de 1999 de Primeira Instância às fls. 713/720, manteve, parcialmente, a exigência fiscal, assim resumida em suas ementas:

"IRPJ - ILL - CONT. SOCIAL

Exercício 1992 e Ano Calendário 1992 (1º e 2º Semestres).

LUCRO REAL

VENDA DE IMÓVEIS. CONDIÇÃO SUSPENSIVA.

Para que o ato negocial seja alcançado pela condição suspensiva prevista no art. 117 do CTN é necessário que conste expressamente do contrato firmado entre as parte, situação jurídica que enseje essa condição.

MULTA - APLICAÇÃO RETROATIVA.

Aplica-se ao fato pretérito, objeto de processo ainda não julgado, a legislação tributária que imponha penalidade menos gravosa do que aquela prevista na época de sua ocorrência."

VI - A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU VIA E.C.T.

Em 14.02.2000, através da Intimação n.º 054/2000 de 15.03.1999, deu-se ciência à autora da decisão de Primeiro Grau e do montante atualizado do crédito tributário, por via postal (AR de fls. 724 e verso).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

VII - AS RAZÕES RECURSAIS

Irresignada, apresentou recurso a este Colegiado em 13.03.2000, reproduzindo, basicamente, as mesmas irresignações meritórias vestibulares já desfiadas.

VIII - DO DEPÓSITO RECURSAL

Colige Liminar em Mandado de Segurança de fls. 739 e seguintes. Denegada a segurança, volve-se para o despacho de fls. 720, onde se destaca a admissibilidade do presente recurso, tendo em vista que o MM. Juiz recebera o recurso de apelação impetrado pelo interessado contra a sentença cassatória da liminar, em ambos os efeitos, devolutivo e suspensivo (conforme fls. 748).

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

VOTO

Conselheiro: NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o.

I - DA QUESTÃO JURÍDICA CONCERNENTE AOS CONTRATOS DE
PROMESSA DE COMPRA E VENDA:

Em sua peça recursal, de fls. 726/730, sob a égide das páginas 729, assevera a recorrente, mais à lume, que o pacto firmado com os interessados pela compra de unidades dos Edifícios Castelo de Avignon, Príncipe de Gales, Angelim e Castelo Escorial visava a obtenção de recursos financeiros através de empréstimos junto à Caixa Econômica Federal. Com esse financiamento, continua a litigante, à época da concepção do lançamento do empreendimento, pretendia-se viabilizar a construção do prédio a que se propôs na medida em que os demandadores das respectivas unidades pudessem se financiar, cada um a seu tempo, para colimação de suas intenções.

Assinala a insurgente que o empreendimento - objeto de hipoteca - pela tipicidade contratual para efeito de realização definitiva do negócio *exige expressa alusão da condição suspensiva quando tal condição é da natureza do contrato celebrado nessas condições*, conclui.

É provento o conceito de que a condição suspensiva pressupõe a presença de dois elementos que não se excluem mutuamente: evento futuro e, fundamentalmente, que seja incerta a sua realização.

Arnoldo Wald, *in* Curso de Direito Civil – Parte Geral, às fls. 228, consigna com invejável propriedade:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

Os termos são eventos futuros e certos. A certeza se refere à ocorrência do fato, não necessariamente ao momento em que deve ocorrer. Temos assim termos certos quanto ao momento da ocorrência (uma data) e termos incertos quanto ao momento da ocorrência (a morte de determinada pessoa), desfecha.

Como se deflui do artigo 114 do Código Civil, o acontecimento futuro há de ser incerto. Pode ocorrer ou não. Se o evento há, sem dúvida, de ocorrer, não se trata na hipótese de condição, mas sim de termo (5ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, constante do Acórdão 182174/SP - STJ).

Volvendo-se para o contrato-tipo de compra e venda de fls. 616, não se vislumbram quaisquer cláusulas que condicionem ou subordinem a venda do imóvel ao êxito na obtenção de financiamento junto à Caixa Econômica Federal S/A, ou até mesmo junto a qualquer agente financeiro. Ao reverso, pela cláusula "1.3" e seus desdobramentos, o contrato não fica adstrito a financiamento do SFH, mas abre-se alternativa de quitação do débito com recursos próprios, conforme se retira das prescrições de cláusula "3.1" do pacto contratual. Reforça essa evidência o fato de o contrato firmado pelo vendedor, aqui recorrente, datar de 16 de agosto de 1991 (fls. 149), constatando-se que o cronograma de desembolso teve como data inaugural o mês de setembro de 1991. Os contratos celebrados, com os adquirentes, posteriormente, a exemplo do ora apreciado de junho de 1992 (fls. 628). Conclui-se que não houve qualquer correlação entre um e outro, ainda que se possa viabilizar que o primeiro melhor possibilitou a concreção do outro.

A obtenção de financiamento junto a qualquer agente financeiro ou, alternativamente, adimplemento do débito com recursos próprios, *não caracteriza condição vinculativa final para a validade do compromisso de compra e venda de imóvel celebrado entre as partes, mesmo porque dependente de terceiro, que não se ligou no acordo inicial de vontades, conforme se pode retirar da decisão da Terceira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - REsp. 130303/DF - Processo n.º 97/0030585-6, de 01.02.1999).*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

Ainda que a melhor inteligência interpretativa do dispositivo contratual antes citado leve-nos a concluir, de forma indubitosa, que se trata de mera alternativa de financiamento ofertada aos interessados - e não cláusula condicionante para implementação do negócio -, a sua alínea "a" sublinha tal entendimento ao considerar a obtenção de financiamento como uma **hipótese**, entendendo tal vocábulo como uma mera suposição. Nesse caso, a imissão de posse (6.1, "c"), obviamente, submete-se às demais condicionantes do dispositivo contratual.

Desse modo, a eficácia finalista e a ilação verbal expositiva de que o pacto encerra condição suspensiva, queda-se curvo também diante da ausência de vinculação e da melhor exegese dos preceitos contratuais.

Ademais, reforçando o já dito, não é condição a cláusula que deriva exclusivamente da vontade das partes e dependente de terceiro (REsp. 182174/SP., DJ de 27.11.2000).

A não admissão pactuada do arrependimento (itens do ajuste 4.1 e 4.2), ao contrário de ser tão - somente um *reforço*, ou uma obrigação condicional, conduz o contrato, inexoravelmente, aos princípios de irretroatividade e irrevogabilidade - princípios estes consentâneos com o caráter resolutivo da convenção a que se alude (cláusula "5"). Por outro lado, a renúncia expressa à faculdade conferida no artigo 1.095 do Código Civil Brasileiro, importa em perdas penitenciais de sinal ou entrada (arras) conforme valores estipulados no item "3.1" alínea "a" - fato que reforça ainda mais o conceito jurídico oponível ao desiderato recursal.

Como estuário do que fora assinalado, a entrada ou sinal repercute na grade de variação patrimonial dos promitentes compradores, *máxime* quando se lhes outorga direitos sobre a fração ideal do terreno adquirido. Nesse ponto, ainda preliminar, colima-se o fato gerador da obrigação tributária, nesse mister, devendo, tal cometimento, compulsoriamente, perfilar as suas declarações de rendimentos/PF. -, tanto na ótica das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

origens como das aplicações dos recursos. *Mutatis mutandis*, esse fato deve ser entendido como a imagem da recorrente refletida no espelho de seus clientes.

Consigne-se, a par do exposto, que a condição contratual resolutiva acha-se presente em diversas cláusulas, notadamente as de n.º "3.6", "4.3" e "4.6".

No próprio bojo do dispositivo pactuado sob o n.º "4.3" assinala-se, como cláusula de natureza penal compensatória (art. 924 do C.C.), que a falta de pagamento pelo promitente comprador de três parcelas de vencimentos mensais, implicará resolução da promessa, nos termos do disposto no art. 119. Nesse caso, com todas as luzes, operar-se-á a cláusula resolutiva expressa, infundindo-se, entretanto, a aplicação das prescrições do art. 1.097 e outros afins do Código Civil Brasileiro.

Como envoltório, urge, pois, ainda que destinado a instituto diverso, colacionar os artigos 218 e 128 do Código Comercial como arrimo supletivo convalidador do que fora, até aqui, explanado:

"ART. 218 - O dinheiro adiantado antes da entrega da coisa vendida entende-se ter sido por conta do preço principal, e para maior firmeza da compra, e nunca com condição suspensiva da conclusão do contrato; sem que seja permitido o arrependimento, nem da parte do comprador, sujeitando-se a perder a quantia adiantada, nem da parte do vendedor, restituindo-á, ainda mesmo que o que se arrepender se ofereça a pagar outro tanto do que houver pago ou recebido; salvo se assim for ajustado entre ambos como pena convencional do que se arrepender (art.128).

ART. 128 - Havendo no contrato pena convencional, se um dos contraentes se arrepender, a parte prejudicada só poderá exigir a pena (art. 218)."

Tal condição, similarmente, também resta presente, de forma expressa (artigo 119 do código civil), no item "3.2" do acordo contratual em discussão, mormente por facultar ao alienante transacionar junto a terceiros as notas promissórias havidas aos compradores e representativas de parcela de preço.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

Não resta a menor dúvida que se alguém adquirir a prestações um imóvel totalmente regular, firmando e quitando um compromisso de venda e compra poderá ao final exigir e com certeza irá obter a escritura definitiva e o habite-se (REsp. 182.174/SP - STJ - de 27.11.2000.

Dessa forma, à toda evidência, não há como delinear, na espécie, o elemento incerteza e a condição suspensiva argüida que naquela encerra. Tais pressupostos são da natureza do direito contra a qual não pode, até mesmo, opor-se cláusula contratual, sob pena de se conspurcar o art. 117 do Código Civil Brasileiro, que se transcreve *in verbis*:

“Art. 117. Não se considera condição a cláusula, que não deriva exclusivamente da vontade das partes, mas decorra necessariamente da natureza do direito, a que acede.”

Estou convencido que a hipótese aqui em comento, ainda que fosse condicional, não deixaria de ser potestativa (art. 115 do CC.), mormente quando se constata, ao longo da convenção contratual, a presença manifesta do arbítrio da promitente vendedora, máxime presente na cláusula sob o n.º “4.6” quando, ao talante da parte alienante, e frente à inadimplência por noventa dias consecutivos daquela, assenta-se que, *se preferir à resolução do vencimento antecipado das demais notas promissórias representativas do preço, (...) estas se tornarão imediatamente exigíveis.*

Em face do exposto resta improcedente o apelo recursal.

II - RECEITAS DE VENDAS NÃO-OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO.

A matéria remanescente litigiosa, nesta instância, resume-se no fato de a recorrente manter em conta de Receita de Exercícios Futuros (sob o n.º 2.03.01.000) parte da receita de venda de imóveis (conta sob o n.º 4.01.01.000) havida no ano-calendário de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

1992, e, segundo a impugnação da autora às fls. 78 (terceiro parágrafo), ratificada pela diligência fiscal, apropriada, porém, no ano-calendário de 1993.

A diligência fiscal suscitada pela digna Autoridade Monocrática, além de confirmar a imputação fiscal, asseverou, em resumo, que:

01 - a empresa não atualizou monetariamente o valor impugnado, mantido em conta de passivo, não obstante a evidência de uma inflação de 2.522%;

02 - como não houve a pré-falada correção, concluiu o agente fiscal que a parcela oferecida à tributação, em 1993, equívaleu a 1,28% do montante real diferido, acrescentando que, nesse período, a então impugnante não apresentou lucro tributável;

É consabido que os gastos incorridos, assim como as receitas, inclusive as variações monetárias, devem ser contabilizados, inicialmente, em contas de resultado e, posteriormente, transferidos para o Ativo Diferido, em subconta denominada Resultado Econômico na Fase pré-operacional. Vale dizer: todos os gastos incorridos na fase pré-operacional devem ser contabilizados diretamente no Ativo diferido, em subcontas distintas, não devendo as empresas apresentarem uma demonstração de resultados para os projetos não definitivamente implantados, mas uma simples demonstração de resultado pré-operacional, a fim de evidenciar receitas e despesas incorridas durante a fase de implantação de projeto.

Pela IN-SRF n.º 54, de 05.04.88, as normas para a correção monetária dos empreendimentos em fase de pré-operação destinam os resultados da correção monetária como componentes dos gastos pré-operacionais. O resultado da correção monetária do balanço integra o montante das despesas pré-operacionais através da conta de Resultado Econômico do período-base, mas antes deve transitar pela conta de resultado do período-base, como procedimento análogo às demais receitas e despesas eventuais ocorridas na fase pré-operacional. Todas as contas integrantes do ativo, do passivo exigível e do patrimônio Líquido, sujeitas à correção, sê-lo-ão com reflexos nas despesas pré-



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

operacionais. As despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, podem deixar de ser corrigidas monetariamente, tendo em vista que a sua correção iria se anular, ou seja, caso a empresa opte pela correção das despesas pré-operacionais incorridas, seu saldo seria aumentado pela correção monetária; mas, como esse aumento representa um crédito na conta de resultado da correção monetária do balanço, que, no final do período-base seria transferido negativamente para o ativo diferido, através da conta Resultado Econômico na Fase Pré-operacional, verifica-se a ocorrência de mera compensação.

A partir do início das operações, tais despesas ou custos, constantes do Ativo Diferido, poderão ser amortizados consoante as normas reitoras desse instituto.

Quanto a uma possível evocação do § 3º do artigo 285 do RIR/80, sublinhe-se que a sua improcedência decorre do que já fora explanado, à sociedade, sob o título I, "DA QUESTÃO JURÍDICA CONCERNENTE AOS CONTRATOS DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA". Ainda que restasse fôlego argumentativo oposto para sufragar a tese da recorrente, o reconhecimento da receita operacional laborada extemporaneamente, por iniciativa da contribuinte, também deveria ser acompanhado do respectivo estorno através de ajustes de exercícios anteriores, do custo inadvertido escriturado e reconhecido, preteritamente, ao abrigo impertinente da condição suspensiva que exaustivamente defendera.

Ademais, em nenhum momento de sua defesa, nesses autos, a fiscalizada produziu provas de que tivesse observado as normas da IN/SRF n.º 84/79, tendo deixado de demonstrar que houvesse optado pelo cômputo de custos orçados, no prazo certo, em relação a cada empreendimento, separadamente. Ao reverso, as evidências apontam em sentido inverso.

Como corolário, infere-se que o reconhecimento ulterior da receita recebida, antes mesmo da conclusão das obras dos Edifícios, contrário senso, concede



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

validade ao cometimento fiscal e derrui a tese de ser a Promessa de Compra e Venda pacto não-resolutivo.

Assentado esse cenário prévio, o que se constata, topicamente, é que a empresa, olvidando esses primados conceituais, contábeis e fiscais, não considerou a variação monetária passiva decorrente de atualização monetária das parcelas contratadas – específicas de receita -, e as considerou como se fossem recursos transitórios colocados à sua disposição, a despeito de sua origem, natureza e finalidade bem delineadas e explicitadas.

É louvável, na outra ponta, a perplexidade do Fisco frente à falta de atualização monetária da conta passiva denominada Receita de Exercícios Futuros (ou Receitas Antecipadas). Entretanto, conforme já fora dissertado, sob o ponto de vista da álgebra contábil-fiscal, não se observou qualquer efeito tributário no resultado do exercício tal lacuna. Isso porque, se realizada, a contrapartida elegeria uma conta de despesa de variação monetária (passiva) que, levada ao resultado do exercício operaria de forma neutra, anulando-se os efeitos aditivos daquela, já que simetricamente opostas, reitera-se. Dessa forma, não houve comprometimento finalista da verdade da equação patrimonial, não-prosperando, por ausência de qualquer descortínio lógico o paralogismo que enfeixa a arguição fiscal suscitada.

A única repercussão conforma-se restrito ao lucro inflacionário que, maior pela ausência da variação monetária, postergará o reconhecimento do lucro para exercícios vindouros. Entretanto trata-se de matéria estranha aos autos.

Não há dúvida de que as verbas percebidas e não-levadas ao resultado na época própria, como restou patente pela análise imediatamente prévia, comprometem a exatidão e a consistência quanto aos anos-base competentes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

A existência de prejuízos fiscais no período do reconhecimento extemporâneo, por outro lado, não homenageia, é certo, o conceito já disseminado do instituto da postergação tributária prescrito pelo art. 171 do RIR/80, pela inocorrência de qualquer pagamento de tributo ou contribuição social.

Entretanto, tenho admitido, sem muitos adeptos, que a falta de pagamento de tributo [suprível por manifestação valorativa no ente acessório (declaração de rendimentos)] por existência de prejuízos no período de diferimento (desde que não - consecutivos até o término da ação fiscal) não retira da hipótese aqui revelada a ocorrência de postergação tributária.

Frise-se - para validade do que se argumentou - que há de se estabelecer uma dicotomia clara acerca do momento do diferimento e o da postergação. Não necessariamente coincidentes. E esse desencontro tem sua origem na materialização de prejuízos fiscais na data do reconhecimento da receita postecipada, desde que não ocorrentes - os citados prejuízos - de forma consecutiva até o período coincidente com o encerramento da ação fiscal. Como parte desse entendimento colaciono, a seguir, modelo, de minha lavra, acerca dessa tese:

"PERÍODO DE DIFERIMENTO X PERÍODO DE POSTERGAÇÃO TRIBUTÁRIA OU DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Há uma certa confusão entre o período onde se registrou a postergação tributária e o do diferimento da receita ou despesa. Os dois momentos não precisam ser necessariamente coincidentes como desmonstraremos. O presente modelo pretende exibir que a simples existência de prejuízos fiscais na data em que ocorrer o reconhecimento, por exemplo, da receita operacional diferida de exercício social pretérito, não pode ser causa para abandonar-se a hipótese de postergação tributária, desde que, o contribuinte apresente lucro tributável até o período coincidente com o encerramento da ação fiscal.

Sejam as seguintes variáveis e premissas do modelo:

Receita Operacional diferida: 100 UM.

Alíquota constante do IRPJ: 0,30.

Lucro Líquido = Lucro Real.

Prejuízo contábil = Prejuízo fiscal.

Contribuição Social s/ o Lucro = nula.

data da entrega da declaração recaindo sempre no mesmo mês.

Inexistência de adicional nos períodos considerados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

I – Demonstrativos do Resultado do Exercícios – Situação Inicial

BASE DE CÁLCULO	Período Inicial (19X1)	Período do Diferimento (19X2)	Período da Postergação (19X3)
<i>Lucro Real/Prejuízo Fiscal Atual ou do Ex. Anterior</i>	20 UM	(20 UM)	140 UM (20 UM) 120 UM
IRPJ	6 UM	(0)	36 UM

II – Demonstrativo Após Alocação dos Valores Segundo o Regime de Competência

BASE DE CÁLCULO	Período Inicial (19X1)	Período do Diferimento (19X2)	Período da Postergação (19X3)
<i>Lucro Real/Prejuízo Fiscal</i>	120 UM	(120 UM)	140 UM (120 UM) 20 UM
IRPJ	36 UM	(0)	6 UM

Como estamos diante de alíquota única em todos os períodos sob consideração, os efeitos da inobservância do regime de competência restaram traduzidos sob a ótica da postergação tributária do período de 19X1 para o período 19X3, no montante equivalente a 30 UM, não-obstante a receita ter sido reconhecida no ano de 19X2. Isto posto, há de ser exigido do contribuinte, por 24 (vinte e quatro) meses, a incidência da taxa "selic" sobre o montante de 30 UM.'

Registre-se que tal demonstrativo alinha-se, sem ofensas, à melhor interpretação das prescrições do art. 6.º, § 5.º do Decreto-lei n.º 1.598/77, matriz legal do art. 171 do RIR/80, ao asseverar que a postergação se consumará quando adiar o pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido e provocar redução indevida do lucro real em qualquer período-base. Dessarte, a lei reitora, portanto, não elegeu o exercício em que a receita ou despesa fora reconhecida, mas o período-base em que se cristalizou a devida apuração do tributo.

Item a que se concede provimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO:

Inexistindo contestações específicas acerca dessa contribuição, o decidido respeitante à exação principal (IRPJ) a esta se estende, em face do nexo de causa e efeito entre ambos.

124.124/MSR*26/10/0



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10480.005712/00-23

Acórdão nº : 103-20.751

C O N C L U S Ã O

Oriento o meu voto no sentido de se dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF., em 17 de outubro de 2001

NEICYR DE ALMEIDA