



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10845.002776/2004-18
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.835 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2013
Matéria Auto de Infração - IRPJ
Recorrente TECNOBASES CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

OMISSÃO DE RECEITA. RECEBIMENTO PARCELADO.

A pessoa jurídica sujeita à tributação pelo lucro real submete-se ao regime de competência no registro das mutações patrimoniais. Na hipótese de omissão de receita, a tributação ocorre no respectivo regime, independentemente da forma ou prazo de recebimento.

UNIDADES IMOBILIÁRIAS VENDIDAS A PRAZO. INOBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES DE DIFERIMENTO DO RESULTADO.

O diferimento do resultado na venda a prazo de unidades imobiliárias depende do respeito às condições previstas no art. 413 do RIR/99, com as disposições previstas nas Instruções Normativas SRF 84/79, 23/83 e 67/88.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÚCRO LÍQUIDO - CSLL, PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS.

As normas aplicáveis ao regime do lucro real alcançam os lançamentos decorrentes do Imposto sobre a Renda. O valor total da receita com as vendas de bens imóveis ou direitos a eles relativos, independente da condição, nos termos do instrumento público ou particular de compra e venda ou de promessa de compra e venda, integra o faturamento (receita bruta), base de cálculo das contribuições, no mês da efetivação das vendas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Roberto Caparroz de Almeida, José Sérgio Gomes, Rafael Correia Fuso, João Carlos de Lima Junior e Marcos Vinicius Barros Ottoni.

Relatório

Trata-se de auto de infração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e demais lançamentos dele decorrentes: Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), relativos aos períodos de apuração do ano-calendário 2000, com a exigência de crédito tributário total no valor de R\$ 1.376.173,03.

Os créditos foram constituídos ante a insuficiência na apuração do lucro referente à venda de diversas unidades imobiliárias, que deveriam ser reconhecidas quando contratado o negócio jurídico entre as partes.

As omissões de receitas apuradas, as datas dos fatos geradores, a descrição dos imóveis vendidos, os valores tributáveis e o enquadramento legal de cada hipótese estão discriminados no Auto de Infração, no Termo de Constatação Fiscal e no anexo elaborado pela fiscalização, denominado Demonstrativo dos Valores Tributáveis.

A fiscalização foi programada a partir de denúncia efetuada pelo Sr. Ricardo Gama, protocolizada em 26 de fevereiro de 2004, que, em síntese, alega ter adquirido um apartamento de cobertura a ser construído pela Contribuinte, com valor total quitado de R\$ 379.804,29, sendo que no contrato de compra e venda que lhe foi entregue consta apenas o valor de R\$ 253.000,00, o que, segundo o denunciante, o lesaria em razão do Código do Consumidor e, por via de decorrência, implicaria sonegação fiscal por parte da empresa.

O denunciante aduz, ainda, que *foi lesado em uma construção não levantada e os representantes da empresa construtora se recusam a corrigir os valores negociais.*

A tributação da Contribuinte se deu pelo lucro real trimestral, conforme DIPJ acostada aos autos.

O Termo de Constatação Fiscal descreve os fatos tributáveis, que, em síntese, se referem a(o):

1) receitas decorrentes das vendas realizadas de 08 (oito) apartamentos do Edifício Porto Monte Carlo (aptos. 14, 23, 44, 52, 63, 81, 82 e 102), que não foram apropriadas pelo contribuinte nas contas de receitas e não tiveram seus valores levados à tributação no ano 2000;

2) valores recebidos no ano de 2000, da venda de 05 apartamentos do Edifício Porto Messina (aptos. 41, 91, 92, 121 e 122) no total de R\$ 186.395,51, que foram escriturados como receita postergada em contrapartida de conta de adiantamento de clientes, mas que também não foram levadas à tributação;

3) fato de que o contribuinte não apresentou planilha de cálculo de custo orçado ou qualquer outra informação, conforme determina a IN/SRF n° 84/79, que possibilitasse a apuração dos valores que seriam tributados ou postergados no ano de 2000;

4) não demonstração de que os valores foram levados à tributação posteriormente, dentro do prazo de 2 (dois) anos, que seria o tempo de construção, até a entrega das chaves.

Intimada da exigência em 01 de outubro de 2004, a Contribuinte apresentou impugnação e anexou documentos em 03 de novembro de 2004.

Conforme o relatório da DRJ, que tomamos emprestado neste ponto, a Contribuinte alegou resumidamente que:

1. A fiscalização elaborou o "Demonstrativo dos Valores Tributáveis", que acompanha o "Termo de Constatação Fiscal", onde, simplesmente, considerou como receita omitida o valor total de cada contrato de venda das 13 (treze) unidades imobiliárias, não obstante:

a) Na sua esmagadora maioria, tenham sido ditos imóveis alienados a prazo, com o recebimento do preço fixado, em alguns casos, até o ano de 2004, e;

b) A edificação "Residencial Porto Messina" não tenha saído do papel, sendo que os valores recebidos, em decorrência dos contratos firmados, foram devolvidos aos respectivos adquirentes.

2. Vale dizer, promoveu a tributação integral do preço de venda contratado, ainda que apenas parcialmente recebido (ou não recebido), desconsiderando qualquer custo, efetivo, desembolsado pela impugnante, na edificação do "Edifício Porto Monte Carlo";

3. Ainda que a impugnante tenha recebido, efetivamente, no ano-calendário de 2000, com a venda das unidades referidas na autuação, a parcela de R\$ 889.827,50, conforme Demonstrativo anexo — doc. n° 02 (fl. 292), a fiscalização promoveu a tributação do valor total dos contratos, na soma, equivocada, de R\$ 1.790.073,10, como lucro desse ano, quando o total correto seria R\$ 2.016.107,81, como indicado no doc. n° 02;

4. O autuante tributou como lucro o valor total dos contratos de alienação dos imóveis, desprezando dois aspectos fundamentais:

a) por se tratar, na maioria dos casos, de venda a prazo, grande parte do valor desses contratos somente seria recebida nos anos-calendário seguintes, e

b) a existência de custos efetivamente realizados até as datas das respectivas vendas, devidamente contabilizados.

5. Na medida em que considerou os registros contábeis da impugnante inábeis para permitir a apuração do efetivo

resultado, posto que, nas suas próprias palavras, “O contribuinte não apresentou planilhas de cálculos de custo orçado ou qualquer outra, conforme IN 84/79, que possibilitasse a apuração dos valores a serem tributados ou postergados no ano 2000”, cabia-lhe, nos expressos termos da lei de regência, promover o arbitramento de seu lucro.

6. Diz que, nos termos do art. 142 do CTN, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Refere que a fiscalização, mediante a utilização de critérios absolutamente pessoais, abandona por completo a escrituração contábil e não podia, como fez, considerar, exclusivamente, o valor das receitas, ainda por receber, constante dos contratos firmados com os adquirentes das unidades imobiliárias, para tributá-la com base no lucro real e que, neste caso, deveria ser arbitrado o lucro nos termos dos art. 530 e 534 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/99);

7. Cita que o lucro arbitrado a ser processado será determinado mediante a aplicação do percentual de 9.6%, a incidir sobre a receita bruta efetivamente recebida no trimestre, dela deduzido o custo dos imóveis devidamente comprovados.

8. Considera que, em princípio, a tributação via lucro arbitrado seria sempre mais onerosa do que a tributação pelo lucro real e que, no caso, é absurdo ter ocorrido o contrário, conforme o demonstrativo de arbitramento do lucro que apresenta à fl. 279, onde a insuficiência de lucro a lançar seria de R\$ 158.135,74.

9. Refere que a mesma base de cálculo do IRPJ deve ser utilizada no cálculo da CSLL, em face do art. 57 da Lei nº 8.981/95.

10. Quanto ao PIS e à COFINS, refere que também devem incidir segundo os critérios da legislação do IRPJ, ou seja, sobre a receita bruta efetivamente recebida, consoante orientação da IN nº 41, de 28/04/89, confirmada pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.221, de 04/09/2001. Acrescenta, ainda, que a referida Medida Provisória tenha sido editada posteriormente aos eventos do presente processo, seus efeitos devem retroagir, segundo a lição de Hiromi Higuchi.

A Delegacia de Julgamento de Santa Maria (RS) decidiu, por unanimidade, julgar os lançamentos procedentes, conforme acórdão proferido em 15 de janeiro de 2008.

A contribuinte, intimada da decisão em 25 de fevereiro de 2008, interpôs Recurso Voluntário em 24 de março de 2008.

Em relação aos fatos, o Recurso Voluntário basicamente reproduz os argumentos expendidos na impugnação, acrescidos de contestação quanto ao fato de ter apresentado impugnação perante a DRJ-I/São Paulo, no que não obteve êxito, já que a autoridade que decidiu o litígio foi a DRJ Santa Maria (RS), em flagrante contradição com as razões que levaram à criação dessas repartições.

Nesse sentido, colaciona um excerto de autoria de Luiz Henrique Barros de Arruda, ex-Coordenador do Sistema de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal, em obra publicada pela Editora Resenha Tributária.

A Recorrente, na esteira do seu raciocínio, alega PRELIMINAR DE NULIDADE do acórdão proferido, em razão da incompetência da DRJ Santa Maria para julgar a matéria.

Em síntese, a nulidade decorreria dos seguintes fundamentos:

1. *Que o julgamento, em primeira instância, do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, compete às DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO, nos termos do artigo 25, I, do DECRETO Nº 70.235/72 (com a redação do artigo 64 da MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35(2001), sendo que, pelo § 5º desse artigo 25, "O Ministro de Estado da Fazenda expedirá os atos necessários à adequação do julgamento à forma referida no inciso I do caput".*

2. *Que o Sr. Ministro da Fazenda, no uso dessa delegação normativa, estabeleceu, na PORTARIA MF Nº 259/2001 ("REGIMENTO INTERNO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL"), em seus artigos 229, II, e respectivo ANEXO V, a competência da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO - I, para o julgamento dos processos oriundos da DRF SANTOS. Posteriormente, pela PORTARIA MF Nº 030/2005, artigos 224 e 225, determinou que compete às DRJ "julgar, em primeira instância, conforme Anexo V, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, ...", onde, igualmente, atribuiu à DRJ/SÃO PAULO I a competência para o julgamento deste processo.*

3. *Não obstante essa atribuição de competência à DRJ/SÃO PAULO I para decidir o processo, o Sr. SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, com base em delegação constante do artigo 237 da PORTARIA MF Nº 259/2001 (e do artigo 230, inciso XXVII, da PORTARIA MF Nº 030/2005), alterou dita competência, mediante a PORTARIA RFB Nº 10.795/07, atribuindo-a à DRJ / SANTA MARIA (RS), que proferiu a decisão ora recorrida.*

4. *Data maxima venia, essa delegação, deferida ao Sr. Secretário da Receita Federal, pelos artigos 237 da PORTARIA MF Nº 259/2001 e 230, inciso XXVII, da PORTARIA MF Nº 030/2005, para alterar a jurisdição das DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO, é nula de pleno direito, posto que em aberto confronto com o que se contém na LEI Nº 9.784/99, que "Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal", ao estabelecer, em seu artigo 13, I, que "Não podem ser objeto de delegação: I — a edição de atos de caráter normativo".*

5. *Com efeito, na medida em que a legislação consubstanciada no § 5º do artigo 25 do DECRETO-LEI Nº 70.235/72 atribuiu, expressamente, ao MINISTRO DA FAZENDA, o poder de editar "atos de caráter normativo" relativos à competência para o julgamento de processos administrativos, não poderia essa autoridade, diante da categórica vedação estabelecida pela LEI Nº 9.784/99, delegar tal atribuição ao SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, razão da completa nulidade do ACÓRDÃO Nº 01-8.766, da DRJ / SANTA MARIA (RS), ora recorrido, que cumpre seja decretada por esse E. Tribunal Administrativo.*

Quanto ao mérito, a Recorrente repete os argumentos apresentados na impugnação, já expostos, e cita os artigos 530 e 534 do RIR/99, bem como acórdãos deste Conselho, para subsidiar sua tese de que o lucro deveria ser arbitrado pela autoridade fiscal, à razão de 8%, acrescido de 20 pontos percentuais, ou seja, no montante de 9,6%, conforme a IN 93/97.

Argumenta que, em princípio, a tributação via lucro arbitrado seria sempre mais onerosa do que a tributação pelo lucro real, para, na sequência, afirmar ser paradoxal a decisão recorrida, com vistas a refutar a argumentação exposta, no sentido de que a tributação levada a efeito na autuação (**Lucro Real**), seria muito mais gravosa da que decorreria do **Arbitramento do Lucro**, incidente em face da falta dos elementos necessários à apuração do lucro real, a qual, como é sabido, não é benéfica ao contribuinte.

Em seguida, a Recorrente elabora cálculos hipotéticos e apura percentuais de tributação a partir desses números, no intuito de provar o descabimento da autuação com base no lucro real.

No que tange à CSLL, defende que a base deve ser a mesma aplicável, conforme seu entendimento, ao IRPJ, nos termos do artigo 57 da Lei n. 8.981/95.

Por fim, quanto ao PIS e à COFINS, argumenta que ambos incidem sobre a receita bruta efetivamente recebida, consoante antiga orientação da própria Secretaria da Receita Federal, consubstanciada na Instrução Normativa N° 41, de 28/04/89. Aduz, ainda, que o regime de caixa para o cálculo de tais contribuições foi confirmado pelo artigo 2° da Medida Provisória N° 2.221/2001 e que este dispositivo, ainda que editado posteriormente aos fatos, deve ser aplicado retroativamente.

Posteriormente, em 25 de julho de 2011, a Recorrente encaminhou por SEDEX a este Conselho, argumentos complementares a tudo o que já foi relatado, nos quais apresenta nova PRELIMINAR, em que tece comentários acerca da “Atuação do julgador no processo fiscal” e colaciona diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, cujo teor, em síntese, busca evidenciar o caráter técnico do julgamento administrativo, como forma de se controlar a legalidade do lançamento.

Tudo isso, nas próprias palavras da Recorrente, para *justificar a adução de argumentos e matéria de direito não levantados na impugnação e no recurso interpostos, para os quais a RECORRENTE pede a compreensão de V. Exa (verbis)*.

Os novos argumentos apresentados foram:

1. As LEIS COMPLEMENTARES n. 7/70 e 70/91, atribuíram, respectivamente, ao PIS e à COFINS, desde a sua criação, fatos-geradores mensais, consoante se vê nos seus artigos 6º, § único, e 2º, também respectivamente, sendo que, com referência ao ano-calendário de 2000, o artigo 18 da MEDIDA PROVISÓRIA N° 1991-12, de 14/12/1999, estabeleceu que "O pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores".

2. Sendo assim, a exigência tributária realizada com base nos fatos geradores 1º/trimestre/2000, 2º/trimestre/2000, 3º/trimestre/2000 e 4º/trimestre/2000, como constou dos autos de infração respectivos, é absolutamente ilegal, o que deverá ser decretado por essa E. PRIMEIRA SEÇÃO DO CARF.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

No intuito de enfrentar todas os argumentos suscitados pela Recorrente, passamos à análise das duas questões preliminares suscitadas.

1. Da nulidade da decisão proferida pela DRJ Santa Maria

No que tange à alegação de nulidade em razão da decisão proferida pela DRJ de Santa Maria, entendo que não há qualquer fundamento que lhe permita prosperar.

Em apertada síntese, é notório que a administração pública moderna deve atuar em sintonia com os princípios da legalidade e da eficiência, entre outros, à luz dos preceitos consagrados pelo artigo 37 da Constituição.

Na seara administrativa adota-se, quase à unanimidade, a teoria desenvolvida pelo iminente jurista alemão Otto Giercke, que conferiu à estrutura do aparato estatal características orgânicas, naquilo que se convencionou chamar de Teoria do Órgão (ou Teoria Orgânica).

Essa teoria, amplamente aceita pela doutrina e jurisprudência brasileiras, entende que os órgãos da administração pública são centros de competências, dotados, portanto, de atribuições e deveres legalmente previstos.

Nesse sentido, seriam órgãos a Receita Federal do Brasil, o Departamento da Polícia Federal, a ANVISA, e assim por diante. E cada órgão, como centro de competências administrativas, possui necessariamente funções, cargos e agentes, mas é distinto desses elementos, que podem ser modificados, substituídos ou retirados, sem qualquer supressão da unidade orgânica.

O pilar fundamental da Teoria do Órgão consiste no princípio da **imputação volitiva**, ou seja, a vontade do órgão é imputada à pessoa jurídica a cuja estrutura pertence. Há, pois, uma relação jurídica externa, entre a pessoa jurídica e outras pessoas, e uma relação interna, que vincula o órgão à pessoa jurídica original. Tanto assim que os órgãos da administração pública não possuem personalidade jurídica.

Nesse sentido, todos os atos administrativos, obviamente praticados pelos respectivos agentes, revelam manifestações de vontade do próprio Estado, visto que qualquer medida que tenha por objetivo atacar tais atos deve ser proposta contra o Poder competente, e não contra o agente ou órgão que os proferiu.

Tal é a hipótese dos atos administrativos de natureza tributária, contra os quais os contribuintes apresentam impugnações ou recursos contra a Fazenda Pública (União, por exemplo), mas jamais contra o agente ou órgão que os exteriorizaram.

Isso decorre da **unicidade da administração pública**, que em homenagem ao princípio da eficiência pode (e deve) repartir competências no sentido de melhor atender aos interesses da sociedade.

E é exatamente no exercício desse poder-dever que se inscrevem os atos administrativos guerreados pela Recorrente.

Note-se que, ao citar expressamente o artigo 13 da Lei n. 9.784/99, que estabelece as hipóteses que não podem ser objeto de delegação, olvida-se a Recorrente do artigo precedente, que estatui:

Art. 12. Um órgão administrativo e seu titular poderão, se não houver impedimento legal, delegar parte da sua competência a outros órgãos ou titulares, ainda que estes não lhe sejam hierarquicamente subordinados, quando for conveniente, em razão de circunstâncias de índole técnica, social, econômica, jurídica ou territorial.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se à delegação de competência dos órgãos colegiados aos respectivos presidentes.

De se notar que a disposição normativa permite, inclusive (salvo vedação expressa), a delegação da competência.

Ocorre que a palavra **delegação**, nos termos do artigo mencionado, implica automaticamente a transferência de *um órgão para outro*, o que é diferente da hipótese alegada, em que os citados atos apenas **distribuíram a competência** dentro do órgão denominado Receita Federal do Brasil.

E, por certo, não há, na lei, qualquer óbice a isso.

Aliás, a existência de diversas delegacias de julgamento, bem como do próprio CARF, são exemplos clássicos que a doutrina publicista utiliza para justificar as hipóteses de repartição de competência (no sentido de *delegação interna de competências*, no dizer de alguns autores), como é o caso do critério territorial (divisão da RFB em Regiões Fiscais) e do critério jurídico (existência de dois níveis de julgamento administrativo em matéria tributária, em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição).

Nesse sentido deve ser reconhecida a unicidade da Receita Federal, como órgão dotado de competências para a administração dos tributos federais e dos julgamentos em primeira instância.

Tanto assim que, partindo da mesma premissa, este Conselho editou a Súmula n. 27, que vaticina:

Súmula CARF n° 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

É cediço que no ordenamento jurídico brasileiro as competências originárias são destinadas aos titulares de Poder, que, mediante atos normativos (legais e infralegais), as distribuem pelos diversos órgãos da administração pública.

O Presidente da República outorga competências aos Ministros de Estado que, por seu turno, as outorgam aos Secretários, e assim sucessivamente. É natural no direito pátrio a sequência composta de lei, decreto, portaria e instrução normativa, entre tantas outras possíveis e existentes.

Negar a validade dessa sequência jurídica, orgânica e absolutamente necessária, seria paralisar toda a atividade estatal. Aliás, a prevalecer o entendimento defendido pela Recorrente, muitas das instruções normativas expedidas pela Receita Federal, bem como as portarias positivadas pelos diversos Ministérios seriam nulas, inclusive algumas daquelas que a própria Recorrente utiliza como argumento de defesa!

Por fim, a Recorrente ainda incorre em erros ao citar, por diversas vezes, normas jurídicas que já estavam revogadas ao tempo dos respectivos fatos, a exemplo da IN 79/89 e da Portaria MF N. 259/2001 (Regimento Interno da RFB), que, portanto, não podem ser aplicados às hipóteses dos autos.

Ante o exposto, voto pelo afastamento da nulidade suscitada.

2. Preliminar pela aceitação de novos argumentos, apresentados em complemento à impugnação

Conquanto os argumentos aduzidos nas informações complementares sejam questões de direito, não vislumbro qualquer problema em aceitá-los, de modo a considerar, neste voto, os elementos neles contidos.

Assim, enfrentadas as questões preliminares, passamos ao julgamento do mérito.

3. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) – Receitas omitidas

O argumento apresentado pela Recorrente defende que o lançamento tributário não poderia ser feito com base na tributação pelo Lucro Real, mas sim pela sistemática do Lucro Arbitrado, ante a desconsideração da contabilidade pela autoridade fiscal.

Entendo que em nenhum momento, à luz do que consta dos autos, a contabilidade da Contribuinte foi questionada pela autoridade fiscal. Prova disso é que em praticamente todos os termos de intimação foram solicitados documentos e registros contábeis da empresa, como se pode perceber já no Termo de Início de Fiscalização, cientificado em 13 de abril de 2004, no qual se determina a apresentação dos seguintes documentos:

- *Livros : Diário, Razão, LALUR (Apuração do Lucro Real) e demais Livros comerciais e fiscais a que estejam obrigados;*
- *Documentos de custos e receitas (notas fiscais, duplicatas, recibos etc.);*
- *Contratos/Instrumentos de compra/venda de imóveis e eventuais instrumentos de rescisão de contratos. Os elementos acima solicitados referem-se ao ano de 2000.*
- *DCTF;*
- *DARFs dos tributos : IRPJ, IRRF, CSLL, PIS, COFINS;*

- *Recibos de entrega e respectivas declarações de informações da pessoa jurídica;*
- *Atos Constitutivos e alterações;*
- *Balanço patrimonial.*

Na sequência, por meio de Termo de Intimação entregue 12 de agosto de 2004, a autoridade lançadora solicitou esclarecimentos e documentos relativos aos contratos de mútuo realizados entre a **Tecnobases e a Real Consultoria de Imóveis (conta razão 27602)**, bem como informações sobre a data em que foram apropriadas as receitas do *Residencial Porto Messina*, lançadas como **Adiantamento de Clientes**, no Balanço de 2000.

No mesmo sentido, também foi solicitado à Contribuinte, mediante Termo de Intimação datado de 31 de agosto de 2004, diversos documentos previstos nas IN/SRF 84/79, 23/83 e 67/88, que regem as normas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, a saber:

- *Livro Registro Permanente de Estoques (livros, fichas, mapas ou formulários), com a determinação do custo dos imóveis vendidos, referente ao ano de 2000;*
- *Livro Registro de Inventário, contendo os lançamentos dos 5 últimos exercícios.*

Ademais, no Termo de Verificação Fiscal a autoridade declarou:

Que a empresa lançou em seu livro razão, fls. 385 e 386, os valores recebidos no ano de 2000, das unidades imobiliárias citadas - ap. 41,91,92,121 e 122, do RESIDENCIAL PORTO MESSINA, no total de R\$ 186.395,51 como RECEITA POSTERGADA, lançadas no Livro Diário como Adiantamento de Clientes. O contribuinte não apresentou planilhas de cálculos de custo orçado ou qualquer outra, conforme IN 84/79, que possibilitasse a apuração dos valores a serem tributados ou postergados no ano de 2000. Regularmente intimado, NÃO DEMONSTROU NEM COMPROVOU, TAMBÉM, EM QUE ANO TAIS RECEITAS POSTERGADAS TERIAM SIDO TRIBUTADAS, bem como os demais valores de venda dos imóveis, conforme artigos 410 a 414 do Decreto n. 3000/99 - Regulamento do Imposto de Renda/99 - que trata da Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis.

De se notar que a autoridade lançadora *considerou os lançamentos contábeis*, tanto assim que intimou a empresa a apresentar os documentos complementares previstos pela legislação, que teriam, inclusive, o condão de deduzir eventuais despesas do montante apurado a título de omissão de receitas.

Entendo que, ao assim proceder, agiu a autoridade lançadora com a devida diligência e o cuidado que devem nortear as hipóteses de omissão de receitas, no sentido de perquirir e dar oportunidade para que o Contribuinte apresente documentos, notadamente os relativos a custos ou despesas.

Todavia, não consta do processo qualquer documento ou comprovante nesse sentido, salvo uma singela planilha (anexada como doc. 2) à impugnação.

Para melhor compreensão da matéria, os artigos do RIR que regem as hipóteses de Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis são os transcritos a seguir:

Art. 410. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 27):

I - o custo dos imóveis vendidos compreenderá:

*a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e
b) os custos diretos (art. 290) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos;*

II - no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.

Apuração do Lucro Bruto

Art. 411. O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 27, § 1º).

Venda antes do Término do Empreendimento

Art. 412. 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 orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 28).

§ 1º - O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 28, § 1º).

§ 2º - Se a execução das obras ou melhoramentos a que se obrigou o contribuinte se estender além do período de apuração da venda e o custo efetivamente realizado for inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado computado na determinação do lucro bruto, o contribuinte ficará obrigado a pagar juros de mora sobre o valor do imposto postergado pela dedução de custo orçado excedente ao realizado, observado o disposto no art. 874, quando for o caso (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 28, § 2º).

§ 3º - A atualização e os juros de mora de que trata o parágrafo anterior deverão ser pagos juntamente com o imposto incidente no período de apuração em que tiver terminado a execução das

obras ou melhoramentos (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 28, § 3°).

Venda a Prazo ou em Prestações

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 29):

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

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

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

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

§ 1° - Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos de apuração a que competirem (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 29, § 1°).

§ 2° - A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente (Decreto-Lei n° 2.429, de 14 de abril de 1988, art. 10).

Venda com Atualização Monetária

Art. 414. Na venda contratada com cláusula de atualização monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da atualização, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do período de apuração, como variação monetária (art. 375), pelo valor que exceder a atualização, segundo os mesmos critérios, do saldo do lucro bruto registrado na conta de resultados de exercícios futuros de que trata o inciso I do artigo anterior (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 29, § 2°, e Lei n° 9.069, de 29 de junho de 1995, art. 28).

Como se pode perceber, o art. 411 do RIR/99 determina que o lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando do contrato, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeito o negócio.

Na esteira desse raciocínio, a possibilidade de diferimento do resultado nas vendas a prazo de unidades imobiliárias depende do pleno atendimento aos requisitos estabelecidos no art. 413, do RIR/1999, regulamentado pelas Instruções Normativas n. 84/1979, 23/1983 e 67/1988, que tratam da matéria.

Ocorre que no caso em tela a Recorrente simplesmente não provou ter registrado e oferecido à tributação a receita correspondente às unidades imobiliárias vendidas, no ano de 2000 ou posteriormente, dentro do prazo de dois anos, que seria o tempo de construção até a entrega das chaves.

Como o sujeito passivo fez a **opção pelo lucro real**, conforme demonstrado na DIPJ (o que atesta que sua contabilidade, em tese, existia e seguia as normas de regência), a omissão constatada deve ser tributada **na forma por ele eleita**, conforme dispõe o artigo 288 do RIR:

Art. 288. Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

No seu afã de converter o lançamento em arbitramento, a Recorrente se contradiz nos argumentos, ao afirmar textualmente, na exposição dos fatos, que:

Ou seja, como era mais conveniente aos objetivos arrecadatários do Governo Federal, essa autoridade administrativa houve por bem, pura e simplesmente, tributar, como lucro, o valor total dos contratos de alienação dos imóveis, desprezando dois aspectos fundamentais:

- a) por se tratar, na maioria dos casos, de venda a prazo, grande parte do valor desses contratos somente seria recebida nos anos-calendário seguintes, e*
- b) a existência de custos efetivamente realizados até as datas das respectivas vendas, **devidamente contabilizados** (grifamos).*

Mas, em seguida, passa no mérito a pugnar pela necessidade de arbitramento do lucro, que não foi adotada pela autoridade fiscal.

Neste ponto surge a pergunta: se os custos foram efetivamente realizados e contabilizados pela empresa, como consta do texto acima transcrito, porque simplesmente não apresentá-los, ainda que em sede de impugnação ou recurso, em vez de pleitear o arbitramento, que a própria Recorrente afirma ser, em tese, mais gravoso?

Ademais, em nenhuma oportunidade a autoridade fiscal, à luz do que consta dos autos, considerou inidônea a contabilidade da Contribuinte, tanto assim que diversos livros e documentos foram solicitados (e, imagina-se, apresentados) durante a fiscalização, visto que no Termo de Encerramento resta consignado que os livros analisados estavam à disposição da Contribuinte, para retirada na repartição, como determina a legislação de regência.

Quanto ao outro argumento apresentado pela Recorrente, o de que a edificação *RESIDENCIAL PORTO MESSINA* **não teria saído do papel**, sendo que os valores recebidos, em decorrência dos contratos firmados, foram devolvidos aos respectivos adquirentes, cumpre ressaltar que não existe, nos autos, qualquer prova ou documento dessa devolução.

Em sentido contrário, diversos anúncios em jornais de grande circulação na cidade de Santos, trazidos aos autos pelo denunciante Ricardo Gama, apregoam que “O Porto Messina está subindo (obras iniciadas)”, conforme recorte do Jornal “A Tribuna”, de 19 de agosto de 2000.

Assim, entendo que a Contribuinte não apresentou documentos ou provas que pudessem subsidiar suas alegações, razão pela qual voto pela manutenção da autuação.

4. Quanto aos lançamentos decorrentes

No que tange à CSLL, penso que a decisão da DRJ não merece reparos, pois, como consta do acórdão, o art. 57 da Lei nº 8.981/1995, com a nova redação dada pelo art. 10 da Lei nº 9.065, de 1995, determina que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.*

Por seu turno, a Lei Complementar n. 70, de 1991, determina no artigo 2º que o PIS incide *sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.*

Ainda em relação ao PIS, o inciso I, do art. 2º, da Lei n. 9.715/98 determina que a contribuição para o PIS *será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês, e o artigo 3º determina que se considera faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.*

Com o advento da Lei n. 9.718, de 1998, conforme disposto nos artigos 2º e 3º, o campo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS foi ampliado, de forma que tais contribuições passassem a incidir sobre a totalidade da receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

De se notar que a Lei n. 9.718/98, ao cuidar da definição da base de cálculo dessas contribuições, dispôs de forma exaustiva sobre as exclusões de receitas para fins de sua determinação, assim como em relação à hipótese em que é admitido o diferimento.

Como vimos, o contribuinte apresentou a Declaração de Pessoa Jurídica com base no Lucro Real (trimestral) e, portanto as receitas auferidas devem ser tributadas pelo regime de competência.

Como salienta a decisão recorrida, *para o ano-calendário 2000, não há quaisquer dispositivos legais aplicáveis ao PIS/Pasep e à COFINS que fundamentem a adoção do regime de caixa de apuração e reconhecimento de receitas quando decorrentes da venda de imóveis.*

Ainda segundo a referida decisão, *questionada sobre o assunto, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação manifestou-se no sentido de que o valor total da receita auferida com a venda de imóveis integra o faturamento, base de cálculo da contribuição do PIS/Pasep e da COFINS, no mês da efetivação das vendas, independentemente do recebimento. Esse entendimento, inclusive, encontra-se expresso na Solução de*

Divergência nº 2, de 28 de junho de 2001, cuja ementa, publicada no Diário Oficial da União de 6 de julho de 2001, transcreve-se:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: BASE DE CÁLCULO — VENDA DE BENS IMÓVEIS. O valor total da receita auferida com as vendas de bens imóveis ou direitos a eles relativos efetuadas à vista e/ou a prazo, de conformidade com o instrumento público ou particular de compra e venda ou de promessa de compra e venda, integra o faturamento (receita bruta), base de cálculo da contribuição, no mês da efetivação das vendas. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido, podem adotar o regime de caixa, para fins de incidência da contribuição para o PIS/Pasep, desde que adotem o mesmo critério em relação ao IRPJ e a CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998; Lei nº 9.718, de 1998; Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, atual Medida Provisória nº 2.113-32, de 2001; IN SRF nº 40/89, de 1989; e IN SRF nº 104/98, de 1998.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Ementa: BASE DE CÁLCULO — VENDA DE BENS IMÓVEIS. O valor total da receita auferida com as vendas de bens imóveis ou direitos a eles relativos efetuadas à vista e/ou a prazo, de conformidade com o instrumento público ou particular de compra e venda ou de promessa de compra e venda, integra o faturamento (receita bruta), base de cálculo da contribuição, no mês da efetivação das vendas. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido, podem adotar o regime de caixa, para fins de incidência da Cofins, desde que adotem o mesmo critério em relação ao IRPJ e CSLL. Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 70, de 1991; Lei nº 9.718, de 1998; Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, atual da Medida Provisória nº 2.113-32, de 2001; e IN SRF nº 104/98, de 1998.

Conclui-se, portanto, que a receita omitida de tributação pela Contribuinte deve ser reconhecida pelo regime de competência previsto pelo lucro real, considerando-se que a receita é auferida no momento em que efetivada a venda, independentemente da forma de sua realização, se a vista ou a prazo, restando afastada, por absoluta ausência de provas, a possibilidade de tributação pelo lucro arbitrado.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso e, no mérito, NEGÓ-LHE provimento, de forma a manter os lançamentos originais.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator

CÓPIA