

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

Processo nº 11516.002536/2005-99
Recurso nº 168.251 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.124 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2009
Matéria IRPJ-CSLL- PIS- COFINS-
Recorrente Construtora Espaço Aberto Ltda.
Recorrida 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. A teor do disposto no art.º 364 do Código de Processo Civil, o documento público só faz prova dos fatos que o escrivão, tabelião ou funcionário público declarar terem ocorrido em sua presença, mas não daquilo que as partes declaram. A DIMOB apresentada tempestivamente com base em instrumento particular que antecedeu a escritura pública e a constatação, pela fiscalização, de que antes da lavratura do instrumento público a pessoa jurídica já oferecera à tributação parcelas da venda de acordo com o instrumento particular, desconstituem a presunção de que a operação deu-se na forma descrita no instrumento público, que diverge da descrita no contrato particular.

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. O valor da reserva de reavaliação deve ser tributado quando de sua realização mediante alienação do imóvel reavaliado.

REALIZAÇÃO DE LUCROS DIFERIDOS. É tributável a parcela relativa à realização de lucros anteriormente diferidos que foram baixados da conta Resultados de Exercícios Futuros e não foram computados na determinação do lucro real do período de apuração.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. *YB*

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para reduzir a matéria tributável a título de venda de imóvel para R\$ 50.000,00 (ano-calendário 2003). Vencido o Conselheiro José Carlos Passuello, que provia em parte, para afastar a tributação relativa à reserva de reavaliação, e que fará declaração de voto.



SANDRA FARONI- Presidente e Relatora

Editado em: 29 JAN 2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Carlos Passuello, Cheryl Berno e Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado),.

Relatório

O presente litígio estabeleceu-se em torno de autos de infração lavrados contra a contribuinte Construtora Espaço Aberto Ltda., para exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 e 2004.

A fiscalização acusou a empresa de ter cometido as seguintes infrações:

1- Omissão de receita de venda de imóvel, correspondente a parcela do preço da venda de um imóvel, da qual a Espaço Aberto deu plena quitação, conforme constou na Escritura Pública (Fato Gerador: 30.11.2003, Valor Tributável : R\$ 329.471,77)

2- Ausência de cômputo, na determinação do lucro real, da realização de reserva de reavaliação decorrente da efetiva realização do bem reavaliado, quando alienado para coligada Castor Construtora e Incorporadora Ltda, por ocasião da cisão ocorrida em 28/11/2003 (Fato gerador : 28/11/2008, Valor tributável : R\$ 4.985.000,00)

3- Ausência de declaração de resultado operacional, referente a parcela da conta Resultado de Exercícios Futuros, realizada mas não tributada, no ano calendário de 2004; (fato gerador: 30/12/2004; Valor tributável : R\$ 2.216.468,58)

Os autos noticiam de que a maior parte dos livros contábeis e documentos foram destruídos devido ao arrombamento de suas instalações em 05.02.2005, conforme documentos as fls. 31 a 42, em especial o Laudo Técnico do Instituto de Criminalística às fls. 39 a 42.

Em impugnação tempestiva a contribuinte alegou:

(a) Quanto à omissão de receitas, que a operação foi informada à SRF por meio da Declaração de Informações sobre Atividade Imobiliária (DIMOB), que os dados do contrato coincidem em datas e valores com os registros contábeis, que a fiscalização equivocou-se ao considerar o valor de R\$ 329.471,77 como receita a ser tributada, uma vez que existem custos no valor de R\$ 190.897,94, restando portando o valor de R\$ 138.573,83 (lucro), contabilizado como Resultado de Exercícios Futuros e que será contabilizado pela própria no momento da realização efetiva dos créditos a receber.

(b) Quanto à reserva de reavaliação, que não ocorre a realização na sua incorporação ao capital social, nos termos do ar. 4º da Lei 9979/2000, bem como nos casos de cisão, e que o enquadramento correto seria o art. 436 do RIR/99 e não os artigos citados no auto de infração.

(c) Quanto aos lucros diferidos, que o Fluxo de Caixa elaborado pela fiscalização não levou em consideração alguns valores de contas, como o saldo inicial da conta "outros créditos a receber" no valor de R\$ 1.269.001,64 e o saldo final no valor de 10.000,00, que não foi considerado o valor real e atualizado do ressarcimento das cauções retidas, conforme extrato bancário, que o fluxo de caixa apresentado às fls. 139-141 não serve para comprovar a "falta de caixa" para a redução a débito da conta Lucros Diferidos.

A Turma de Julgamento considerou totalmente procedentes os lançamentos.

Sobre a omissão de receita de venda de imóvel, explicitou existirem dois documentos de diferente teor sobre o mesmo fato, um contrato particular não registrado e uma escritura pública. Argumentou, em síntese, que deve prevalecer a escritura pública pois a mesma tem fé pública e se sobrepõe ao contrato particular redigido ou assinado por pessoas que possuem ligação direta com o fato, um dos sócios assina como adquirente (sócio majoritário – 90%) e o outro pela pessoa jurídica fiscalizada (sócia minoritária – 10%).

Não acatou a ponderação da interessada, no sentido de serem computados os custos incorridos, no valor de R\$ 190.897,97, uma vez que não foram apresentadas provas de sua contabilização e concluiu que o fato de não levar à tributação receitas que deveriam passar pelo resultado do exercício caracterizou omissão de receitas..

Sobre a realização da reserva de avaliação, refutou a arguição de erro no enquadramento legal, contraponto que a infração apontada não ocorreu por ocasião do aumento de capital em 30.09.2003, com a utilização da reserva, mas em novembro de 2003, por ocasião da cisão, quando a titularidade do imóvel foi transferida para outra pessoa jurídica, na versão de parte do patrimônio da cindida.

Expressou o entendimento de que a parcela cindida não é da reserva de reavaliação, mas sim do capital da Construtora Espaço Aberto, e que se essa tivesse mantido no seu Patrimônio Líquido o valor da referida reserva de reavaliação em conta específica e a mesma fosse objeto de cisão, não teria ocorrido a realização da reserva e o tratamento a ser dado seria o do art. 441 do RIR/99, que prevê que as reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

Sobre a alegação de erros da fiscalização na elaboração do fluxo de caixa para fins de apuração dos supostos lucros não tributados, referentes a resultados de exercícios futuros, assentou que a questão não tem relação com o fato de a empresa ter ou não recursos de

caixa para pagar os eventuais custos a incorrer que foram alegados, mas sim a dificuldade de comprovação destes custos por parte da pessoa jurídica. E uma vez que a contribuinte não consegue comprovar os alegados custos a incorrer que diz ter lançado na conta, manteve a tributação.

Ciente da decisão em 02 de setembro de 2008, o sujeito passivo ingressou com recurso em 01 de outubro seguinte, reeditando as razões declinadas na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sandra Faroni, Relatora.

Recurso tempestivo. Dele conheço.

Como se viu do relatório, o contribuinte é acusado de ter cometido três infrações: omissão de receita de venda de imóvel, não oferecimento à tributação da realização de reserva de reavaliação, e não tributação de lucros diferidos referentes resultado de exercícios futuros. Passo a examiná-las:

I- Omissão de receita de venda de imóvel:

Esse item gira em torno da venda de um imóvel para o sócio majoritário da empresa (90%) pelo valor de R\$ 660.000,00. Sobre essa operação existem dois documentos: (i) um contrato particular datado de janeiro de 2002, não levado a registro (fl. 60/62), segundo o qual o pagamento seria feito parceladamente, sendo R\$ 130.528,23, em janeiro de 2002, R\$ 150.000,00 até dezembro de 2003, R\$ 150.000,00 até dezembro de 2004 e R\$ 169.471,77, mais atualizações pelo CUB até dezembro de 2005; (ii) uma escritura pública (fl. 62/65) lavrada em 05/09/2003, atestando que o valor de R\$660.000,00 foi pago em moeda corrente no ato da lavratura da escritura, dando-se total quitação.

A fiscalização assentou que a escritura pública tem fé pública e poder probatório inquestionável, acima de qualquer contrato particular.

A decisão recorrida trilhou no mesmo sentido, reportando-se ao *caput* do art. 215 do Código Civil, que dispõe que a Escritura Pública, lavrada em notas de tabelião, é documento dotado de fé pública, e faz prova plena.

Entretanto, a teor do disposto no art. 364 do Código de Processo Civil, o documento público só faz prova dos fatos que o escrivão, tabelião ou funcionário público declarar terem ocorrido em sua presença, mas não daquilo que as partes declaram.

No caso, o notário declarou que **pela Outorgante Vendedora foi dito e declarado** que tem o imóvel vendido pelo preço certo e ajustado de R\$ 660.000,00, pagos no ato da escritura em moeda corrente brasileira, que a outorgante recebe, conta e acha exata. Não atestou, o oficial, que o valor foi pago naquele ato, mas apenas, que o vendedor assim o disse.

Por outro lado, a DIMOB relativa ao ano-calendário de 2002, recebida via Internet em 28/05/2003 (fl.303 a 306), desconstitui a presunção de que a operação deu-se na forma descrita no instrumento público (venda em setembro de 2003, com pagamento integral em moeda corrente naquela data). Consta da DIMOB que a operação foi realizada em 10 de janeiro de 2002, pelo valor de R\$ 660.000,00, e que no ano de 2002 foi pago o valor de R\$ 130.258,23, tal como constou do instrumento particular. E mais, a própria fiscalização constatou (demonstrativos de faturamento, fls. 145 do Anexo I e 142 do Anexo II) que o sujeito passivo tributou R\$ 130.528,23 em janeiro de 2002, R\$ 100.000,00 em dezembro de 2003 e R\$ 100.000,00 em dezembro de 2004.

Assim, considero que restou demonstrada apenas omissão de receita no montante de R\$ 50.000,00 em 2003 e R\$ 50.000,00 em 2004. Como nada foi lançado em 2004, e o julgador não pode aperfeiçoar o lançamento, cabe apenas reduzir a matéria tributável lançada em 2003 para R\$ 50.000,00.

Quanto à postulação para computar os custos incorridos, concordo com a decisão recorrida de que não há como considerá-la, por não terem sido apresentadas provas da contabilização dos referidos custos.

II-Não tributação da reserva de reavaliação.

Segundo se depreende dos autos, quanto a este item, os fatos assim ocorreram:

Em setembro de 2003 foi reavaliado imóvel da empresa (fl. 79) e em 30 de setembro do mesmo ano foi feito aumento de capital no qual foi utilizada a reserva de reavaliação (fl. 103).

Em 28 de novembro de 2003 foi feita cisão da empresa, com versão de parte equivalente a R\$ 5.000.000,00 (fl. 113/114) do seu patrimônio para a empresa Castor Construtora e Incorporadora Ltda., representada pelo bem do ativo imobilizado (fl. 133), que fora objeto da reavaliação.

Em 29 de dezembro de 2004 (fl. 124/129) foi lavrado instrumento de reversão da cisão.

A legislação tributária previu que a contrapartida do aumento de bem do ativo permanente em virtude da reavaliação não é tributada enquanto mantida em reserva de reavaliação, diferindo a tributação para quando houver realização da reserva ou do bem ((Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 35, § 1º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VI)

A realização do bem se dá mediante alienação a qualquer título, depreciação, amortização ou exaustão, baixa ou perecimento

A realização da reserva se dá pela utilização para aumento de capital ou compensação de prejuízos contábeis, transferência para outra reserva ou apropriação em conta de resultado. Porém o art. 3º da MP 1.924/99, convertida na Lei 9.959/2000, determinou que a contrapartida da reavaliação de qualquer bem da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real ou da base de cálculo da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.


5

A norma que prevê a não tributação da reserva referente a reavaliação de bem imóvel integrante do ativo permanente quando de sua incorporação ao capital (Decreto-Lei nº 1.978, de 21 de dezembro de 1982, art. 3º) determina seu cômputo no lucro real quando da realização do bem reavaliado.

A argumentação da recorrente quanto a não constituir, a cisão, forma de alienação, não prospera. O longo arrazoado e rica doutrina trazidos pela Recorrente quanto ao instituto da cisão como forma de reorganização societária, ou como “fusão invertida”, e como sucessão, não são suficientes para descaracterizar a alienação do imóvel. Com cisão a cindida transfere parcela do seu patrimônio para outra empresa, e a mudança de titularidade representa, indubitavelmente, alienação por parte do antigo titular (a cindida) para o novo titular (a empresa que recebe a parcela do patrimônio).

As disposições relacionadas com a cisão, contidas nos artigos 440 e 441 do RIR/99, prevêem a não tributação da reserva de reavaliação enquanto mantida na cindida, e no caso a reserva sequer foi transferida para a cindida.

Como derradeiro argumento, a recorrente invoca, por analogia, o art. 36 da Lei nº 10.637, de 2002. Contudo, a analogia é norma de integração, e a ela se recorre apenas na ausência de norma expressa, o que não é o caso.

III- Não tributação dos lucros diferidos referentes a Resultado de Exercício Futuro.

Quanto a este item, o procedimento fiscal de se desenvolveu da seguinte forma:

Em agosto de 2005 a fiscalização apontou que o saldo de Resultados de Exercícios Futuros 31/12/2003 era de R\$ 4.497.631,52 (R\$4.758.833,22 de receitas de exercícios futuros e R\$ 261.201,70 de custos de exercícios futuros) e no balanço de 31/12/2004 era de apenas R\$ 138.573,83, e que no ano de 2004 a contribuinte tributou apenas R\$ 420.000,00 como receitas de vendas de imóveis. Em razão disso, entendeu que a diferença (R\$ 4.758.833,22 – R\$ 420.000,00 = R\$ 4.338.833,22) deixou de ser tributada, e intimou o contribuinte a justificar o fato (fl. 73/74)

Em atendimento, a fiscalizada esclareceu que os valores registrados em resultados de exercícios futuros não se referem apenas a vendas de imóveis, mas compreendem também contratos com o Poder Público de execução a longo prazo, e estes são os valores de receitas e/ou custos existentes em 2003 e que foram baixados/tributados em 2004, razão pela qual o saldo em 31/12/2004 é inexpressivo (fl. 76).

Reintimada em 26 de setembro de 2005 para a mesma justificativa (fl. 86/97), a empresa esclareceu que, conforme já dito na resposta à intimação anterior, a conta registra receitas e custos diferidos, e a análise apenas da receita induz a erro de interpretação (fl. 86).

Em 30 de setembro, nova intimação para justificar como a conta de resultados de exercícios futuros em 2004 diminuiu em R\$ 4.359.057,69, uma vez que as receitas oriundas de obras e vendas de imóveis de exercícios anteriores perfizeram um total de apenas R\$ 2.142.589,11 (fl. 90).

Em atenção a essa intimação, a interessada reafirma (fl. 92) que a análise somente da receita conduz a erros, e explica que, conforme permitido pelo art. 407 e seguintes do RIR/99, a empresa diferiu as receitas e lançou custos a incorrer. Como a contrapartida desses custos a incorrer (conta credora) é no passivo, e se referiam a resultados futuros, foram lançados na conta "resultados de exercícios futuros", e como no formulário da DIPJ não há linha específica para esse fim, os valores estão agregados na linha 23- Receitas de exercícios futuros. E exemplifica:

D- Custo de Obra – Resultado

C- Custo a Incorrer – Passivo (Exercícios Futuros)

Quando o custo incorreu (2004)

D- Custos a Incorrer – Passivo

C- Caixa/Bancos

Em outubro de 2005 a fiscalização lavrou o auto de infração para exigir o tributo sobre os lucros relativos a parcela de R\$ 2.216.468,58 referente a Resultado de Exercícios Futuros realizada no ano-calendário de 2004 (diferença entre a redução do saldo e o total de receitas oriundas de obras e vendas de imóveis de exercícios anteriores)

No Termo de Verificação que integra o auto de infração a autoridade fiscal a autoridade fiscal registrou que, do total de resultados de exercícios futuros constante do balanço de 2003, o sujeito passivo comprovou ter tributado apenas R\$ 2.142.589,11, e que a justificativa apresentada, de que a redução da conta deu-se em razão de lançamentos a débito de "Custos a Incorrer"(resultado de exercícios futuros), não é aceitável, pois a fiscalizada jamais poderia ter efetuado mais de quatro bilhões de pagamentos a débito de resultado de exercícios futuros, uma vez que o fluxo de caixa demonstra que a diferença positiva entre a origem e a aplicação dos recursos não ultrapassou R\$ 332.664,93, e assim, não existiram recursos re caixa suficientes para efetuar os supostos pagamentos.

Em seu recurso a Recorrente após afirmar que jamais efetuou "*mais de quatro milhões*" a débito de resultado de exercícios futuros- custos a incorrer ou "lucros diferidos", como classificou o auditor fiscal, e a crédito de caixa. Aponta, ainda, erros cometidos pela autoridade nos demonstrativos de fluxo de caixa anexados às fls.139 a 141.

Procede a alegação da Recorrente quanto a erros cometidos na elaboração do demonstrativo de fluxo, mas os equívocos apontados não são suficientes para afastar a alegação da recorrente de insuficiência de recursos para suportar pagamentos de mais de quatro milhões de reais.

Afirma a Recorrente que jamais efetuou mais de quatro milhões a débito de *resultado de exercícios futuros- custos a incorrer* e a crédito de *caixa*, o que invalidaria qualquer conclusão a partir do fluxo de caixa.

A análise fiscal do fluxo de caixa para verificar a aceitabilidade da justificativa apresentada pelo sujeito passivo, com base nos custos a incorrer, foi motivada pelo contido no atendimento à Intimação 08/2005 (fl. 92), quando o contribuinte informou que diferiu receitas e lançou custos a incorrer em "resultado de exercícios futuros", conforme acima demonstrado.

Todavia, aquela contabilização explicada pelo contribuinte foi a título de exemplo. Se o custo incorreu em 2004 porém não foi pago, o lançamento seria não a crédito de


7

Caixa/Bancos, mas a crédito de Fornecedores, e a análise sob o prisma de fluxo de caixa seria inútil.

O contribuinte informa que contabiliza os custos não incorridos. Portanto, o lucro bruto das operações já computa esses custos, que influenciam a relação percentual entre lucro bruto e receita. As transferências parciais do lucro bruto, do grupo Resultado de Exercícios Futuros para o resultado de cada exercício social são feitas com base nessa relação percentual, em função da receita recebida no período.

Nenhuma das justificativas apresentadas pelo contribuinte ao longo do processo (que os resultados de exercícios futuros não se referem apenas a vendas de imóveis, mas compreendem também contratos com o Poder Público de execução a longo prazo ou que diferiu as receitas e lançou custos a incorrer) consegue explicar a redução do saldo de resultado de exercícios futuros de R\$4.497.631,52 para 138.573,83 quando as receitas de advindas de exercícios anteriores monta em R\$ 2.142.589,11.

Quer se trate de contratos com o Poder Público, quer se trate de venda de imóveis a construir, com parcelas a receber em exercícios futuros, o valor a ser transferido de resultado de exercício futuro para resultado do exercício é sempre resultante da aplicação de um percentual previamente determinado sobre o valor da receita recebida. Assim, em hipótese alguma o saldo de resultado de exercícios futuros pode ser reduzido em valor maior que o montante das receitas recebidas.

Lançamentos decorrentes

Em relação ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos lançamentos decorrentes, por não terem sido suscitados fatos ou argumentos novos que ensejem decisão diversa.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a matéria tributável a título de venda de imóvel para R\$ 50.000,00 (ano-calendário 2003).


SANDRA FARONI