



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10840.000221/2003-09
Recurso nº	157.395 Voluntário
Matéria	CSLL - Ex(s): 1999 a 2003
Acórdão nº	103-23.517
Sessão de	27 de junho de 2008
Recorrente	ENGINDUS ENGENHARIA INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida	5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: **VALORES DECLARADOS** – O auto se calcou na diferença entre receitas declaradas e escrituradas. Uma vez comprovado que parcelas componentes da base de cálculo da autuação haviam sido informadas em campo da declaração não considerado pela autoridade fiscal, o seu montante deve ser excluído do lançamento.

CUSTO ORÇADO – Na apuração do resultado com unidades imobiliárias, podem ser apropriados até os custos ainda não pagos ou contratados; montante este de natureza estimada chamado “custo orçado”. Dessarte, todos os custos (passados, presentes e futuros) relativos aos imóveis negociados podem ser deduzidos, mas é essencial a comprovação de que tais dispêndios efetivamente se referem ao que foi vendido.

ESTIMATIVA – na atividade de construção por empreitada sem fornecimento de material pelo próprio prestador, deve ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita para apuração das antecipações por estimativa.

MULTA ISOLADA – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção,

G
J

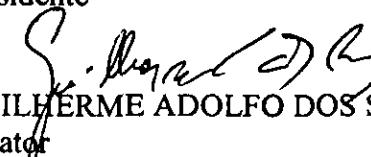
D

contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ENGINDUS ENGENHARIA INDUSTRIAL LTDA.,

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos seguintes termos: por unanimidade de votos, DAR provimento para afastar a matéria relativa ao valor comprovadamente declarado; por voto de qualidade, MANTER a multa isolada; por voto de qualidade, MANTER a matéria relativa ao custo orçado. Vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Waldomiro Alves da Costa Júnior, Marcos Vinicius Ottoni (Suplente Convocado) e Antonio Carlos Guidoni Filho que davam provimento integral ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES
Relator

Formalizado em: 18 DEZ 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Antonio Bezerra Neto, Carlos Pelá e Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foi lavrado auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro relativamente aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2002, no montante de R\$ 689.828,48, onde estão incluídos a multa proporcional e juros de mora, assim como multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas nos anos de 1998 a 2001, num total de R\$ 105.821,41.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 537 a 541.

Os autos foram baixados em diligência pelo despacho de fls. 551 a 553. O resultado da diligência consta das fls. 655 a 659 e a respectiva contestação da defesa, às fls. 660.

Abaixo tomo de empréstimo o relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeiro grau acerca das referidas peças de acusação, defesa e diligência:

Contra a empresa acima qualificada, que tem como objeto social a exploração do ramo de prestação de serviços de construção civil, infra-estrutura industrial (terraplenagem, pavimentação e serviços complementares de loteamento e incorporação imobiliária), foi lavrado auto de infração (fls. 04/15) que lhe exigiu Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000 e 2002, decorrente de diferença entre os valores declarados e os escriturados, além de multa isolada pela falta de recolhimento da CSLL por estimativa, relativa aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2001 e períodos de 2000. As importâncias lançadas foram de R\$ 105.821,41 de multa isolada; R\$ 310.682,68 de contribuição, R\$ 146.133,82 de juros de mora e R\$ 233.011,98 de multa de ofício, em consonância com o que se acha assentado no termo de conclusão fiscal e demonstrativos (fls. 16/28).

Baseou-se a autoridade fiscal no Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art. 77, III; Lei nº 5.172, de 1966, art. 149; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º e parágrafos; Lei nº 9.249, de 1995, art. 19; Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 28 e Medida Provisória nº 1.858, de 1999, e reedições, art. 6º.

O lançamento da multa isolada deu-se com base no RIR/99, art. 841 e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 29,30, 43, 44, § 1º, IV

Relativamente à atualização monetária e penalidades, acham-se capituladas nos respectivos demonstrativos de cálculo.

Acha-se registrado no Termo de Conclusão Fiscal e demonstrativos anexos (fls. 16/28), minuciosamente, as diferenças verificadas, decorrentes da auditoria entre o que fora declarado e/ou pago e o que consta dos registros contábeis e fiscais da contribuinte.

Acostados aos autos, constam cópias de faturas de serviços prestados, livros contábeis e declarações de informações econômico-fiscais relativas aos períodos objeto do lançamento.

Regularmente intimada da imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 537/541, com a alegação de que no âmbito do processo nº 10840.000220/2003-56, cujo objeto é o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, "ofereceu elementos seguros e incontestáveis" que devem ser levadas em conta na apreciação do presente processo, motivo pelo qual, suas razões de inconformismo acham-se circunscritas à reprodução do que consta daquele documento apresentado. Considerando que o presente processo é reflexo daquele anteriormente citado, que lançou IRPJ, procedeu-se ao entranhamento da peça recursal respectiva, sob fls. 662/668.

Naquele documento argüiu a interessada que é improcedente a imposição de multa isolada, dado que a falta de recolhimento do tributo devido, a título de antecipação, representa descumprimento de obrigação principal, que deve ser objeto de lançamento de ofício, com os acréscimos legais. Ainda que fosse devida a multa, improcede aplicar-se a alíquota de 32% sobre a receita bruta para a obtenção da base de cálculo do IRPJ por estimativa.

Na impugnação que apresentada contra o lançamento do ora em debate, em essência, argüiu que:

a) ano de 1998: da diferença entre a receita contabilizada e a declarada, de R\$75.428,68, o valor de R\$ 72.060,00 refere-se a "resultado de participações societárias", declarado na DIPJ e não considerado pela autoridade fiscal; o remanescente, de R\$ 3.368,68, refere-se a devolução do que foi pago pelos adquirentes de lotes de terrenos, em virtude de cancelamento das vendas respectivas;

b) ano de 1999: da diferença de R\$ 3.355.250,15, apontada pela fiscalização, não foi considerada a importância de R\$ 15.000,00, relativa a resultados positivos de participações societárias; houve estorno de R\$ 1.534,70, referente a devoluções oriundas de cancelamento de contratos de venda; R\$ 3.388.715,47, relativos a custo orçado da obra de Jaboticabal, inicialmente contabilizados como receita, foram transferidos para o passivo, restando como receita a importância de R\$ 205.928,01, em face de que se trata de empreendimento com prazo superior a doze meses, previsto no art. 408 do RIR;

c) ano de 2000: da diferença apontada de R\$ 452.685,29, R\$ 230.413,98 refere-se à receita da obra L.C.Zequin que a autoridade fiscal atribuiu à obra Fazenda Retiro do Ipê e a computou em duplicidade; o valor de R\$ 2.386,02 diz respeito a estorno de receita por cancelamento de vendas efetuadas; o valor de R\$ 272.783,48, relativo a resultados positivos em participações societárias foi indevidamente considerado pela fiscalização como receita de prestação de serviços. Concluiu a interessada que na realidade a diferença é de R\$ 503.197,46, que se justifica por ter a planilha elaborada pela

fiscalização deixado de registrar R\$ 50.512,17 relativos a receita de prestação de serviços da obra Consórcio Ribeirão Verde;

Na apreciação do processo, em face de divergências suscitadas, retornaram os autos à unidade de origem para que a contribuinte fosse intimada a apresentar documentação comprobatória de suas alegações, inclusive no que diz respeito a participação societária e seus resultados, bem assim que a autoridade fiscal procedesse a análise das alegações da contribuinte, à luz dos elementos carreados aos autos, inclusive a repercussão na imposição tributária em questão, com reabertura de prazo para eventual manifestação da interessada (fls.551/553).

Intimada (fls. 559/561), apresentou a contribuinte os documentos acostados sob fls. 564/654 que serviram de base para lavratura da informação fiscal (fls. 655/659), em que se acha assentado o seguinte:

Cancelamento de vendas

Acolheu a autoridade fiscal as alegações da contribuinte, no que diz respeito ao cancelamento de vendas nos períodos de 1998, 1999 e 2000, nas importâncias de R\$ 3.368,68, R\$ 1.534,70 e R\$ 2.386,02, respectivamente, que deverão ser excluídas da base de cálculo do tributo;

Resultados positivos em participações societárias

O alegado resultado originado de participações societárias, segundo apurado pela fiscalização, decorre de duas situações.

A primeira, em que a controvérsia gira em torno dos valores de R\$ 72.060,00 (1998 – R\$ 57.060,00 + R\$ 15.000,00), R\$ 15.000,00 (1999) e R\$ 219.885,29 (2000 – R\$ 126.800,00 + R\$ 93.085,29), refere-se à participação proporcional que a contribuinte detém nos consórcios Ribeirão Verde e Planalto Verde, cujos resultados deverão ser oferecidos à tributação como receita própria, dado que ditos consórcios não são contribuintes do IRPJ.

A segunda trata-se de importância (R\$ 52.898,19) relativa a resultado de participação na empresa G.D.U. Incorporações e Construções Ltda. que a contribuinte não logrou comprovar, motivo pelo qual a autoridade tributária não levou em consideração.

Custo orçado

No que se refere à alegação da contribuinte acerca da existência de custo orçado no empreendimento de Jaboticabal (fl. 539), com prazo superior a doze meses, contabilizado segundo o art. 407 do RIR, sua justificativa não foi acolhida em face de que a documentação apresentada diz respeito à concessão de crédito relativo à aquisição apenas de uma unidade, com prazo de conclusão de oito meses, inferior ao de doze meses, previsto no regulamento do imposto de renda, tampouco foi apresentada documentação comprobatória dos custos contabilizados, relativos ao período de 1999.

Tributação em duplicidade

No que diz respeito à importância de R\$ 230.413,98, que a autoridade fiscal inicialmente considerou receita da obra da Fazenda Retiro do Ipê e a interessada comprovou tratar-se de receita da obra L. C. Zequin, regularmente oferecida à tributação, deve ser retirada da base de cálculo do ano-calendário de 2000, em vista de ter ocorrido indevida tributação.

Aplicação da base de cálculo da estimativa à alíquota de 32% em vez da de 8%

Sobre a argüição de que a base de cálculo foi apurada com a alíquota indevida de 32% sobre a receita, quando o correto seria a de 8%, acha-se consignado que a aplicação da alíquota majorada somente ocorreu depois de deduzidas as importâncias passíveis de tributação pela menor alíquota, após ter a contribuinte apresentado comprovação.

Segundo consta do termo, para efeitos do cálculo da tributação de imposto de renda por estimativa, foram segregadas as bases de cálculo, passíveis de tributação à alíquota de 32% e à de 8%, em conformidade com a documentação comprobatória apresentada, descabendo qualquer reparo ao cálculo efetuado.

Receita não apurada pelo Fisco

Sobre a alegada receita de R\$ 50.512,17 que não teria sido considerada pelo Fisco, decorrente, conforme consignado pela contribuinte, de receita de prestação de serviços da obra Consórcio Ribeirão Verde, segundo relato da autoridade fiscal, todas as importâncias que compuseram a rubrica "prestação de serviços", que encerrou o período de 2000 com saldo de R\$ 65.133,39 foram consideradas na apuração da base de cálculo da contribuição (fl. 26).

Notificada, a contribuinte limitou-se a corroborar o que fora argüido na impugnação anteriormente apresentada, com a ressalva de que a imposição em destaque é reflexo do lançamento do imposto de renda, tratado no processo nº 10840.000220/2003-56.

DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão recorrida (fls. 698 a 713) deu provimento parcial à defesa. Como não houve recurso de ofício, restringirei o relatório apenas às parcelas do crédito mantido que consubstanciam o objeto do recurso voluntário.

Cumpre-me, porém, destacar, como já o fez as autoridades lançadora e julgadora de primeiro grau, bem como o próprio contribuinte, que se trata de autuação reflexa do IRPJ nos autos do processo nº 10840.000220/2003-56. Assim, posso adotar o resumo da decisão *a quo* que lá já elaborei (com a ressalva de que as referências a folhas são relativas àquele processo):

Custo orçado

A autoridade julgadora destaca que o agente fiscal constatou não haver elementos suficientes para identificar o montante de R\$ 2.850.228,19 como custos pertencentes à obra Jaboticabal.

Entendeu a autoridade que os documentos requeridos, na diligência fiscal, para a comprovação dos custos, não foram apresentados.

No contra-arrazoado, a contribuinte se limitou a apresentar "cópias de carta de garantia de créditos, de 'habite-se' expedidos pela Prefeitura Municipal e de livro razão". Neste livro, há registro apenas de duas transferências de saldo (R\$ 2.001.789,08 e R\$ 283.069,87), num total de R\$ 2.284.858,95 (fl. 675), valor inferior ao constante da planilha de fl. 574 (R\$2.850.228,19).

Ademais, o Livro Razão, apesar de ser obrigatório, não é hábil para comprovar os lançamentos realizados. Para tal exige-se o Diário, que não foi apresentado apesar de ter sido intimada com essa finalidade.

Alie-se a isso que, dos R\$ 2.284.858, 95, constam do livro diário apenas dois registros no mês de novembro de 1999 (R\$ 144.839,47 e R\$ 138.230,40 às fls. 284 e 675) e no mesmo mês consta no diário o crédito à obra de Jaboticabal no valor de R\$ 497.585,92 e, em dezembro, R\$ 205.928,00, os quais não constam do livro razão.

Também não foram atendidos os requisitos previstos na IN SRF nº 21/79 relativamente a contratos de longo prazo.

Assim, "verifica-se que a contribuinte não atendeu aos requisitos estabelecidos na norma em comento, tampouco comprovou inequivocamente a ocorrência do alegado custo, passível de ser deduzido da apuração da base de cálculo do IRPJ, razão pela qual não há como acolher suas alegações".

Participações societárias

Em relação ao resultado positivo em participações societárias no ano de 2000, o julgador de primeiro grau entendeu que, por não haver a exata correspondência entre o valor apurado de R\$ 272.783,48 e o declarado de R\$ 279.357,95, assim como a falta da composição do saldo declarado, a sua alegação não pode ser acolhida por ausência de prova.

Multa isolada

Sua manutenção decorre de o lançamento ter sido realizado em consonância com a legislação de regência.

Vale, contudo, observar que a autoridade julgadora não se manifestou, certamente por mero equívoco, neste processo, acerca das alegações da defesa sobre a aplicação de 8% ao revés de 32%. Já, no processo principal de IRPJ, assim asseverou:

Contestou a contribuinte a imposição da alíquota de 32% para o cálculo da estimativa do imposto de renda sob a alegação de que emprega materiais em todas as atividades que desenvolve. Segundo argüiu "a atividade desenvolvida pela impugnante é daquelas que tornam absolutamente impossível a sua realização sem o emprego de materiais. A mais simples dessas atividades, que é a terraplenagem, exige a colocação de POÇOS DE VISITAS, GUIAS, SARJETAS, REDE DE DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA, REDE DE ESGOTO, etc. (sic)".

A modalidade de apuração da base de cálculo do IRPJ por estimativa está prevista na Lei nº 9.249, de 1995, que prescreve como regra geral a aplicação da taxa de oito por cento sobre a receita bruta. Aplica-se percentual específico em determinadas situações, reservando a lei o de trinta e dois por cento da receita bruta para prestação de serviços em geral, com exceção de serviços hospitalares, a saber:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Vide Lei nº 11.119, de 205)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

Posteriormente, o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 6, de 1997, estabeleceu que na atividade de construção por empreitada a base de cálculo do imposto será de oito por cento quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade, ou de trinta e dois por cento quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, sem o emprego de materiais.

*A propósito, Hiromi Higuchi (in *Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, Atlas, 25ª ed., 2000*) registra que a redação do ato antes referido induz a entendimento distorcido, haja vista inexistir empreitada sem emprego de materiais. A melhor exegese do texto legal, segundo o autor, é a de que a distinção pretendida é entre materiais fornecidos pela empreiteira e os fornecidos por terceiros.*

Da interpretação dos textos legais antes descritos, em consonância com a doutrina do tributarista, deduz-se que se aplica a alíquota de oito por cento nas situações em que há emprego de materiais adquiridos a terceiros. Para tanto, não basta a mera alegação de que está implícito no tipo de atividade o uso de materiais. É imprescindível, além da efetiva comprovação do que fora aplicado, a prova de ter sido adquirido de terceiros, independentemente de a compra do material ter ocorrido em outro período.

O fato de a contribuinte não ter logrado comprovar a aplicação de materiais de terceiros levou a autoridade fiscal a aplicar a alíquota de trinta e dois por cento da receita na estimativa do lucro, conforme expressamente consignado (fls. 20/21, 650), com a ressalva de que quando houve comprovação aplicou-se a alíquota reduzida, de oito por cento, conforme ficou patente quando a contribuinte comprovou que a

atividade na obra L.C. Zequin foi a de comercialização de lotes remanescentes de seu estoque.

Pelas razões antes expostas, não há como acolher sua pretensão.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O sujeito passivo apresentou recurso voluntário, às fls. 726 a 734, mediante o qual aduz também as mesmas razões trazidas na autuação principal. Nas suas próprias palavras:

A recorrente esclarece tratar-se de processo instaurado em decorrência do que foi apurado por suposta infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, conforme processo nº 10840.000220/2003-56, motivo pelo qual as razões aqui oferecidas são do mesmo teor.

Assim, também reproduzo abaixo a respectiva parte do meu relatório confeccionado no processo matriz:

Participações societárias

O valor oferecido na declaração é maior que o apontado pela fiscalização. Nos originais da defesa:

"Conforme consta das cópias anexas do Diário nº 38, fls. 21, e Diário nº 38, fls. 29, bem como do Balancete Analítico (cópia anexa), o montante da participação nos dois consórcios não foi nem R\$ 272.783,48 e nem R\$ 279.357,95, mas sim R\$ 219.885,29, assim discriminados: Consórcio Ribeirão Verde – R\$ 126.885,29; e Consórcio Planalto Verde – R\$ 93.085,29. Ocorre que nesse montante de R\$ 219.885,29 foi incluído na declaração de rendimentos, sob a rubrica 'resultados positivos em participações societárias' e por equívoco de quem a elaborou, o valor de R\$ 59.472,36, que se refere a 'recuperação de despesas', valor este composto de 3 (três) parcelas, sendo uma de R\$ 59.110,95 escriturada no 'Diário' nº 37, fls. 19 (cópia anexa) e mais duas de R\$ 154,41 e R\$ 207,00 contabilizadas no 'Diário' nº 38 em outubro de 2000, que ainda se encontra em poder da fiscalização, e cuja cópia será apresentada posteriormente, se esse E. Conselho julgar necessária, posto que a recorrente não possui cópia dos lançamentos dessas duas parcelas de R\$ 154,41 e R\$ 207,00, totalizando assim, os R\$ 279.357,95. A justificativa para a divergência entre esse montante e o de R\$ 272.783,48 apontado pelos fiscais reside no fato de que eles incluíram nos valores das duas participações o valor de R\$ 52.898,19, que se refere a 'Ajuste do Patrimônio Líquido na CDU Empreendimentos Ltda.', escriturado no livro 'Diário' nº 38, fls. 29. Conclui-se, então, que o montante de R\$ 279.357,95 oferecido à tributação na declaração de rendimentos é realmente devido, embora mencionado de forma incorreta, porque comprehende, além das participações societárias nos dois consórcios, no montante de R\$ 219.885,29, também o valor de R\$ 59.472,36 relativo a 'Recuperação de despesas', que é igualmente tributável. Voltando ao montante de R\$ 272.357,95, apurado pela fiscalização, se dele for deduzido o valor de R\$ 52.898,19 (ajuste do Patrimônio Líquido da CDU) e incluído o de R\$ 59.472,36 (Recuperação de despesas), encontrar-se-á o montante de R\$ 279.357,65 que coincide

S

✓

com o que foi oferecido à tributação, embora com erro de centavos plenamente justificável".

Custo orçado

Conforme já plenamente comprovado, a recorrente contratou com os proprietários da gleba Jaboticabal, a construção de 664 casas e toda a infra-estrutura. Só esse fato seria suficiente para justificar que tal empreendimento demanda alguns anos e, portanto a adoção do "regime de progressão".

Se um detalhe qualquer não foi atendido por deficiência do setor contábil, isso não pode levar a desconsiderar todo o procedimento da recorrente amparado no regulamento do imposto de renda.

Em relação ao custo de R\$ 2.850.228,19, deve ficar claro que no curso de todo o procedimento fiscal, a recorrente jamais deixou de atender à fiscalização, especialmente no que se refere à apresentação do Diário; aliás, um deles ainda está de posse da Fiscalização. A recorrente não tem qualquer motivo para deixar de apresentar qualquer livro ou documentação.

Os R\$ 2.580.228,19 estão plenamente provados pela escrituração do livro diário e pela documentação. É provável que, pela complexidade dos fatos, não ter havido informações suficientes para levar as autoridades fiscais a sua aceitação, uma vez que houve no período duas sistemáticas de escrituração, com códigos diferentes: até out/99, os custos foram registrados diretamente na conta "obra de jaboticabal – código 507.4" no montante de R\$ 2.001.789,08, que foi transferido para a conta "custo orçado – código 490.3". A partir deste mês, os custos passaram a ser lançados diretamente no "custo orçado", "com os montantes contabilizados nos livros 'diário' número 33, fls. 3, 5, 6, 10 a 13, e 17 a 21, nos montantes de R\$ 144.839,47, R\$ 138.230,40, R\$ 630,00, R\$ 9.125,00 e R\$ 555.614,82".

Não é admissível que todo o valor recebido da obra seja considerado como despesa, mas não se aceite um centavo sequer como custo.

Receitas submetidas ao percentual de 32%

Destaca que "onde a lei não distingue, não é lícito ao intérprete distinguir". E nas suas palavras:

"Assim, quando o Ato declaratório Normativo nº 6, citado na decisão, estabelece que na atividade de construção por empreitada o imposto será de 8% quando houver emprego de materiais, esses materiais tanto poderão ser confeccionados na própria obra como adquiridos de terceiros. Não foi por outro motivo que a recorrente afirmou que a atividade por ela desenvolvida é daquelas que torna absolutamente impossível a sua realização sem o emprego de materiais. A mais simples dessa atividade, que é a terraplanagem, exige a colocação de guias, sarjetas, rede de distribuição de água, rede de esgoto e outras. Ainda que por um esforço de interpretação, pudesse ser entendido que os materiais teriam que ser adquiridos de terceiros, são inúmeras as compras feitas pela recorrente em todos os anos, conforme notas fiscais que já constam o processo e mais as

que se junta agora no original, apenas como exemplo, porquanto a sua quantidade é muito grande. Lamentavelmente, os ilustres fiscais não se deram ao trabalho de fazer essa verificação, não havendo qualquer intimação a esse respeito. Finalmente, é importante ressaltar que as aquisições de materiais não devem ser necessariamente para uma determinada obra, pois esta exigência não está prevista em lei ou qualquer ato. Tais aquisições podem, e quase sempre são, para formação de estoque e às vezes aproveitando uma oferta de preço favorável".

Multa isolada

A multa isolada é improcedente pela simples constatação da jurisprudência do Conselho que não admite concomitantemente a multa de ofício.

É o Relatório.

A handwritten signature consisting of two stylized, cursive letters, possibly 'J' and 'J', written in black ink.

Voto

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Relator

Entendo que o proferido no lançamento do IRPJ norteia a decisão dos lançamentos decorrentes. Desta feita, em face de não ter havido pela defesa qualquer alegação específica relativa à autuação de Contribuição Social sobre o Lucro, adoto integralmente o voto por mim proferido no processo nº 10840.000220/2003-56 relativo ao lançamento de IRPJ:

Custo orçado

Discordo da linha da Delegacia de Julgamento que considerou não comprovados os dispêndios relativos ao intitulado empreendimento "Obra Jaboticabal", porque só teria apresentado seu razão analítico e não o diário apesar de especificamente intimado para tal.

Não se extrai dos autos que o sujeito passivo tenha se omitido em apresentar o diário ou que o diário entregue não corrobore os dados registrados no razão. Aliás, a autoridade julgadora de primeiro grau aparenta até mesmo desqualificar os registros no razão ao afirmar que "Há outra apropriação, no mesmo mês, lançada como crédito da obra Jaboticabal, de R\$ 497.585,92, que não figura no livro razão. No mês de dezembro consta lançamento de R\$ 205.928,81 (fl. 289) que também não figura no livro razão". Nada obstante, esses dois valores apontados pela Delegacia de Julgamento estão, sim!, registrados no razão na conta "resultados de exercícios futuros" (fl. 78 e 81 do Razão na fl. 675 dos autos).

Outro ponto que merece destaque diz respeito ao fato de o montante dos dispêndios apresentados em planilha pelo sujeito passivo (fl. 574), ou seja, R\$ 2.850.228,19, é absolutamente congruente com os registrados em seu razão analítico (fl. 675), conforme cálculo abaixo discriminado:

$$\begin{aligned} & R\$ 2.001.789,08 \text{ (fl. 78 do Razão)} \\ & + R\$ 292.824,87 \text{ (fl. 78 do Razão)} \\ & + R\$ 761.543,63 \text{ (fl. 81 do Razão)} \\ & - R\$ 205.928,81 \text{ (fl. 81 do Razão)} \\ & = R\$ 2.850.228,77 \end{aligned}$$

As três primeiras parcelas se referem a totais de valores debitados nas contas representativas do empreendimento, que foram deduzidas da parcela de R\$ 205.928,81 por não representar dispêndio, mas apenas a transferência de resultados de exercícios futuros para conta de resultado do exercício.

Tais valores me aparecam ser absolutamente compatíveis com as receitas apuradas pela autoridade relativas ao empreendimento num montante total de R\$ 3.544.644,28 (fl. 24).

Na verdade, pelos registros do razão, as receitas somam valor ainda maior (R\$ 4.023.866,11) resultado da soma das seguintes parcelas: R\$ 2.841.129,55 + R\$ 497.585,92 + R\$ 79.749,60 + R\$ 175.836,25 + R\$ 429.564,79, o qual subtraído do montante de dispêndios (R\$

2.850.228,77) e do valor oferecido à tributação (R\$ 205.928,81), redonda um montante diferido de R\$ 927.708,53, que corresponde ao saldo final da conta "resultados de exercícios futuros", bem como o valor de conta de PL intitulada "Conjunto Residencial Jaboticabal", às fl. 577.

Também reputo infundada a seguinte afirmação da autoridade fiscal às fl. 649: "sobre o custo informado como 'incorrido' no ano sob análise (1999) ... não foram apresentados elementos para se aferir que tais custos referem-se ao empreendimento em tela e de que não foram apropriados nos custos normais daquele ano-calendário".

Ora, os custos totais informados na declaração de rendimentos somam R\$ 1.379.674,57 para uma receita declarada de R\$ 2.046.282,13 (fl. 450). Assim, é impossível que o total dos dispêndios (R\$ 2.850.228,19) com o empreendimento "Jaboticabal" e até mesmo improvável que parte significativa deste valor estejam abarcados no custo já deduzido na DIPJ.

Todos os elementos carreados aos autos vogam a favor do sujeito passivo no sentido de provar a ocorrência de tais dispêndios e que são relativos ao empreendimento "Jaboticabal".

Nada obstante, concordo com a autoridade fiscal quando afirma (fl. 649) que "à luz da legislação que rege a matéria, que uma vez adotada a opção de se apurar o lucro pelo método da progressão (custo orçado) para determinado empreendimento, esta deve ser computada na apuração individual do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento e, como essa opção diz respeito somente a imóveis vendidos, entende-se que a contabilidade não deverá registrar custos orçados apropriáveis a unidades a vender. Assim, imprescindível seria a apresentação de todos os documentos (contratos e aditivos) para análise da evolução do empreendimento como um todo, de forma a não deixar dúvidas quanto: às vendas realizadas, aos prazos para a conclusão das obras, os globais contratados".

Ora, é evidente que houve dispêndios com o empreendimento. Todavia, os custos para serem reconhecidos dependem do princípio da confrontação com a receita. A própria defesa afirma que "contratou ... a construção de 664 casas, incluindo os trabalhos de infra-estrutura". Evidentemente os dispêndios com a realização da infra-estrutura do estabelecimento não podem ser apropriados totalmente como custos do ano-calendário.

Também é evidente que os custos relativos a imóveis não vendidos não podem ser reconhecidos como custo do período-base e confrontados com a receita relativa a imóveis vendidos.

Pois bem, a forma de apuração do resultado nesse tipo de empreendimento é disciplinada, de longa data, pela IN SRF nº 84/79.

O referido ato normativo determina que se registre a formação do custo por meio do registro de inventário das unidades imobiliárias. Abaixo transcrevo alguns trechos pertinentes do diploma:

3.1 - O contribuinte deverá manter registro permanente de estoque, para determinar o custo dos imóveis vendidos.

3.2 - O registro permanente de estoque de imóveis será feito em livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados, a critério do contribuinte.

(...)

3.9 - No caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deverá discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta.

(...)

7.5 - Os custos pagos ou incorridos referentes a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

É dessa forma que deve proceder o sujeito passivo para identificar precisamente o custo de cada unidade vendida. Aliás, ele pode até apropriar custos ainda não pagos ou contratados; custos de natureza estimada, que são chamados tecnicamente de "custo orçado". Assim, também dispõe a instrução normativa:

9.1 - Se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo do imóvel vendido, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar.

Assim, todos os custos (passados, presentes e futuros) relativos às unidades vendidas podem ser deduzidos, mas é essencial que haja comprovação de que tais custos efetivamente se referem ao que foi vendido.

Não são todos os dispêndios incorridos no empreendimento durante o ano-base que devem ser confrontados com a receita, mas sim os custos, pagos ou não, contratados ou não, efetivos e estimados, mas especificamente relacionados com cada unidade negociada.

O recorrente, em momento processual algum, apesar de especificamente intimado para tal, nem sequer identificou quais unidades foram vendidas, quanto mais o custo a elas relativo.

O seu clamor de que seria impossível realizar um empreendimento dessa monta sem haver custos não supre a falta de comprovação. Não se discute, aqui, se houve ou não custos, mas sim de quanto foram tais custos.

Sem a comprovação dos custos do período, nada pode ser reconhecido.

Participações societárias

É importante se destacar que a autoridade fiscal promoveu o lançamento com base no cotejo entre as receitas declaradas e as escrituradas. O que estava escriturado, mas não declarado foi objeto de autuação.

Podemos claramente aferir que o agente fiscal tomou por base como valor declarado apenas o que consta do item 08 (receita da prestação de serviços às fls. 487), conforme demonstrativo de fls. 25. Deixou de incluir os demais resultados, como o valor de R\$ 279.357,95 relativo aos resultados positivos em participações societárias declarados (fl. 487).

Nos anos anteriores, a autoridade de primeiro grau acatou a alegação, porque o montante apurado e declarado são exatamente os mesmos. Já no ano de 2000, a não coincidência dos valores levou o julgador a manter a autuação integralmente. Creio que aí errou. Ora, se o montante levado à declaração (R\$ 279.357,95), fosse de idêntico valor ao apontado na impugnação (R\$ 126.800,00 + R\$ 93.085,29 + R\$ 52.898,19 = R\$ 272.783,48), certamente a autoridade julgadora a quo o teria excluído da autuação, como fez em relação aos demais anos-calendário. O fato, contudo, de o valor declarado ter sido superior legitima tratamento diverso, apesar de os itens apontados são os mesmos? Considero que não.

Nada obstante, no recurso voluntário, a defesa aponta como resultado em participações apenas as duas primeiras parcelas (com pequenas divergências de valores quanto à primeira, certamente por erro de digitação), ou seja, R\$ 126.800,00 (Consórcio Ribeirão Verde) e R\$ 93.085,29 (Consórcio Planalto Verde), num total de R\$ 219.885,29, o qual deve ser excluído da autuação.

Receitas submetidas ao percentual de 32%

A autoridade fiscal identificou precisamente (item 53 do termo de conclusão fiscal às fls. 20) para quais obras não havia prova do emprego de materiais adquiridos de terceiros.

Assim, seria necessário que a recorrente carreasse aos autos algum elemento probatório de que empregou materiais a essas obras e não apenas apresentar notas fiscais relativas a compra de materiais, uma vez que há outros serviços em que se considerou o emprego de materiais e, por isso, foram suas receitas tributadas com base no percentual de 8%.

Para tal, bastaria apresentar os contratos de prestação de serviço em que constasse qual é o encargo do empreiteiro. A recorrente, contudo, persiste na linha de defesa de que suas atividades exigem o emprego de materiais. Isso, contudo, não é o foco da questão, mas sim a quem incumbia o fornecimento de tais materiais: à autuada ou ao outro contratante.

Multa isolada

No julgado do recurso nº 149.278, assim externei minha posição sobre o tema:

Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:

Número do 108-128691

Recurso:

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do 13502.000331/2001-20

Processo:

Tipo do RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Recurso:

Matéria: IRPJ

Recorrente: CATA NORDESTE S.A.

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

Data da 12/04/2004 15:30:00

Sessão:

Relator(a): José Clóvis Alves

Acórdão: CSRF/01-04.930

Decisão: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os

**Decisão: Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius Neder
de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior
e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao
recurso.**

Inteiro Teor do

Acórdão

Ementa: IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ

**COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento
com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a
opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e
adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A
Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o
imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário,
desde que demonstre, através de balanços ou balancetes
mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do
imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real
do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº
9.430/96).**

**A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou
150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o
valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes
em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c
art. 2º).**

**A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado
sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido
e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da
apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo
da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a
estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput
c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").**

**A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a
que se referem os fatos geradores, como nos anos
subsequentes dentro do período decadencial contado dos
fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do
balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre
o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.**

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a **PREVENÇÃO GERAL** e a **PREVENÇÃO ESPECIAL**.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em *Direito Penal Tributário*. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumprirem não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Com base no termo de conclusão fiscal (fl. 19 a 21) e nas planilhas apresentadas pela fiscalização (fls. 188 a 193), constata-se que as multas isoladas foram lançadas sobre valores declarados pelo sujeito passivo e não sobre as diferenças objeto do lançamento de ofício de IRPJ. Em síntese, não houve lançamento sobre um mesmo valor de multa proporcional e isolada. Por isso, devem ser mantidas tais sanções pecuniárias.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir da autuação o valor de R\$ 219.885,29 relativamente ao ano de 2000.

Assim, voto no mesmo sentido do proferido no processo-matriz, vale dizer, para excluir o valor de R\$ 219.885,29 da base de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, relativamente ao ano de 2000 e para manter os demais valores, dentre os quais, as multas isoladas constituídas em razão da falta de recolhimento de estimativas.

Sala das Sessões - DF, em 27 de junho de 2008


GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES

