



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10880.016921/94-15
Recurso nº. : 140.867
Matéria : IRPJ E OUTROS – Exs: 1989 a 1991
Recorrente : IGAÍ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A
Recorrida : 3ª TURMA DRJ – RIBEIRÃO PRETO – SP.
Sessão de : 12 de agosto de 2005
Acórdão nº : 101-95.152

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE – IMPROCEDÊNCIA – Não corre prescrição contra a Fazenda enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário na pendência de reclamação e impugnação administrativa do contribuinte.

IRPJ – DECADÊNCIA – ANO-BASE DE 1988 – LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – O Imposto de Renda, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, era um tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipado para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN, art. 173 e seu parágrafo único, c/c o art. 711 e §§ do RIR/80).

IRPJ – LUCRO REAL – REGIME DE COMPETÊNCIA – POSTERGAÇÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – O reconhecimento de receita no exercício seguinte àquele em que incorrida, tem por efeito acarretar o diferimento da tributação do lucro para o exercício seguinte, e, em consequência, a postergação do pagamento do imposto, sendo cabível, portanto, o auto de infração que exige a parcela ainda devida do tributo.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CSLL - Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos consequentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

JUROS DE MORA – TAXA SELIC – Nos termos dos artigos 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

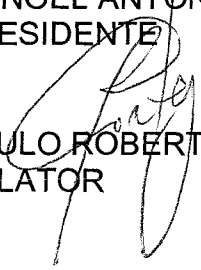
PROCESSO Nº. : 10880.016921/94-15
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.152

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IGAÍ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº. : 140.867
Recorrente : IGAÍ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A

RELATÓRIO

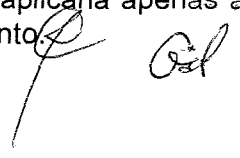
IGAÍ EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 267/308), contra o Acórdão nº 4.628, de 27/11/2003 (fls. 246/257), proferido pela Egrégia 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto – SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 61; IRFONTE, fls. 68; e CSLL, fls. 74.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 42/51), as seguintes irregularidades fiscais:

1- Reconhecimento de receita referente à participação em empreitadas de loteamentos em imóveis de terceiros, correspondente a um percentual sobre o preço de venda de cada lote, no momento da prestação de contas e não no mês em que era efetivado o pagamento das prestações pelos compradores, alterando o lucro líquido do período, ocasionando postergação de receitas nos anos-base de 1988, 1989 e 1990;

2- Dedução indevida, nos anos-base de 1988, 1989 e 1990, de despesas com constituição de provisão para devedores duvidosos, calculada sobre créditos oriundos de vendas a prazo de imóveis de terceiros, uma vez que, para parte dos contratos, o direito de receber o valor pelos serviços se dava à medida que as prestações mensais eram liquidadas, ou seja, por ocasião do efetivo recebimento, e, para os demais, os lotes de terreno objeto da transação permaneciam como garantia do débito;

3- Apropriação indevida, nos anos-base de 1988, 1989 e 1990, de custos como despesas inerentes a gastos com loteamentos em cujos contratos a participação da contribuinte se resumia à prestação de serviços de administração e corretagem relativos à venda dos lotes correspondentes, apurando o resultado com base no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 4 de dezembro de 1980 (RIR/1980), arts. 285 a 288, por interpretação errônea do Parecer Normativo (PN) CST no 15, de 1984, que se aplicaria apenas às pessoas jurídicas executoras do empreendimento.



PROCESSO Nº. : 10880.016921/94-15
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.152

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 80/102.

A turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1989, 1990, 1991

Postergação de Receitas.

A apropriação de receitas em período posterior ao devido, quando disso resultar recolhimento a menor de imposto, constitui motivo para lançamento de ofício do imposto e acréscimos.

Provisão para Devedores Duvidosos.

Incabível falar em constituição de provisão para devedores duvidosos sem o correspondente crédito ou quando há garantia real do crédito.

Diferimento de Receitas. Rateio de Custos.

Constatado que a empresa não poderia optar pelo diferimento de suas receitas, não cabe falar em rateio dos custos correspondentes.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1989

Inconstitucionalidade.

Cancela-se o lançamento para exigência da CSLL relativa ao ano-base de 1988, julgada inconstitucional pelo STF.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 1990, 1991

Ementa: ILL. Inconstitucionalidade.

Inexigível o ILL de sociedade por ações, por ter sido declarada sua inconstitucionalidade pelo STF.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1990, 1991

Ementa: Auto De Infração Lavrado Em Procedimento Decorrente. CSLL.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1989

Ementa: Multa. Atraso Na Entrega Da Declaração.

Comprovada a entrega tempestiva da declaração, não cabe a exigência de multa por atraso.

TRD. Juros De Mora.

A TRD só pode ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão de primeiro grau em 23/03/2004, conforme recibo de 265, a contribuinte protocolou, no dia 20/04/2004, o recurso voluntário, no qual apresenta em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que os autos de infração em questão foram lavrados em 26/04/94 e, apenas e tão somente, julgados pela autoridade de primeira instância em 2003, nada mais nada menos do que nove anos depois. Ocorre, no entanto, que não se trata de matéria tão complexa que justifique tamanha demora, motivando, por conseguinte, prescrição intercorrente, a qual deve ser reconhecida por esse Conselho de Contribuintes;
- b) que se operou a decadência do direito do Fisco constituir parte do suposto crédito tributário em tela, pois os autos foram lavrados em 26/04/94, ou seja, após o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores em 31/12/1988 (pagamento em 1989);
- c) que, em relação à postergação de receitas, cabe destacar que é totalmente inverídica a afirma que não existem cláusulas condicionando o pagamento à prestação de contas nos contratos referentes aos loteamentos Cidade Pedro José Nunes e Jardim Helena. Isso porque, consta dos contratos que o pagamento sempre esteve condicionado à prestação de contas, conforme se verifica nas cláusulas 5ª e 6ª do contrato do Loteamento Cidade Pedro José Nunes, e nas cláusulas 3.5 e 7. do Loteamento Jardim Helena. Nesse sentido, também é o que dispõe o contrato referente ao loteamento Jardim Alzira, o qual, sequer foi contestado pela turma de julgamento;
- d) que, ao contrário do entendimento da turma de julgamento, a cláusula condicionando o pagamento à prestação de contas está expressamente presente em todos os contratos firmados pela recorrente. Portanto, em face dessa cláusula, o direito da recorrente em receber a parcela que lhe cabe no empreendimento está condicionado ao efetivo recebimento do numerário e à prestação de contas ao proprietário do imóvel. Por conseguinte, é nesse momento, e somente nesse momento que nasce o direito ao recebimento das respectivas receitas. Até então, mantinha os valores a débito no ativo – contas a receber.

contra um crédito no passivo – em resultados de exercícios futuros;

- e) que tal procedimento, ao contrário do entendimento da turma julgadora, encontra-se em sintonia com os princípios fundamentais de contabilidade, bem como as normas emanadas do CTN. Portanto, a participação da recorrente nos referidos empréstimos, antes da efetiva prestação de contas (cláusula contratual), não corresponde a uma receita, tendo em vista que é uma mera expectativa de receita;
- f) que, com relação à provisão para devedores duvidosos, consta da decisão recorrida que não existe a possibilidade da sua constituição, tendo em vista que nos contratos referentes aos loteamentos denominados Cidade Pedro José Nunes, Chácara Vista Alegre, Jardim Helena e Jardim Alzira, não há crédito a receber, pois a receita deve ser reconhecida imediatamente. Tais créditos só existiram em face da recorrente ter efetuado erroneamente sua contabilização. Nos demais loteamentos, embora a recorrente não seja proprietária dos bens, por força contratual, tinha o direito garantido de revender o imóvel retomado pelo proprietário, ou seja, os imóveis ficavam em garantia do crédito;
- g) que o entendimento acima é equivocado, pois o art. 221 do RIR/80, admite que na base de cálculo poderão ser incluídos os créditos que a empresa possua, sobre a qual deverá ser aplicada a alíquota correspondente (à época, 3%). O PN CST 74/76, veio esclarecer que somente são restrições à constituição da referida provisão aquelas expressamente previstas em lei, não devendo haver, inclusive, qualquer distinção quanto à pessoa do devedor e sua maior ou menor capacidade de solver a dívida;
- h) que somente com a publicação da IN SRF 80/93, é que os créditos registrados em resultados de exercícios futuros passaram a não compor a base de cálculo da PDD, embora, ressalte-se, sem respaldo em lei. No que tange aos demais empreendimentos, classificados como imóveis de terceiros, entendeu a fiscalização, bem como a turma de julgamento, que a recorrente possui o direito de retomada do imóvel em caso de inadimplência do comprador e que os efeitos práticos, nestes casos, são os mesmos da garantia real, impedindo estes créditos de comporem a base de cálculo da PDD;
- i) que, no entanto, os créditos inseridos na base de cálculo da PDD são aqueles que a recorrente possui com o proprietário dos imóveis e não com os terceiros adquirentes, não havendo, portanto, que se falar em garantia real ou retomada do imóvel. Nesse sentido, cabe esclarecer que o domínio dos lotes permanece como um direito do proprietário que, por força do compromisso de compra e venda assumido junto aos adquirentes, somente a estes se transfere após o pagamento.



das parcelas avençadas, ou seja, quem vende com garantia real é o proprietário, e não a recorrente;

- j) que, ao efetuar a venda em nome do proprietário, a recorrente adquire o direito à percepção de um percentual das receitas, após a já mencionada prestação de contas. E, finalmente, em caso de inadimplência do adquirente, o proprietário possui o direito de retomada do bem e, por força do contrato firmado com a recorrente, esta adquire o direito de revender o imóvel, mas, em nenhum momento o domínio do bem lhe é transferido. Assim, não há que se falar em reserva de domínio ou garantia real por parte da recorrente, haja vista que, não sendo proprietária, não poderia lhe ser reservado o domínio do bem;
- k) que, caso seja mantida a parcela relativa à postergação de imposto, não há como se aceitar o cálculo efetuado pela autoridade autuante. Isso porque, após o advento do DL 1598/77 (art. 171 do RIR/80), as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, que procedem ao reconhecimento de receitas ou despesas fora do período a que competirem, não acarreta a exigência do imposto de renda, mas somente a diferença de correção monetária e juros moratórios de 1% ao mês, sendo descabida a imposição da multa punitiva de 50%. O citado artigo 171, e § 1º, do RIR/80, somente enseja o lançamento do imposto quando houver diferença de alíquota, caso contrário, somente cabe a exigência dos juros moratórios de 1% ao mês, compensado o imposto pago no exercício posterior;
- l) que a autoridade fiscal ignorou os comandos legais. No que tange à antecipação de despesas, efetuou o lançamento do imposto, mas, no entanto, não considerou que nos períodos-base seguintes estas despesas seriam dedutíveis. No que diz respeito à glosa de despesa com a provisão para devedores duvidosos não observou que no período subsequente esta provisão é revertida para constituição de uma nova, não cabendo, portanto, o lançamento integral do imposto, mas somente dos juros de mora;
- m) que ilegal a incidência da taxa SELIC e da TRD sobre valores cujos fatos geradores são anteriores à exigência das mesmas.

Às fls. 313, o despacho da DERAT em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo, portanto, deve ser conhecido.

Inicialmente cabe a apreciação das preliminares suscitadas pela recorrente.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

A recorrente argüi preliminar de prescrição intercorrente, que teria ocorrido pelo motivo de a administração ter ficado inerte por nove anos, a partir da data da lavratura do crédito tributário.

Sobre o assunto, o ilustre professor Paulo Barros de Carvalho ensina (Enciclopédia Saraiva de Direito, pág. 239):

(...)

Sendo assim, realmente é inconcebível a orientação do CTN, uma vez que, recebido o lançamento, tem curso o período de exigibilidade nele inscrito, e, dentro do qual, poderá o devedor satisfazer a prestação, sem qualquer possibilidade de o titular do direito vir a coagi-lo por via de medidas judiciais, não estando investido do direito de ação, não se poderá mostrar inerte, motivo pelo qual não poderá fluir o prazo prescricional. Para que se ajuste a regra jurídica à lógica do sistema, insta deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o instante final do período de exigibilidade, decididamente aquele em que se dá a transposição de eficácia da obrigação tributária de média para máxima. Para o fisco, o exercício da ação se dá após a inscrição da dívida.

Nesse sentido é a Súmula 153, do antigo Tribunal Federal de Recursos, que estabelece : *"Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos."*

A jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes caminha no sentido de rejeitar a ocorrência da prescrição intercorrente como pretende a contribuinte, sendo que em todos os julgados, a preliminar foi rejeitada.

Assim, rejeito a preliminar de prescrição.

DECADÊNCIA

Como segunda preliminar, a contribuinte suscita ter decorrido o prazo decadencial de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação ao exercício de 1989, ano-calendário de 1988, tendo em vista que a lavratura do auto de infração se deu em 26/04/1994, com ciência nessa mesma data.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já uniformizou o entendimento de que o referido imposto, até o advento da Lei nº 8.383/91 é lançado na modalidade de lançamento por declaração e entre outros Acórdãos podem ser mencionados os de nº CSRF/01-02.553, CSRF/01-02.577, de 07 de dezembro de 1998 e nº CSRF/01-02620, DE 15 de março de 1999, todos publicados no Diário Oficial da União do dia 11 de agosto de 1999, com a seguinte ementa:

IRPJ – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – 1) O Imposto de Renda, antes do advento da Lei nº 8.383, de 30/12/91, era um tributo sujeito a lançamento por declaração, operando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional. A contagem do prazo de caducidade seria antecipada para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento ou da entrega da declaração de rendimentos (CTN., art. 173 e seu § único, c/c o art. 711 e §§ do RIR/80). 2) Tendo sido o lançamento de ofício efetuado na fluência do prazo de cinco anos contado a partir da entrega da declaração de rendimentos, improcede a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional lançar o tributo. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso, para que os autos retornem à Câmara de origem para o exame do mérito, acompanham pela conclusão os Conselheiros Celso Alves Feitosa e Edison Pereira Rodrigues, vencido o Conselheiro Afonso Celso Mattos Lourenço

A ementa do acórdão acima transcrita, por si só, responde a todas as dúvidas suscitadas pela recorrente porquanto, se o lançamento é por declaração e, tendo a recorrente realizado a entrega da DIRPJ relativa ao ano-base de 1988, em 10/05/1989, conforme recibo de entrega anexo às fls. 140, o prazo fatal para a constituição do crédito tributário dar-se-ia tão somente em 09/05/1994.

Não vejo como adotar um posicionamento diferente face às decisões reiteradas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e por isso, entendo que a decisão de 1º grau esta correta e não merece reforma.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

MÉRITO

POSTERGAÇÃO NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS

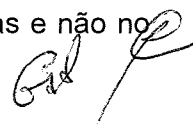
Consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 42), a seguinte descrição:

01 – Por força contratual e em decorrência de seus serviços, a participação do contribuinte em empreitadas de loteamentos cujo imóvel pertencia a terceiros, correspondia a um percentual sobre o preço de venda de cada lote, sendo tal remuneração devida somente sobre os valores das prestações efetivamente pagas pelos promitentes compradores.

Mensalmente, o recebimento das prestações era objeto de um acerto de contas pertinente aos pagamentos efetuados no mês anterior, momento em que era fornecido ao proprietário do terreno o competente recibo do total das mensalidades recebidas, mediante o recebimento do numerário correspondente, deduzido da remuneração do contribuinte.

O fato gerador da obrigação tributária se dá no momento em que o direito ao recebimento de algo se torna líquido e certo, o que, no caso em tela, ocorre quando do recebimento pelo contribuinte, das prestações pagas pelos adquirentes dos lotes, reforçado ainda mais em virtude de cláusula contratual que permite ao prestador dos serviços reter, para si, das prestações recebidas, quantia igual ao percentual correspondente ao valor de seus serviços, até a total amortização de sua remuneração.

Ocorre que o contribuinte somente reconhecia contabilmente a respectiva receita, no momento da prestação de contas e não no



mês em que era efetivado o pagamento das prestações pelos compradores, alterando, assim, o lucro líquido do período, pelo que os valores contabilizados em janeiro de 1989, deduzidos do custo correspondente, deverão ser adicionados ao lucro líquido de 1988, a fim de se recompor o valor tributável, como segue:

Valores arrecadados em dezembro/88, cuja receita somente foi apropriada em janeiro/89: Cz\$ 24.327.978,68

(-) Custos correspondentes: Cz\$ 807.4678,49

Valor a tributar: Cz\$ 23.520.500,15

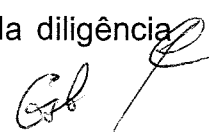
Também houve o lançamento de ofício da postergação das receitas nos anos-base de 1989 e 1990.

Ao apreciar a defesa inicial interposto pela contribuinte contra o ato de fiscalização, a e. turma de julgamento baixou o processo em diligência, para que fossem juntados aos autos os contratos de locação de serviços para venda e administração dos loteamentos firmados entre a recorrente e os proprietários dos imóveis, tendo em vista a impossibilidade de se avaliar com certeza a atividade exercida pela empresa e também aquilatar a correção do levantamento efetuado.

Os citados contratos foram juntados aos autos (fls. 159/213), o que oportunizou o devido julgamento em primeira instância, tendo a turma de julgamento mantido a exigência.

Na presente instância, retorna a contribuinte aos autos, defendendo que pelos contratos firmados, ela somente adquiriria o direito de receber a remuneração pela prestação do serviço quando os compradores efetivassem o pagamento de suas prestações e estas fossem objeto de prestação de constas aos proprietários. Afirma ainda que seu procedimento está de acordo com os princípios fundamentais em contabilidade, bem como as normas emanadas do CTN, artigos 116 e 117, e do Código Civil, art.118.

Deve-se ressaltar que a decisão recorrida está com a razão em relação aos citados loteamentos Cidade Pedro José Nunes e Jardim Helena, pois não existe qualquer cláusula nos contratos trazidos aos autos por ocasião da diligência



fiscal, condicionando o pagamento dos serviços à corrente a qualquer espécie de prestação de contas.

Assim, o recebimento de sua remuneração ocorria no mesmo dia do pagamento das parcelas devidas por parte dos adquirentes dos imóveis.

A matéria em estudo encontra-se inserida no comando do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o qual define como sendo fato gerador do imposto de renda, a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, que é entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou ainda dos proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não incluídos no conceito de renda.

O texto do citado artigo 43, na sua íntegra, pode contribuir para melhor entendimento do que se quer explicar como sendo fato gerador do Imposto de Renda:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O mestre Rubens Gomes de Sousa enunciou de forma bastante clara a definição da aquisição da disponibilidade:

O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial.

(...)

A disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição, ser 'econômica' ou 'jurídica'.

A aquisição de 'disponibilidade econômica' corresponde ao que os economistas chamam de 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores.



A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de 'realização' da renda: é o caso em que embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo.

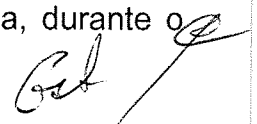
Assim, a disponibilidade econômica é a capacidade, ou melhor, o poder de dispor da renda, real e atual, por parte de quem tem a posse direta desta. A obtenção da disponibilidade econômica da renda é a aquisição da posse da moeda, ou seja, é o mesmo que tê-la em mãos.

Já a disponibilidade jurídica trata-se de uma presunção legal, cuja norma define a ocorrência do fato gerador do imposto como sendo o direito de aquisição da renda, que ainda não é efetivo, pois até então não recebeu em mãos o bem em questão, sendo, portanto, disponibilidade definida em lei. Dessa forma, ocorre a disponibilidade jurídica quando já aconteceram todas os eventos suficientes para que o titular da renda adquira a capacidade de dispor da moeda, ou seja, de adquirir a disponibilidade econômica.

Adquirir a disponibilidade da renda é obter, alcançar ou passar a ter a capacidade de dispor da moeda ou do valor em moeda do objeto de direitos patrimoniais. Poder de dispor é poder utilizar da melhor forma que aprouver ao titular do bem.

O fato gerador do imposto de renda das pessoas jurídicas é chamado de "complexivo", isto é, o resultado ocorre durante um período de tempo definido em lei. Nesse sentido, a aquisição da disponibilidade do lucro não se trata do resultado da ocorrência de determinado fato, mas sim da ocorrência do conjunto de todas as mutações patrimoniais que acontecerem durante o período-base de incidência.

A condição necessária para a ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja, a aquisição da disponibilidade, deve ser cumprida em cada operação, e o rendimento ou a parcela de ganho auferido pela empresa, durante o



período-base, deverá integrar o montante tributável quando os resultados tiveram a sua disponibilidade econômica ou jurídica incorrida em favor da mesma.

No caso dos autos, houve por parte da contribuinte inexatidão quanto ao período de reconhecimento da receita auferida em decorrência dos serviços por ela prestados, acima descritos.

Com efeito, se é certo de que o regime que impõe a determinação do lucro líquido é o regime de competência, não menos certo é de que este pode e deve ser apurado pela aplicação de todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos, dentre os quais o próprio princípio da competência (ou, mais especificamente, de realização da receita).

Aliás, não sem razão que o legislador, na Lei nº 6.404/76, na seção relativa à Demonstração do Resultado do Exercício, ao se referir à determinação do resultado do exercício, ter dito que serão computados: *"as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda"*, em clara mensagem de que, embora não realizado em moeda, o ganho, desde que efetiva e potencialmente realizável, pode e deve ser escriturado.

Finalizando, conforme comprovam os documentos anexados aos autos, a operação que deu origem ao lançamento tributário refere-se à prestação de serviços realizados pela recorrente, sem o devido reconhecimento da receita correspondente no período de competência.

Não existe qualquer dúvida que o valor correspondente a essa prestação de serviços deve ser tributado exatamente nos termos constantes do auto de infração, pois a situação em análise ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência, caracterizada como postergação no pagamento do imposto, tendo em vista o reconhecimento da receita em período-base posterior ao devido.

Por outro lado, o efeito suspensivo para o reconhecimento das receitas a que se refere a recorrente somente é aplicável no que se refere à efetiva realização do pagamento das prestações por parte dos compradores, pois, aí sim, até

esse momento a empresa não tem disponibilidade, nem econômica nem jurídica, da renda. Contudo, no caso dos presentes autos, a disponibilidade econômica dos rendimentos, ocorre no momento da realização dos pagamentos por parte dos adquirentes dos imóveis, situação que se enquadra perfeitamente dentro da previsão estabelecida pelo artigo 43 do CTN, anteriormente citado.

Acolher o entendimento exposto pela recorrente seria admitir tese contrária ao princípio da aplicação do regime de competência estabelecido pela norma legal e adotado pela doutrina brasileira.

Com relação aos pareceres normativos mencionados pela recorrente, os mesmos não se aplicam ao presente caso, uma vez que, como já demonstrado, não ocorre a citada condição suspensiva.

Correta, portanto, a apuração da postergação de receitas.

GLOSA DA PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS

A infração encontra-se assim descrita no Termo de Verificação

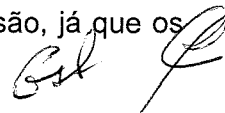
Fiscal:

02 – O contribuinte levou a débito da conta de apuração do resultado do exercício, valores correspondentes a despesas com constituição de provisão para devedores duvidosos, provisão esta calculada sobre os créditos oriundos de vendas a prazo de imóveis de terceiros.

No que tange aos loteamentos denominados Cidade Pedro José Nunes, Chácara Vista Alegre, Jardim Helena e Jardim Alzira, a participação do contribuinte se restringe à prestação de serviços, pela corretagem e administração da venda dos lotes, conforme se depreende dos respectivos contratos.

Ainda em função dos aludidos contratos, o direito da empresa em receber o valor pelos serviços, conforme previamente estipulado, somente se daria na medida em que as prestações mensais fossem liquidadas pelos promitentes compradores, sendo, inclusive, a receita decorrente diferida para resultado de exercícios futuros.

Ou seja, seriam apropriadas como receita do exercício apenas quando do seu efetivo recebimento, o que impede o contribuinte em apropriar despesas com a constituição da provisão, já que os



direitos, no momento da venda, ainda não são líquidos e certos, pois dependem de evento futuro.

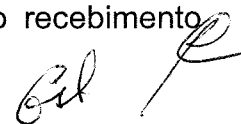
Em relação aos demais empreendimentos classificados como imóveis de terceiros, também é indevida a despesa com a constituição de provisão para devedores duvidosos, pois, de acordo com os contratos de compromisso de compra e venda assinados entre as partes, têm-se como insofismável que os lotes de terrenos objetos da transação, permaneciam como garantia de débito até o recebimento da última prestação, cabendo, ao contribuinte, providenciar em nome dos proprietários, qualquer rescisão judicial, administrativa ou amigável, de contratos de compromisso, sendo a ele conferido o direito de revender, a qualquer tempo, os lotes assim liberados.

Assim, sendo a fiscalizada executora dos loteamentos, conforme contrato assinado e nos termos do PN CST nº 15/84, resulta inequívoco que os créditos decorrentes dos compromissos de compra e venda em tela, em vista de produzirem efeitos práticos equivalentes aos amparados por garantia real ou reserva de domínio, nos termos do parágrafo 3º, artigo 221 do RIR/80, devem ser excluídos do montante que serve de base de cálculo da provisão.

A autoridade autuante consignou no presente item o registro a débito do resultado do exercício, de despesa com a constituição de provisão para devedores duvidosos nos anos-calendário de 1988, 1989 e 1990, a qual foi calculada tomando-se por base os créditos oriundos da venda a prazo de imóveis de propriedade de terceiros.

Assim, para uma parte dos contratos de venda, o direito a receber dos valores decorrentes da prestação dos serviços se dava à medida que as prestações mensais eram liquidadas, ou seja, por ocasião do efetivo recebimento, ou seja, pela adoção do regime de caixa. Para os demais contratos, os lotes dos terrenos objeto da transação permaneciam como garantia do débito.

A recorrente alega que somente com a publicação da IN SRF nº 80/93, é que os créditos registrados em resultados de exercícios futuros passaram a não compor a base de cálculo da PDD. Aduz ainda, que haveria incoerência do autuante, pois neste item alegou que os créditos a receber não seriam líquidos e certos, enquanto no item 1 (postergação de receitas) defendeu que o recebimento seria líquido e certo.



Não vislumbro qualquer incoerência no procedimento fiscal, muito pelo contrário, tendo em vista que no item anterior o autuante simplesmente considerou como tributáveis as receitas no momento do seu efetivo recebimento (pelo regime de caixa) e não no momento da prestação de contas com os proprietários dos imóveis, fato esse que, como pretende a recorrente, seria em momento ainda posterior ao regime de caixa. Inexiste, portanto, qualquer evento futuro para o reconhecimento da receita, após o recebimento do numerário correspondente.

Ocorre, contudo, que, se a empresa somente reconhece e apropria a receita de prestação de serviços no momento do efetivo recebimento, não há que se falar em provisão para devedores duvidosos, porque, como demonstrado no item anterior, nesses contratos não há qualquer crédito a receber, tendo em vista que a receita deve ser reconhecida tão somente pelo regime de caixa. Os créditos só existiram porque a empresa registrou os valores a serem reconhecidos em períodos posteriores, a crédito da conta "Resultado de Exercícios Futuros" e a débito de "Contas a Receber".

Ressalte-se, todavia, que ambas as contas são patrimoniais, ou seja, o fato preponderante é que não houve o registro a crédito do resultado do exercício. Nesse caso, não foi conhecida a receita, o que acontece somente por ocasião do recebimento. Assim, não ocorrendo o pagamento por parte dos clientes, em momento algum será registrada a mesma no resultado do exercício, motivo pelo qual improcede o registro contábil da provisão para devedores duvidosos.

Na forma como vinha procedendo a recorrente, além de não reconhecer a receita no caso de inadimplemento por parte dos clientes, ainda teria a possibilidade de registrar a provisão para devedores duvidosos a débito do resultado do exercício. Completamente incabível tal procedimento contábil.

Com relação ao argumento de que não teria sido observado pela autoridade autuante que no período subsequente essa provisão teria sido revertida, cabe citar que os cálculos estão corretos e devidamente ajustados, conforme os demonstrativos constantes às fls. 47 e 49.

Quanto à forma de apuração da diferença resultante da postergação, a impugnante aduziu que tal postergação somente ensejaria o lançamento de imposto quando houvesse diferença de alíquota. Também não procedem os argumentos da recorrente, pois o cálculo da postergação está correto e não existe qualquer ilegalidade.

Dispõem os parágrafos 4º, 6º e 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art. 6º - (...)

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

(...)

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

O parágrafo 7º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, foi alterado pelo art. 16 do Decreto-lei nº 1.967/82, no sentido de que o tratamento, nos casos de postergação, não exclui, também, a cobrança da multa de mora.

Portanto, de acordo com a norma legal, no caso de falta de pagamento de imposto em decorrência de inexatidão quanto período-base de competência, o lançamento deve ser pelo valor líquido, depois de diminuído o imposto pago em período-base subsequente. Tendo em vista que, em decorrência do regime inflacionário à época, as receitas não reconhecidas no período de competência, e incluídas no exercício seguinte, sem a devida inclusão da correção monetária, resultam em apuração a menor do imposto devido, razão pela qual remanesceu em todos os

períodos-base fiscalizados, saldo de imposto a pagar, pois o sujeito passivo não liquidou integralmente o montante do crédito tributário que lhe cabia.

Como visto, não tem razão a recorrente, tampouco em relação à multa de ofício, o qual pretende seja graduada, pois a citada penalidade está sendo exigida apenas sobre a parcela remanescente.

O lançamento em questão seguiu estritamente as determinações contidas nos dispositivos transcritos, conforme se depreende dos demonstrativos de fls. 53, 55 e 57. Deve-se registrar, por oportuno, que não tal fato não ocorre somente por ocasião de diferença de alíquota, mas também a falta de correção monetária da base de cálculo, pode gerar diferença de imposto, o que ocorreu no presente caso.

Em conclusão, o procedimento fiscal está perfeito e a decisão de primeiro grau não merece qualquer reparo.

TRIBUTAÇÃO CORRENTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em se tratando de exigência fundamentada na irregularidade apurada em procedimento fiscal realizado na área do IRPJ, o decidido naquele lançamento é aplicável, no que couber, aos lançamentos conseqüentes na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

JUROS DE MORA

A recorrente insurge-se contra a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC. Ressalte-se que no auto de infração lavrado, os juros não foram indexados com base na taxa SELIC, tendo em vista que a lavratura deu-se em 26/04/1994, e a cobrança dos juros pela sistemática adotada pela Lei nº 9.065/95, somente tem vigência a partir de 01/04/1995. Porém, por se tratar de procedimento

que será exigido por ocasião da execução do presente julgado, entendendo que deve ser apreciado o presente item do recurso.

Os juros de mora lançados no auto de infração também correspondem àqueles previstos na legislação de regência. Senão vejamos:

O artigo 161 do Código Tributário Nacional prevê:

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

*§ 1º - **Se a lei não dispuser de modo diverso**, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”*
(grifei)

No caso em tela, os juros moratórios foram lançados com base no disposto no artigo 13 da Lei nº 9.065/95 e artigo 61, parágrafo 3º da Lei nº 9.430/96, conforme demonstrativo anexo ao auto de infração (fls. 05).

Assim, não houve desobediência ao CTN, pois o mesmo estabelece que os juros de mora serão cobrados à taxa de 1% ao mês no caso de a lei não estabelecer forma diferente, o que veio a ocorrer a partir de janeiro de 1995, quando a legislação que trata da matéria determinou a cobrança com base na taxa SELIC.

Com relação à Taxa Referencial Diária – TRD, a decisão de primeira instância já procedeu aos ajustes necessários, tendo excluído a parcela considerada ilegal na exigência.



PROCESSO Nº. : 10880.016921/94-15
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.152

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares e, quanto ao mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Brasília (DF), em 12 de agosto de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ