



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

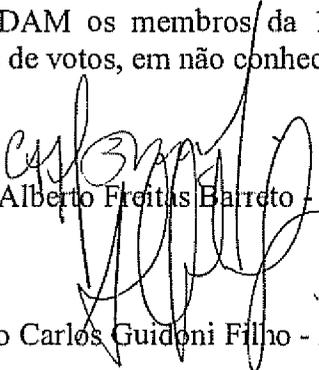
Processo n° 10880.016921/94-15
Recurso n° 140.867 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-00.727 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2010
Matéria IRPJ e OUTROS - Provisão Para Devedores Duvidosos - RIR 80
Recorrente INGAI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Ementa: RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTO DE
ADMISSIBILIDADE. DISSENSO JURISPRUDENCIAL NÃO
CARACTERIZADO.

Não se conhece de recurso especial que desatende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso do contribuinte.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente.

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais vigente à época da interposição do recurso, a Contribuinte interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

“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 aquele 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”

O caso foi assim relatado pelo E. Colegiado a quo, verbis:

“IGAJ 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 n.º 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 as pessoas jurídicas executoras do empreendimento.

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

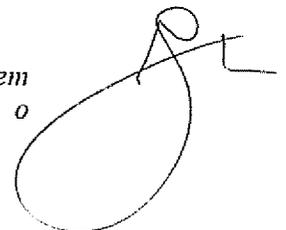
A turma de julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial do lançamento, conforme aresto acima mencionado, cuja ementa tem a seguinte redação:

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);



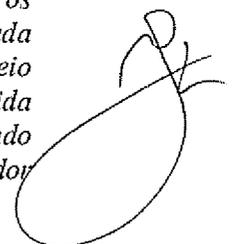
c) que, em relação à postergação de receitas, cabe destacar que é totalmente inverídica a afirmação de que não existem cláusulas condicionando o pagamento à prestação de contas nos contratos referentes aos loteamentos Cidade Pedro José Nunes e Jardim Helena. Isso porque, consta dos contratos que o pagamento sempre esteve condicionado à prestação de contas, conforme se verifica nas cláusulas 5 a 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 RIPJ80, 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.

As 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. "

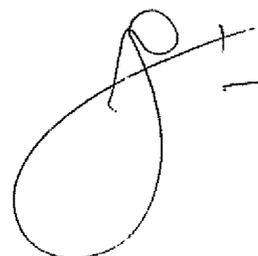
No que interessa a essa instância recursal, o acórdão impugnado negou provimento ao recurso voluntário na parte relativa à "provisão para devedores duvidosos" sob o fundamento de que *"se a empresa somente reconhece e apropria a receita de prestação de serviços no momento do efetivo recebimento, não 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". E conclui: "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"*.

Em sede de recurso especial, sustenta a Contribuinte divergência do acórdão recorrido nessa parte em relação ao Ac. n. 103-21.959, o qual assenta o entendimento de que *"a provisão para devedores duvidosos incide sobre todos os créditos da empresa, à exceção daqueles expressamente excluídos pelo artigo 221 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, não podendo a autoridade fiscal, via interpretação, estender o comando legal para abranger situações nele não previstas"*.

O recurso especial foi admitido nessa parte pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho Presi n. 101-77/2008 – fls. 399/400), ante a caracterização da alegada divergência jurisprudencial.

Não foram apresentadas contra-razões pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Peço vênia para divergir do r. Despacho de fls. 399/400 no que se refere à admissibilidade do recurso especial.

Premissa fundamental para análise do recurso especial de divergência é a perfeita similitude fática entre acórdãos paradigma e recorrido, de modo, verificada a discrepância entre eles, firmar-se a jurisprudência desta Corte a respeito da específica questão de direito posta a desate. Veja-se, nesse sentido, iterativa jurisprudência do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *verbis*:

Processo civil. Agravo nos embargos de divergência no recurso especial. Cotejo entre acórdãos paradigma e embargado. Inexistência de similitude fática e jurídica entre os arestos confrontados. Ausência de argumentos capazes de ilidir os fundamentos da decisão agravada. - Em tema de divergência jurisprudencial, mostra-se imprescindível para a caracterização do dissídio que os julgados confrontados tenham decidido as mesmas teses jurídicas com bases fáticas semelhantes. Agravo não provido. (AgRg nos EREsp 972590, Relatora Nancy Andrichi, DJe 16/02/2009 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

'PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE SIMILITUDE ENTRE OS CASOS EM CONFRONTO. NÃO CONHECIMENTO. 1. Os embargos de divergência têm por escopo a uniformização da jurisprudência desta Corte, eliminando as dissidências internas quanto à interpretação do direito em tese, e, para tanto, pressupõem a identidade fática e solução divergente entre os acórdãos confrontados, o que não é o caso dos autos (...)' (AgRg nos EREsp 510.299/TO, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 03.12.2007 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – LEILÃO – AVALIAÇÃO DO BEM – IMPUGNAÇÃO – DECISÃO NÃO AGRAVADA - PRECLUSÃO – INTIMAÇÃO DO EXEQÜENTE E DE POSSÍVEIS CREDORES PRECEDENTES OU PREFERENCIAIS - DESNECESSIDADE - PREÇO VIL - ARREMATAÇÃO POR MAIS DA METADE DO VALOR DA AVALIAÇÃO - NÃO-OCORRÊNCIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - SEMELHANÇA FÁTICA - INEXISTÊNCIA. 1. Não se conheceu da alegação de inobservância do procedimento de impugnação à avaliação do bem penhorado porque precluso o direito de atacar a decisão que a indeferiu liminarmente. Este fundamento restou inatacado no recurso especial. 2. Ausente qualquer prejuízo ao exeqüente

ou aos demais possíveis credores da parte executada na inexistência de intimação prévia à arrematação, reputa-se válida a arrematação. 3. Arrematação de bem penhorado por mais da metade do valor da avaliação não é considerado preço vil para a jurisprudência desta Corte. 4. Inviável o conhecimento do recurso especial pelo dissídio jurisprudencial se o acórdão paradigma não possui semelhança fática com o acórdão recorrido. 5. Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, não provido. (REsp 1052691 / SC, Rel.: Min. Eliana Calmon, DJE – 26/11/2008 – grifos nossos).

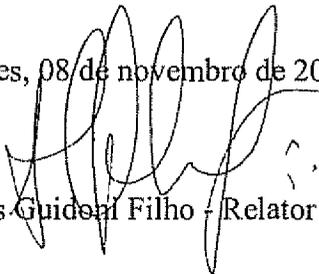
Do exame do acórdão recorrido depreende-se que o contexto fático verificado na lavratura do lançamento é distinto daquele constante do aresto paradigma.

O aresto paradigma trata sobre a legitimidade de o contribuinte constituir provisão para devedores duvidosos em relação a receitas de natureza não operacional (alienação de participação societária em controlada), cuja constituição estaria vedada por ato infra-legal. Não se discute no acórdão paradigma sobre a aferição da receita (crédito) pelo contribuinte e sua repercussão no resultado da pessoa jurídica no período respectivo. O acórdão recorrido, por sua vez, atesta expressamente que a Contribuinte “*não possuiria créditos a receber*”, tendo em vista que a receita deveria ser reconhecida tão somente pelo regime de caixa. Melhor dizendo, atesta-se expressamente no acórdão recorrido que não há registro de receita no resultado do exercício, o que apenas aconteceria na hipótese de realização (recebimento) da receita, enquanto que no acórdão paradigma jamais se coloca em dúvida a apropriação da receita pelo contribuinte no período respectivo. Segundo o acórdão recorrido, “*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”*”.

Em outros termos, entendo que para que restasse caracterizada a divergência jurisprudencial com o acórdão recorrido seria indispensável que o acórdão paradigma tratasse da questão relativa ao reconhecimento das receitas pelo regime de caixa e reconhecesse a possibilidade de constituição de provisão para devedores duvidosos com créditos que não representaram receitas no período respectivo (ante a aplicação do regime de caixa para apropriação de receitas), o que definitivamente não se verifica na hipótese.

Por tais fundamentos, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Contribuinte.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2010.


Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator