



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Recurso nº : 133.735
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1994
Recorrente : SOBLOCO CONSTRUTORA S.A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP - I
Sessão de : 16 de setembro de 2004
Acórdão nº : 103-21.720

IRPJ - CUSTOS APROPRIADOS A MAIOR - LOTEAMENTO - INCORPORAÇÃO - CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS - Provado o erro de cálculo cometido pelo contribuinte, com redução da base tributável, deve ser mantida a glosa de custos apropriados a maior nos resultados mensais de períodos de apuração de janeiro/94 a junho/94.

CSSL - LANÇAMENTO REFLEXO - Sendo os mesmos elementos de comprovação que fundamentam o lançamento principal de IRPJ, e, mantida a procedência dele na parte que tem relação com este lançamento reflexo, há que se considerar a íntima relação de causa e efeito existente entre a exigência principal e seu decorrente, devendo este último ser mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOBLOCO CONSTRUTORA S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada de ofício pelo conselheiro Victor Luis de Salles Freire, que restou vencido, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencido o conselheiro Victor Luis de Salles Freire que o provia integralmente e apresentará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA (Suplente Convocado), PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e NILTON PÉSS.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Acórdão nº : 103-21.720

Recurso nº : 133.7355
Recorrente : SOBLOCO CONSTRUTORA S.A.

RELATÓRIO

O procedimento fiscal, junto à empresa autuada, teve início em 20/08/1997, conforme se observa no Termo de Início de Fiscalização de fls. 02. Posteriormente o trabalho fiscal desenvolveu-se com a solicitação de vários documentos, bem como esclarecimentos.

A fiscalização se ateve ao ano-calendário de 1994 e teve por objetivo apurar as causas de prejuízos fiscais consecutivos.

Constatou-se que empresa participava de um empreendimento de loteamento e infra-estrutura em área de terceiro, com participação de 48% no total das vendas, sendo sua a responsabilidade pelo custo total das obras, comercialização e administração, consoante cláusula 4ª do "Instrumento Particular de Contrato de Empreitada Global" (fls. 66 a 72).

A fiscalizada contabilizou custos incorridos e custos orçados, sendo que o de maior preponderância foi o custo orçado de uma marina, que chegou a superar a receita total das unidades imobiliárias vendidas, no primeiro semestre de 1994, conforme abaixo demonstrado:

Mês	Custo orçado (Marina) CR\$	Receita total das unid. Imob. Vendidas- CR\$	Percentagem
Jan	228.873.941,35	199.499.592,00	147,24
Fev	375.150.405,43	249.590.084,00	150,31
Mar	626.586.423,08	367.948.691,00	170,29
Abr	768.724.207,63	659.835.538,00	116,50
Mai	912.051.781,04	804.282.391,00	113,40
Jun	1.358.993.317,63	1.394.429.538,00	97,46

Intimada a esclarecer tal fato a fiscalizada alegou:

"... que o ano de 1994 ainda registrou alta taxa de inflação, o que se refletiu de modo especial no ramo de construção civil. Dessa forma, a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

variação monetária do custo orçado, referente a aqueles lotes já vendidos, gerou um impacto devedor no resultado da empresa” (fls. 55).

Segundo a fiscalização, tal argumentação não é verdadeira, visto que os efeitos da inflação não poderiam causar resultado operacional negativo, tendo em vista que as receitas das vendas dos imóveis estavam também sendo corrigidas monetariamente, conforme previsto nos “Contratos Particulares de Compromisso de Venda e Compra” (fls. 83). Portanto, se tanto o custo quanto a receita estavam sendo corrigidos monetariamente, os efeitos da inflação não teriam como interferir no resultado operacional, eis que um anulava o outro.

Segundo o fisco, o que ocorreu foi que a empresa adotou uma proporcionalidade distorcida entre os custos (incorridos e orçados) e as receitas de vendas dos lotes. Simplesmente dividiu o valor corrigido dos custos, pelo valor originário das vendas e o resultado foi multiplicado pelo valor originário dos recebimentos; o valor apurado foi lançado em conta de resultado (custo das unidades imobiliárias vendidas), consoante podemos observar pelos “Demonstrativos do Custo Apropriado” (fls.144 a 155), os quais foram elaborados pelo fisco, com base nos relatórios emitidos pela empresa (fls. 92 a 143).

Com este procedimento, a empresa obteve índices irrealistas de custos sobre as vendas, como por exemplo, no mês de janeiro de 1994, no “módulo 05” a participação dos custos nas vendas foi de 3.014.873.130,5024% (três bilhões, quatorze milhões, oitocentos e setenta e três mil, cento e trinta e meio por cento) (fls. 93).

Sendo assim, concluiu a fiscalização ter havido majoração dos custos apropriados, conforme se constata através do “Demonstrativo de Majoração de Custo” (fls. 156), elaborado com base nos “Demonstrativos do Custo Apropriado” (fls. 114 a 155), cujas diferenças, abaixo mencionadas, foram tributadas através da lavratura do competente Auto de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Acórdão nº : 103-21.720

Mês (1994)	Diferença (custo majorado) – CR\$
Jan	135.181.502,00
Fev	181.460.945,96
Mar	349.846.883,41
Abr	470.357.129,72
Mai	239.598.887,90
Jun	924.949.418,90

O prejuízo fiscal relativamente ao ano-calendário de 1994, foi compensado pela fiscalização, reduzindo-se o seu saldo de CR\$ 7.035.245.766,21 (fls. 160) para CR\$ 2.720.899.759,85 (fls. 169), equivalente à R\$ 2.558.271,19 e a R\$ 989.418,05, respectivamente.

Foi lavrado o Auto de Infração de fls. 164 a 173, referente ao imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica dos períodos de apuração mensais de JAN/94, FEV/94, MAR/94, ABR/94, MAI/94 e JUN/94, tendo sido apurado crédito tributário, juros de mora e multa de ofício, tendo como base legal os artigos 195, inciso I, 197, parágrafo único, 231, 232, inciso I e 234. todos do RIR/94, aprovado pelo Decreto n.º 1.041/94.

Foram lavrados também os seguintes autos reflexos contra a empresa:

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (fls. 174 a 179) –
Enquadramento legal: artigo 44 da Lei n.º 8541/92, c/c artigo 3º da Lei n.º 9064/95.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (fls. 180 a 184) –
Enquadramento legal: artigos 38 e 39 da Lei n.º 8541/92 e artigo 2º e seus parágrafos da Lei n.º 7689/88.

Aos 16/10/1998, tempestivamente, a contribuinte apresentou a sua impugnação de fls. 187 a 220, contra os lançamentos supra mencionados, alegando, em síntese, o seguinte:

A presente autuação esta fundada em alegações equivocadas, sendo, pois, insubsistente sua pretensão de imputar à impugnante o cometimento de infração à legislação do imposto de renda.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Acórdão nº : 103-21.720

Isto porque, para concluir que a impugnante majorou o custo orçado do empreendimento, o Sr. Fiscal considerou apenas a variação monetária da conta do passivo de Resultado de Exercícios Futuros. Deixando de lado a sua contrapartida que se encontra no ativo, muito provavelmente nas contas de aplicações financeiras.

Em outras palavras, a variação monetária ativa foi desconsiderada pela fiscalização, o que acabou por ocasionar uma falsa conclusão de que a impugnante estaria diminuindo o valor tributável de sua renda.

A impugnante celebrou contrato de empreitada global com terceiro, no qual restou avençado o loteamento, comercialização e administração de imóvel, constituindo-se o empreendimento denominado "Riviera de São Lourenço".

De acordo com o mencionado contrato, a impugnante ficou responsável pelo loteamento, comercialização e construção de unidades imobiliárias, bem como de uma marina que serviria a todos os lotes do empreendimento.

Trata-se, pois, de um empreendimento cuja magnitude salta à vista, vez que pode ser considerado de complexidade análoga à construção de uma cidade. Para confirmar tal feito, importante ressaltar que a "Riviera de São Lourenço" vem sendo desenvolvida há quase 20 anos, e esta parcialmente implantada.

Nesse sentido, ao realizar a construção e comercialização dos aludidos lotes, a impugnante sujeitou-se à escrituração contábil das operações, razão pela qual os custos orçados do empreendimento encontram-se registrados no seu passivo.

Ao analisar apenas o 1º semestre de 1994, do balanço patrimonial da impugnante, o Auditor Fiscal considerou isoladamente a conta Resultado de Exercícios Futuros para afirmar que ocorreu majoração do custo orçado do empreendimento em questão.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

Ocorre que, no período em apreço, a impugnante apenas corrigiu monetariamente o custo orçado do empreendimento. Logicamente, quando comparado o custo orçado, devidamente atualizado, com o valor histórico de venda das unidades imobiliárias, verifica-se desproporção gigantesca em função da própria correção monetária decorrente da inflação.

Todavia, e aqui se encontra o equívoco cometido na presente autuação, foi desconsiderada a atualização das receitas decorrentes dos pagamentos efetuados pelos compradores dos aludidos lotes, sendo que sua contabilização foi realizada nas contas de ativo.

Tem-se claro, portanto, que a fiscalização não analisou o balanço patrimonial da impugnante de forma global. Ao contrário, tomou como fundamento para suposta majoração de custo apenas a variação monetária do custo, sem verificar sua contrapartida contabilizada no ativo, seja a título de re-investimento ou de aplicações financeiras.

Ademais, a impugnante sequer deixou de ter resultado positivo durante o período em questão. Deve restar claro que os efeitos da correção monetária do custo orçado, acabaram por ocasionar resultado contábil negativo, mas de modo algum diminuíram o valor tributável em decorrência de um suposto aumento de prejuízo fiscal.

A atividade de construção imobiliária é atividade sujeita a procedimento específico para apuração do lucro real para fins de tributação pelo imposto de renda.

O aludido procedimento encontra-se disciplinado nos artigos 361 a 365 do RIR/94. A forma de apuração do lucro real tributável na atividade imobiliária encontra-se disciplinada pela Instrução Normativa nº 84/79, com as alterações promovidas pela IN nº 23/83.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

A especificidade na apuração do resultado tributável para este ramo de atividade se justifica pelo fato de a tributação ser diferida para o período-base do reconhecimento da receita, já que a venda dos imóveis em construção se realiza a prazo, com o pagamento em prestações.

Em outras palavras, a construtora não reconhece as receitas e os custos incorridos pelo regime de competência, mas, sim, pelo regime de caixa.

Assim, o lucro bruto decorrente da venda de imóvel deve ser registrado na conta "Resultado de Exercícios Futuros" – REF, no momento em que for contratada a venda. A receita e o custo são reconhecidos na REF e, à medida dos recebimentos, o lucro bruto é transferido para o resultado do exercício.

A contabilização deste tipo de atividade se faz conforme demonstração às fls. 193 e 194.

Ao se realizar a construção de um empreendimento imobiliário, se verifica duas possibilidades de apuração de custos, segundo a legislação: custo efetivo e custo orçado (RIR/94 - art. 364).

"Art. 364 - 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-base, proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas:

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. 363), se for o caso;

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

III - a atualização monetária do orçamento e a diferença, posteriormente apurada, entre o 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente a 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 p disposto no § 2º do art. 363.

§ 1º - Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos-base a que competirem (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 29, § 1º).

§ 2º - 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 nº 2.429/88, art. 10)º.

O custo orçado terá que ser baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes de mercado na data em que o contribuinte optar por ele e corresponderá à diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a data.

Segundo o artigo 363 do RIR/94, se a venda for contratada antes de completado o empreendimento, o contribuinte poderá computar no custo dos imóveis vendidos, além dos custos pagos, incorridos ou contratados, os orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos que estiver contratualmente obrigado a realizar.

“Art. 363. 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 que estiver contratualmente obrigado a realizar (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 28).

§ 1º - O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 28, §1º).”

O valor orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos poderá ser modificado, em qualquer época, em decorrência:

1 - de sua atualização monetária; 2 - de alterações no projeto ou nas especificações do empreendimento; 3 - de sua correção monetária, determinada pela variação da UFIR diária.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

No presente caso, temos que a impugnante celebrou vários contratos de compromisso de compra e venda de lotes em construção, sendo então estabelecidos os preços de venda destas unidades imobiliárias.

A impugnante construiu e comercializou as unidades imobiliárias, registrando em suas demonstrações financeiras todas as operações de aquisição de matérias-primas, equipamentos, mão-de-obra e outros custos, bem como aqueles relativos à venda a prazo dos citados lotes.

Assim, ao contabilizar a operação de venda de um lote em construção, registrava na conta de ativo "Clientes" o valor total de uma venda, cujo pagamento havia sido realizado em certo número de prestações anteriormente estipulado; a contrapartida desta conta era a conta do passivo denominada "Resultado de Exercícios Futuros", na qual se registrava um crédito do mesmo montante, do qual seriam deduzidos os valores das prestações à medida que eram pagas, em consonância com o dispositivo no artigo 364, I, do RIR/94.

Quando o promitente comprador efetuava o pagamento de uma das parcelas, creditava-se o valor desta parcela do montante registrado na conta "Cliente" e, em seguida, debitava-se o valor da prestação na conta de ativo denominada "Disponível".

No passivo, a situação era a seguinte: debitava-se o valor da prestação da conta "Resultado de Exercícios Futuros" e, em contrapartida, creditava-se o mesmo montante em conta de "Resultado", conta esta que forneceria resultado positivo ou negativo, ensejando lucro ou prejuízo, respectivamente.

No que diz respeito aos custos é importante notar o que segue:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

- no início da construção, a impugnante fazia um orçamento do custo total de cada lote, o qual seria ajustado ao longo do tempo, a fim de não cometer o equívoco de ter um custo irreal, implicando prejuízo;

- à medida em que eram efetuados os pagamentos das prestações, a impugnante, pelo regime de caixa, deduzida destas receitas, proporcionalmente ao custo orçado, os valores dos custos incorridos nos termos do artigo 364.

- Saliente-se, pois, que sobre o custo orçado foi aplicada a correção monetária, de acordo com o que determina a IN nº 84/79, com as alterações posteriores, cujo conteúdo transcrevemos a seguir:

"9.9 - O valor orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos poderá ser modificado, em qualquer época, em decorrência:

1 - de sua atualização monetária;

2 - de alterações no projeto ou nas suas especificações do empreendimento;

3 - de sua correção monetária, nos termos do subitem 9.16.

9.16 - Como critério alternativo a atualização monetária de que se trata o subitem 9, 10, o saldo contabilizado do custo orçado relativo às unidades vendidas poderá ser corrigido em função da variação no valor da UFIR..."

Verifica-se, assim, que o custo orçado deve ser corrigido monetariamente; todavia, a fiscalização alega que o custo orçado foi majorado indevidamente e, conseqüentemente também foi elevado o custo do empreendimento. O que, em última análise, implicou redução do valor tributável.

De acordo com os cálculos realizados pelo Sr. Fiscal, o custo orçado foi corrigido monetariamente pela UFIR, sendo então apontado que o custo orçado era muito maior que a receita do período, sem considerar as parcelas já recebidas em exercícios anteriores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Acórdão nº : 103-21.720

Por outro lado, a mesma Instrução Normativa disciplina o tratamento contábil dos custos orçados no caso de haver obra a ser concluída, cujos custos incorridos ainda não são possíveis de ser determinados.

"9.14 - O valor dos custos orçados respectivos ao imóvel vendido deverá ser creditado a conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível a longo prazo, na data da efetivação da venda..."

9.15 - As modificações ocorridas no valor do orçamento de unidade vendida serão creditadas a conta do passivo citada no subitem anterior, em contrapartida a débitos a conta específica de resultado do período ou a conta própria do grupo de resultados de períodos futuros (subitens 12.2, 4.2 e 14.4)"

Desta forma, no caso particular, teremos a contabilidade conforme diagrama às fls. 199 e 200.

O raciocínio desenvolvido pela Fiscalização não procede, pois leva em consideração apenas a repercussão de realização das receitas no passivo, sem dimensionar o aumento do ativo em decorrência do auferimento do lucro.

Importa dizer, em outras palavras, que a receita auferida pela impugnante, decorrente do recebimento de prestações, não sofre correção monetária quando descontada do saldo ainda devido pelos compradores dos imóveis. Apenas sofre a atualização monetária o saldo devedor do valor a receber pelas unidades imobiliárias vendidas, descontados os recebimentos.

Por outro lado, em contrapartida da contabilização no passivo dos recebimentos das prestações dos imóveis vendidos, em que são descontados proporcionalmente os custos incorridos, temos que, do lado do ativo, as receitas obtidas são destinadas às aplicações financeiras ou para outros investimentos, sendo assim atualizadas.

Nesse sentido, descabe a alegação de que somente o custo orçado foi corrigido monetariamente, ao contrário dos valores correspondentes às receitas obtidas. Exemplo disso é o módulo 5, já totalmente vendido em 1994, não havendo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

mais receita a auferir, porém restando os custos da marina (obras a construir). Os valores positivos apurados na conta "Resultado" foram transferidos para a conta do ativo, em decorrência de re-investimento do lucro apurado ou por mera aplicação financeira, sendo desse modo devidamente corrigidos.

Em que pese o custo orçado ter sido corrigido monetariamente, decorrente de uma suposta majoração, segundo o fisco, temos também a atualização monetária das receitas obtidas nas contas do ativo.

Atente-se ao fato, ainda, de que estes valores correspondentes às receitas obtidas pela impugnante, estarem sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, não podendo, então ser considerada a hipótese de majoração do custo orçado como medida tendente a diminuir o lucro real tributável.

Verifica-se, por isso, que a Fiscalização cometeu grave erro ao desconsiderar os valores já oferecidos à tributação pelo Imposto de Renda e que se encontram registrados em conta do ativo. De outra forma, mencionado erro decorre do fato de se comparar a receita proveniente do pagamento de prestações, sem qualquer correção monetária, com o custo orçado corrigido monetariamente.

O que se pretende dizer é que a suposta majoração de custo alegada pela fiscalização decorre simplesmente do fato de o custo orçado ser registrado em conta atualizável, o que não ocorre com as receitas obtidas e já recebidas quando contabilizadas no passivo, mas somente quando registrados no ativo.

A receita já recebida, lançada para resultado, sofre, da mesma forma, atualização monetária. Isto porque, o valor referente a esta receita normalmente foi reinvestido, aplicado no mercado financeiro ou, ainda, lançado em alguma outra conta do ativo que gera variação monetária ativa do resultado.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

Portanto, comparando no mesmo padrão monetário, a receita já recebida e o custo orçado reconhecido na conta Resultado de Exercícios Futuros, constata-se o auferimento de lucro nas atividades da impugnante.

Por outro lado, há de se ressaltar que o procedimento da impugnante sempre esteve pautado pelas disposições legais que regulamentam a contabilização para o tipo de atividade desenvolvida.

Todavia, importante salientar que, mesmo a título argumentativo, se a impugnante tivesse contabilizado a correção monetária do custo orçado diretamente na conta de Resultado, sem "transitar" pelo Resultado de Exercícios Futuros, a desproporção entre o custo orçado e o valor da venda não seria elevado, sendo que a própria Autoridade Fiscal não teria concluído que houve majoração do custo em detrimento das receitas obtidas.

Ocorre que a contabilização da correção monetária do custo orçado diretamente no Resultado é procedimento que não atende a legislação do Imposto de Renda, mas a título exemplificativo demonstra o equívoco cometido na presente autuação.

Para ressaltar o erro cometido pela fiscalização ao lavrar o presente auto de infração, basta verificar que a correção monetária do período considerado foi a responsável pela desproporção existente entre o custo orçado e valor histórico de vendas das unidades imobiliárias do empreendimento em questão.

Isto porque, o Sr. Fiscal considerou a conta Resultado de Exercícios Futuros isoladamente, sem verificar a contrapartida de suas contabilizações no ativo para, então concluir pela majoração de custo orçado pela impugnante.

Com o advento do Plano Real e a queda da inflação, a moeda nacional deixou de ter uma desvalorização tão acentuada quanto nos anos anteriores. Isto



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Acórdão nº : 103-21.720

ocasionou uma redução considerável na correção monetária das operações contábeis das empresas (artigo 4º da Lei nº 9249/95).

Extinta a correção monetária do custo orçado, as receitas financeiras também deixaram de ser atualizadas, permanecendo a mesma proporção no balanço patrimonial da impugnante.

Nesse sentido, no caso da impugnante, como o custo orçado sofria elevadíssima atualização monetária, o fim da desvalorização do dinheiro e da conseqüente correção monetária do balanço estagnou esse efeito, como se infere do fato da atualização não ter abrangido os resultados auferidos nos meses compreendidos entre julho a dezembro de 1994.

Importa dizer, também que acabava, naquele momento, a grande desproporção entre o custo orçado (até então constantemente atualizado) e as receitas obtidas, não passíveis de correção monetária no passivo.

Mister se faz salientar, ainda, que a impugnante sempre auferiu lucro nas operações que realizou. Prova disso é que houve lucro a oferecer à tributação, conforme demonstrado na Declaração de Rendimento (doc. 4).

O fato de o custo orçado ser superior à receita não significa que a impugnante auferiu prejuízo com a venda dos lotes. Logicamente, nos períodos anteriores, a impugnante apurou mais receitas do que custos, justificando a não correspondência simultânea entre o recebimento de prestações e a ocorrência de custos, conforme resta comprovado em planilhas de vendas (doc. 05).

A existência de conta do passivo com valor elevado pela correção monetária, independe do recebimento de prestações a serem efetuadas pelos promitentes compradores dos lotes comercializados. Há sim, correspondência do custo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

orçado com a realização efetiva dos custos (custos incorridos), os quais terão em contrapartida, indiretamente, receitas oriundas de prestações recebidas.

Por outro lado, ao não levar em consideração o 2º semestre de 1994, a fiscalização deixou de verificar de modo global os efeitos da correção monetária no balanço patrimonial da impugnante.

Ademais, todo o procedimento da impugnante quanto à contabilização da variação monetária, seja do custo orçado, seja aquela registrada no ativo, permaneceu inalterado durante todo o ano de 1994.

Com o fim da elevada correção monetária no 2º semestre e, conseqüentemente, com a redução da desproporção entre o custo e valor histórico de venda dos lotes, verifica-se que a impugnante auferiu o resultado positivo, restando claro que a alegação de majoração de custo não procede.

Ora, é evidente que a suposta apuração de prejuízo no período anterior a julho de 1994, decorreu simplesmente da correção do custo orçado. As receitas auferidas em função do recebimento de prestações dos lotes vendidos foram todas transferidas para contas do ativo, sujeitando-se também à mencionada atualização monetária.

Se a fiscalização estivesse correta no que diz respeito à suposta majoração, pela impugnante, do seu custo orçado, como poderia remanescer tal entendimento caso a atualização deste custo fosse contabilizada diretamente na conta "Resultado", sem transitar pela conta "Resultado de Exercícios Futuros"? Neste caso, os custos não seriam desproporcionais se comparados às receitas, mas perante a legislação tributária tal contabilização não seria permitida.

Pretende-se, assim, demonstrar que a disparidade apontada no caso presente como majoração de custo, decorre de previsão legal que determina a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

correção monetária do custo orçado, sendo esta atualização não permitida para a conta de resultado onde são registradas as receitas.

Desse modo, caso a fiscalização também tivesse levado em conta a situação contábil da impugnante a partir do 2º semestre de 1994, restaria descaracterizada a majoração do custo orçado em detrimento da receita obtida, bem como a apuração de prejuízo contábil, vez que nesse período não houve correção monetária como ocorreu no 1º semestre.

A presente autuação imputa omissão de receitas pela suposta existência de passivo fictício com o intuito de diminuir o montante tributável correspondente às receitas auferidas. Isto porque, no empreendimento "Riviera de São Lourenço", a impugnante planejou a construção de uma marina para beneficiar todos os lotes construídos, sendo que o custo foi rateado proporcionalmente para cada unidade vendida.

Além disso, o promitente comprador de uma unidade imobiliária comercializada pela impugnante, terá direito a usufruir da mencionada marina, sendo que, por outro lado, a sua construção é uma obrigação da impugnante.

Assim, no custo dos imóveis vendidos foram computados os custos contratados para a realização da construção da marina, custos estes orçados e devidamente registrados em conta do passivo.

É certo que o empreendimento ainda não está definitivamente concluído. Por esta razão, de acordo com a Instrução Normativa nº 84-79, com as alterações posteriores acima apresentadas, as modificações do seu custo deverão ser registradas no Passivo da impugnante.

Dessa forma, não pode a impugnante realizar os valores registrados no passivo como custo orçado para a construção da marina, haja vista sua construção não



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

ter sido concluída, mesmo existindo unidades imobiliárias já devidamente quitadas e entregues aos seus proprietários.

Em outras palavras, o valor referente a construção da marina já foi devidamente recebido pela impugnante quando do recebimento das prestações dos promitentes compradores dos respectivos lotes, tendo sido oferecidos à tributação quando da apuração da receita. À medida que a referida obra vai sendo concluída, os custos dos lotes vendidos vão sendo debitados (deduzidos).

**DA NÃO UTILIZAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL
ACUMULADO NOS EXERCÍCIOS ANTERIORES A 1994**

De acordo com os cálculos realizados pelo Sr. Fiscal, a impugnante somente teria resultado tributável no mês de janeiro/94, uma vez que houve compensação do prejuízo fiscal acumulado nos demais meses.

Todavia, ainda que fossem devidos os valores cobrados da impugnante, o que se diz apenas para argumentar, o Sr. Fiscal não considerou o prejuízo fiscal acumulado de períodos anteriores, registrados na Parte B do LALUR (doc. 6), para calcular o suposto débito de imposto, restando, portanto, inválida a apuração deste montante.

Em outras palavras, além do Auto de Infração estar fundado em premissa falsa, o que acarreta também uma conclusão distorcida, a fiscalização desconsiderou o prejuízo acumulado nos exercícios anteriores a 1994, de modo que, mesmo que devidos fossem os valores cobrados, estariam estes em descompasso com a realidade contábil e fiscal da impugnante.

**DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IRRF NO PRESENTE
CASO**

O Imposto de Renda Retido na Fonte, no período analisado, somente indicia sobre os rendimentos efetivamente pagos ou creditados aos sócios da pessoa



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

jurídica, de modo que, inexistindo a aludida transferência monetária aos sócios, não há que se falar na cobrança deste tributo. No caso presente, o Sr. Fiscal simplesmente alegou a omissão de receitas, sem apresentar qualquer prova de sua efetiva ocorrência e, ainda, presumiu a distribuição dessas receitas aos sócios.

De acordo com as disposições do Regulamento do Imposto de Renda, mais precisamente os artigos 629 e seguintes, a tributação na fonte somente ocorre, e ocorria no período fiscalizado, quando houver efetiva distribuição de rendimentos, fato este que em nenhum momento foi provado na autuação.

O ILL, por analogia, incidia sobre o lucro total da pessoa jurídica, independentemente de ocorrer ou não distribuição de dividendos. Tal incidência foi julgada inconstitucional pelo STF no Recurso Extraordinário nº 193893-5, vez que descompassada com o efetivo auferimento de renda.

Assim, também no caso da impugnante, sequer poderia incidir o IRRF sobre a presumida omissão de receitas em decorrência da suposta majoração de custo orçado.

DA PRESUNÇÃO

As presunções, segundo a doutrina, podem ser simples ou legais, estas entendidas como sendo aquelas através das quais o legislador autoriza inferir, a partir de um fato conhecido, outro cuja ocorrência não é certa. As presunções simples decorrem do livre convencimento do aplicador da lei frente a um caso concreto. As presunções legais decorrem de expressa disposição legal.

O Sr. Fiscal buscou fundamentar a sua autuação na assertiva de estar lidando com presunções legais, suscitando os seguintes dispositivos: art. 44 da Lei nº 854/92, com as alterações do art. 3º da Lei nº 9064/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

A norma em referência não autoriza a presunção de que suposta majoração de custo orçado seria capaz de comprovar a omissão de receitas, além do Sr. Fiscal não ter provado a existência da omissão de receitas, não tendo invocado nenhum dispositivo que autoriza o estabelecimento de presunção legal, capaz de configurar a citada omissão.

Da mera leitura do texto legal, verifica-se que, ao contrário do que pretendeu o Sr. Fiscal, o legislador tributário não criou qualquer presunção legal relacionando a majoração de custo orçado à omissão de receitas.

Excluída a hipótese de presunção legal, os fatos apontados pelo Auditor Fiscal não se encontram no campo da prova direta, já que não há qualquer prova de que tenha ocorrido omissão de receitas.

A prova por indícios exige duas etapas: primeiramente, deve-se demonstrar que a ocorrência do indício é prova da concretização da hipótese de incidência. Depois, comprova-se, a partir dos meios comuns de prova, a ocorrência do indício referido.

Já na presunção, a primeira etapa de demonstração é dispensada, entrando em seu lugar a experiência do aplicador da lei, à luz de sua observação cotidiana.

Para apurarmos se estamos diante de uma prova por indícios ou de uma presunção, basta examinar se a D. Autoridade se preocupou em não apenas provar a ocorrência dos indícios, mas também em demonstrar a relação de causalidade entre os indícios e o fato presumido, em decorrência da qual se pode extrair a certeza da ocorrência do fato presumido.

No caso em apreço, o Auditor Fiscal não logrou provar a ocorrência dos indícios, não demonstrando qualquer relação de causalidade entre a presumida



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

majoração de custo orçado e a omissão de receitas, ou seja, a D. Autoridade não demonstrou que existindo majoração de custo orçado, ocorre omissão de receita. Conclui-se que não há prova da ocorrência da omissão de receitas alegada.

Considerando que inexistiu qualquer apresentação de prova de causalidade entre a suposta majoração de custo orçado e o fato gerador do imposto de renda na fonte, forçoso é concluir que o Auditor Fiscal presumiu de forma simples, sem qualquer amparo legal, a omissão de receitas, e a presunção simples é absolutamente vedada em nosso ordenamento jurídico.

DA INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO

Argumenta que, incomprovada a efetiva ocorrência do fato gerado do tributo, não há guarida para a manutenção da autuação. Bem como é imperativo que ocorra o acréscimo patrimonial, sob pena de infligir ao contribuinte o confisco e o comprometimento da sua atividade produtiva.

Conclui dizendo que mesmo que a impugnante tivesse majorado os custos orçados do empreendimento, de forma alguma poderia tal majoração ser tomada como fato gerador do imposto de renda e seus reflexos.

DA MULTA IMPOSTA

Diz não haver razão para aplicação da multa de 75% no presente caso porque inexistiu a suposta majoração do custo orçado; porque, partindo de presunção não amparada pela legislação, não ficou provada a existência da alegada majoração de custo e mesmo que se considerasse a existência de majoração de custo orçado, tal fato não poderia ser tomado como passível de tributação pelo IRPJ e reflexos sob a assertiva de suposta omissão de receitas, ou mesmo sobre a incidência do IRRF sobre aludidas receitas, já que também não ficou comprovada qualquer distribuição de rendimentos aos sócios.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

Em 19/10/98, a contribuinte protocolou aditamento à sua impugnação inicial de IRPJ (fls. 946 a 967), alegando, em resumo, o seguinte:

DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IRRFONTE NO PRESENTE CASO.

Que, de acordo com as disposições do RIR, mais precisamente os artigos 629 e seguintes, a tributação na fonte somente ocorre, e ocorria no período fiscalizado, quando houver efetiva distribuição de rendimentos, fato este que em nenhum momento foi provado na autuação.

Não logrando êxito, a Fiscalização, em demonstrar a ocorrência de distribuição de rendimentos, que ensejasse a tributação na fonte, não pode mera presunção validar a sua cobrança.

DA PRESUNÇÃO E DA INEXISTÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO.

Repetindo a argumentação já trazida na impugnação, diz que fica evidente que a jurisprudência converge no sentido de considerar como descabida a autuação em decorrência de suposta majoração de custo orçado, e que a omissão de receitas jamais poderia justificar a incidência de IRRFonte.

DA ANALOGIA; O IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E SUA INCONSTITUCIONALIDADE

Argumenta que podemos, por analogia, tomar exemplo da impossibilidade de tributação na fonte pelo extinto Imposto sobre o lucro líquido – ILL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

Foram apresentados, ainda, aditamento à impugnação de CSLL (fls. 968 a 989) e aditamento à impugnação de IRRF (fls. 990 a 1.011), com o mesmo teor do aditamento à impugnação de IRPJ.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de São Paulo, julgou o lançamento parcialmente procedente, ementando assim, a sua Decisão.

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – Data do fato gerador: 31/01/1994, 28/02/1994, 31/03/1944, 30/04/1994, 31/05/1994, 30/06/1994.

Ementa: CUSTOS APROPRIADOS A MAIOR (LOTEAMENTO, INCORPORAÇÃO E CONSTRUÇÃO DE IMÓVEIS) – Mantida a glosa de custos apropriados a maior nos resultados mensais de períodos de apuração de janeiro/94 a junho/94, uma vez provado o erro de cálculo cometido pelo contribuinte.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES À AUTUAÇÃO – Em lançamento de ofício a autoridade administrativa deve proceder à compensação de prejuízos fiscais apurados pelo sujeito passivo, respeitando o prazo legal de sua compensação.

LANÇAMENTO REFLEXO DE IRRFONTE – O lançamento deve ser cancelado, posto que glosa de custos, por sua natureza, não autoriza presunção de transferência de recursos do patrimônio da pessoa jurídica para o dos seus sócios.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLUCRO – Observa-se que, sendo os mesmos elementos de comprovação que fundamentam o lançamento principal de IRPJ, e, mantida a procedência dele na parte que tem relação com este lançamento reflexo, há que se considerar a íntima relação de causa e efeito existente entre a exigência principal e seu decorrente, devendo ser mantido.

Lançamento Procedente em Parte.”

Não satisfeita com a decisão, recorre ordinariamente a este Conselho, aduzindo, para tanto, as mesmas razões colocada em sede de impugnação.

É o relatório.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50
Acórdão nº : 103-21.720

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado de arrolamento de bens, preenchendo, por via de consequência, os requisitos para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Da leitura do Termo de Verificação, observa-se que o tema versado na autuação é a glosa parcial de custos apropriados nos meses de JAN/94 a JUN/94, em razão de utilização de índices irrealis de custos sobre as vendas.

Segundo a Autoridade Lançadora, os efeitos da inflação não poderiam causar um resultado operacional negativo, visto que as receitas de vendas dos imóveis também estavam sendo corrigidas monetariamente conforme previam os "Contratos Particulares de Compromisso de Venda e Compra", de tal modo que: se tanto o custo quanto a receita estava sendo corrigido monetariamente, o efeito da inflação seria anulado, não tendo como interferir no resultado operacional.

Esclarece ainda, o Termo de Verificação, que o que ocorreu foi que a empresa adotou uma proporcionalidade distorcida entre os custos - incorridos e os orçados - e as receitas de vendas dos lotes, tendo a recorrente simplesmente dividido o valor corrigido dos custos, pelo valor originário das vendas, e, o resultado foi multiplicado pelo valor originário dos recebimentos; sendo o valor apurado lançado em conta de resultado (custo das unidades imobiliárias vendidas), consoante se pode observar nos demonstrativos de fls. 144 a 155 dos autos principais.

Concluiu afirmando que com o procedimento adotado, a empresa obteve índices irrealis de custos sobre as vendas, caracterizando uma majoração indevida dos custos apropriados.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

O cerne da autuação está, portanto, na apuração pelo Fisco de erro na forma de cálculo dos custos apropriados à conta de Resultados mensais (janeiro a junho/94).

Não há, pois, no caso, qualquer presunção, seja ela legal ou não, a prova do fisco é documental e foi obtida escrita fiscal da recorrente, consoante se denota dos documentos de fls. 02/19.

De igual forma, não é o caso passivo fictício, como aventado pela recorrente, tratando-se, tão-somente, de glosa de custos de correção monetária.

A matéria está restrita, portanto, à prova e a contra-prova.

O Fisco trouxe para os autos prova que materializada na planilha denominada "Demonstrativo de Custo Apropriado", elaborada com dados fornecidos pela própria recorrente, comprovando numericamente que a empresa majorou os custos orçados, que diga-se de passagem, fazem parte do custo total, conforme opção feita pela própria empresa.

A recorrente, a seu turno, traz à baila, como pilar central de suas razões, afirmativa de que a autuação está fundada em fatos equivocados uma vez que a Autoridade Lançadora teria considerado apenas a variação monetária da conta do passivo de Resultado de Exercícios Futuros, desconsiderando, por outro lado, a variação monetária ativa, o que acabou por ocasionar uma falsa conclusão.

Todavia, analisando aos autos, verifiquei que tal alegação não encontra sustentação no arcabouço fático constante do auto de infração, dado que:

- 1- somente uma pequena parte dos custos alocados foi glosada; e,
- 2- porque inexistente qualquer indicação de que a correção monetária ativa tenha sido desconsiderada pela fiscalização, ao contrário, os fatos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

apontam no sentido de que a correção monetária ativa foi aceita na forma como foi escriturada pela empresa.

Afirma, ainda a recorrente que teria sido desconsiderada a atualização das receitas decorrentes dos pagamentos efetuados pelos compradores dos aludidos lotes, sendo que a sua contabilização foi realizada nas contas do ativo; e, que a fiscalização não analisou o balanço patrimonial da impugnante de forma global, tendo tomado como fundamento para a suposta majoração de custo apenas a variação monetária do custo, sem verificar sua contrapartida contabilizada no ativo, seja a título de re-investimento ou de aplicações financeiras e, mais, que não considerou que a empresa não deixou de ter resultado positivo durante o período de Janeiro a Junho de 1994, denotando que os efeitos da correção monetária dos custos orçados acabaram por ocasionar resultado contábil negativo, mas de modo algum diminuíram o valor tributável em decorrência de um suposto aumento de prejuízo fiscal.

Compulsando os autos constata-se que a atualização das receitas decorrentes de pagamentos efetuados pelos compradores dos aludidos lotes contabilizados pela empresa não foram objeto de glosa, daí serem totalmente desprovidas de sentido as afirmações em tela.

De igual forma, é vazia de conteúdo a afirmação de que a fiscalização não teria analisado o balanço patrimonial de forma global, sem verificar a contrapartida contabilizada no ativo, a título de re-investimento ou de aplicações financeiras, uma vez que tais contas são representativas de direitos da pessoa jurídica classificáveis no Ativo Circulante, ao passo que os custos referentes a produtos vendidos são classificados em contas de Resultado.

E mais, ao examinar a cópia da declaração de rendimentos do exercício financeiro de 1995, ano calendário 1994, mais precisamente às fls. 09 e 10-verso, verifica-se à linha 41 (Lucro operacional) constatei que a empresa, nos meses de janeiro a junho de 1994, vinha tendo prejuízos operacionais bastante significativos. Observei, ainda na linha 51 (lucro líquido do período-base mensal), que, após computar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

outras adições e exclusões, a recorrente obteve prejuízo contábil nos meses de janeiro, fevereiro e março, fato que contradiz a sua afirmação de que não deixou de ter resultado positivo (lucro contábil) durante os meses de janeiro a junho de 1994.

A recorrente, segundo consta do documento de fls. 55/57, afirma que exerceu a opção por computar no custo dos imóveis, além dos custos incorridos, os custos orçados para a conclusão das obras, na forma preconizada pelo artigo 363 e seguintes do RIR/94. Informou, ainda, que fez alterações no custo orçado, face a variação da correção monetária, conforme lhe faculta o item 9.9, da IN 84/79, da SRF.

No que tange aos procedimentos contábeis adotados pela recorrente – exemplificados na peça impugnativa e na recursal - constata-se que os mesmos não condizem com os comandos insculpidos nos artigos 364 e 365, do RIR/94:

“Art. 364. 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-base proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-lei n.º 1.598/77, 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. 363), 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-base, 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 § 2º do art. 363.

§ 1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos-base a que competirem (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 29, § 1º).

§ 2º 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.º 2.429/88, art. 10).” (grifos nossos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

E, no caso de venda com cláusula de Correção Monetária, reza o artigo 365:

“Art. 365. Na venda contratada com cláusula de correção monetária do saldo credor do preço, a contrapartida da correção, nas condições estipuladas no contrato, da receita de vendas a receber será computada, no resultado do período-base, como variação monetária (art. 320), pelo valor que exceder à correção, 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.º 1.598/77, art. 29, § 2º).”

Da leitura dos comandos acima transcritos, tem-se claro que tanto o custo orçado quanto a receita auferida com a venda poderiam ter sido corrigidas monetariamente a fim de preservar o equilíbrio do balanço, procedimento este que não foi seguido pela recorrente, que confessa o fato ao afirmar que assim não procedeu por falta de previsão legal para a correção monetária do custo orçado, nas contas de resultado.

E mais, aduz a recorrente que não caberia corrigir monetariamente o valor das receitas, tal qual fez com os custos, na apuração do resultado das operações imobiliárias. Isto porque tais recursos, ao ingressarem em seus ativos, passaram a produzir rendimentos sujeitos à tributação (inclusive aplicações financeiras) ou foram utilizados para quitar obrigações com incidência de correção monetária, deixando de gerar despesas de variação monetária passiva.

Abordadas apenas por esses aspectos as colocações do contribuinte são pertinentes. Ocorre que estes mesmos recursos, ao serem ativados, sensibilizaram o patrimônio líquido da empresa pelo mesmo valor. Uma vez que esse patrimônio líquido também está sujeito à correção monetária de balanço, tem-se gerado o encargo devedor que equilibra o efeito do ingresso dessas receitas no ativo da empresa, apontando pelo contribuinte.

Assim, permanece o desequilíbrio na apuração do resultado das operações imobiliárias objeto do lançamento, haja vista que o contribuinte “majorou” os



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

custos orçados, mediante sua atualização monetária, não adotando o mesmo procedimento com as receitas.

Diz, ainda, a recorrente, que o fato de o custo orçado haver sido superior à receita não significa que foi auferido prejuízo com a venda dos lotes e que nos períodos anteriores apurou mais receitas do que custos.

Tal afirmação, contudo, não procede, já que este fato não tem nenhuma vinculação com a autuação - que tem por objeto a glosa de custos apropriados nos períodos de apuração mensais de Janeiro a Junho de 1994 - além do mais, em nenhum momento a fiscalização questionou se houve prejuízo ou lucro com a venda dos lotes ou se em períodos-base anteriores a empresa teria apurado mais receitas do que custos.

Alega, também, que por não haver considerado, na auditoria fiscal, o 2º semestre de 1994, a fiscalização teria deixado de verificar de modo global os efeitos da correção monetária no balanço patrimonial da impugnante.

Ora, da análise das declarações de rendimentos, constata-se que a empresa optou pela apuração mensal do lucro em 1994, portanto, com balanços patrimoniais mensais, conforme determina a Lei nº 8.541/92, art. 3º (art. 182 do RIR/94), de modo que os fatos eventualmente ocorridos no 2º semestre de 1994, não têm nenhuma relação com aqueles ocorridos nos períodos de apuração mensal de Janeiro a Junho/94.

Diante de tais fatos e ante a falta de elementos probantes capazes de elidir as provas carreadas ao processo pelo Fisco para lastrear o lançamento, nego provimento ao apelo.

A multa de lançamento de ofício decorre de imposição legal, pelo que mais que regular é obrigatória.



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

Processo nº : 10880.017227/2002-50

Acórdão nº : 103-21.720

Provimento negado.

CSSL

O lançamento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido decorre do lançamento principal, sendo a sua matriz fática a mesma que embasou o lançamento do IRPJ, assim, dado a íntima relação de causa e efeito que unem os dois lançamentos e a manutenção do lançamento principal, mantenho a tributação sobre a CSSL, negando provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Diante dos fatos acima expostos oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala de Sessões - DF, em 16 de setembro de 2004

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE