



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

**Processo nº** 14041.000426/2004-23  
**Recurso nº** 173550 Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-00236 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de maio de 2010  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** PRINCIPAL CONSTRUCOES LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

**CONTRATOS DE LONGO PRAZO. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. RESULTADO APURADO COM BASE NOS CUSTOS INCORRIDOS.**

O contrato de longo prazo, conforme dicção do artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, de construção por empreitada, a preço determinado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução superior a doze meses, deverá ter seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução, que poderá ser aferido de duas formas, quais sejam, (i) com base em laudo técnico de medição, com indicação da percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou da produção, ou (ii) com base na relação entre custos incorridos no período base e custo total estimado da execução da empreitada ou da produção.

**APURAÇÃO DE RESULTADO DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Cabe seguir as orientações da Instrução Normativa nº 21/1979, que uniformiza o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, para a determinação do resultado, de acordo com o regime de competência.

**CONTRATOS DE CO-PARTICIPAÇÃO. CONTRATOS DE CURTO PRAZO.**

Constatando-se que os serviços dos contratos de co-participação destinaram-se à implantação do empreendimento, conclui-se que, uma vez inaugurado o shopping, restaram concluídos. Constituído-se em contratos de curto prazo,

o resultado deverá ser apurado quando completada a execução do serviço, tenha ou não sido faturada.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

Ementa: MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA MULTA DE MORA. CANCELAMENTO. RETROATIVIDADE BENIGNA. Cancela-se a multa de ofício lançada, pela aplicação retroativa do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN.

CSLL - TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar apenas as multas isoladas (75%) que incidiram sobre a parte postergada do IRPJ e da CSLL, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER - Presidente

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Viviane Vidal Wagner.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 03-27.300, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília-DF.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Assinado digitalmente em 23/10/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO - 27/10/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

Autenticado digitalmente em 23/10/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Emitido em 27/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

*“Em 28/12/2004, foram lavrados contra a interessada os Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, atinentes aos anos-calendário de 1999 e 2000, cujo crédito tributário lançado de ofício perfaz o montante de R\$3.175.928,28, assim discriminados por exação fiscal:*

| Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 24/44)         |                                                 |                             |                                                                                           |                                                                         |                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------------|
| Imposto                                                                             | Juros de Mora<br>(calculados até<br>30/11/2004) | Multa Proporcional<br>(75%) | Multa<br>Exigida<br>Isoladamente<br>(Pass. De<br>Redução) -<br>6378                       | Juros de Mora<br>Exigidos<br>Isoladamente<br>(Não Pass. Red.)<br>- 6570 | Total           |
| R\$893.118,54                                                                       | R\$650.759,01                                   | R\$669.838,90               | R\$39.858,30                                                                              | R\$29.480,07                                                            | R\$2.283.054,82 |
| Infrações                                                                           |                                                 | Fato Gerador                | Enquadramento Legal                                                                       |                                                                         |                 |
| Inobservância do Regime de Escrituração a Partir do AC 97 – Postergação de Receitas |                                                 | 31/12/1999                  | Arts. 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, parágrafo único, inciso II, do RIR/99 |                                                                         |                 |
| Redução Indevida do Lucro Real                                                      |                                                 | 31/12/1999,31/12/2000       | Arts. 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/99                                       |                                                                         |                 |

| Auto de Infração da Contribuição Social s/Lucro Líquido – CSLL (fls. 847/868)       |                                                 |                             |                                                                                                                                                                        |                                                                         |               |
|-------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|---------------|
| Contribuição                                                                        | Juros de Mora<br>(calculados até<br>30/11/2004) | Multa Proporcional<br>(75%) | Multa<br>Exigida<br>Isoladamente<br>(Pass. De<br>Redução) -<br>6378                                                                                                    | Juros de Mora<br>Exigidos<br>Isoladamente<br>(Não Pass. Red.)<br>- 6570 | Total         |
| R\$342.797,71                                                                       | R\$251.374,50                                   | R\$257.098,26               | R\$23.914,96                                                                                                                                                           | R\$17.688,03                                                            | R\$892.873,46 |
| Infrações                                                                           |                                                 | Fato Gerador                | Enquadramento Legal                                                                                                                                                    |                                                                         |               |
| Inobservância do Regime de Escrituração a Partir do AC 97 – Postergação de Receitas |                                                 | 31/12/1999                  | Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, arts. 28, 43, 44, § 1º, inciso II e 61, da Lei nº 9.430/96                                                |                                                                         |               |
| Redução Indevida do Lucro Líquido                                                   |                                                 | 31/12/1999,31/12/2000       | Art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 28 da Lei nº 9.430/96, art. 273 do RIR/99, art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições |                                                                         |               |

*Tendo em vista que o IRPJ e a CSLL compartilham os mesmos fatos e os mesmos elementos probatórios, e sendo esta reflexo daquele, os autos do processo da CSLL (processo nº 14041.000429/2004-67) foram juntados, por anexação, aos presentes autos do IRPJ (processo nº 14041.000426/2004-23)*

*O fragmento do Despacho de fls. 1639/1642 esclarece, com precisão, a motivação dos lançamentos*

*“( ) Os lançamentos decorreram de:*

*- Postergação do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que o contribuinte não observou o regime de competência nas receitas auferidas dos contratos de co-participação e dos contratos de*

*prestação de serviços das obras do edifício sede do TRE (obra 020), do Flat Alvorada (031), da Rodoviária (016), do Correio Brasiliense (023) e da Rodoviária do Plano Piloto (025). Tal irregularidade acarretou o lançamento de multas de ofício isoladas, nos termos do art. 44, parágrafo 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (pela falta de recolhimento com multa de mora), dos juros de mora isolados previstos no art. 43 da Lei nº 9.430/96, bem assim de adicional de IR e de diferença de adicional de CSLL (aumento de alíquota), sobre o qual incidiram multa de ofício vinculada de 75% e juros de mora;*

*- Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da contribuição social — em função da inexatidão quanto ao regime correto de escrituração, restaram IR e CSLL devidos em 1999 e 2000 que não foram pagos espontaneamente em períodos posteriores, não havendo, no caso, postergação, conforme item 6.3 do Parecer Normativo nº 02/96. Sobre tais montantes foram apurados multa de ofício de 75% e juros de mora*

*Consoante Termos de Verificação Fiscal integrantes dos autos de infração, as principais fontes de receitas eram provenientes do empreendimento do Taguatinga Shopping, de serviços de empreitadas e de incorporações de imóveis*

*Do empreendimento Taguatinga Shopping, onde tem uma participação de 50%, o contribuinte obteve receitas a partir de três origens no período de 1999 a 2003:*

- a) Venda de lojas para a empresa Cirebon Empreendimentos e Participações (contrato às fls. 120 a 138);*
- b) Contratos de co-participação (consta às fls. 115/119 um dos contratos, o qual foi realizado com Cléa Confecções Ltda);*
- c) Contratos de locação (consta às fls. 139/150 um dos contratos, o qual foi realizado com Via Mirim Moda Infantil Ltda)*

*Em relação à receita de venda de lojas não foram encontradas infrações, contudo foi verificado que as receitas oriundas de contratos de co-participação não foram oferecidas conforme o regime de competência e sim à medida do recebimento*

*Intimado, o contribuinte não conseguiu apresentar documentos que atestassem que os serviços previstos nos contratos de co-participação continuavam sendo realizados até a época da lavratura do auto de infração. Com base nos contratos, todos os serviços tinham que ser realizados anteriormente à inauguração do shopping, uma vez que eram necessários ao funcionamento do empreendimento (escolha de padrão, paisagismo, sistema de som, sistema de segurança e comunicação interna, serviços jurídicos para criação e administração do empreendimento e da associação dos lojistas, marketing, divulgação e publicidade e comercialização de espaços)*

*Então, todos os custos dos serviços previstos nos contratos de co-participação já haviam sido incorridos até a inauguração do empreendimento Taguatinga Shopping, que ocorreu em 15/11/2000*

*Diante disso, os contratos realizados a partir de 12/99 são de curto prazo, por terem prazo de execução inferior a doze meses, principalmente os celebrados após 11/2000 (após a inauguração), porque já foram totalmente executados. Tal tipo de contrato tem seu resultado apurado quando completada a execução do serviço, tenha ou não sido faturada, conforme art 10, do Decreto-Lei nº 1.596/77, modificado pelo art 1º do Decreto-Lei nº 1.648/78. Apenas três contratos poderiam ser considerados de longo prazo e sua tributação ocorreria à medida em que os custos fossem incorridos, estando integralmente tributadas as receitas até a data de inauguração do shopping, visto que todos os serviços já haviam sido prestados.*

*Elaborada a planilha à fl. 34, verificou-se que o sujeito passivo postergou o oferecimento das receitas à tributação.*

*Em relação às receitas provenientes de serviços de empreitada (obras do TRE, do Flat Alvorada, da Rodoviária, do Correio Brasiliense e da Rodoviária do Plano Piloto, após intimado, o contribuinte apresentou cópias dos contratos (fl. 154/211), informou que todos os contratos eram de longo prazo, apresentou receitas e custos tributados e escriturados por obra (fl. 242/243 - não demonstrou os cálculos da IN SRF 21/79), e apresentou tabela com receitas recebidas, custos incorridos e os resultados apurados por obra nos exercícios 1998 a 2004.*

*Para verificar se as receitas foram tributadas com base nos custos incorridos, consoante IN SRF 21/79, foi elaborada planilha para cada obra com base nos dados apresentados pelo contribuinte (fl. 45/46).*

*Comparando-se tal planilha com os valores tributados pelo contribuinte, verificou-se que não foi observado o regime de competência para os contratos de longo prazo, havendo postergação de receitas auferidas em 1999.*

*Juntando-se os erros de contabilização decorrentes dos contratos de co-participação e de empreitada (planilha fl. 36/37), verificou-se a ocorrência de postergação de tributação, bem assim de redução indevida das bases de cálculo do IR e da CSLL."*

*Cientificada dos lançamentos, em 30/12/2004 ("AR" às fls. 44 e 873), a interessada apresentou as impugnações de fls. 767/782 e 1582/1595 e anexos, em 28/01/2005 (carimbos de recepção às fls. 767 e 1582). Apoiada nos documentos já acostados aos autos, dispõe sobre o seguinte, em síntese:*

*Contratos de empreitada. Ao elaborar a planilha com os valores reajustados (vide fl. 772 e 36/37, 11587 e 859/860), a autoridade fiscal deixou de observar o Parecer Normativo SRF nº 02/96, pois não levou em consideração que a impugnante ainda hoje reconhece receitas referentes aos contratos em que houve ajustes. Isto é motivação suficiente para o cancelamento do auto.*

*Quando intimada, no que toca à tabela referente à obra 016 — Rodoviária, informou equivocadamente como resultado tributado em 2000, o montante de R\$ 1.377,66, quando em realidade seria R\$ 1.855.209,85, o que deveria ter sido verificado pela fiscalização, pois esta não questionou o resultado total da obra (R\$ 1.048.280,60 - receita total menos custo total). A soma dos resultados tributados somente poderia ser de R\$ 1.048.280,60, o que não aconteceu na planilha apresentada à fiscalização. Deve ser retificada tal informação, o que acarretará uma redução significativa dos valores de IR e CSLL lançados para o ano de 2000, como de redução indevida da base de cálculo.*

*Contratos de co-participação Taguatinga Shopping. As receitas pertinentes aos contratos de co-participação não podem ter o tratamento pretendido pela fiscalização, pois correspondem, em verdade, a um adicional do aluguel das lojas localizadas no empreendimento. Tanto é assim que as despesas e custos ligados aos serviços foram ativados pela impugnante, como a própria fiscalização reconheceu, não tendo qualquer correspondência com as receitas dos contratos de co-participação firmados com cada um dos locatários das lojas. As receitas devem ser diluídas nos resultados em que recebidos os aluguéis. Cabe a retificação da planilha elaborada pela fiscalização para o ano 2000. Ainda que não fosse assim não poderia a fiscalização simplesmente assumir como tributáveis as receitas integrais dos contratos de co-participação, sem que se fizesse o devido confronto com as despesas incorridas para sua realização. Solicita a realização de diligências para a comprovação dos fatos declinados.*

*Tendo em vista a necessidade de esclarecimento, no que concerne aos contratos de co-participação, foi determinado, por meio do Despacho de fls. 1639/1642, o encaminhamento do presente processo à DRF/Brasília/DF, para que, em diligência, fossem adotadas as seguintes providências, (i) informar mês a mês, e por ano, o montante dos custos relativos às receitas tributadas no lançamento, devendo ser elaborado relatório contendo planilha com tais informações e (ii) juntar a documentação que serviu de base para as conclusões alcançadas no relatório de diligência.*

*O “Relatório de Diligência – IRPJ”, fls. 1660/1661, elaborado pela Fiscalização, descreve que a fiscalizada, ao ser intimada, declarou que os documentos solicitados na diligência já haviam sido objeto de informação prestada anteriormente, em documento datado de 26 de setembro de 2004, ocasião em que embasou a solicitação ao Termo de Intimação nº 08 (fls. 214 e 216).*

*É o relatório.”*

A DRI, manteve o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***Ano-calendário: 1999, 2000***CONTRATOS DE LONGO PRAZO CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA RESULTADO APURADO COM BASE NOS CUSTOS INCORRIDOS**

*O contrato de longo prazo, conforme dicção do artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, de construção por empreitada, a preço determinado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução superior a doze meses, deverá ter seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução, que poderá ser aferido de duas formas, quais sejam, (i) com base em laudo técnico de medição, com indicação da percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou da produção, ou (ii) com base na relação entre custos incorridos no período base e custo total estimado da execução da empreitada ou da produção*

**APURAÇÃO DE RESULTADO DE CONTRATOS DE LONGO PRAZO REGIME DE COMPETÊNCIA**

*Cabe seguir as orientações da Instrução Normativa nº 21/1979, que uniformiza o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos, para a determinação do resultado, de acordo com o regime de competência*

**CONTRATOS DE CO-PARTICIPAÇÃO. CONTRATOS DE CURTO PRAZO**

*Constatando-se que os serviços dos contratos de co-participação destinaram-se à implantação do empreendimento, conclui-se que, uma vez inaugurado o shopping, restaram concluídos. Constituindo-se em contratos de curto prazo, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução do serviço, tenha ou não sido faturada*

**CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO**

*O decidido em relação à matéria principal estende-se aos lançamentos decorrentes, formalizados a partir de idêntica motivação "*

Inresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

1) Entendeu a fiscalização que a recorrente não observou o regime de competência nas receitas auferidas dos diversos contratos de prestação de serviços, pelo que teria ocorrido a postergação do pagamento de impostos, bem assim redução indevida do lucro líquido. A referida infração alcançou as seguintes obras: Edifício sede de TRE (obra 020), do Flat Alvorada (obra 031), da Rodoviária (obra 016), do Correio Brasiliense (obra 023) e da Rodoviária do Plano Piloto (obra 025).

A recorrente apenas se defende do contrato de empreitada relativo à obra 016 (Rodoviária).

2) Também foi constatado postergação de receitas e redução indevida do lucro real obtidas do empreendimento Taguatinga Shopping, onde a fiscalizada tem um participação de 50%. Tais receitas de co-participação, segundo a fiscalização, não foram oferecidas conforme o regime de competência e sim a medida do recebimento.

1) Redução Indevida do Lucro Real (Contratos de Empreitada. Obra 016)

Em resumo, alega a recorrente erro de informações anteriormente prestadas por ela própria, nos seguintes termos:

*Quando intimada, no que toca à tabela referente à obra 016 — Rodoviária, informou equivocadamente como resultado tributado em 2000, o montante de R\$ 1.377,66, quando em realidade seria R\$ 1.855.209,85, o que deveria ter sido verificado pela fiscalização, pois esta não questionou o resultado total da obra (R\$ 1.048.280,60 - receita total menos custo total). A soma dos resultados tributados somente poderia ser de R\$ 1.048.280,60, o que não aconteceu na planilha apresentada à fiscalização. Deve ser retificada tal informação, o que acarretará uma redução significativa dos valores de IR e CSLL lançados para o ano de 2000, como de redução indevida da base de cálculo.*

Assim dispõe a legislação (RIR/99) a respeito da inobservância do Regime de

Competência

*Contratos a Longo Prazo*

*Produção em Longo Prazo*

*Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10)*

*I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;*

*II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração*

*§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):*

*I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou*

*II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção*

*§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.*

*(...)*

*Art. 273 A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração*

*§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexistência quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º)*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexistência quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º; e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Conforme relatado, trata-se de contratos de longo prazo, no qual a construção por empreitada, a preço determinado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução superior a doze meses, deverá ter seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução, que foi aferido por uma das hipóteses legalmente possível, qual seja, com base na relação entre custos incorridos no período base e custo total estimado da execução da empreitada ou da produção.

Atendendo à intimação, a contribuinte apresentou tabela com as receitas recebidas, os custos incorridos e os resultados apurados, obra por obra, nos exercícios de 1998 a 2004, às fls. 241/242. Além disso, também disponibilizou as planilhas "Receitas e Custos Tributados nos Exercícios", às fls. 242/243:

| Ano          | Faturamento /Receita (R\$) | Custo incorrido (R\$) | Resultado (R\$)     |
|--------------|----------------------------|-----------------------|---------------------|
| 1998         | 7.993.538,22               | 5.447.195,93          | 2.546.342,29        |
| 1999         | 7.992.538,20               | 9.974.000,19          | -1.981.461,99       |
| 2000         | 503.693,69                 | 20.293,39             | 483.400,30          |
| <b>TOTAL</b> | <b>16.489.770,11</b>       | <b>15.441.489,51</b>  | <b>1.048.280,60</b> |

Com base na tabela acima, a planilha de fls. 45 elaborada pela Fiscalização, abaixo transcrita, mostra-se correta ao apurar o resultado, em cada período-base, partindo da determinação legal expressa na relação entre custos incorridos e o custo total estimado da execução da empreitada:

#### Obra 016

| Receita Recebida (A) |                       | 16.489.770,11       |                             |                               |
|----------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------------|-------------------------------|
| Custo Total (B)      |                       | 15.441.489,51       |                             |                               |
| Ano                  | Custos Incorridos (C) | Relação (D = C / B) | Receita Apurada (E = A x D) | Resultado Apurado (F = E - C) |
| 1998                 | 5.447.195,93          | 0,352763632         | 5.816.991,20                | 369.795,27                    |
| 1999                 | 9.974.000,19          | 0,645922156         | 10.651.107,85               | 677.107,66                    |
| 2000                 | 20.293,39             | 0,001314212         | 21.671,05                   | 1.377,66                      |

O resultado tributado, por sua vez, relativas à obra 016 – Rodoviária, assim foi apresentado pela recorrente (fl.242):

| Ano  | Receitas (R\$) | Custos (R\$) | Resultado Tributado (R\$) |
|------|----------------|--------------|---------------------------|
| 1998 | 416.551,47     | 0,00         | 416.551,47                |
| 1999 | 7.992.538,20   | 9.216.532,00 | (1.223.480,72)            |
| 2000 | 21.671,05      | 20.293,39    | 1.377,66                  |

Do confronto da tabela acima com o resultado apurado na tabela anterior, o fiscal chegou acertadamente aos valores abaixo a serem ajustados:

| Ano | Resultado Apurado (A) | Resultado Tributado (B) | Resultado Ajustado (C = A - B) |
|-----|-----------------------|-------------------------|--------------------------------|
|-----|-----------------------|-------------------------|--------------------------------|

Assinado digitalmente em 23/10/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO 27/10/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

Autenticado digitalmente em 23/10/2010 por ANTONIO BEZERRA NETO

Emilido em 27/10/2010 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 14041 000426/2004-23  
Acórdão nº 1401-00236

SI-C4T1  
Fl 6

|      |            |               |              |
|------|------------|---------------|--------------|
| 1998 | 369.795,27 | 415.551,47    | (45.756,20)  |
| 1999 | 677.107,66 | -1.223.480,72 | 1.900.588,38 |
| 2000 | 1.377,66   | 1.377,66      | 0,00         |

Em relação a alegação da recorrente no sentido de ter que se retificar a informação anteriormente prestada que findaria por cancelar o auto, há que se dizer primeiro, que alegar e não provar é mesmo que não alegar. Segundo, apesar de a fiscalização ter aceito os dados iniciais como ponto de partida correto, isso não implica dizer que esse mesmo ponto de partida não poderia ter sido checado mais meticulosamente e por fim, que a subsequente retificação desses dados iniciais não possa ser problematizada. Pelo contrário, a retificação levanta suspeita natural e necessita naturalmente de uma carga de prova mais robusta, o que não houve.

Terceiro ponto, a interessada, conforme demonstrou a DRJ, na impugnação, às fls. 773, alegou ter informado à Fiscalização, no tocante à obra 016 – Rodoviária, o seguinte:

| Ano  | Receitas     | Custos       | Resultado Tributado |
|------|--------------|--------------|---------------------|
| 2000 | 8.080.680,44 | 6.225.470,59 | 1.377,66            |

Ou seja, que cometera apenas um erro de fato, pois o resultado de R\$ 1.377,66 seria incompatível com a diferença do total receitas menos o total dos custos (R\$ 8.080.680,44 – R\$ 6.225.470,59 = R\$ 1.855.209,85).

Se esse fosse o caso, de fato contaria muito a favor da recorrente no sentido de que poderia se tratar de um mero erro de fato. Mas, a inconsistência, por si só, dado causa pela recorrente ainda conduziria a que se buscasse a prova a respeito de qual das informações seria a correta.

Mas, de somenos importância se faz o acima referido, pois não foi essa a informação apresentada pela interessada à fl. 242.

O que consta à fl. 242, é informação diversa da indicada em seu recurso, o que aumenta mais ainda a necessidade de a recorrente se desincumbir do carga da prova, que é totalmente sua:

| Ano  | Receitas  | Custos    | Resultado Tributado |
|------|-----------|-----------|---------------------|
| 2000 | 21.671,05 | 20.293,39 | 1.377,66            |

Outrossim, a inconsistência entre as informações de detalhes (analíticas) e informações de resumo se conduz a dar naturalmente relevo para a informação-detálhe, foi o que fez o fiscal.

Apesar de alertado pela DRJ da necessidade de se fazer essa prova, ela não traz um único documento contábil demonstrando o seu suposto equívoco. Aliás, em sede

impugnatória, a recorrente até ensaia trazer algum tipo de documentação para embasar a sua tese, na medida em que afirmou o seguinte:

*"Os valores reais relativos à obra 016 ( ) não são aqueles utilizados pela fiscalização, mas sim os seguintes, conforme pode ser observado dos seguintes comprovantes anexos à presente "*  
(grifos nossos)

Pena que não tenha passa mesmo de um ensaio, pois não anexou nenhum documento. E esse procedimento se perpetuou em sede recursal: nada trouxe para provar o seu equívoco.

Portanto, por falta de prova do erro alegado, nego provimento em relação a esse item.

## 2) Contratos de Co-Participação. Taguatinga Shopping (Redução Indevida do Lucro Real)

Conforme relatado, também foi constatado postergação de receitas obtidas do empreendimento Taguatinga Shopping, onde a fiscalizada tem um participação de 50%. Tais receitas de co-participação, segundo a fiscalização, não foram oferecidas conforme o regime de competência e sim a medida do recebimento.

Conforme cláusula quinta do contrato de Co-participação (fls. 115/119), o objeto do mesmo era:

*"A CONTRATADA tem a obrigação de*

*a) Promover os estudos de viabilidade econômica do empreendimento;*

*b) Promover as pesquisas necessárias para a escolha do padrão do empreendimento,*

*c) Escolher arquiteto ou escritório de arquitetura responsável pelo projeto do empreendimento e acompanhamento detalhado de sua elaboração;*

*d) Escolher profissional ou escritório especializado para a realização de projeto de paisagismo,*

*e) Escolher profissional ou escritório especializado para desenvolver sistema de som a ser instalado no empreendimento,*

*f) Escolher profissional ou escritório especializado para desenvolver sistema de segurança e comunicação interna do empreendimento,*

*g) Escolher profissional ou escritório especializado para desenvolver todos os instrumentos jurídicos necessários para a criação e administração do Empreendimento, bem como da Associação dos Lojistas que nele exercerão suas atividades;*

h) Escolher profissional ou escritório especializado em assessoria de marketing, visando a realização de uma completa divulgação do empreendimento;

i) Escolher profissional ou agência especializada para produzir e fazer veicular publicidade do SHOPPING e dos seus lojistas de forma geral.

j) Escolher profissional ou escritório especializado em planejamento de 'tenant mix' e comercialização de espaços em Shopping Centers."

A fiscalização intimou a interessada a apresentar os atos da assinatura dos respectivos contratos, valores, prazos de pagamentos, custos e data de conclusão dos serviços previstos

A partir desse apanhado montou a tabela abaixo:

**TAGUATINGA SHOPPING – RESULTADO DIFERIDO**

| ANO DA ASSINATURA DOS CONTRATOS                | ANO A SER TRIBUTADOS OS CONTRATOS |                     |                     |                     |
|------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
|                                                | 2000                              | 2001                | 2002                | 2003                |
| 1999                                           | 29.282,46                         |                     |                     |                     |
| 2000                                           | 1.552.722,21                      |                     |                     |                     |
| 2001                                           |                                   | 284.001,91          |                     |                     |
| 2002                                           |                                   |                     | 298.184,92          |                     |
| 2003                                           |                                   |                     |                     | 299.435,00          |
| 2004                                           |                                   |                     |                     |                     |
| <b>TOTAL</b>                                   | <b>1.582.004,67</b>               | <b>284.001,91</b>   | <b>298.184,92</b>   | <b>299.435,00</b>   |
| Valor Oferecido a Tributação (Co-participação) |                                   | 577.236,76          | 474.507,65          | 680.708,33          |
| <b>Resultado Diferido</b>                      | <b>1.582.004,67</b>               | <b>(293.234,86)</b> | <b>(176.322,74)</b> | <b>(381.273,33)</b> |

Assim dispõe a legislação a respeito dos contratos considerados de longo ou curto prazos:

*Contratos a Longo Prazo*

*Produção em Longo Prazo*

*Art 407 Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1 598, de 1977, art 10).*

*I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração,*

*II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.*

*§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1 598, de 1977, art 10, § 1º)*

*I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou*

*II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção*

*§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art 409, que será procedido apenas no LALUR*

*Produção em Curto Prazo*

*Art 408 O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1 598, de 1977, art 10, § 2º) (destaquei)*

Como se vê, a legislação é bem clara em determinar o reconhecimento pelo regime de competência (à medida da execução), sem qualquer tipo de ajuste para os contratos de curto prazo (inferior a um ano), como é o caso da maioria dos contratos de co-participação, com exceção de três deles, que neste caso teriam que ser tributados integralmente até a data da inauguração do Shopping (**habite-se ocorreu em 09/11/2000 e sua inauguração no dia 15/11/2000**).

O procedimento fiscal partiu do pressuposto lógico correto de que todos os contratos de co-participação, pela sua própria natureza, necessariamente tinham que ser realizados anteriormente ao funcionamento do empreendimento, visto que nesse ponto todos os serviços já haviam sido prestados e os custos incorridos. Os contratos de co-participação celebrados em 1999 e 2000 deveriam ser tributados até dezembro de 2000, pois tiveram como data-limite o mês de dezembro de 2000 (contratos com a ETEC, Lider Engenharia e Consultoria Ltda e Lemos e Andrade Ltda-Me), e os celebrados de 2001 a 2003 seriam

tributados no ano da sua celebração, uma vez que seriam contratos de curto prazo (inferior a um ano). Cabe salientar que os custos desses contratos de 1999 e 2000, segundo a fiscalização foram imobilizados e não influenciaram o resultado.

Na fase impugnatória, inova a interessada em suas razões, mudando o seu discurso frente ao que havia respondido ao fiscal. Passou a alegar a impugnante para justificar a postergação, o fato de que as receitas pertinentes aos contratos de co-participação não poderiam ter o tratamento dado, uma vez que corresponderiam, em verdade, a um adicional do aluguel das lojas localizadas no empreendimento. Tanto seria assim que as despesas e custos ligados aos serviços foram ativados por ela, como a própria autoridade fiscal reconheceu, não tendo qualquer correspondência com as receitas dos contratos de co-participação firmados com cada um dos locatários das lojas. Assim, as receitas deveriam ser diluídas nos resultados à medida que fossem recebidos os aluguéis. Alega que a Fiscalização não levou em consideração o fato de que ainda hoje reconhece receitas referentes aos contratos em que houve ajustes, e que tal fato já implicaria no cancelamento do auto. Ainda que não fosse assim, não poderia a fiscalização simplesmente assumir como tributáveis as receitas integrais dos contratos de co-participação, sem que se fizesse o devido confronto com as despesas incorridas para sua realização. Nesse sentido, solicitou à DRJ realização de diligências para a comprovação dos fatos declinados.

No que diz respeito à falta de cômputo das despesas incorridas em confronto as receitas que deixaram de ser realizadas, a fiscalização intimou a recorrente a apresentar tais custos, conforme consignado no TVF, de fls. 805, onde se transcreve a conclusão do fiscal a esse respeito:

*“Todas as notas fiscais de serviços apresentadas pela contribuinte foram emitidas em 1998 ( . ) O valor total dos custos incorridos, por execução dos serviços previstos nos contratos de co-participação, não foi demonstrado” (grifei)*

Ou seja, foi dada oportunidade à recorrente e ele apresentou apenas custos relativos ao ano de 1998, que por sua vez está fora da autuação.

Apesar disso, em nome da verdade material, a DRJ concedeu uma nova oportunidade de a interessada apresentar tais custos e sua resposta limitou-se a afirmar que já havia apresentado à fiscalização, ou seja, digo eu, apresentou aquelas mesmas notas fiscais de 1998 que estão fora do contexto da autuação.

Portanto, nego provimento em relação a esse aspecto.

Quanto ao seu novo argumento de que os contratos de co-participação estariam ligados a um adicional do aluguel das lojas localizadas no empreendimento, a DRJ muito bem explanou a questão, não tendo sido contestado pela recorrente em seu recurso, pois limitou-se a repisar a peça impugnatória.

Em segundo lugar, vejo que a própria recorrente tanto na fase impugnatória (fls. 779) e fase recursal (fl. 1695) identifica os contratos de co-participação como aqueles constante da cláusula quinta, que discrimina a natureza de tais serviços:

*“Tanto é verdade que as despesas e custos ligados ao serviços de pesquisas mercadológicas, projetos de paisagismo, arquitetura, segurança, comunicação interna, marketing, etc*

*foram ativados pela impugnante, como a própria fiscalização reconheceu "*

Por fim, conforme muito bem apontado pela DRJ, o contrato de aluguel firmado com a locatária "Via Mirim Moda Infantil Ltda", fls. 139/150, não se verifica qualquer referência a adicional de aluguel correspondente a serviço relativo a contrato de co-participação. Portanto, uma coisa não se confunde com outra.

Outrossim, em vista das explicações esboçadas da decisão de piso, complemento as minhas razões de decidir adotando também os fundamentos utilizados pela decisão de piso, abaixo reproduzidos:

*A princípio, cabe esclarecer que os serviços prestados reconhecidos pelo próprio contribuinte na impugnação, às fls. 779, são exatamente aqueles especificados nos contratos de co-participação. Vale observar o que dispõe a cláusula quinta do "Instrumento Particular de Contrato de Co-Participação No 031", fls. 115/119, in verbis:*

*"A CONTRATADA tem a obrigação de*

*a) Promover os estudos de viabilidade econômica do empreendimento,*

*b) Promover as pesquisas necessárias para a escolha do padrão do empreendimento,*

*c) Escolher arquiteto ou escritório de arquitetura responsável pelo projeto do empreendimento e acompanhamento detalhado de sua elaboração,*

*d) Escolher profissional ou escritório especializado para a realização de projeto de paisagismo;*

*e) Escolher profissional ou escritório especializado para desenvolver sistema de som a ser instalado no empreendimento;*

*f) Escolher profissional ou escritório especializado para desenvolver sistema de segurança e comunicação interna do empreendimento;*

*g) Escolher profissional ou escritório especializado para desenvolver todos os instrumentos jurídicos necessários para a criação e administração do Empreendimento, bem como da Associação dos Lojistas que nele exercerão suas atividades;*

*h) Escolher profissional ou escritório especializado em assessoria de marketing, visando a realização de uma completa divulgação do empreendimento;*

*i) Escolher profissional ou agência especializada para produzir e fazer veicular publicidade do SHOPPING e dos seus lojistas de forma geral;*

*j) Escolher profissional ou escritório especializado em planejamento de 'tenant mix' e comercialização de espaços em Shopping Centers"*

*Portanto, não se verifica nenhuma relação das receitas auferidas mediante contratos de co-participação com um adicional do aluguel das lojas localizadas no empreendimento. Vale transcrever fragmento do Relatório Fiscal, fls. 33, no qual conclui a Fiscalização que:*

*“Todos os serviços previstos nos contratos de co-participação tinham que ser realizados anteriormente à inauguração do shopping, uma vez que eram necessários para o funcionamento do empreendimento”*

*Os serviços listados no contrato de co-participação, portanto, destinam-se à implantação do empreendimento, tendo por consequência o fato de que, uma vez inaugurado o shopping, restam concluídos, vez que se constituem em pré-requisitos para o início do funcionamento das atividades.*

*Constatou a Fiscalização, ainda, que se tratam de contratos de curto prazo, cujo resultado deve ser apurado na ocasião da conclusão do serviço, consoante fls. 33/34 do “Termo de Verificação Fiscal”:*

*“Os contratos de co-participação celebrados a partir de 12/1999 são considerados de curto prazo por terem prazo de execução inferior a doze meses, principalmente os celebrados após 11/2000 porque já foram os totalmente executados. Nos contratos de curto prazo o resultado será apurado quando completada a execução do serviço, tenha ou não sido faturada (...)” (grifos nossos). Ademais, compulsando o contrato de aluguel firmado com a locatária “Via Mirim Moda Infantil Ltda”, fls. 139/150, não se verifica qualquer referência a adicional de aluguel correspondente a serviço relativo a contrato de co-participação.*

### **Multa Isolada**

Em função da falta de pagamento no vencimento em função da postergação do pagamento de impostos, sem o acréscimo legal da multa de mora, foram ainda lançados no lugar das respectivas multas de mora, as multas isoladas com base no artigos 843 e 957, parágrafo único, inciso II do RIR/99:

#### *Auto de Infração sem Tributo*

*Art. 843. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43)*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 856, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43, parágrafo único).*

**MULTAS DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

**Art. 957.** *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9 430, de 1996, art. 44):*

*I - de setenta e cinco por cento nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte,*  
*II - omissis*

*Parágrafo único* *As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9 430, de 1996, art. 44, § 1º)*

*I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago,*  
*II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;(grifei)*

**Lançamento Reflexo (CSLL)**

Dessa forma, a Lei n.º 9.430/96, à época dos fatos geradores tipificava como infração, passível de imposição de multa de ofício, a hipótese de o tributo ou contribuição ter sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem acréscimo da multa de mora. De acordo com o art. 44, § 1º, II dessa Lei, em caso de pagamento de tributo, após o vencimento do prazo previsto na legislação, sem o acréscimo de multa de mora, deveria ser exigida isoladamente a multa de lançamento de ofício.

Entretanto, com a edição da MP n.º 303, de 29/06/2006, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, alterou a redação do dispositivo acima transcrito, deixando de prever a aplicação da multa de ofício isolada nos casos de recolhimento em atraso sem multa de mora:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata,*

*II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7 713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº*

*4 502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para*

*I - prestar esclarecimentos,*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts 11 a 13 da Lei nº 8 218, de 29 de agosto de 1991,*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art 38 "*

Dessa maneira, não cabe mais imposição de multa de ofício isolada, apenas a multa de mora, fora dos casos mencionados, sendo tal norma aplicável aos lançamentos ocorridos anteriormente à edição da MP nº 303/2006 face ao princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, II, "c", do CTN, havendo que se exonerar a multa de ofício aplicada sobre o pagamento feito a destempo pela contribuinte.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento a este item da autuação para cancelar as exigências da multa isolada que incidiram sobre as postergações do IRPJ e da CSLL, mantendo-se, entretanto, a multa de ofício de 75% sobre as reduções indevidas do lucro real (IRPJ) e lucro líquido ajustado (CSLL) , por estar de acordo com a legislação de regência.

#### Lançamento Reflexo (CSLL)

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, afora o cancelamento da multa isolada sobre as postergações que redundaram em pagamentos fora do vencimento sem a multa de mora, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção da exigência lançada por via reflexa.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar apenas as multas isoladas (75%) que incidiram sobre a parte postergada do IRPJ e da CSLL.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO