



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.721782/2020-72
ACÓRDÃO	1401-007.053 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	MRV ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento fiscal deve pautar-se exclusivamente em critérios legais. À Fiscalização não é dado criar um critério próprio, pessoal que entenda ser justo. A atividade fiscalizatória é vinculada e fundamentada apenas no disposto em lei. Desse modo, há vício material diante da falha de procedimento e de metodologia aplicados pela autoridade fiscal. Além disso, nesse caso estão presentes os requisitos para realização do lançamento por arbitramento. Assim, é nulo o auto de infração por vício material.

Preliminar acolhida. Recurso Voluntário provido para anular o auto de infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, acatando a arguição de nulidade do auto de infração, não se conhecendo do recurso de ofício eis que prejudicada sua apreciação. Vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano (relator) e Fernando Augusto Carvalho de Souza. Designado para redigir o voto vencedor a Conselheira Andressa Paula Senna Lísias.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

(documento assinado digitalmente)

Andressa Paula Senna Lísias – Redatora

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso **voluntário** e de recurso de **ofício** apresentado perante este Colegiado em face do ACÓRDÃO de nº 101-005.313 da 8ª TURMA DA DRJ01, que julgou procedente em parte a impugnação da Interessada.

Em face do extenso **Termo de Verificação Fiscal**, aproveito-me, por bem relatoriar a situação ocorrida nos autos, do adequado resumo que consta no relatório da decisão recorrida, a saber:

RELATÓRIO

Trata-se de impugnação (e-fls. 5027/5136) apresentada por MRV ENGENHARIA E PARTICIPAÇÕES S.A. (“Impugnante”) em face dos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 06/35 e 40/124) da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte, no qual foram apuradas como infrações tributárias (1) Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real; (2) Compensação Indevida a Título de Recolhimentos Anteriores Efetuados a Maior, (3) Multa isolada por falta de recolhimento/insuficiência de estimativas mensais.

Discorre o Termo de Verificação Fiscal – TVF (e-fls. 40/124) que o Impugnante, optante do lucro real anual, auferiu a receita operacional bruta a partir de (1) atividades de incorporação imobiliária (regime de tributação regular, conforme art. 30 da Lei nº 8.981, de 1995) e (2) construções contratadas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (dentro do **RET** – Regime Especial de Tributação, com tributação favorecida, tendo estabelecido, para fatos geradores ocorridos até 31/12/2018 (os presentes autos tratam dos anos-calendário de 2016 e 2017) a alíquota de 1% da receita bruta mensal tanto para incorporações de imóveis de interesse

social, conforme § 6º do art. 4º da Lei nº 10.931 de 2004 quanto para construção de unidades habitacionais com valor da unidade até de R\$100.000,00, nos termos do art. 2º da Lei nº 12.024, de 2009).

E, diante de situação no qual a pessoa jurídica enquadra-se nos dois regimes de tributação, predica a legislação tributária sobre critérios para a devida alocação dos custos/despesas incorridos para a percepção das receitas. Nesse contexto, foi estabelecido pela Lei nº 10.931, de 2004, a segregação entre receitas, custos e despesas submetidas ao RET e as demais atividades empresariais submetidas a outro regime de tributação. A IN RFB nº 1.435, de 2013 (arts. 6º e 13º) determinou que (1) as despesas/custos diretos decorrentes do RET devem estar vinculados às receitas do regime especial, não devendo ser computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL das demais atividade empresariais, e (2) as despesas/custos indiretos deverão ser submetidos a rateio, sendo apropriados a cada obra na proporção representada pelos custos/despesas diretos. Sendo a pessoa jurídica optante do lucro real, os ajustes de exclusão da receitas RET e adições de despesas/custos RET devem ser efetuados no LALUR.

A acusação fiscal entendeu que, não obstante 99% das receitas auferidas pela pessoa jurídica terem sido originadas de atividades tributadas pelo RET, a alocação dos dispêndios, tanto em relação a despesas/custos diretos, quanto a despesas/custos indiretos, teria sido indevidamente direcionada para a apuração das demais atividades empresariais, submetidas a tributação regular. Assim, tendo sido os dispêndios transferidos para o regime geral de tributação, seriam dedutíveis e por consequência teriam provocado um desvirtuamento no resultado apurado pela pessoa jurídica. Por outro lado, eventual diminuição dos dispêndios alocados ao RET não traria nenhuma repercussão tributária, vez que a tributação ocorre em face da receita mensal auferida no percentual de 1%.

Para demonstrar a distorção na alocação dos custos/despesas diretos e indiretos, a Fiscalização parte da análise da estrutura organizacional da empresa, segmentada em HOLDING (demais atividades empresariais, não submetida ao RET) e a NÃO HOLDING (atividades submetidas ao RET e outras atividades). A HOLDING contempla as Divisões de 1 a 46, enquanto a NÃO HOLDING abrangeu 493 divisões em 2016 e 568 divisões em 2017.

Constatou que mais de 99% da receita bruta contábil teve origem em atividades tributadas pelo RET nos anos-calendário de 2016 e 2017. E, sendo optante do lucro real, os ajustes de exclusões de receitas submetidas ao RET, e das adições dos custos e despesas relacionados ao RET, devem ser efetuados no LALUR.

Contudo, em análise no LALUR, constatou divergências na adição de saldos contábeis de custos e despesas diretos. Primeiro, em relação aos valores, no qual a alocação foi direcionada para as Divisões NÃO HOLDING (para as atividades não submetidas ao RET). Segundo, a classificação de custos e despesas diretos estaria incorreta, vez que se tratariam de custos/despesas indiretos, e, por consequência, não teriam integrado a base de cálculo do rateio

empregado para a alocação dos dispêndios no RET. Assim, foram apuradas distorções tanto classificação das contas que o Impugnante considerou como sendo custos diretos, quanto na alocação dos saldos das contas classificadas como custos diretos entre as Divisões tributadas pelo RET e aquelas não tributadas pelo RET.

Nesse contexto, procedeu-se com análise detalhada de uma série de contas contábeis.

Primeiro, fez-se apuração de custos/despesas classificados como diretos. Para a Conta 4301032014 DESPESA CREDITO IMOBILIÁRIO, entendeu a Fiscalização que estaria alocada indevidamente, vez que seria despesa indireta, estando sujeita ao rateio do RET.

Na sequência, fez-se análise da alocação dos saldos das contas classificadas como custos/despesas diretos nas atividades HOLDING (não RET) e NÃO HOLDING (que inclui receitas RET). Constatou a Fiscalização *significativa incompatibilidade* entre as receitas e os custos alocados nas Divisões HOLDING. Isso porque, em 2016 R\$3.202.287.383,68 da receita da incorporação originou-se de Divisões tributadas pelo RET (98,71% do total geral de R\$ 3.244.160.221,57), e em 2017, R\$2.987.054.214,07, equivalente a 99,13% do total de R\$ 3.013.272.578,36.

Aduz a autoridade autuante que foram encontradas distorções na alocação das despesas/custos.

A respeito dos custos, no ano-calendário de 2016, no caso da Divisão 7 (HOLDING, não RET) que teve receita bruta de R\$62.450,79 e um custo direto contabilizado de R\$1.322.406,40, e outras 30 Divisões (HOLDING) que não auferiram receitas mas tiveram custos diretos contabilizados de R\$1.246.628,59. Assim, para Divisões HOLDING, a pessoa jurídica incorreu em prejuízo de 89% de suas receitas de incorporação. Para o ano-calendário de 2017, o resultado negativo para as Divisões HOLDING foi de R\$ 17.035.158,28. Por outro lado, para as Divisões NÃO HOLDING submetidas ao RET, os custos diretos representaram a disparidade nas Divisões não Holding tributadas pelo RET, cujos custos diretos representam, em 2016, 45,86% das receitas da incorporação (R\$ 1.468.538.525,10 para R\$ 3.202.287.383,68) e, em 2017, 46,76% das receitas da incorporação (R\$ 1.396.622.364,27 para R\$ 2.987.054.214,07).

Sobre as despesas, constatou-se que em 2016 as Divisões HOLDING (não RET) tiveram um resultado negativo de R\$ 91.167.531,62 (-733% da receita com incorporações imobiliárias).

Constatou-se que, para 2016, Divisões NÃO HOLDING tributadas pelo RET respondem por custos diretos de 63% da Receita Operacional Líquida, e as Divisões HOLDING respondem por -1.376% nas Divisões HOLDING (valor negativo em razão da receita operacional líquida negativa). Para as despesas diretas, apurou-se 10% para as Divisões NÃO HOLDING tributadas pelo RET e -4.700% para Divisões HOLDING (submetidas ao RET).

Para os anos-calendário de 2016 e 2017, foi apurado pelo Impugnante 35% de Margem Bruta (Lucro Bruto dividido pela Receita Operacional Líquida) para a atividade de incorporação nas Divisões HOLDING e NÃO HOLDING. Contudo, para as Divisões HOLDING (não tributadas pelo RET) não há margem bruta, tendo sido contabilizado um prejuízo bruto de R\$ 25.173.882,22 em 2016 e de R\$ 15.898.453,87 em 2017.

Diante das constatações, discorre a Fiscalização que a concentração de custos diretos em Divisões HOLDING (não submetidas ao RET) poderia decorrer de um deslocamento temporal no reconhecimento dos custos com relação às receitas, o que afronta o Princípio da Competência, ou de um deslocamento dos custos entre as Divisões, transferindo custos de uma Divisão tributada pelo RET para outra não tributada pelo Regime, o que distorceria a aplicação do art. 4º, § 3º da Lei nº 10.931, de 2004. Assim, resolveu efetuar a alocação dos custos diretos da incorporação com fulcro nas contas de receita utilizadas pelo Impugnante nas exclusões efetuadas no Lalur no código “112 - Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET”, para se aproximar da realidade fática representada nas suas Demonstrações Financeiras. Apurou-se, assim, o percentual para a alocação dos custos diretos da incorporação para as Divisões NÃO HOLDING (submetidas ao RET) de 99,192876% em 2016 e de 99,038261% em 2017, tomando-se como parâmetro a proporção das receitas auferidas pelas Divisões NÃO HOLDING em relação ao total das receitas (item 158 do Termo de Verificação Fiscal).

Para auferir o rateio do RET ser aplicado para a apuração dos custos e despesas indiretos, conforme § 2º do artigo 6º e 5º do artigo 13 da IN RFB nº 1.435/2013, dividiu-se o valor dos custos diretos das incorporações tributadas pelo RET pelo valor dos custos diretos de todas as incorporações e de outras atividades da empresa. No item 169 do Termo de Verificação Fiscal, concluiu-se pelo valor de 98,419337% em 2016 e 98,176540% em 2017 (o Impugnante havia indicado como percentuais 92,87% em 2016 e 92,90% em 2017).

Deu-se na sequência a análise de contas de custos e despesas, classificados pela Contribuinte como diretos, e que a Fiscalização reclassificou como indiretos.

Procedeu-se com a reclassificação das contas contábeis.

No tópico 4.2.1, tratou-se da Conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963. Entendeu a Fiscalização que a classificação empregada pelo Impugnante de “Despesa Direta” estaria incorreta, porque (a) O CPC 20 determina claramente, em seu item 1, que os custos dos empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo; (b) a OCPC 01, Revisão 1 (R1) dispõe no seu item 2, alínea “e”, que os encargos financeiros diretamente associados ao financiamento do empreendimento imobiliário correspondem a um dos itens que compõem o custo do imóvel e (c) na vinculação do seu plano de contas ao plano de contas referencial da RFB, realizada no bloco J051 da ECF 2017, o próprio Impugnante vinculou a conta contábil 4201010003 JUROS CAPITALIZADOS RES 963 à conta referencial da DRE 3.01.01.03.01.04 (-) Custo das Unidades Imobiliárias Vendidas. Assim, a conta deveria ser classificada como Custo, e não como Despesa. E, considerando a ausência de precisão

na alocação dos valores a empreendimentos específicos, concluiu a Fiscalização que deveria ser reclassificada como Custo Indireto. Contudo, como o Impugnante teria adicionado a totalidade do saldo da conta no código 92.01 do LALUR, a alteração não implicaria em efeito fiscal, mas seria relevante para a apreciação da classificação das contas contábeis seguintes, tratadas no tópico 4.2.2, Contas 4301035006 EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLADAS e 4301035007 EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLE COMPART.

Sobre as contas do tópico 4.2.2, constatou a Fiscalização que não teriam sido adicionadas ao LALUR os saldos devedores das contas contábeis. Entende que são despesas que não difeririam das escrituradas no tópico 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963 e por isso deveriam receber o mesmo tratamento contábil, com a devida adição no LALUR. Ainda, quanto ao fato de serem contas que se referem a despesas contabilizadas em empresas investidas, caberia o ajuste da equivalência patrimonial no LALUR precisamente para neutralizar os efeitos das mutações patrimoniais da contabilidade da controladora conforme arts. 388 e 389 do RIR/99, ou seja, se ocorreu efeito negativo no resultado da investida, deverá ser neutralizado no resultado da investidora por meio do MEP, sob pena de se aproveitar em duplicidade as despesas com repercussão na base de cálculo tributável. Assim, entendeu a Fiscalização que o saldo das contas 4301035006 EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLADAS e 4301035007 EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLE COMPART. deveriam ser integralmente adicionados no Lalur.

No tópico 4.2.3, foi tratada a conta 4301010004 CONSULTORIAS E SERVIÇOS, que trata da alocação de dispêndios com serviços de tecnologia (Algar TI Consultoria S/A), SoftwareOne, Oracle do Brasil Sistemas Ltda, Thomson Reuters Brasil, PinPoint Tecnologia e Pesquisa e Kunumi Serviços em TI S/A . Constatou a autoridade fiscal que as despesas foram alocadas preponderantemente em Divisões HOLDING (não submetidas ao RET). Entendeu pela reclassificação para Despesas Indiretas vez que estariam atreladas à prestação de serviços de caráter geral, sem ligação com nenhum empreendimento específico.

No tópico 4.2.4, foi tratada a conta 4301010002 PROPAGANDA E PUBLICIDADE, com alocação preponderante em Divisões HOLDING (não submetidas ao RET). Entendeu a autoridade autuante que caberia a reclassificação para Despesas Indiretas, vez que os dispêndios com propaganda e publicidade em análise corresponderiam à divulgação da empresa como um todo, não sendo possível a sua individualização por empreendimento.

No tópico 4.2.5, foi analisada a conta 4301010008 DESPESAS GERAIS, classificada como Despesa Direta, e que o saldo da conta apropriada quando incorrida as despesas. Constatou distorção na alocação das despesas gerais nas Divisões HOLDING (não submetidas ao RET), vez que a maior parte dos empreendimentos construídos pelo Impugnante seriam imóveis populares (Divisões NÃO HOLDING). Entendeu pela reclassificação da conta como Despesa Indireta.

No tópico 4.2.6, apreciou a conta 4301010006 DEPRECIACAO E AMORTIZACOES DE BENS DO IMOBILIZADO, classificada pelo Impugnante como Despesa Direta. Entendeu a Fiscalização pela incorreção da classificação, primeiro, pela preponderância na alocação nas

Divisões HOLDING (não submetidas ao RET), segundo, porque a própria natureza da conta indicaria gastos de depreciação relacionados a diversos bens do imobilizado que podem ser usados em vários empreendimentos ao longo do ano e, assim, não faria sentido que esses gastos tivessem sido alocados a unidades não tributadas pelo RET em percentuais de 96% em 2016 e 100% em 2017, ou seja, não seria razoável crer que os bens do imobilizado sujeitos a depreciação teriam sido utilizados exclusivamente em unidades não tributadas pelo RET em 2017.

No tópico 4.2.7, foi analisada a conta 301010007 UTILIDADES, que seria utilizada para registrar gastos com água, luz e telefone, no qual entendeu a Fiscalização que teriam sido desproporcionalmente alocados em Divisões não tributadas pelo RET que não possuem unidades em construção. Constatou a autoridade fiscal que mais da metade dos gastos com água, luz e telefone (56% em 2016 e 59% em 2017) foram atribuídos a Divisões que não possuíam unidades em construção, enquanto o esperado seria que tais gastos fossem majoritariamente atribuídos a Divisões com unidades em construção. Assim, ao contrário do entendimento do Impugnante, de que seriam Despesas Diretas, a Fiscalização reclassificou os dispêndios como Despesas Indiretas.

No tópico 4.2.8, foi apreciada a conta 4401010002 AMORTIZACOES CUSTO CAPTAÇÃO, com totalidade do saldo alocada em Divisão HOLDING (não tributada pelo RET). Constatou a autoridade fiscal que, apesar de as despesas referentes às dívidas tenham sido suportadas pela Holding, seria evidente que os recursos levantados pela Impugnante não foram usados para a construção apenas dos 10 empreendimentos da Divisão 1, HOLDING (sem considerar que somente 1 deles estava em obras em 2016 e 2017), sendo que, na realidade, tais recursos foram usados ou em todos os empreendimentos do Impugnante ou para o custeio de outras atividades gerais da empresa, razão pela qual foi reclassificada como Despesa Indireta.

No tópico 4.2.9, foi tratada a conta 4401010001 JUROS S EMPRESTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBÊNTURES. Entendeu a Fiscalização que os gastos com juros sobre empréstimos, financiamentos e debêntures diretamente associados às obras seriam aqueles escriturados na Conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963 e, por exclusão, os demais gastos dessa natureza não seriam diretamente associados. E, apesar de a Holding suportar os encargos, tratar-se-iam de empréstimos, financiamentos e debêntures cujos recursos seriam utilizados nas atividades gerais da empresa, e portanto não associados a nenhum empreendimento específico, razão pela qual reclassificou a conta como Despesa Indireta.

No tópico 4.2.10 analisou-se a conta 4401010006 OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS, cuja alocação teria sido preponderantemente em Divisões HOLDING (não tributada pelo RET), na ordem de 99,9% em 2016 e 99,2% em 2017. Entendeu a Fiscalização que despesas com debêntures, CRI e capital de giro, tratadas pela conta, seriam relativas às atividades gerais da empresa e, portanto, deveriam ser classificadas como Despesas Indiretas.

No tópico 4.2.11 foi apreciada a conta 4401010003 TAXAS E TARIFAS BANCARIAS, no qual constatou a Fiscalização que não teria havido adição do saldo ao LALUR. Constatou a autoridade fiscal que não seria razoável o Impugnante ter tido despesas com taxas e tarifas

bancárias em 2016 da ordem de R\$ 882.587,42 para os 10 empreendimentos da Divisão 1 (R\$ 88.258,74 por empreendimento) e de R\$ 3.553.353,19 para 493 empreendimentos não Holding tributados pelo RET (R\$ 7.193,02 por empreendimento), e em 2017 contabilizado despesa com taxas e tarifas para os 10 empreendimentos da Divisão 1 de R\$ 1.190.491,33 (119.049,13 por empreendimento) contra R\$ 3.374.477,69 para os 568 empreendimentos não Holding tributados pelo RET (R\$ 5.920,14 por empreendimento). Concluiu que não seria uma despesa diretamente associada aos empreendimentos das Divisões HOLDING (não tributada pelo RET), razão pela qual reclassificou a conta como Despesa Indireta.

No tópico 4.2.12 foi analisada a conta 4301020009 DESPESAS TRIBUTARIAS, classificada como despesa direta e alocada preponderantemente das Divisões HOLDING (não tributada pelo RET), 99,65% para o ano de 2016 e 99,9% em 2017. Entendeu a autoridade fiscal que não haveria justificativa para os dispêndios dessa natureza estarem concentrados em poucos empreendimentos não tributados pelo RET. Reclassificou a conta como Despesa Indireta.

Nos tópicos 4.2.13 e 4.2.14, foram apreciadas as contas 4301010016 DESPESAS COM CONTINGÊNCIAS e 4301030001 DESPESAS COM CONTINGÊNCIAS, utilizadas para contabilização das despesas com acordos e condenações trabalhistas de todas as áreas da empresa, exceto da área comercial, cujo saldo foi alocado preponderantemente nas Divisões HOLDING (não tributadas pelo RET). Entendeu a Fiscalização que, se a natureza da contas diria respeito a todas as áreas de atuação, exceto a comercial, restaria evidente a falta do atributo principal na classificação de uma despesa como direta, que seria a precisão na vinculação, imputação ou alocação a cada produto/obra afetada. Assim, a autoridade fiscal reclassificou as contas como Despesas Indiretas.

Nos tópicos 4.3 e 4.3.1, foi efetuado o exame da conta 4301010009 PLANTAO DE VENDAS DESPESAS GERAIS, classificada com Despesa Direta. A divergência apresentada pela autoridade fiscal foi no sentido de que teria havido uma incorreta alocação do saldo da conta entre as Divisões HOLDING e NÃO HOLDING, em razão de incompatibilidade entre o percentual atribuído a Divisões Holding não tributadas pelo RET (73%) em relação à quantidade dessas Divisões (35) e o percentual atribuído a Divisões tributadas pelo RET (27%) em relação à quantidade dessas Divisões (493). Assim, a Fiscalização efetuou a distribuição do saldo da conta entre as Divisões HOLDING e NÃO HOLDING de acordo com o percentual de rateio apurado para alocação dos custos e despesas diretas.

Aduz a Fiscalização que, para as contas 4401010004 JUROS E MULTAS e 4401010005 DESCONTOS CONCEDIDOS, apesar de estarem classificadas corretamente como Despesas Diretas e devidamente alocadas entre as Divisões, não ocorreu a adição no LALUR dos valores atribuídos às Divisões NÃO HOLDING (RET). Promoveu, portanto, a inclusão dos saldos, por entender que os lançamentos referem-se à atividades relativas à incorporação imobiliária, decorrentes de serviços de assessoria imobiliária e financeira.

No tópico 4.5, relativo a conta 4501010004 OUTROS GANHOS E PERDAS, constatou a Fiscalização que a conta estaria vinculada à conta referencial (plano de contas da RFB na ECF) 3.01.01.11.01.03 Ganhos de Capital por Variação Percentual em Participação Societária - Avaliada pelo Patrimônio Líquido, e que conforme art. 428 do RIR/99, caberia adição do saldo integral da conta no LALUR, o que não teria sido feito. Respondeu o Impugnante que o saldo total da conta seria composto por R\$ 1.875.065,15, referente a perdas pela variação no percentual de participação em investimentos (inedutíveis), e R\$ 13.559.361,94, referentes a outras perdas (dedutíveis). Constatou a autoridade fiscal que a maioria dos lançamentos eram relativos a anos-calendário anteriores a 2017, e o Impugnante alegou que o fato de se tratar de registros contábeis extemporâneos não prejudicaria a dedutibilidade das despesas vez que teria apurado prejuízo fiscal nos anos de competência correspondentes amparando-se na Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 229, de 2010. A Fiscalização entendeu que o caso concreto não se amoldaria à situação tratada pela solução de consulta, vez que, uma vez lavrado o auto de infração, os anos-calendário de 2016 e 2017 passaram a ter como resultado lucro, enquanto que os anos-calendário de 2009 a 2015 permaneceram com prejuízo fiscal. Assim, não haveria que se falar em postergação, vez que o aproveitamento extemporâneo das despesas ocorridas até 2015 teriam como consequência redução da base tributável para o ano-calendário de 2016.

Assim, entendeu a autoridade fiscal que, como a partir da lavratura do auto de infração foi apurado lucro para os anos-calendário de 2016 e 2017, as despesas de 2009 a 2015 cuja escrituração foi postergada para 2017, tiveram o condão de reduzir o imposto devido em 2017. Concluiu então que os lançamentos da conta 4501010004 OUTROS GANHOS E PERDAS, escriturados em 2016 e 2017, mas incorridos no período de 2009 a 2015, deveriam ser adicionados ao Lalur de 2017, por se enquadrar na situação prevista no inciso II do Art. 273 do RIR/99.

Concluiu a Fiscalização que a consequência dos procedimentos adotados pela Impugnante teria sido inflar de forma artificial os gastos atribuídos às Divisões tributadas pelo lucro real, o que transformou um lucro contábil em 2016 de R\$ 557 milhões num prejuízo fiscal de R\$ 86 milhões e um lucro contábil em 2017 de R\$ 653 milhões em um prejuízo fiscal de R\$ 191 milhões. Registrou que nas DREs divulgadas ao mercado pelo Contribuinte referentes aos exercícios findos em 31/12/2016 e 31/12/2017 foram apurados lucros líquidos no valor de R\$557,114 milhões e R\$653,402 milhões, respectivamente. Discorre a autoridade fiscal que, quando se considera a empresa como um todo, a rentabilidade é satisfatória. Contudo, como houve concentração dos custos e despesas nas Divisões HOLDING, tributadas pelo Lucro Real, em detrimento das Divisões tributadas pelo RET, foram gerados prejuízos vultosos. Entende que, se para os acionistas e o mercado em geral o resultado foi imperceptível em razão de as DFCs apresentarem os valores totalizados sem a segregação entre RET e Não RET, para fins tributários, o resultado do *modus operandi* foi o aumento artificial de despesas dedutíveis no regime do lucro real.

Foram efetuados os lançamentos de ofício de IRPJ e CSLL (Art. 4º, parágrafos 3º e 4º da Lei 10.931/2004, Art. 2º, parágrafo 3º da Lei 12.024 de 27/08/2009 c/c o Art. 6º, parágrafos 1º e 2º e Art. 13, parágrafos 4º e 5º da IN RFB 1.435 de 30/12/2013), e de multa isolada por não recolhimento/insuficiência de estimativas mensais (Art. 43 e 44, inciso II, alínea “b”, da Lei 9.430/96) formalizados nos presentes autos, perfazendo o total de R\$ 169.322.359,04.

Nos autos do processo nº 15504-721.783/2020-17 foi lançada multa isolada por descumprimento de obrigação acessória (Art. 8º- A, inciso II do Decreto 1.598 de 26/12/1977, incluído pela Lei 12.973/2014), no valor de R\$17.621.600,42.

A Impugnante tomou ciência dos autos de infração em 14/07/2020 (e-fl. 131), tendo sido apresentada impugnação (e-fls. 5027/5136) em 12/08/2020, estruturada em tópicos relacionados às e-fls. 5028/5029.

Inicialmente, a peça de defesa discorreu sobre os Fatos da autuação fiscal (tópico I) e sobre Esclarecimentos prévios relacionados à atividade de incorporação imobiliária (tópico II), estruturado nos subtópicos:

(II.1) Da Apuração de Resultado e Apropriação de Receitas, Custos e Despesas na Atividade de Incorporação Imobiliária - do Regime Contábil;

(II.2) Da Tributação da Atividade de Incorporação Imobiliária - Do Regime Fiscal

(II.2.1) Aspectos Gerais da Tributação da Atividade de Incorporação Imobiliária;

(II.2.2) Patrimônio de Afetação e Regime Especial de Tributação (RET);

(II.3) Do Modelo de Negócio adotado pela Impugnante - Conformidade com as Regras Contábeis e Fiscais;

(II.4) Da Delimitação das Acusações Fiscais.

Na sequência, a impugnação tratou das seguintes preliminares (tópico III):

(III.1) Da Nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não Previsto em Lei para a Alocação dos Custos Diretos da Impugnante entre as Divisões RET e Não RET

(III.1.1) *Ad Argumentandum* - Da Impossibilidade de Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real;

(III.2) Da Nulidade dos Autos de Infração: Demais Erros Fiscais;

(III.2.1) Erro na Apuração das Multas Isoladas pelo Não Recolhimento de Estimativas Mensais - Ausência de Dedução do Excesso de Retenções na Fonte para os Meses Seguintes;

(III.2.2) Ausência de Fundamentação para a Aplicação do Percentual de Rateio à Conta 4301020010 - Acordos e Condenações Trabalhistas.

Sobre o direito (tópico IV), foram apresentados os tópicos:

(IV.1) Das Inconsistências do Procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais no tocante aos Custos Diretos;

(IV.1.1) Da Impossibilidade de Reclassificação Contábil da Conta 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO de Custo Direto para Despesa Indireta;

(IV.1.2) Do Recálculo dos Percentuais de Rateio das Despesas e dos Custos Indiretos sujeitos ao Regime Especial de Tributação;

(IV.2) Da Indevida Reclassificação das Despesas Diretas incorridas pela Impugnante como Custos e Despesas Indiretos;

(IV.2.1) Contas 4301035006 Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas e 4301035007 Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart. - Indevida Adição ao LALUR pela Fiscalização;

(IV.2.2) Das Despesas Diretas Relacionadas à Marca MRV e à Estrutura do Negócio da Impugnante;

Ao final, no tópico V (Pedido), a Contribuinte requer:

- pelo conhecimento e o provimento da impugnação, para que, em sede de preliminar, reconheça a nulidade dos autos de infração, em razão (i) da adoção de critério subjetivo, sem qualquer respaldo legal, para a realocação de custos indiretos incorridos pela Impugnante (o que resultou, conseqüentemente, na alteração dos percentuais de rateio de custos e despesas indiretos do RET) e (ii) dos demais erros cometidos pela Fiscalização;

- subsidiariamente, pelo reconhecimento da legitimidade dos procedimentos adotados pela Impugnante para classificação e alocação dos custos e despesas diretos e indiretos, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração lavrados, extinguindo-se a totalidade dos créditos tributários exigidos, cancelando-se, ainda, os ajustes do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL procedidos pela Fiscalização.

- ainda, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos tributários, o que se alega a título argumentativo, pelo(a) (i) cancelamento da exigência fiscal oriunda das adições dos saldos negativos de IRPJ e CSLL originalmente apurados pela Impugnante no período autuado; ou, ao menos, (ii) efetiva dedução do IR/Fonte e da CSLL/Fonte nas apurações realizadas pelas Autoridades Fiscais; e (iii) exoneração da multa isolada em razão da alegada falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

É o relatório.

[término do relatório da decisão recorrida]

VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

A decisão recorrida manteve em parte os lançamentos de IRPJ e de CSLL, fruto de retificações promovidas na reapuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL feita pela fiscalização, razão do presente recurso de ofício.

As conclusões da decisão recorrida acerca das demais constatações fiscais serão detalhadas e comentadas no presente voto.

A seguir, reproduzo a matéria e a conclusão da DRJ que foi objeto de recurso de ofício:

3.2.10 – Tópicos da Impugnação IV.6, IV.6.1, IV.6.2 e IV.6.3

São objeto de apreciação os tópicos da impugnação IV.6 - Da Incoerência Fiscal ao Adicionar os Saldos Negativos de IRPJ e CSLL objeto de PER/DCOMPs no Cálculo dos Tributos ora Exigidos; IV.6.1 - Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário ora Exigido – Necessária Dedução do IR/Fonte e da CSLL/Fonte; IV.6.2 - Erro Fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendarário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83; e IV.6.3 - Da Necessidade de Apensamento dos Processos Administrativos Relativos às Compensações Declaradas.

Todos os tópicos da impugnação tratados decorrem do fato de que a Fiscalização, ao promover a apuração do IRPJ e CSLL a pagar, efetuou a adição dos saldos negativos apurados pela Contribuinte relativos ao ano-calendário de 2016 e 2017 (apuração que foi revisada pelas autoridades fiscais) cuja utilização foi pleiteada como direito creditório em declarações de compensação.

Transcreve-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

368. Também foram deduzidos pela fiscalização o Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 36.059.843,26 em 2016 e R\$ 35.193.465,44 em 2017 e a CSLL retida no valor de R\$ 65.492,97 em 2016 e R\$ 48.447,26, conforme informado pelo contribuinte no registro Y570 da ECF. Tendo em vista que a MRV havia declarado, anteriormente ao presente lançamento, a compensação de débitos tendo como crédito Saldos Negativos de IRPJ e CSLL de 2016 e 2017, cujas PERDCOMP e respectivos débitos compensados são discriminados a seguir, procedeu-se à adição desses valores:

PER/DCOMP	Data transmissão	Ano-Calendarário	Tipo crédito	Valor total crédito
39571.07053.160420.1.6.02-0181	16/04/2020	2016	Saldo Negativo IRPJ	40.842.002,83
28484.57282.140917.1.2.03-5158	14/09/2017	2016	Saldo Negativo CSLL	65.492,97
07211.26967.170818.1.2.02-0070	17/08/2018	2017	Saldo Negativo IRPJ	35.193.465,44
25660.92000.191118.1.2.03-8194	19/11/2018	2017	Saldo Negativo CSLL	48.447,26

369. Em função da recomposição da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL citados no item 366, o IRPJ e a CSLL foram apurados conforme segue:

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Bloco N630 da ECF 2016)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	103.122.596,20
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	25.756.649,05
3	À Alíquota de 15%	15.468.389,43
4	Adicional	10.288.259,62
20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	36.059.843,26
	Imposto de Renda compensado em PERDCOMP (*)	40.842.002,83
26	IMPOSTO DE RENDA DEVIDO	30.538.808,62

(*) O valor de R\$ 40.842.002,83 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DCOMP nº 39571.07053.160420.1.6.02-0181.

Apuração da CSLL com base no Lucro Real (Bloco N670 da ECF 2016)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	103.122.596,20
4	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	9.281.033,66
17	(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	65.492,97
	CSLL compensada em PERDCOMP (*)	65.492,97
21	CSLL DEVIDA	9.281.033,66

(*) O valor de R\$ 65.492,97 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 28484.57282.140917.1.2.03-5158.

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Bloco N630 da ECF 2017)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	113.427.447,05
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	28.332.861,76
3	À Alíquota de 15%	17.014.117,06
4	Adicional	11.318.744,71

20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	35.193.465,44
	Imposto de Renda compensado em PERDCOMP (*)	35.193.465,44
26	IMPOSTO DE RENDA DEVIDO	28.332.861,76

(*) O valor de R\$ 35.461.497,07 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 07211.26967.170818.1.2.02-0070.

Apuração da CSLL com base no Lucro Real (Bloco N670 da ECF 2017)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	113.427.447,05
4	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	10.208.470,23
17	(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	48.447,26
	CSLL compensada em PERDCOMP (*)	48.447,26
21	CSLL DEVIDA	10.208.470,23

(*) O valor de R\$ 48.447,26 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 25660.92000.191118.1.2.03-8194.

De fato, o procedimento adotado pela Fiscalização foi, ao reapurar a base de cálculo dos tributos, aplicar a alíquotas para o cálculo do valor tributável. Na sequência, procedeu com a dedução dos tributos retidos na fonte por antecipação. Contudo, ato contínuo, promoveu a adição do IRPJ e CSLL que foi objeto de compensação em PER/DCOMP (vez que a Impugnante apurou saldo negativo, e, por isso, encaminhou declarações de compensação visando utilizar o direito creditório para extinguir outros débitos tributários).

Nos tópicos IV.6 e IV.6.1, protesta a Impugnante, por entender que não caberia a adição dos saldos negativos de IRPJ e CSLL que foram objeto de PER/DCOMP na apuração dos tributos exigidos nos lançamentos fiscais.

Assiste razão à Impugnante.

A apuração original efetuada pela empresa resultou em prejuízos fiscais (que estão sendo objeto de revisão nos presentes autos). De qualquer forma, é fato incontroverso que ocorreram retenções na fonte de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2016 e 2017. Assim sendo, com a Impugnante apurou prejuízo fiscal, e sofreu retenções na fonte, ao final de cada ano-calendário, restou consolidada a formação de saldo negativo, potencial direito creditório (vez que a liquidez e certeza poderá ser averiguada pela Administração Tributária no prazo de cinco anos

contados da data de entrega da PER/DCOMP sob pena de homologação tácita, conforme art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 1996 5).

Diante ao saldo negativo apurado, a Impugnante encaminhou declarações de compensação, no qual pleiteou a utilização do potencial direito creditório para extinguir outros débitos tributários, com base no art. 156, inc. II do CTN 6.

*Conforme previsto no art. 149 do CTN, a **apuração original** (lançamento por homologação) efetuado pela Impugnante poderá ser objeto de revisão dentro do prazo decadencial, precisamente o que está sendo apreciado nos presentes autos. E, caso a autoridade tributária, no exercício de auditoria e fiscalização, apurar incorreção no lançamento por homologação efetuado pela contribuinte, tem o poder-dever de efetuar a revisão da apuração (art. 142 do CTN), precisamente o que ocorreu no caso concreto.*

Ao realizar a nova apuração, a autoridade fiscal deverá considerar antecipações efetuadas pela contribuinte no ano-calendário analisado. Sendo optante do lucro real anual, cabe a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996:[..]

*No caso concreto, a **apuração original** resultou em prejuízos fiscais e a composição da dedução deu-se com base nos tributos (IRPJ e CSLL) retidos na fonte.*

*A título de exemplo, se a pessoa jurídica na **apuração original** encontrou prejuízo fiscal de 100 unidades, e sofreu retenções na fonte de 200 unidades, apurou um saldo negativo de 200 unidades, passíveis de utilização por meio de restituição/compensação. Se na **apuração de revisão** a autoridade fiscal constatou que, na realidade, o resultado não foi prejuízo fiscal, mas um valor a recolher de 150 unidades, como já houve antecipação de 200 unidades a título de retenções na fonte, não há que se falar em valor a lançar de ofício, e há que se proceder com o ajuste do saldo negativo, que deve ser alterado de 200 unidades para 50 unidades.*

*Na eventualidade de a contribuinte ter encaminhado declarações de compensação visando aproveitar o potencial direito creditório de 200 unidades para extinguir outros débitos tributários, a Administração Pública, ao apreciar a liquidez e certeza do direito creditório, constatará que o saldo negativo não é de 200 unidades, mas sim de 50 unidades, razão pela qual será suficiente para extinguir parcialmente os débitos tributários confessados nas declarações de compensação, ou seja, será concretizada a **homologação parcial** das compensações.*

Como se pode observar, quando a Fiscalização, no caso concreto, em que a contribuinte apura prejuízo fiscal, primeiro, promove a dedução das retenções na fonte na forma da lei e, na sequência, efetua a adição do saldo negativo composto precisamente pelas mesmas retenções na fonte, deixa de considerar as antecipações de recolhimento a título de retenções na fonte incorridas no decorrer do ano-calendário. Ou seja, o efeito das retenções da fonte no resultado tributável é neutralizado.

[...]

Portanto, não se mostra cabível a adição do saldo negativo, ainda que tenha sido pleiteado o seu aproveitamento em declarações de compensação, na apuração do resultado tributável objeto de lançamento de ofício.

Caso, após a revisão promovida pela Fiscalização, encontre-se valor apurado em montante inferior ao incorrido pela contribuinte em retenções na fonte, não haverá tributo a lançar de ofício, mas sim a redução do saldo negativo.

A redução do saldo negativo terá repercussão nos processos que foram apreciar as declarações de compensação, momento em que a homologação das compensações será parcial, vez que o saldo negativo original será em valor inferior ao apurado pela Administração Tributária.

Cabe, assim, provimento aos tópicos da impugnação IV.6 e IV.6.1.

Assim, em relação ao tópico da impugnação IV.6.3 - Da Necessidade de Apensamento dos Processos Administrativos Relativos às Compensações Declaradas, cumpre esclarecer que não há obrigatoriedade no julgamento dos presentes autos com os processos de compensação, e tampouco previsão normativa para qualquer natureza de sobrestamento do presente julgamento visando a apensação dos processos com PER/DCOMP. Na realidade, a competência originária para apreciação dos processos das PER/DCOMP é da Delegacia da Receita Federal jurisdicionante, e não da Delegacia de Julgamento da Receita Federal.

Vale dizer que o presente julgamento terá repercussão direta na apreciação dos PER/DCOMP a ser realizada pela Delegacia da Receita Federal competente, no sentido de que, em razão da lavratura dos autos de infração dos presentes autos, confirmando-se a redução do valor do saldo negativo pleiteado nas declarações de compensação, por consequência, os débitos confessados nas PER/DCOMP não serão integralmente extintos, sendo que os que não foram objeto de extinção serão objeto de cobrança em razão do efeito de confissão de dívida.

Em relação ao tópico de impugnação IV.6.2 - Erro Fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83, protesta a Impugnante que o valor das retenções considerado pela Fiscalização para o IRPJ ano-calendário 2016, de R\$ 36.059.843,26, estaria incorreto, vez que no momento da ação fiscal determinadas fontes pagadoras ainda iriam encaminhar retificação visando corrigir os valores de retenções. Apresenta extrato de retenções no Anexo IV da impugnação para demonstrar que as retenções seriam em valor maior.

Ocorre que a Fiscalização, ao apurar os valores de retenção na fonte, valeu-se precisamente das informações contabilizadas pela Impugnante e informados na Escrituração Contábil Fiscal ("ECF").

Vale esclarecer que o demonstrativo apresentado pela Impugnante apresenta a seguinte observação:

Total	206.914.672,98	41.379.451,21
-------	----------------	---------------

As informações apresentadas não substituem o Comprovante de Rendimentos emitido pelas fontes pagadoras, assim como não representam, necessariamente, a totalidade dos rendimentos a que o contribuinte está obrigado a informar em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) ou Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Ocorre que a revisão no valor das restituições deve ser acompanhada dos registros contábeis e fiscais. Inclusive, constata-se inconsistência entre o valor apresentado pelo demonstrativo e o pleiteado pela Impugnante. Podem haver descompassos entre anos-calendário, regimes de tributação diferenciados, períodos de competência, ou seja, inúmeras situações que só podem ser devidamente esclarecidas mediante apresentação de detalhamento contábil.

Assim, cabe a manutenção do valor das retenções de IRPJ do ano-calendário 2016, de R\$ 36.059.843,26.

Deve-se, portanto, dar provimento aos tópicos da impugnação IV.6 - Da Incoerência Fiscal ao Adicionar os Saldos Negativos de IRPJ e CSLL objeto de PER/DCOMPs no Cálculo dos Tributos ora Exigidos e IV.6.1 - Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário ora Exigido – Necessária Dedução do IR/Fonte e da CSLL/Fonte, e negar provimento aos tópicos da impugnação IV.6.2 - Erro Fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83; e IV.6.3 - Da Necessidade de Apensamento dos Processos Administrativos Relativos às Compensações Declaradas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 14 de janeiro de 2021 da decisão recorrida, a Interessada apresentou Recurso Voluntário em 09 de fevereiro de 2021, trazendo tópicos, em sua essência, semelhantes aos apresentados na impugnação.

Inicialmente, a peça recursal discorreu sobre os Fatos da autuação fiscal (tópico I) e sobre Esclarecimentos prévios relacionados à atividade de incorporação imobiliária (tópico II), estruturado em subitens. Ei-los:

(II.1) Da Apuração de Resultado e Apropriação de Receitas, Custos e Despesas na Atividade de Incorporação Imobiliária - do Regime Contábil;

(II.2) Da Tributação da Atividade de Incorporação Imobiliária - Do Regime Fiscal

(II.2.1) Aspectos Gerais da Tributação da Atividade de Incorporação Imobiliária;

(II.2.2) Patrimônio de Afetação e Regime Especial de Tributação (RET);

(II.3) Do Modelo de Negócio adotado pela Impugnante - Conformidade com as Regras Contábeis e Fiscais;

(II.4) Da Delimitação das Acusações Fiscais.

Na sequência, o recurso tratou das seguintes preliminares (tópico III):

(III.1) Da Nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não Previsto em Lei para a Alocação dos Custos Diretos da Impugnante entre as Divisões RET e Não RET

(III.1.1) *Ad Argumentandum* - Da Impossibilidade de Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real;

(III.2) Da Nulidade dos Autos de Infração: Demais Erros Fiscais;

(III.2.1) Da Ilegalidade do Procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais – Erro na Apuração dos Tributos ora exigidos em razão de Adição Indevida de custos diretos pela Fiscalização (Tabelas 15 e 16 do TVF);

(III.2.2) - Erro na Apuração das Multas Isoladas pelo Não Recolhimento de Estimativas Mensais - Ausência de Dedução do Excesso de Retenções na Fonte para os Meses Seguintes;

Sobre o direito (tópico IV), foram apresentados os tópicos:

(IV.1) Das Inconsistências do Procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais no tocante aos Custos Diretos;

(IV.1.1) Da Impossibilidade de Reclassificação Contábil da Conta 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO de Custo Direto para Despesa Indireta;

(IV.1.2) Do Recálculo dos Percentuais de Rateio das Despesas e dos Custos Indiretos sujeitos ao Regime Especial de Tributação;

(IV.2) - Contas 4301035006 Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas e 4301035007 Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart. - Indevida Adição ao LALUR pela Fiscalização;

(IV.3) Da Indevida Reclassificação das Despesas Diretas incorridas pela Impugnante como Custos e Despesas Indiretos;

(IV.3.1) – Contas “Amortizações custo padrão”, Juros, Empréstimos, Financiamentos e Debêntures” e “outras despesas financeiras”;

(IV.3.2) Das Despesas Diretas Relacionadas à Marca MRV e à Estrutura do Negócio da Recorrente;

(IV.3.3) – Conta “Taxas e Tarifas Bancárias”;

(IV.4) - Da Equivocada Realocação do saldo da conta "PLANTÃO DE VENDAS DESPESAS GERAIS" entre Divisões RET e não RET".

(IV.5) - Da Não Adição ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL das Despesas Diretas Registradas nas contas "JUROS E MULTAS" e "DESCONTOS CONCEDIDOS”.

(IV.6) - Da Equivocada Reclassificação promovida pelas Autoridades Fiscais quanto à conta de despesa direta "OUTROS GANHOS E PERDAS".

(IV.7) - Erro Fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83;

(IV.8) - Da Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa;

(IV.8.1) - Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base de 2016 e 2017 quando da Lavratura dos Autos de Infração;

(IV.8.2) - Da Duplicidade de Cobrança - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício;

(IV.8.3) – *Ad Argumentandum* - Da Vedação ao Confisco;

(IV.9 - Das Compensações Indevidas de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL.

(V) – Das matérias objeto do Recurso de Ofício;

(V.1) - Da Incoerência Fiscal ao Adicionar os Saldos Negativos de IRPJ e CSLL objeto de PER/DCOMPs no Cálculo dos Tributos ora Exigidos e da Necessária Dedução de IR/Fonte e da CSLL/Fonte;

(V.2) – Do Erro na Apuração das Multas Isoladas pelo Não Recolhimento de Estimativas Mensais - Ausência de Dedução do Excesso de Retenções na Fonte para os Meses Seguintes;

(VI) – Do Pedido.[...]

É o relatório do essencial.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e do recurso de **ofício**, se toma o devido conhecimento.

Conforme relatoriado, percebe-se que as peças principais dos autos são bem extensas, a começar pelo Termo de Verificação Fiscal (**TVF**), de forma que para que possamos ter uma adequada compreensão da complexa tributação em questão, entendo necessário, antes de qualquer coisa, que partamos para verificarmos a origem da matéria tributável considerada no auto de infração, então a título de **ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**, a saber:

AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

INFRAÇÃO: ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Valor não adicionado ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, conforme relatório fiscal em anexo.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
<i>31/12/2016</i>	<i>233.465.214,73</i>	<i>75,00</i>
<i>31/12/2017</i>	<i>353.921.465,98</i>	<i>75,00</i>

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2016 e 31/12/2017:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247 e 249 do RIR/99

Art. 4º, §§ 3º e 4º da Lei nº 10.931/2004, nas redações dadas pelas Leis nº 12.844/2013 e nº 11.196/2005.

Art. 2º, § 3º da Lei nº 12.024/2009, na redação dada pela Lei nº 13.097/2015.

Conforme itens 364 e 365 do **TVF**, a discriminação das adições:

364. Com isso, a fiscalização procedeu ao ajuste do lucro líquido dos anos-calendário de 2016 e 2017, de modo a incluir nas adições os valores resultantes da nova alocação de custos diretos, dos saldos integrais das contas de equivalência baixa de juros capitalizados, da aplicação do percentual de rateio sobre os saldos das contas contábeis reclassificadas como despesas indiretas, das contas de despesas diretas calculadas e não adicionadas pelo contribuinte e, finalmente, da conta 4501010004 OUTROS GANHOS E PERDAS.

365. Portanto, conforme item anterior, o valor não adicionado ao Lalur pelo contribuinte e adicionado pela fiscalização perfaz o total de **R\$ 233.465.214,73** em 2016 e de **R\$ 353.921.465,98** em 2017, conforme abaixo:

Descrição das adições	Valor a adicionar em 2016	Valor a adicionar em 2017
Contas de custos diretos	38.170.194,33	15.339.579,35
Equivalência baixa de juros capitalizados	0,00	30.595.989,42
Contas sujeitas ao percentual de rateio	193.170.929,91	289.762.762,72
Contas calculadas pelo próprio contribuinte	1.319.313,11	4.194.735,94
Conta Outros Ganhos e Perdas	804.777,38	14.028.398,55
Adições totais	233.465.214,73	353.921.465,98

Da Adição 01 – Contas de custos diretos, o seguinte desdobramento, conforme itens 358 e 359 do TVF:

358. Diante da exposição feita, constatou-se, por meio das ECFs, dos lançamentos contábeis e das respostas aos Termos de Intimação, que a empresa deixou de adicionar ao lucro líquido do exercício, para obtenção do lucro real, diversos custos e despesas diretos e indiretos, o que está em desacordo com a legislação do RET tratada anteriormente neste Relatório.

359. Em síntese, primeiramente a fiscalização fez a alocação dos saldos das contas de custos diretos da incorporação entre as Divisões RET e não RET, do que resultou os seguintes valores a adicionar em 2016 e 2017, extraídos das Tabelas 17 e 18:

Conta	Descrição	Valor a adicionar em 2016	Valor a adicionar em 2017
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	23.532.697,66	11.404.070,78
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	157,87	343,64
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS – UNIDADES CONCL	14.637.338,80	3.935.164,92
	TOTAL	38.170.194,33	15.339.579,35

Esta apuração tem vinculação direta com o percentual de rateio do RET utilizado pela contribuinte, do qual a fiscalização discordou, pois entendeu que há uma inconsistência na fração do rateio, notadamente com relação aos **custos diretos** que são a base para o cálculo do

rateio do RET, os quais, inclusive, são usados na distribuição dos custos e despesas **indiretos** (saldos) entre as Divisões RET e não RET.

Nos termos do §4º do art.4º da Lei nº 10.931, de 2004, os custos e as despesas **indiretos** pagos pela incorporadora no mês serão apropriados a cada incorporação na mesma proporção representada pelos custos diretos próprios da incorporação, em relação ao custo direto total da incorporadora.

Conforme **item 104** do TVF, a autoridade fiscal destaca que “...o contribuinte optou por fazer o cálculo do rateio somando os custos diretos de todas as Divisões tributadas pelo RET de um lado, e, de outro, os custos diretos de todas as Divisões não tributadas pelo RET”.

Neste sentido, traz como exemplo a distribuição para o ano de 2016, onde o contribuinte agrupou os saldos alocados em todas as Divisões em duas categorias (RET e Não RET):

Cód. Conta Contábil	Descrição da Conta Contábil	RET (A)	Não RET (B)	Total (C = A + B)
4201010000	CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS RES 963	1.443.633.229,65	38.377.693,21	1.482.010.922,86
4201010005	CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	0,00	247,50	247,50
4201010006	CUSTO DE TERRENOS VENDIDOS	0,00	838.671,82	838.671,82
4201050000	CUSTO IMOVEIS VENDIDOS UNIDADES CONCLUIDAS	24.905.295,45	22.548.130,03	47.853.425,48
4301032013	SERVICO DE DESPACHANTE	0,00	11.185.483,15	11.185.483,15
4301032014	DESPESA CREDITO IMOBILIARIO	0,00	39.445.308,13	39.445.308,13
Total		1.468.538.525,10	112.795.533,84	1.581.334.058,94

105. Assim, a distribuição **global** dos custos e despesas indiretos entre as **Divisões RET** e as **Divisões Não RET** é dada pela aplicação de um percentual de rateio que representa os custos diretos de todos os empreendimentos tributados pelo RET (que chamaremos de Custos Diretos RET ou CD RET) em relação aos custos diretos totais da incorporadora. Esquemáticamente:

$$\text{Percentual de rateio do RET} = \frac{\text{Custo Direto RET}}{\text{Custo Direto Total da Incorporadora}}$$

106. E, como o Custo Direto Total da Incorporadora é formado pelo Custo Direto das Divisões RET, das Divisões Não RET e das outras atividades, temos que:

$$\text{Percentual de rateio do RET} = \frac{\text{CD RET}}{\text{CD RET} + \text{CD não RET} + \text{CD outras atividades}}$$

Onde CD = Custo Direto

107. Com isso, evidencia-se que qualquer acréscimo no custo direto das Divisões não RET tem o efeito de reduzir o percentual de rateio do RET, e, conseqüentemente, reduzir a parcela dos custos e despesas indiretos a serem apropriados às Divisões tributadas por esse regime.

108. Logo, para calcular o percentual de rateio do RET é necessário analisar dois pontos:

- a) A classificação das contas que o contribuinte considerou como sendo custos diretos;
- b) A alocação dos saldos das contas classificadas como custos diretos entre as Divisões tributadas pelo RET e aquelas não tributadas pelo RET.

109. Esses dois aspectos serão abordados detalhadamente a seguir.

Partindo para o **item 151** do TVF, a autoridade destaca:

151. No que toca aos custos diretos, foco desta seção, o efeito desta concentração dos custos nas Divisões Não RET (sobretudo Holding) é aumentar o denominador da fração apresentada no item 106, que resulta na redução do percentual de rateio do RET.

152. Diante de todo o exposto, essa fiscalização entende não ser possível usar a alocação dos custos diretos tal como apresentada pelo contribuinte para calcular o percentual de rateio do RET.

O **item 106** reproduzido anteriormente demonstra esta colocação da autoridade fiscal, daí a sua alteração no percentual de rateio RET.

Em seguida a autoridade fiscal apresenta todo seu raciocínio para desenvolver uma nova alocação dos custos diretos, conforme explica no item 155:

155. Tendo em vista as dificuldades apontadas, a fiscalização, utilizando-se de um critério que julgou justo e factível, decidiu efetuar a alocação dos custos diretos da incorporação com fulcro nas contas de receita utilizadas pelo contribuinte nas exclusões efetuadas no Lalur no código "112 - Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET", aproximando-se, dessa forma, da realidade fática representada nas suas Demonstrações Financeiras. Foram distribuídos nessas contas os valores das alocações RET e Não RET informados pela empresa em resposta ao item 6 do Termo 03, cujos saldos e respectivas alocações foram:

Ano-calendário 2016

Cód. Conta Contábil	Descrição da Conta Contábil	Valor RET (A)	Valor Não RET (B)	Total (C = A + B)
4101010000	RECEITA DE VENDA DE IMOVEIS RES 963	3.153.043.602,24	40.562.237,62	3.193.605.839,86
4101010003	RECEITA DE PERMUTA RES 963	44.625.388,76	1.217.709,52	45.843.098,28
4101010006	RECEITA DE PERMUTA FORA DO LOCAL RES 963	1.194.681,99	0,00	1.194.681,99
4102010000	DEVOLUCOES DE CLIENTES DISTRATO	-25.637.062,35	-3.630.959,92	-29.268.022,27
4102010001	DEVOLUCOES CLIENTES DISTRATO P TROCA	-6.472.957,72	-120.175,95	-6.593.133,67
4102010003	DESCONTOS E ABATIMENTOS S VENDAS	-11.469,77	-5.276,01	-16.745,78
4102010005	DESCONTOS POR CANCELAMENTO ITEM KIT	-35.447,88	-7.955,35	-43.403,23
4102010006	DESCONTO PADRAO CEF	-509.059,76	-276.080,22	-785.139,98
4102010008	DESCONTO ABATIMENTO POR ALTERACAO AREA	-33.590,35	0,00	-33.590,35
4102010009	DISTRATOS RESOLUCAO 963	-649.267.334,14	-14.729.639,37	-663.996.973,51
4102010014	DESCONTO CEF PADRAO CARTEIRA	-30.375.931,07	-2.358.501,32	-32.734.432,39
4102010015	DESCONTO CEF PADRAO INADIMPLENCIA	-8.330.204,03	545.137,49	-7.785.066,54
4102010018	DESCONTO MERCANTIL	-1.020,80	0,00	-1.020,80
4102010019	BAIXA PARCELA VM	-275.918,61	-75.142,80	-351.061,41
4102020000	COFINS	-45.893.251,71	-2.916.187,74	-48.809.439,45
4102020001	PIS	-9.975.647,23	-646.640,30	-10.622.287,53
4102020003	COFINS DIFERIDO	4.389.339,44	-788.051,20	3.601.288,24
4102020004	PIS DIFERIDO	949.740,06	-170.817,11	778.922,95
4102020006	DEPRECIACAO COFINS	1.871,96	631.832,05	633.704,01

4102020007	DEPRECIACAO PIS	406,41	138.093,65	138.500,06
4401020000	JUROS DE MORA	762.581,08	39.747,79	802.328,87
4401021001	MULTAS E JUROS ATRASO PARCELAS CLIENTES	1.164.915,18	21.976,11	1.186.891,29
4401021002	JUROS E ATUALIZACAO RECEBTO 963 03	30.778.188,38	2.843.085,01	33.621.273,39
4102010020	(-) DESCONTO PC	-6,22	0,02	-6,20
4102010021	(-) DESCONTO PRINCIPAL/REAJUSTE	-1.563.037,37	-268.146,10	-1.831.183,47
4102010022	(-) DESCONTO FP	-83.195.575,18	-679.550,44	-83.875.125,62
4401020021	MULTAS E JUROS ATRASO PARCELAS OUTRAS TAXAS	22.590,38	56,06	22.646,44
4401021004	MULTAS E JUROS PARCELAS CLIENTES - RENEGOCIAÇÃO	8.733,07	1.388,73	10.121,80
4401020030	RENEGOCIAÇÃO ACRÉSCIMO TAXAS	7,51	0,80	8,31
4401021005	RENEGOCIAÇÃO ACRÉSCIMO PARCELA IN	9,92	5,70	15,62
TOTAL		2.375.364.542,19	19.328.146,72	2.394.692.688,91

Com base nas informações coletadas junto à contribuinte, conforme planilhas supra que consta no item 155 e 157, apurou-se os percentuais de receita PET (itens 156 e 158):

ANO CALENDÁRIO DE 2016

156. Obteve-se o percentual das receitas RET dividindo-se o valor das receitas RET pelo total das receitas da incorporação e o percentual das receitas Não RET foi obtido dividindo-se o valor das receitas não RET pelo total das receitas da incorporação, tendo os seguintes resultados:

Ano-calendário 2016

Valor RET (A)	Valor Não RET (B)	Total (C = A + B)	RET % (A / C)	Não RET % (B / C)
2.375.364.542,19	19.328.146,72	2.394.692.688,91	99,192876%	0,807124%

157. Para 2017, as contas e os valores foram os seguintes:

ANO CALENDÁRIO 2017

[...]

158. O percentual de receitas RET foi calculado da seguinte forma:

Ano-calendário 2017

Valor RET (A)	Valor Não RET (B)	Total (C = A + B)	RET % (A / C)	Não RET % (B / C)
2.299.818.512,65	22.333.040,62	2.322.151.553,27	99,038261%	0,961739%

Estes serão, portanto, os percentuais a serem adotados para a alocação dos custos diretos da incorporação (custos RET), dos anos de 2016 e 2017, nas contas admitidas como realmente pertinentes a custos diretos.

Relembrando que, na apuração da contribuinte, o percentual de rateio do RET aplicado para os custos e despesas indiretos foi de **93,16%** em **2016** e **93,10%** em **2017**.

No Demonstrativo apresentado pelo contribuinte, (**item 87** do TVF), relativo ao ano de 2016 (o procedimento é o mesmo para 2017):

Ano-Calendário 2016

Custos Diretos			dez/16		
Conta	Descrição	Atribuição	Não RET	RET	Total
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	Direto	(38.377.693,21)	(1.443.633.229,65)	(1.482.010.921,86)
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	Direto	(247,50)	-	(247,50)
4201010006	CUSTO DE TERRENOS VENDIDOS	Direto	(838.671,82)	-	(838.671,82)
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	Direto	(22.948.130,03)	(24.905.295,45)	(47.853.425,48)
4301032013	(-) SERVIÇO DE DESPACHANTE	Direto	(11.185.483,15)	-	(11.185.483,15)
4301032014	(-) DESPESA CREDITO IMOBILIARIO	Direto	(34.748.446,70)	(4.696.861,43)	(39.445.308,13)
Total de custo diretos			(108.098.672,41)	(1.473.235.386,53)	(1.581.334.058,94)
% custos diretos			6,84%	93,16%	100,00%

Utilizando-se das mesmas contas de **custos diretos**, com exceção das Despesas Crédito Imobiliário, pois não aceitas pela fiscalização como custo direto, tem-se a nova alocação custos diretos 2016 em face, agora, da utilização dos percentuais de receita RET calculados pela fiscalização:

Tabela 13: Nova alocação de custos diretos 2016

Cód. Conta Contábil	Descrição Conta Contábil	Incorporação			Outras atividades Não RET	Total = Incorporação + Outras atividades		
		RET	Não RET	Total		RET	Não RET	Total
4201010000	CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS RES 963	1.470.049.252,50	11.961.670,36	1.482.010.922,86	0,00	1.470.049.252,50	11.961.670,36	1.482.010.922,86
4201010005	CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	245,50	2,00	247,50	0,00	245,50	2,00	247,50
4201050000	CUSTO IMOVEIS VENDIDOS UNIDADES CONCLUÍDAS	47.467.188,85	386.236,63	47.853.425,48	0,00	47.467.188,85	386.236,63	47.853.425,48
4201010006	CUSTO DE TERRENOS VENDIDOS	0,00	0,00	0,00	836.671,82	0,00	836.671,82	836.671,82
4301032013	SERVICO DE DESPACHANTE	0,00	0,00	0,00	11.185.483,15	0,00	11.185.483,15	11.185.483,15
Total:		1.517.516.686,85	12.347.908,99	1.529.864.595,84	12.024.154,97	1.517.516.686,85	24.372.063,96	1.541.888.750,81

Comparando-se, por exemplo, total da tabela anterior e esta Tabela 13, relativamente apenas aos custos dos imóveis vendidos (1) e custo dos imóveis vendidos unidades concluídas (2), temos:

CUSTOS DIRETOS	ALOCAÇÃO RET – R\$	
	CONTRIBUINTE	FISCO
CUSTO 1	1.443.633.229,65	1.517.516.441,35
CUSTO 2	24.905.295,45	47.467.188,85

Observe-se que, pela apuração da contribuinte, a parcela de custos **diretos** RET a adicionar (**campo 36** – Custos e despesas vinculados às receitas da atividade imobiliária tributadas pelo RET - do LALUR) está sendo inferior ao apurado pela Fiscalização.

Assim, as consequências desta nova alocação, itens 161 a 166 do TVF):

161. A nova alocação de custos diretos adotada pelo fisco tem duas consequências.
- Altera o valor da adição no código 36 do Lalur referente aos custos diretos vinculados às receitas da atividade imobiliária tributadas pelo RET;
 - Altera o cálculo do percentual de rateio do RET que deve ser aplicado sobre os custos e despesas indiretos.
162. No que tange à consequência "a", caberia somente comparar os valores calculados pelo Fisco com aqueles adicionados pelo contribuinte no código 36 do Lalur. No entanto, há que se considerar que o contribuinte também efetuou adições relativas a essas contas no código 92.01.
163. Assim, para saber se o saldo remanescente das contas após todas as adições efetuadas é suficiente para suportar a totalidade das adições decorrentes da nova alocação adotada pelo Fisco, faz-se necessário abordar também as adições efetuadas no código 92.01.

Considerando que a contribuinte havia feito outras adições desta natureza no **campo 92.01**, a fiscalização procedeu aos ajustes (item 166, Tabela 15 e 16) nos moldes dos feitos anteriormente, daí se chegando ao valor adicionado de ofício e que constou como matéria tributável (parte em amarelo da **Tabela 17** (item 167 do TVF).

164. Em resposta ao item 4 do Termo 03, o contribuinte apresentou planilha detalhando a composição das adições referentes ao código 92.01 do Lalur. Entre essas, houve uma adição nominada de "Lucro Bruto da Atividade Imobiliária" no valor de R\$ 82.005.259,75 em 2016 e de R\$ 94.256.664,49 em 2017. Na composição desses valores há contas de receitas e de custos, bem como ajustes referentes às receitas e aos custos do regime de caixa.

165. As três contas de custos diretos da incorporação imobiliária, cuja alocação foi alterada pelo Fisco, compõem essa adição relativa ao Lucro Bruto da Atividade Imobiliária. Além disso, há uma linha, denominada "REGIME DE CAIXA – CUSTO DAS RECEITAS RECEBIDAS", com o valor de (R\$ 39.116.497,66) em 2016 e de (R\$ 17.410.217,06) em 2017. Como os valores constantes dessa linha são negativos nos dois anos, isso teve como efeito reduzir o saldo das contas de custos diretos adicionadas no código 92.01 do Lalur.

166. Considerando que no demonstrativo apresentado, referente às adições do Lucro Bruto da Atividade Imobiliária no código 92.01 do Lalur, não foi discriminado a quais das três contas de custo direto da incorporação esses valores do regime de caixa se referem, a fiscalização decidiu rateá-los proporcionalmente ao saldo de cada uma das contas de custo com vistas a obter o valor líquido adicionado que será igual aos saldos das contas de custos diretos menos os custos do regime de caixa, conforme tabela abaixo:

Tabela 15: Adições Cód. 92.01 Atividade Imobiliária - Custos diretos e regime de caixa associado 2016

Cód. Conta	Descrição Conta Contábil	Valor Adicionado (A)	Percentual (B = A / Total de A)	Rateio do Regime de Caixa (C = B * R\$ 39.116.497,66)	Valor Adicionado Líquido (D = A - C)
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	38.377.693,21	62,5797%	24.479.000,99	13.898.692,22
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	247,50	0,0004%	157,87	89,63
4201050000	CUSTO IMOVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	22.948.130,03	37,4199%	14.637.338,80	8.310.791,23
	TOTAL	61.326.070,74	100,0000%	39.116.497,66	22.209.573,08

Tabela 16: Adições Cód. 92.01 Atividade Imobiliária - Custos diretos e regime de caixa associado 2017

Cód. Conta	Descrição Conta Contábil	Valor Adicionado (A)	Percentual (B = A / Total de A)	Rateio do Regime de Caixa (C = B * R\$ 17.410.217,06)	Valor Adicionado Líquido (D = A - C)
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	46.610.844,02	77,3954%	13.474.708,49	33.136.135,53
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	1.188,70	0,0020%	343,64	845,06
4201050000	CUSTO IMOVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	13.612.269,13	22,6026%	3.935.164,92	9.677.104,21
	TOTAL	60.224.301,85	100,0000%	17.410.217,06	42.814.084,79

A seguir, então, a matéria tributável apurada de ofício:

Tabela 17: Adições referentes às Contas de Custo Direto da Incorporação – 2016

Conta	Descrição	Nova alocação (Cálculo do Fisco)			Adições efetuadas pelo contribuinte				Cálculo da diferença a adicionar			
		Não RET (A)	RET (B)	Saldo da conta (C = A + B)	Código 6 (Provisões) (D)	Código 8 (Parcelas Indeletíveis) (E)	Código 36 (RET) (F)	Cód 92.01 (Outras Adições) (G)	Total adicionado (H = D + E + F + G)	Saldo remanescente da conta (I = C - H)	Diferença de Adição RET Fisco (J = B - F)	Valores a adicionar (K = Mínimo entre I e J)
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	11.961.670,36	1.470.049.252,50	1.482.010.922,86	78.427,48	9.143,20	1.443.633.223,65	14.757.424,87	1.458.478.225,20	23.532.697,66	26.416.022,85	23.532.697,66
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	2,00	245,50	247,50	0,00	0,00	0,00	89,63	89,63	157,87	245,60	157,87
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	386.236,63	47.467.188,85	47.853.425,48	0,00	0,00	24.905.295,45	8.310.791,23	33.216.086,68	14.637.338,80	22.561.893,40	14.637.338,80
	TOTAL	12.347.908,99	1.517.516.686,85	1.529.864.595,84	78.427,48	9.143,20	1.468.538.525,10	23.068.305,73	1.491.694.401,51	38.170.194,33	48.978.161,75	38.170.194,33

E assim foi o mesmo método utilizado para o ano de 2017.

Com a nova alocação, alteram-se, portanto, os valores das adições consideradas LALUR referente aos custos diretos vinculados às receitas da atividade imobiliária tributadas pelo RET.

Neste aspecto, a Recorrente se insurgiu quanto a esta apuração da Fiscalização, alegando em sede de preliminar, nos termos do **item III.1 – Da Nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não Previsto em Lei para a Alocação dos Custos Diretos da Recorrente entre as Divisões RET e Não RET.**

No ponto, a Recorrente reproduz todo o texto já trazido na impugnação, contestando aqui e ali algumas passagens da decisão recorrida que passam longe de se revelarem inéditas ou assuntos específicos, de forma que reproduz e partilho do correto entendimento dado pela decisão recorrida:

3. Impugnação

3.1 – Nulidades

3.1.1 – Tópico da Impugnação III.1

Trata-se do tópico da impugnação “III.1- Da Nulidade dos Autos de Infração: Adoção de Critério Não Previsto em Lei para a Alocação dos Custos Diretos da Impugnante entre as Divisões RET e Não RET e Ad Argumentandum - Da Impossibilidade de Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real”.

Protesta a Impugnante que a acusação fiscal, de que a alocação dos custos diretos efetuada pela Impugnante nos anos de 2016 e 2017 representava uma “concentração irreal” desses montantes nas Divisões não RET, teria se valido de critério pessoal próprio para a redistribuição dos custos. Assim, teria a Fiscalização de forma notadamente equivocada e sem qualquer embasamento legal adotado critério que teria julgado “justo e factível” para a realocação dos custos entre as Divisões. Afirma a Impugnante que não consta no enquadramento legal dos autos de infração nenhum dispositivo que apresentasse justificativa/fundamento para o critério adotado pela autoridade atuante para o cálculo do percentual para realocação dos custos diretos, ou seja, teria se valido de critério pessoal próprio, discricionário, baseado em meras presunções/subjetivismos, violando fundamentos de ordem legal e constitucional que consagram os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, em afronta à atividade vinculada prevista no art. 142 do CTN. Ainda, seria o critério adotado pela autoridade fiscal desprovido de fundamento econômico, vez que os empreendimentos desenvolvidos não possuiriam as mesmas características, fator não considerado pela autoridade fiscal ao realocar os dispêndios. Não teriam sido consideradas as particularidades e especificidades da atividade de incorporação imobiliária, vez que a incorporação e a construção são operações eu demandam longo prazo para execução, e que a atuação fiscal teria amparado-se em uma “fotografia” de dois anos, e não na análise do “filme” como um todo. Alega que teria tido margens lucrativas nos empreendimentos contidos nas Divisões Holding nº 1 e 7, apesar de os custos terem sido superiores às receitas nos anos de 2016 e 2017. Assim, teriam incorrido as autoridades fiscais em vício material que inquinaria de nulidade os autos de infração.

Não assiste razão à Impugnante.

Registre-se que as autoridades autuantes agiram estritamente conforme o art. 142 do CTN. Mostra bastante irrazoável a sugestão da Impugnante de que a autuação teria se amparado em critério pessoal próprio, ou discricionário, ou baseado em presunções e subjetivismos, ou sem embasamento legal.

Na realidade, basta a leitura do Termo de Verificação Fiscal para se constatar exatamente o contrário do que foi aduzido de forma deselegante na impugnação.

A motivação fiscal da autuação fiscal mostrou-se objetiva e robusta, trazendo com detalhamento as operações realizadas pela fiscalizada, relativas à incorporação e construção, a estruturação organizacional da empresa com explicação detalhada sobre as divisões, a legislação aplicável ao caso concreto, e profunda análise a respeito dos lançamentos contábeis objeto da auditoria fiscal.

A estruturação do trabalho das autoridades autuantes restou tão nítida e clara que a Impugnante dispôs, com precisão, o passo a passo do trabalho fiscal, relacionando-o na sete etapas descritas às e-fls. 5049/505 da impugnação: Etapa 01: Reclassificação da Conta 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO; Etapa 02: Nova Alocação dos Custos Diretos da Impugnante; Etapa 03: Recalculo dos Percentuais de Rateio dos Custos e das Despesas Indiretas do RET; Etapa 04: Exame Individualizado das Contas classificadas pela Impugnante como Despesas Diretas; Etapa 05: Adição dos Saldos das Contas 4401010004 JUROS E MULTAS e 4401010005 Descontos Concedidos no LALUR; Etapa 06: Exame da Conta 4501010004 OUTROS GANHOS E PERDAS e Etapa 07: Dedução do Imposto de Renda retido na Fonte e da CSLL retida na Fonte e a conseqüente Adição dos Saldos Negativos de IRPJ e CSLL objeto de Pedidos de Restituição.

Constata-se que o critério adotado para a realocação dos dispêndios entre as Divisões tributadas pelo RET e a Divisões tributadas pelo Lucro Real, e a reclassificação de contas (despesas/custos diretos para despesas/custos indiretos) foi objetivo. O rateio valeu-se precisamente dos critérios previstos na legislação tributária (Lei nº 10.931, de 2004, e IN RFB nº 1.435, de 2013). Não há que se falar em subjetivismo ou presunção.

Sobre o enquadramento legal, não se encontra-se transcrito apenas nos autos de infração, mas sim no Termo de Verificação Fiscal. Não se mostra razoável alegar ausência de embasamento legal ignorando-se completamente o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal, com a descrição detalhada da legislação aplicável e dos fatos auditados.

Na realidade, o que, em tese, poder-se-ia mostrar amparado de subjetivismo e discricionariedade, seria a adoção de um critério contábil contestável, vez que, não obstante vultosos resultados contábeis positivos auferidos, teve como desdobramento, no resultado fiscal, substanciais prejuízos nos anos-calendários analisados. Diante de tal situação, não poderia a autoridade fiscal, precisamente com a atividade vinculada nos termos do art. 142 do CTN, deixar de promover a devida auditoria para averiguar uma situação tão eivada de peculiaridade.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade argüida pela Impugnante.

Em outro argumento de seu recurso em sede de preliminar, **item III.1.1 – Ad Argumentandum – Da Impossibilidade de Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real**, novamente a Recorrente segue a mesma linha anterior, repete o que já apresentado na impugnação.

No ponto, partilho do entendimento da decisão recorrida e o adoto como razão de decidir:

3.1.2 – Tópico da Impugnação III.1.1

Trata-se do tópico da impugnação “III.1.1- Ad Argumentandum - Da Impossibilidade de Apuração do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real”, inserido no tópico da impugnação III.1.

Aduz a impugnante que a Fiscalização não teria observado o procedimento previsto na legislação de regência para a lavratura da autuação fiscal. Isso porque, como a autoridade autuante teria alegado uma suposta imprestabilidade dos controles da escrituração contábil, caberia ter adotado o regime de tributação do lucro arbitrado, nos termos do art. 47, inc. II, alíneas “a” e “b”, em vez de apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro real. Ou seja, se teriam sido verificados vícios, erros ou deficiências que tornaram imprestável a escrituração para apuração do lucro real, caberia o arbitramento do lucro. Ainda, teria a autoridade fiscal manifestado-se no sentido de que teria se deparado com “dificuldades de ordem prática”, dentre os quais “falta de controles confiáveis do contribuinte” e “uso de históricos genéricos nos lançamentos contábeis”. Assim, como as autoridades fiscais não possuiriam autorização legal ou as informações necessárias para apurar o lucro real, caberia a nulidade do auto de infração que teriam sido lavrados em regime de tributação incorreto.

Não assiste razão à Impugnante.

O procedimento adotado pela Fiscalização não merece reparos. No decorrer do todo o Termo de Verificação Fiscal, constata-se que as infrações tributárias imputadas foram devidamente motivadas, com objetividade e detalhamento. Em relação ao regime de tributação, a Fiscalização valeu-se da escrituração da pessoa jurídica e de documentos probatórios de suporte para efetuar os ajustes que considerou necessários para a apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Em nenhum momento constatou-se a “imprestabilidade” da escrituração prevista no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, aduzida na impugnação:

“Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

*II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem **imprestável** para:*

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.” (...) (Grifei)

Pelo contrário, nos presentes autos, a escrituração mostrou-se apta a permitir uma adequada auditoria dos lançamentos contábeis. O que a Fiscalização contestou com bastante clareza e objetividade, tanto que as acusações foram perfeitamente compreendidas pela Impugnante (haja vista as e-fls. 5049/5057 da impugnação no qual detalhou passo a passo o procedimento fiscal), foram os critérios adotados para a empresa para contabilizar seus lançamentos, direcionando, em tese, dispêndios relacionados às atividades tributadas pelo RET (onde não seriam dedutíveis, vez que a base de cálculo para apuração do regime especial é a receita bruta) para atividades não tributadas pelo RET cujo regime de tributação é o lucro real (onde as despesas são dedutíveis), para onde foram concentrados os valores de custos/despesas.

E, uma vez efetuada a realocação dos lançamentos contábeis, a escrituração apresentada pela Contribuinte permitiu que a autoridade fiscal efetuasse os ajustes na base tributável. Ora, caso fosse “imprestável” a contabilidade, a Fiscalização não teria efetuado a revisão da base de cálculo com a precisão com que foi realizada.

O conceito de imprestabilidade predicado no art. 47 da Lei nº 8.981, de 1995, vem tutelar à autoridade fiscal a possibilidade de arbitrar o lucro caso não seja possível efetuar a reapuração do tributo após o trabalho de auditoria. Há situações no qual a escrituração é apresentada com ausência de livros contábeis e fiscais, ou com registros contábeis incompletos, casos em que os vícios, erros e deficiências tornam impossível a apuração do valor tributável, e, por isso, autoriza a legislação tributária que o cômputo possa ser realizado com base em outra materialidade, como a receita bruta.

Contudo, não é o que ocorre no caso concreto, no qual os ajustes contábeis puderam ser adequadamente efetuados e a apuração com base no lucro real, levando em conta o lucro contábil e os ajustes no LALUR.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade argüida pela Impugnante.

No próximo item de seu recurso, no caso, o **item III.2.1 – Da Ilegalidade do Procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais – Erro na Apuração dos Tributos ora exigidos em razão de Adição Indevida de Custos Diretos pela Fiscalização (Tabelas 15 e 16 do TVF)**, fl.53 de seu recurso, imperioso destacar que trata-se de matéria que, contrariamente ao alegado, não foi levada à apreciação da decisão recorrida.

De se ver partes do recurso no início da fl.53 de seu recurso:

Considerando-se que a C. Delegacia de Julgamento não se manifestou acerca das alegações trazidas pela Recorrente, em sua Impugnação, à fl. 57, no sentido de que a redistribuição dos custos diretos, notadamente aqueles relacionados ao regime de caixa, e a consequente adição promovida pelas Autoridades Fiscais decorrem de

procedimento ilegal adotado nos presentes autos, **cumprе esclarecer, no presente tópico, o erro cometido pela Fiscalização** ao lavrar os autos de infração em apreço⁷².

De fato, as Autoridades Fiscais não observaram as especificidades do caso em concreto, haja vista que, conforme já mencionado, **a Recorrente apura e tributa o seu lucro imobiliário** (relativo aos empreendimentos sujeitos ao lucro real) **pelo regime de caixa**. Em outras palavras, em sua apuração, a partir de seu resultado contábil apurado pelo regime de competência, a Recorrente realiza ajustes no LALUR (neutralizando os efeitos contábeis), a fim de determinar o **lucro bruto realizado do período**.

[...]

E a partir daí tece longo arrazoado com menção e reprodução de diversas planilhas, fazendo uma série de contestações que sequer foram trazidas à instância de piso.

Afirma a Recorrente que a *“Delegacia de Julgamento não se manifestou acerca das alegações trazidas pela Recorrente, em sua impugnação, à fl.57...”*

Na referida fl.57 da Impugnação, numeração da Recorrente, consta o início do item **IV.1.2 - Do Recálculo dos Percentuais de Rateio das Despesas e dos Custos Indiretos sujeitos ao Regime Especial de Tributação**, o qual foi apreciado pela decisão recorrida, conforme seu tópico **3.22. Tópico da Impugnação IV.1.2**.

Percorrendo-se a Impugnação apresentada, percebe-se a existência de citações esparsas acerca de **regime de caixa** sem nenhuma contestação específica ao que agora apresenta.

Na Impugnação, **Item II.2 – Da Tributação da Atividade de Incorporação Imobiliária – Do Regime Fiscal: II.2.I – Aspectos Gerais da tributação da Atividade de Incorporação Imobiliária**, a contribuinte cita legislação que “determina que o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido proporcionalmente à receitas de venda recebida, cita também o art.30 da Lei nº 8.981/95 onde ao tratar de receita bruta, que esta “...corresponde ao montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.”

Apenas isto.

Veja-se que tais dispositivos encontram-se citados no **TVF**, o que me parece que, contrariamente ao alegado, a fiscalização não desconhece a legislação.

2.1.1. A apuração do Lucro e o conceito de Receita

10. A forma de apuração do lucro real no caso de Compra e Venda, Loteamento, Incorporação e Construção de Imóveis está detalhada nos artigos 410 a 414 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99 (vigente à época da ocorrência dos fatos geradores) e artigos 481 a 484 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 9.580/2018.

11. No caso das construtoras e incorporadoras, a receita bruta deve ser considerada conforme as disposições do art. 30 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

Lei nº 8.981/95

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda,

deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Em suma, as questões trazidas agora no recurso, neste item específico, contemplam uma série de abordagens e diversas planilhas não apresentadas perante à instância julgadora de primeira instância, suprimindo, por certo, uma instância da devida apreciação.

Na impugnação, reitero, apenas se discorreu sobre a legislação pertinente, sem qualquer preocupação em fazer qualquer destaque ou abordagem minuciosa sobre o assunto.

Ainda, as tabelas 15 e 16 ora citadas pela Recorrente e que constam no TVF foram minuciosamente detalhadas acerca de sua apuração/confecção, sendo o procedimento adotado pela fiscalização completamente ignorado na impugnação.

Neste item, por força da **preclusão**, não acolho as argumentações trazidas pois não se tratou de matéria apresentada à apreciação da primeira instância de julgamento.

Mas, reitero, a autoridade fiscal expos todo seu racional sobre o tema, mas **ignorado pela contribuinte em sua impugnação**, mas destaco e concordo com o racional da autoridade fiscal:

Reproduzo, de novo neste voto, o TVF:

164. Em resposta ao item 4 do Termo 03, o contribuinte apresentou planilha detalhando a composição das adições referentes ao código 92.01 do Lalur. Entre essas, houve uma adição nominada de "Lucro Bruto da Atividade Imobiliária" no valor de R\$ 82.005.259,75 em 2016 e de R\$ 94.256.664,49 em 2017. Na composição desses valores há contas de receitas e de custos, bem como ajustes referentes às receitas e aos custos do regime de caixa.

165. As três contas de custos diretos da incorporação imobiliária, cuja alocação foi alterada pelo Fisco, compõem essa adição relativa ao Lucro Bruto da Atividade Imobiliária. Além disso, há uma linha, denominada "REGIME DE CAIXA – CUSTO DAS RECEITAS RECEBIDAS", com o valor de (R\$ 39.116.497,66) em 2016 e de (R\$ 17.410.217,06) em 2017. Como os valores constantes dessa linha são negativos nos dois anos, isso teve como efeito reduzir o saldo das contas de custos diretos adicionais no código 92.01 do Lalur.

Em atendimento ao termo de intimação 03, a contribuinte apresentou a planilha supra citada:

A Intimada ainda esclarece que o Lucro bruto da atividade imobiliária, no valor R\$ 82.005.259,75, é composto pelos saldos das contas identificadas no quadro abaixo:

Demonstrativo do Lucro bruto - atividade imobiliária			
Conta	Descrição	REG M300 Parte A	2016
4101010000	RECEITA DE VENDA DE IMÓVEIS - RES 963	M300/92.01	(40.562.237,62)
4101010003	RECEITA DE PERMUTA RES 963	M300/92.01	(1.217.709,52)
4101010005	RECEITA DE VENDA DE TERRENOS	M300/92.01	(3.600.000,00)
4102010000	(-) DEVOLUÇÕES DE CLIENTES - DISTRATO	M300/92.01	3.630.959,92
4102010001	(-) DEVOLUÇÕES CLIENTES-DISTRATO P TROC	M300/92.01	120.175,95
4102010003	(-) DESCONTOS E ABATIMENTOS S/ VENDAS	M300/92.01	5.276,01
4102010005	(-) DESCONTOS POR CANCELAMENTO ITEM KIT	M300/92.01	7.955,35
4102010006	(-) DESCONTO PADRÃO CEF	M300/92.01	276.080,22
4102010009	DISTRATOS RESOLUÇÃO 963	M300/92.01	14.729.639,37
4102010014	(-)DESCONTO CEF PADRÃO CARTEIRA	M300/92.01	2.358.501,32
4102010015	(-) DESCONTO CEF PADRÃO INADIMPLENCIA	M300/92.01	(545.137,49)
4102010019	BAIXA PARCELA VM	M300/92.01	75.142,80
4102010020	(-) DESCONTO PC	M300/92.01	(0,02)
4102010021	(-) DESCONTO PRINCIPAL/REAJUSTE	M300/92.01	268.146,10
4102010022	(-) DESCONTO FP	M300/92.01	679.550,44
4102020000	(-) COFINS sobre receita recebida	M300/92.01	(2.916.187,74)
4102020001	(-) PIS sobre receita recebida	M300/92.01	(646.640,30)
4102020003	(-) COFINS DIFERIDO	M300/92.01	788.051,20
4102020004	(-) PIS DIFERIDO	M300/92.01	170.817,11
4102020005	(-) PIS / COFINS - RENOIR	M300/92.01	(141,81)
4102020006	(-) DEPRECIACÃO COFINS	M300/92.01	(631.832,05)
4102020007	(-) DEPRECIACÃO PIS	M300/92.01	(138.093,65)
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	M300/92.01	38.377.693,21
4201010003	JUROS CAPITALIZADOS RES 963	M300/92.01	68.681.897,14
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	M300/92.01	247,50
4201010006	CUSTO DE TERRENOS VENDIDOS	M300/92.01	838.671,82
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS -- UNIDADES CONCL	M300/92.01	22.948.130,03
4401021002	Juros e atualização Recbto 963/03	M300/92.01	(2.843.085,01)
	REGIME CAIXA - RECEITA DE VENDA DE TERRENOS	M300/92.01	1.404.765,70
	REGIME CAIXA - RECEITA RECEBIDA	M300/92.01	15.589.459,11
	REGIME DE CAIXA - CUSTO DAS RECEITAS RECEBIDAS	M300/92.01	(39.116.497,66)
	REGIME CAIXA - CUSTO DE TERRENOS VENDIDOS	M300/92.01	(291.165,72)
	(-) COFINS	M300/92.01	2.916.187,74
	(-) PIS	M300/92.01	646.640,30
Total do lucro bruto - atividade imobiliária		M300/92.01	82.005.259,75

Daí a autoridade fiscal promover os ajustes, uma vez que, aqui o ano de 2016, o saldo foi negativo, daí que reduziram as adições feitas pela contribuinte no código 92.01, no LALUR. No mais a aplicação seguiu o critério que a recorrente reitera ser ilegal, como já mostrado e comentado.

166. Considerando que no demonstrativo apresentado, referente às adições do Lucro Bruto da Atividade Imobiliária no código 92.01 do Lalur, não foi discriminado a quais das três contas de custo direto da incorporação esses valores do regime de caixa se referem, a fiscalização decidiu rateá-los proporcionalmente ao saldo de cada uma das contas de custo com vistas a obter o valor líquido adicionado que será igual aos saldos das contas de custos diretos menos os custos do regime de caixa, conforme tabela abaixo:

Tabela 15: Adições Cód. 92.01 Atividade Imobiliária - Custos diretos e regime de caixa associado 2016

Cód. Conta	Descrição Conta Contábil	Valor Adicionado (A)	Percentual (B = A / Total de A)	Rateio do Regime de Caixa (C = B * R\$ 39.116.497,66)	Valor Adicionado Líquido (D = A - C)
4201010000	CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS RES 963	38.377.693,21	62,5797%	24.479.000,99	13.898.692,22
4201010005	CUSTO DOS IMOVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	247,50	0,0004%	157,87	89,63
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	22.948.130,03	37,4199%	14.637.338,80	8.310.791,23
	TOTAL	61.326.070,74	100,0000%	39.116.497,66	22.209.573,08

Tabela 16: Adições Cód. 92.01 Atividade Imobiliária - Custos diretos e regime de caixa associado 2017

Cód. Conta	Descrição Conta Contábil	Valor Adicionado (A)	Percentual (B = A / Total de A)	Rateio do Regime de Caixa (C = B * R\$ 17.410.217,06)	Valor Adicionado Líquido (D = A - C)
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	46.610.844,02	77,3954%	13.474.708,49	33.136.135,53
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	1.188,70	0,0020%	343,64	845,06
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	13.612.269,13	22,6026%	3.935.164,92	9.677.104,21
	TOTAL	60.224.301,85	100,0000%	17.410.217,06	42.814.084,79

167. Os valores da nova alocação dos custos diretos realizada pelo Fisco (Tabelas 13 e 14) foram transpostos para as Tabelas 17 e 18. Além disso, também foram transpostos para as citadas Tabelas os valores adicionados pelo contribuinte nos códigos 6, 8 e 36, conforme resposta ao item 1 do Termo 10. No que toca ao código 92.01, foi transposto o somatório dos valores líquidos constantes na coluna D das tabelas 15 e 16 e os valores adicionados conforme a resposta ao item 1 do Termo 10. Com isso, chegou-se aos valores a adicionar em virtude da nova alocação de custos diretos promovida pelo Fisco:

Tabela 17: Adições referentes às Contas de Custo Direto da Incorporação – 2016

Conta	Descrição	Nova alocação (Cálculo do Fisco)			Adições efetuadas pelo contribuinte				Cálculo da diferença a adicionar			
		Não RET (A)	RET (B)	Saldo da conta (C = A + B)	Código 6 (Provisões) (D)	Código 8 (Parcelas Indebitáveis) (E)	Código 36 (RET) (F)	Cód 92.01 (Outras Adições) (G)	Total adicionado (H = D + E + F + G)	Saldo remanescente da conta (I = C - H)	Diferença de Adição RET Fisco (J = B - I)	Valores a adicionar (K = Mínimo entre I e J)
4201010000	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RES 963	11.961.670,36	1.470.049.252,50	1.482.010.922,86	78.427,48	9.143,20	1.443.633.228,65	14.757.424,87	1.468.478.225,20	23.532.697,66	26.416.022,65	23.532.697,66
4201010005	CUSTO DOS IMÓVEIS VENDIDOS RENOIR RES 963	2,00	245,50	247,50	0,00	0,00	0,00	89,63	89,63	157,87	245,50	157,87
4201050000	CUSTO IMÓVEIS VENDIDOS - UNIDADES CONCL	386.236,63	47.467.188,85	47.853.425,48	0,00	0,00	24.905.295,45	8.310.791,23	33.216.086,68	14.637.338,80	22.561.893,40	14.637.338,80
	TOTAL	12.347.908,99	1.517.516.686,85	1.529.864.595,84	78.427,48	9.143,20	1.468.538.525,10	23.068.305,73	1.491.694.401,51	38.170.194,33	48.978.161,75	38.170.194,33

Vimos, linhas atrás, a correção do procedimento de rateio e alocação dos custos diretos RET a cargo da fiscalização, que culminaram com a **tabela 17**, o fato é que a Recorrente reitera que se trataria de um **critério ilegal**, algo que já se demonstrou neste voto acerca de sua legitimidade.

De forma que, no ponto, de se negar provimento ao recurso.

Partindo para o próximo item do recurso, no caso o **item III.2.2 – Do erro na apuração das multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas mensais – Ausência de Dedução do excesso de retenções na fonte para os meses seguintes**, trata-se de mesmo tópico apresentado na impugnação, mas inconformismo é com o acatamento feito pela DRJ, querendo que fosse inteiramente cancelado os lançamentos totais por vício material, apesar da DRJ já ter se manifestado que disso não se trata, mas de apenas uma correção material dos lançamentos, não havendo que se cogitar de nulidade dos mesmos.

Disso se verá no exame do **recurso de ofício**.

Passando para tópicos de **mérito**, segundo o recurso voluntário, temos o **item IV.1.1 – Da Impossibilidade de Reclassificação Contábil da Conta 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO de custo direto para despesa indireta**.

Tal item já foi apresentado perante ao órgão julgador de primeira instância, vindo agora repetir no recurso, com algumas observações acerca do lá decidido, mas que em nada alteram a essência das alegações repetidas.

Reproduzo o voto da DRJ e o adoto como razão de decidir:

3.2 – Mérito

3.2.1 – Tópico da Impugnação IV.1.1

Trata-se do tópico da impugnação “IV.1.1 - Da Impossibilidade de Reclassificação Contábil da Conta 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO de Custo Direto para Despesa Indireta”, inserido no tópico título da impugnação “IV.1 - Das Inconsistências do Procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais no tocante aos Custos Diretos”.

No caso, a conta foi reclassificada pela autoridade fiscal, de despesa direta para despesa indireta.

Contesta a Impugnante que na prestação de serviços de assessoria imobiliária incorreria, de fato, em custo diretos. Aduz que os lançamentos da conta em debate corresponderiam à totalidade de custos incorridos para a prestação de serviços de assessoria imobiliária ao Banco do Brasil (BB), e, tendo sido contratada pelo banco para a prestação de serviços de correspondente bancário, era remunerada mediante aplicação de percentual sobre os contratos de financiamento para os quais prestou o serviço. Assim, os custos diretos consistiam:

“(…) principalmente, gastos com funcionários do departamento de Crédito Imobiliário da Impugnante que desenvolviam, exclusivamente, atividades relacionadas à prestação desse serviço, tais como:

(i) verificação da linha de crédito do cliente/adquirente, a fim de confirmar que este possuía capacidade financeira para o pagamento do financiamento nas condições estabelecidas pela instituição financeira;

(ii) assessoria ao cliente quanto à documentação necessária para a obtenção do financiamento bancário imobiliário; e

(iii) registro dos contratos de financiamento em cartório para viabilizar o recebimento dos recursos.”

Assim, entende a Impugnante que seriam serviços que não se confundiriam com a operação de compra e venda e tampouco incorporação. Assim, a prestação de serviços de correspondente bancário seria atividade econômica autônoma e não se confundiria com a atividade de incorporação imobiliária. Sobre a concentração dos custos nas Divisões Não RET, seria justificada porque tais serviços eram desenvolvidos em sua maioria por departamento administrativo denominado Crédito Imobiliário situado em Belo Horizonte, localização geográfica da Divisão Holding nº 01, e por isso os custos foram nela alocados. Registra que a alocação dos custos entre as Divisões Holding decorreria de uma divisão organizacional dos negócios da empresa e que a foram de alocação de tais custos diretos entre divisões não RET seria irrelevante vez que se trata de atividade econômica autônoma e não se confunde com incorporação imobiliária, razão pela qual devem ser canceladas integralmente. Subsidiariamente, caso se entenda que sejam

despesas indiretas, o mesmo raciocínio deveria ser aplicado às receitas decorrentes desta prestação de serviço (conta contábil 4301032006) que teriam sido tributadas na forma do lucro real, sob pena de incoerência.

Não assiste razão à Impugnante.

Primeiro, mostra-se irrazoável dissociar a "prestação de serviço" relacionada a correspondente bancário, com direta repercussão na atividade de crédito imobiliário (tanto que se encontra em departamento administrativo da Impugnante denominado, não por acaso, Crédito Imobiliário), que consiste em esforço direto para viabilizar a venda das unidades imobiliárias, da atividade de incorporação cujas receitas são percebidas precisamente em razão dos serviços prestados relacionados à facilitação da obtenção de crédito junto aos compradores.

Se a incorporadora oferece ao potencial comprador a possibilidade de obter financiamento para a aquisição do imóvel, inclusive o valor total, e presta serviços visando facilitar a obtenção de tais recursos, mostra-se nítida a correlação entre a despesa/custo dispendido na captação do comprador e as receitas posteriormente auferidas.

*Mostra-se cenário desejável que a incorporação, **no intuito de promover e realizar a construção, promova a captação de compradores**, compondo uma carteira de clientes inicial, que, naturalmente, será incrementada na medida em que o empreendimento de fato começa a ser construído. Não se pode extrair outra exegese do parágrafo único do art. 28 da Lei nº 4.591, de 1964:*

*"Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o **intuito de promover e realizar a construção**, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas, (...)" (Grifei)*

Transcrevo excertos do Termo de Verificação Fiscal:

"118. Preliminarmente, nada impediria o contribuinte de prestar serviços em paralelo à sua atividade principal, qual seja, a construção e a comercialização de unidades imobiliárias. No entanto, ao se confrontar os valores escriturados como receita e custos referentes à prestação de serviços de crédito imobiliário, percebe-se que os custos correspondem a 22 vezes as receitas em 2016 e a 38 vezes em 2017:

Ano	Código	Conta	Tipo	Saldo Final	D/C	Relação Custo/Receita
2016	4301032006	RECEITAS CORRESPONDENTES IMOBILIARIO CEF	A	1.820.043,70	C	
2016	4301032014	DESPESA CREDITO IMOBILIARIO	A	39.470.148,81	D	22
2016 Total				37.650.105,11	D	
2017	4301032006	RECEITAS CORRESPONDENTES IMOBILIARIO CEF	A	885.461,30	C	
2017	4301032014	DESPESA CREDITO IMOBILIARIO	A	33.666.835,95	D	38
2017 Total				32.781.374,65	D	
2016 e 2017 Total				70.431.479,76	D	

119. Como se vê acima, a prestação de serviço de crédito imobiliário resultou em prejuízo de mais de R\$ 70 milhões nos dois anos analisados. A conclusão é que não

há sentido econômico na prestação isolada do serviço de crédito imobiliário, que na verdade faz parte do esforço empreendido pelo contribuinte para viabilizar a venda das unidades imobiliárias por ele construídas e, portanto, está vinculado à receita proveniente da atividade de incorporação imobiliária.”

Sobre a concentração dos custos nas Divisões Não RET, não se mostra fundamentado o critério adotado pela Impugnante, ao dizer que, como os serviços seriam desenvolvidos em departamento administrativo com localização geográfica na Divisão Holding nº 01, então estariam nela alocados, e que seria consequência de uma divisão organizacional dos negócios da empresa.

*Imagine-se se fosse adotado um critério exclusivamente geográfico para alocação de receitas e despesas de uma empresa, **desconsiderando-se a natureza das atividades**. Ora, mostra-se completamente carregada de subjetivismo a argumentação apresentada.*

Por outro lado, a Fiscalização tratou de apresentar dados objetivos para demonstrar o descompasso na alocação dos dispêndios:

“21. Partindo-se do pressuposto de que essas despesas só têm sentido quando ocorre a venda da unidade imobiliária, causa assombro que quase metade do saldo da conta, exatamente R\$15.062.514,71, foi alocada na Divisão 1, em 2016. Considerando que nesse ano foram vendidas nessa Divisão 16 unidades imobiliárias, chega-se ao espantoso valor de R\$ 941.407,17 relativo à despesa de crédito imobiliário por unidade. Em contrapartida, a receita de venda de todas as unidades imobiliárias na Divisão 1 foi de R\$ 398.735,77, o que demonstra a desproporcionalidade entre custo e receita.

122. Em 2017, constatou-se disparidade ainda maior. Nesse ano, o contribuinte alocou R\$ 2.804.869,45 em Divisões tributadas pelo RET e R\$ 30.861.966,50 em Divisões não tributadas pelo RET, sendo que somente na Divisão 1 foram R\$ 12.907.109,71. Ocorre que, diferentemente do observado em 2016, em 2017 não houve vendas de unidades imobiliárias nessa Divisão.

123. Cumpre registrar que esses valores unitários extremos não se limitam à Divisão 1. Por exemplo, na Divisão 8 foi vendida somente 01 (uma) unidade imobiliária em 2017, mas foi alocado o total de R\$ 2.086.557,95 a título de despesa de crédito imobiliário. Além disso, várias Divisões sem movimentação de estoque tiveram alocação de despesa de crédito imobiliário, conforme demonstra o Anexo I ao presente Relatório.

124. Por outro lado, nas Divisões Não Holding, a grande maioria tributada pelo RET, a alocação de despesas tratadas nesse item foi de R\$ 4.861.074,72 em 2016 e R\$2.871.982,98 em 2017, valores muito inferiores àqueles alocados para as Divisões Holding (R\$ 34.584.233,41 e R\$ 30.794.852,97, respectivamente).”

E, diante da falta de precisão em relação à alocação dos valores de conta para cada empreendimento, concluiu acertadamente a Fiscalização pela classificação de despesa indireta sendo, portanto, submetida ao rateio do RET.

Sobre o pedido subsidiário, deve-se esclarecer que a conta contábil 4301032006 não integra o litígio, não havendo qualquer menção a respeito no Termo de Verificação Fiscal. Ademais, alegação em tese de que a conta X teria a mesma natureza da conta Y não se mostra suficiente para desclassificar o trabalho da autuação fiscal.

Portanto, voto no sentido de negar provimento em relação à matéria.

O próximo é o **item IV.1.2 – Do recálculo dos Percentuais de Rateio das Despesas e dos Custos Indiretos sujeitos ao Regime Especial de Tributação** e, da mesma forma que os anteriores nada inova em seu texto em relação ao já esboçado na Impugnação.

Por bem ter conduzido a matéria, adoto o voto da DRJ também como razão de decidir:

3.2.2 – Tópico da Impugnação IV.1.2

Trata-se do tópico da impugnação “IV.1.2 - Do Recálculo dos Percentuais de Rateio das Despesas e dos Custos Indiretos sujeitos ao Regime Especial de Tributação”, inserido no tópico título da impugnação “IV.1 - Das Inconsistências do Procedimento adotado pelas Autoridades Fiscais no tocante aos Custos Diretos”.

Protesta a Impugnante que o procedimento adotado pela Fiscalização relativo ao recálculo dos percentuais do rateio de custos e despesas indiretos não deveria prosperar, primeiro, porque conforme tópico antecedente os saldos da conta contábil 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO corresponderiam a custos diretos, e segundo porque a realocação dos custos diretos entre Divisões RET e Divisões Não RET teria decorrido de adoção de critério pessoal das autoridades fiscais, sem qualquer respaldo legal ou econômico. Aduz que a Impugnante teria realizado o correto cálculo do percentual de rateio e que, em razão da redução dos percentuais de rateio dos anos de 2016 a 2017, haveria, na realidade, crédito de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL. Requer pelo cancelamento dos autos de infração.

Não assiste razão à Impugnante.

Sobre a reclassificação da conta contábil 4301032014 DESPESA CRÉDITO IMOBILIÁRIO, trata-se de matéria já enfrentada no tópico anterior do presente voto, no qual se negou provimento.

Em relação aos critérios adotados pelas autoridades atuantes, foram de ordem objetiva.

O que se contata é peça de defesa dispondo sobre argumentos já apresentados no tópico de impugnação III.1, e trazendo uma negação de forma genérica, no sentido de que as autoridades atuantes teriam se valido de critério pessoal, de que teria realizado o correto cálculo do rateio e que haveria crédito de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, em desacordo com o art. 16, inc. III do PAF:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Ao contrário do aduzido pela Impugnante, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta como clareza e objetividade o critério para o rateio para o RET, análise já trazida pelo tópico 3.1.1 do presente voto. Com base normativa prevista na Lei nº 10.931, de 2004, e na IN RFB nº 1.435, de 2013, promoveu a Fiscalização o rateio. Vale transcrever novamente os § 4º e 5º do art. 13 da instrução normativa:

“Art. 13 (...)

§ 4º As receitas, custos e despesas próprios da construção sujeitos a tributação na forma deste artigo não deverão ser computados na apuração das bases de cálculo do IRPJ e das contribuições de que trata o § 1º.

§ 5º Para fins do disposto no § 4º, os custos e despesas indiretos pagos pela construtora no mês serão apropriados a cada obra na mesma proporção representada pelos custos diretos próprios da obra, em relação ao custo direto total da construtora, assim entendido como a soma de todos os custos diretos de todas as obras e o de outras atividades exercidas pela construtora. (Grifei)

Nesse contexto, procedeu corretamente a autoridade fiscal:

168. Com relação à consequência “b” do item 161, em virtude da nova alocação dos custos diretos feita pelo fisco, o percentual de rateio do RET, de acordo com os parágrafos 2º do Artigo 6º e 5º do Artigo 13 da IN RFB nº 1.435/2013, foi calculado da seguinte maneira: Dividiu-se o valor dos custos diretos das incorporações tributadas pelo RET pelo valor dos custos diretos de todas as incorporações e de outras atividades da empresa. Os valores dos custos diretos das incorporações tributadas pelo RET (letra “A” da tabela abaixo) e os valores de todas as incorporações e de outras atividades da empresa (letra “B” da tabela abaixo) foram extraídos das Tabelas 13 e 14, obtendo o seguinte resultado:

Tabela 19: Cálculo do Percentual do Rateio do RET - 2016 e 2017

Ano	Total = Incorporação + Outras atividades			Percentual de rateio RET (A / C)
	RET (A)	Não RET (B)	Total (C = A + B)	
2016	1.517.516.686,85	24.372.063,96	1.541.888.750,81	98,419337%
2017	1.442.835.601,37	26.798.186,34	1.469.633.787,71	98,176540%

[...]

170. Os percentuais de rateio calculados pela fiscalização serão aplicados sobre os custos e despesas indiretos com vistas a obter a parcela dos saldos dessas contas que é relativa ao RET e, portanto, deverá ser adicionada ao Lalur.

Portanto, voto no sentido de negar provimento em relação à matéria.

Continuando, no recurso o próximo é o **item IV.2 – Contas 4301035006 Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas e 4301035007 Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart. – Indevida Adição ao LALUR pela Fiscalização.**

Também repete as alegações da impugnação, mas agora com um pouco mais de recheio inovador em suas alegações recursais.

Relembrando o que constou no **TVF**, a partir de **item 175**, a fiscalização em sua análise da escrituração contábil assinalou que, no ano de 2017, constavam as duas contas supra citadas e que não “foram adicionadas no Lalur daquele ano.”

Instada a se manifestar, a Recorrente esclareceu:

4301035006	EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLADAS	(26.472.916,86)	Nesta conta é registrada a apropriação para o resultado dos juros anteriormente capitalizados com investimento referentes às empresas controladas. Em conformidade com a norma técnica: OCPC01, item 6.
4301035007	EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLE COMPARTILHADO	(4.123.072,56)	Nesta conta é registrada a apropriação para o resultado dos juros anteriormente capitalizados com investimento referentes às empresas de controle compartilhado. Em conformidade com a norma técnica: OCPC01, item 6.

Ainda a contribuinte:

[...]

Definições preliminares:

Companhia: MRV Engenharia e Participações S.A.

Dívida corporativa: basicamente representadas por debêntures, certificados de recebíveis imobiliários (CRIs) e capital de giro captadas pela Companhia.

Investidas: Empresas controladas ou controladas em conjunto (controle compartilhado) pela Intimada.

Os saldos devedores de R\$ 26.472.916,86 e R\$ 4.123.072,56, contabilizados nas contas 4301035006 – Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas e 4301035007 – Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compartilhado referem-se aos juros anteriormente capitalizados (ativados) mantidos nas contas de “Investimentos em controladas e controladas em conjunto” oriundos da dívida corporativa da controladora (Intimada), cujos recursos foram repassados às investidas por meio de aportes para serem aplicados em empreendimentos imobiliários e que foram baixados para o resultado do exercício da Intimada proporcionalmente às unidades comercializadas pelas investidas em conformidade com o OCPC 01.

A autoridade fiscal reproduz excerto da OCPC 01

[...] **os encargos financeiros incorridos com empréstimos e financiamentos, inclusive para aquisição de terrenos, obtidos de terceiros por entidade controladora, e aplicados, exclusivamente, em seus respectivos empreendimentos imobiliários** devem ser registrados em rubrica específica representativa de **estoques de imóveis a comercializar** nas demonstrações contábeis desta entidade. Nas demonstrações contábeis consolidadas, **os encargos decorrentes de empréstimos e financiamentos** obtidos de terceiros por entidade controladora **cujos recursos tenham sido repassados e aplicados em empreendimentos imobiliários de suas controladas e coligadas** devem ser apropriados, observando-se os mesmos critérios de apropriação da receita de incorporação imobiliária da controlada ou coligada. **Os encargos não apropriados ao resultado das controladas e coligadas** devem ser apresentados nas demonstrações contábeis da controladora, em **conta de investimentos no ativo não circulante**.

Itens do TVF:

198. Conforme o disposto acima, a entidade de incorporação imobiliária, após calcular a parcela do custo com empréstimos que será baixada diretamente a resultado e aquela que será carregada no ativo como juros capitalizados, deve realizar nova segregação, dessa vez entre os juros que devem ser carregados no estoque e aqueles que devem ser carregados em conta de investimento. Combinando o dispositivo acima ao já exposto em relação ao CPC 20 temos o seguinte:

a) Caso os recursos provenientes dos empréstimos obtidos da controladora sejam aplicados em empreendimentos imobiliários:

a.1) Da própria controladora: os encargos decorrentes dos empréstimos devem ser contabilizados como custo do estoque de imóveis a comercializar na contabilidade da controladora, não sendo necessário escriturar nada na contabilidade das controladas e coligadas;

a.2) Das controladas e coligadas: os encargos decorrentes dos empréstimos devem ser contabilizados como investimento no ativo não circulante na contabilidade da controladora e como custo do estoque de imóveis a comercializar na contabilidade das controladas e coligadas;

b) Caso os recursos provenientes dos empréstimos tenham outra destinação que não a aplicação em ativos qualificáveis (no caso empreendimentos imobiliários): os encargos decorrentes dos empréstimos devem ser contabilizados como despesas diretamente no resultado da controladora.

Em atendimento à intimação fiscal, “o contribuinte informa estar seguindo esse procedimento”:

Estes custos de empréstimos capitalizados são reconhecidos na conta de “Estoque” para o caso de ativos qualificáveis da própria controladora e na conta de “Investimentos em controladas e controlas em conjunto” para o caso de ativos qualificáveis das investidas.

A parte dos custos de empréstimos corporativos não elegível para capitalização é registrada diretamente no resultado como despesa financeira do período.

[...]

Consistentemente à metodologia das constituições de juros capitalizados, estas realizações são reconhecidas na conta de “Custo dos imóveis vendidos” para o caso de ativos qualificáveis da própria controladora e na conta de “Resultado de equivalência patrimonial” para o caso de ativos qualificáveis das investidas, especificamente nas contas 4301035006 – *Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas* e 4301035007 – *Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compartilhado*.

De citar os seguintes itens do TVF:

201. Cumpre ainda observar que o CPC 20 estabelece procedimentos específicos para tratar situações mais complexas do que o exemplo apresentado no item anterior. Por exemplo, em situações em que a entidade toma recursos emprestados sem destinação específica e os utiliza posteriormente para obter ativos qualificáveis, o CPC 20 determina calcular o montante de juros capitalizados aplicando aos gastos com tais ativos qualificáveis uma taxa de capitalização, calculada a partir da média ponderada de todos os custos de todos os empréstimos vigentes no período em questão. Esse e outros procedimentos previstos no Pronunciamento foram adotados pelo contribuinte e demonstrados à fiscalização na forma do arquivo intitulado “Anexo V.xlsx” da resposta ao item 2 do Termo de Intimação 03. Da análise desta planilha, extraímos os seguintes valores consolidados:

Período	Juros capitalizados da controladora baixados	Juros capitalizados de controladas baixados	Juros capitalizados de compartilhadas baixados
jan/17	(5.290.178,37)	(1.683.186,28)	(366.075,20)
fev/17	(3.334.128,75)	(898.952,78)	(301.425,71)
mar/17	(4.880.466,73)	(1.586.160,26)	(603.516,15)
abr/17	(4.353.738,26)	(1.338.446,66)	(274.666,27)
mai/17	(5.217.366,81)	(1.768.938,65)	(529.852,78)
jun/17	(4.322.052,53)	(2.432.142,74)	(333.195,52)
jul/17	(4.699.230,98)	(2.552.035,33)	(88.120,90)
ago/17	(6.401.256,11)	(2.737.341,10)	(1.120.351,06)
set/17	(5.178.098,56)	(2.571.520,90)	(51.934,80)
out/17	(4.252.421,38)	(2.519.494,86)	(180.818,03)
nov/17	(4.118.211,93)	(2.731.894,27)	(159.491,31)
dez/17	(4.799.840,46)	(3.652.803,14)	(113.663,10)
Total:	(56.846.990,88)	(26.472.916,97)	(4.123.110,83)

202. Como se vê, os valores correspondem aos saldos finais das contas 4201010003 JUROS CAPITALIZADOS RES 963, 4301035006 EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLADAS e 4301035007 EQUIVALÊNCIA BAIXA JUROS CAP. CONTROLE COMPART.

A decisão recorrida não acata as alegações da Contribuinte e ratifica a posição da autoridade fiscal, concluindo:

A Impugnante (controladora), empresta recursos financeiros às suas controladas, e, obviamente, tal financiamento tem um ônus (juros) que deve ser suportado pelo tomador do empréstimo (as controladas, que operacionalizam os empreendimentos imobiliários). Por conseqüência, tais ônus devem ser suportados pela controladas, que captaram os recursos por meio de empréstimos concedidos pela controladora, e devem ser reconhecidos em sua escrituração (no resultado de cada empresa controlada), na medida em que as unidades imobiliárias forem comercializadas.

Havendo repercussão de tais despesas, por meio do Método de Equivalência Patrimonial (MEP) no resultado da controladora (a Impugnante), tais dispêndios devem ser neutralizados na contabilidade fiscal da controladora (via adição no LALUR da controladora), precisamente o que efetuou a Fiscalização, sob pena de aproveitamento em duplicidade das despesas, tanto no resultado da controlada, quanto no resultado da controladora, conforme arts. 388 e 389 do RIR/99 3.

No **recurso voluntário**, após escrever excertos do TVF, a recorrente assim se manifestou, em resumo:

Não obstante, os montantes constantes das contas **4301035006** ("Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas") e **4301035007** ("Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart.") dizem respeito aos juros oriundos dos recursos captados pela Recorrente **para investimento** em suas controladas/sociedades com controle compartilhado; na conta "Juros Capitalizados Res 963" foram registrados os juros decorrentes dos valores captados **para** a aplicação em **empreendimentos imobiliários** relativos à **própria Recorrente**.

Por tal razão, como já visto nos tópicos iniciais da Impugnação, ora reproduzidos neste Recurso Voluntário, os valores constantes da conta **4201010003** ("Juros Capitalizados Res 963"), classificados como custos diretos, foram integralmente adicionados na apuração do lucro real da Recorrente e deduzidos pelo regime de caixa, conforme as receitas referentes às unidades imobiliárias fossem sendo recebidas.

Diferentemente da conta "Juros Capitalizados Res 963", as duas contas contábeis ora em debate, – que contabilizam, vênia à repetição, os juros oriundos da captação de recursos pela Recorrente destinados, exclusivamente, ao repasse às suas investidas (**por meio de aporte de capital**, por exemplo) –, **foram deduzidas pela Recorrente por serem despesas próprias, despesas financeiras com a dívida tomada para fins de investimento**, reconhecidas fiscalmente na medida em que as investidas geravam receitas.

Destarte, diferentemente da conclusão fiscal, mantida pela DRJ (suposição carente de qualquer comprovação), não se tratam de despesas contabilizadas pelas investidas, **porquanto estão relacionadas a captações realizadas pela própria Recorrente**, que, posteriormente, investiu tais recursos captados em suas controladas. **Os**

encargos (juros) são assumidos pela controladora (Recorrente) e não são repassados às investidas; portanto, não são contabilizados pelas investidas.

Ora, da simples leitura do trecho do acórdão recorrido antes transcrito, tem-se que a DRJ, acompanhando as Autoridades Fiscais, partiu da premissa de que os valores contabilizados nas contas contábeis "Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas" e "Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart." se refeririam aos juros decorrentes de eventuais empréstimos feitos pela Recorrente (controladora) às suas controladas – por isso tais valores deveriam ser reconhecidos no resultado dessas investidas na medida em que as unidades imobiliárias fossem comercializadas/gerassem receitas.

Ocorre que, esclarecendo-se, uma vez mais, esses montantes não correspondem aos juros oriundos de empréstimos feitos pela Recorrente às investidas, e **sim aos juros suportados pela Recorrente em razão da captação de recursos**, pela captação de uma dívida no mercado, **para a realização de investimentos** em suas controladas/sociedades de controle compartilhado. Esses juros não são repassados, não são contabilizados nas investidas; não há, como equivocadamente defende a decisão da DRJ, "aproveitamento em duplicidade das despesas" – pois essas despesas **são exclusivamente suportadas pela Recorrente**.

Aqui cabe um adendo para destacar que, em nenhum momento, seja no TVF, seja no acórdão recorrido, a Fiscalização e/ou a DRJ comprovaram, sequer demonstraram, que essas despesas estavam contabilizadas nas investidas e que vinham sendo deduzidas por estas. **Simplesmente porque não estavam, não foram aproveitadas fiscalmente pelas controladas/sociedades de controle comum da Recorrente**, o que denota que os argumentos utilizados para a propositura/manutenção da autuação não passam de suposições, de ilações das Autoridades Fiscais – o que deve ser considerado por este CARF.

[...]

Tais valores (juros) contabilizados nas contas "Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas" e "Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart.", insista-se, não

compõem a apuração ou base tributável das sociedades investidas controladas ou com controle compartilhado pela Recorrente; tais valores não são aproveitados, para fins fiscais, pelas investidas. O que é contabilizado nas investidas, como custo, é o recurso (investimento) realizado pela Recorrente – e não os encargos decorrentes da captação desses recursos pela Recorrente, os quais não são transferidos às controladas.

Os juros, em última análise, correspondem ao custo financeiro dos investimentos da Recorrente. Por conseguinte, não há que se falar em neutralização dos efeitos destas despesas no patrimônio da Recorrente, porquanto não estão sujeitas ao MEP (conforme erroneamente defende o acórdão recorrido).

[...]

Ocorre que, como visto e esclarecido durante o procedimento fiscalizatório e na defesa apresentada pela Recorrente, os valores registrados nessas contas não estão sujeitos ao MEP. Os valores contabilizados referem-se aos juros oriundos da tomada de dívidas pela Recorrente, cujos recursos captados foram integralmente direcionados/investidos nas investidas. A denominação "equivalência" diz respeito ao reconhecimento dessas despesas, que são deduzidas na medida em que as investidas geram receitas. Tão simples quanto isso (mera questão temporal).

[...]

Dessa forma, embora o reconhecimento desta despesa esteja atrelado à realização do resultado do empreendimento imobiliário (ativo qualificável) da investida, com a comercialização das unidades, trata-se de critério contábil para seu registro e baixa pela sociedade controladora que efetivamente incorreu em tal encargo, mas que não transfere tal reconhecimento à apuração das investidas, como presume a equivocada interpretação das Autoridades Fiscais, corroboradas pela DRJ.

Nestes termos, considerando que os juros/encargos são incorridos pela própria controladora (Recorrente), que simplesmente repassa os recursos captados às suas controladas, não há que se falar em adição ao LALUR da Recorrente dos valores registrados nas contas contábeis **4301035006** ("Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas") e **4301035007** ("Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart."), o que demanda a reversão da glosa dessas despesas com o provimento do presente Recurso Voluntário.

A autoridade fiscal conduz seu racional impactado com o registro contábil da conta 4201010003 – JUROS CAPITALIZADOS RES 963, conta esta que, segundo a autoridade fiscal “tem por finalidade registrar os juros capitalizados referentes a ativos qualificáveis da controladora.”

Segundo o item 191 do TVF:

191. No que toca à conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963, cumpre informar que, em resposta ao item 2 do Termo de Intimação 04, o contribuinte apresentou relação das contas de custo direto usadas para calcular o percentual de rateio do RET e a relação das contas de custos e despesas indiretos às quais foi aplicado o percentual de rateio do RET. Como a conta sob análise não constava de nenhuma das duas relações, subentende-se que o contribuinte a classificou como “Despesa Direta”.

[...]

Relativamente às duas contas em debate, entende a autoridade fiscal que os seus saldos de 2017 deveriam ser adicionados ao lucro real, a exemplo da conta anterior RES963.

Combinando as orientações do CPC 20 e da OCPC 01, então transcritos certos trechos no TVF, a autoridade fiscal destaca:

a) Caso os recursos provenientes dos empréstimos obtidos da controladora sejam aplicados em empreendimentos imobiliários:

a.1) Da própria controladora: os encargos decorrentes dos empréstimos devem ser contabilizados como custo do estoque de imóveis a comercializar na contabilidade da controladora, não sendo necessário escriturar nada na contabilidade das controladas e coligadas;

a.2) Das controladas e coligadas: os encargos decorrentes dos empréstimos devem ser contabilizados como investimento no ativo não circulante na contabilidade da controladora e como custo do estoque de imóveis a comercializar na contabilidade das controladas e coligadas;

b) Caso os recursos provenientes dos empréstimos tenham outra destinação que não a aplicação em ativos qualificáveis (no caso empreendimentos imobiliários): os encargos decorrentes dos empréstimos devem ser contabilizados como despesas diretamente no resultado da controladora.

Correta tal distinção, continuando com o TVF:

199. Na resposta ao item 2 do Termo de Intimação 03, o contribuinte informa estar seguindo esse procedimento:

Estes custos de empréstimos capitalizados são reconhecidos na conta de “Estoque” para o caso de ativos qualificáveis da própria controladora e na conta de “Investimentos em controladas e controlas em conjunto” para o caso de ativos qualificáveis das investidas.

A parte dos custos de empréstimos corporativos não elegível para capitalização é registrada diretamente no resultado como despesa financeira do período.

200. No que tange ao reconhecimento dos juros capitalizados no resultado, a conta em que eles são baixados depende da classificação (estoque ou investimento) adotada no momento do carregamento. Continua o contribuinte na mesma resposta:

Consistentemente à metodologia das constituições de juros capitalizados, estas realizações são reconhecidas na conta de "Custo dos imóveis vendidos" para o caso de ativos qualificáveis da própria controladora e na conta de "Resultado de equivalência patrimonial" para o caso de ativos qualificáveis das investidas, especificamente nas contas 4301035006 – *Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas* e 4301035007 – *Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compartilhado*.

Aqui, contrariamente ao alegado no recurso, o registro dos juros capitalizados dos ativos qualificáveis das investidas são reconhecidos na conta "Resultado de Equivalência Patrimonial".

A autoridade fiscal conclui que as despesas contabilizadas nestas contas em debate "não diferem essencialmente daquelas escrituradas na conta JUROS CAPITALIZADOS RES 963, daí que deveriam ser adicionadas ao lucro real."

No item 204 do TVF, arremata a autoridade fiscal:

204. Quanto ao fato de as contas sob análise se referirem a despesas contabilizadas nas investidas, a equivalência patrimonial deve ser objeto de ajuste no Lalur justamente para neutralizar os efeitos das mutações patrimoniais das investidas na contabilidade da controladora, conforme disposto nos artigos 388 e 389 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR vigente na data da ocorrência dos fatos geradores): [GRIFEI]

"Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV)."

205. Ou seja, se os efeitos da equivalência patrimonial fossem positivos no resultado da controladora, ela deve excluí-los em seu Lalur, uma vez que esses valores já foram objeto de tributação nas investidas. Da mesma forma, efeitos negativos, tais como os observados no caso concreto, devem ser adicionados ao Lalur da controladora.

[...]

Neste item, a recorrente afirma:

Ora, da simples leitura do trecho do acórdão recorrido antes transcrito, tem-se que a DRJ, acompanhando as Autoridades Fiscais, partiu da premissa de que os valores contabilizados nas contas contábeis "Equivalência Baixa Juros Cap. Controladas" e "Equivalência Baixa Juros Cap. Controle Compart." se refeririam aos juros decorrentes de eventuais empréstimos feitos pela Recorrente (controladora) às suas controladas – por isso tais valores deveriam ser reconhecidos no resultado dessas investidas na medida em que as unidades imobiliárias fossem comercializadas/gerassem receitas.

Ocorre que, esclarecendo-se, uma vez mais, esses montantes não correspondem aos juros oriundos de empréstimos feitos pela Recorrente às investidas, e **sim aos juros suportados pela Recorrente em razão da captação de recursos**, pela captação de uma dívida no mercado, **para a realização de investimentos** em suas controladas/sociedades de controle compartilhado. Esses juros não são repassados, não são contabilizados nas investidas; não há, como equivocadamente defende a decisão da DRJ, "aproveitamento em duplicidade das despesas" – pois essas despesas **são exclusivamente suportadas pela Recorrente**.

Aqui cabe um adendo para destacar que, em nenhum momento, seja no TVF, seja no acórdão recorrido, a Fiscalização e/ou a DRJ comprovaram, sequer demonstraram, que essas despesas estavam contabilizadas nas investidas e que vinham sendo deduzidas por estas. **Simplesmente porque não estavam, não foram aproveitadas fiscalmente pelas controladas/sociedades de controle comum da Recorrente**, o que denota que os argumentos utilizados para a propositura/manutenção da autuação não passam de suposições, de ilações das Autoridades Fiscais – o que deve ser considerado por este CARF.

Aqui me parece que falta algo a mais para corroborar o racional da fiscalização, como por exemplo, a comprovação de que as citadas despesas foram contabilizadas nas controladas/investidas, e, por outro lado, além de demonstrar, também, a sua influência contábil nos investimentos nas controladas da controladora e no resultado da equivalência patrimonial, o que permitiria afastar as alegações da recorrente trazidas desde a impugnação e ora repetidas em seu recurso, neste aspecto, qual seja de que referidos encargos seriam decorrentes da dívida corporativa e/ou empréstimos assumidos pela Recorrente, não obstante a contabilização própria destas sociedades imobiliárias e as orientações contábeis citadas no TVF.

Nesta matéria, o voto é por dar provimento ao recurso voluntário para excluir a adição de ofício ao lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor de **R\$ 30.595.989,42**, relativo ao ano de 2017.

Passando para o próximo item, no caso, o **item IV.3 – Da indevida reclassificação das despesas diretas incorridas pela Recorrente como custos e despesas indiretos**, dividido em subitens.

IV.3.1. – Contas "AMORTIZAÇÕES CUSTO CAPTAÇÃO", "JUROS, EMPRÉSTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBÊNTURES" E "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS"

De se ver o que constou no TVF:

Conta 4401010002 AMORTIZAÇÕES CUSTO CAPTAÇÃO

256. O contribuinte registrou na conta acima o valor de R\$ 4.035.065,37 em 2016 e de R\$ 13.022.909,23, sendo que a totalidade dos saldos foi alocada na Divisão 1 da Holding, não tributada pelo RET.

257. Questionado sobre a finalidade da conta, por e-mail enviado em 27/04/2020, o contribuinte informou o seguinte:

“Custos com captação de empréstimos são os custos referentes ao esforço para arrecadação dos recursos. De acordo com o CPC 20, os custos de captação devem ser reconhecidos e amortizados mensalmente, no mesmo prazo da operação que o originou.

Os custos de captação são classificados em 3 grupos: comissão de despesas e tarifas sobre CRI, comissão de despesas e tarifas sobre debêntures e comissão de despesas e tarifas sobre capital de giro.

A apropriação mensal dos custos de captação ocorre nas contas transitórias 3124010038- COMISSÃO DE DESPESAS E TARIFAS S/CRI, 3124010018- COMISSÃO DE DESPESAS E TARIFAS S/DEBÊNTU e 3124010048- COMISSÃO DE DESPESAS E TARIFAS S/K GIRO que são liquidadas para a conta da DRE 4401010002 AMORTIZAÇÕES CUSTO CAPTAÇÃO”.

258. Em sua contabilidade, o contribuinte classificou a conta em comento como *DESPESA FINANCEIRA* e na resposta ao item 2 do Termo de Intimação 06 a classificou como *DESPESA DIRETA*.

259. Tanto em 2016 quanto em 2017, o saldo integral da conta – R\$ 4.035.065,37 e R\$ 13.022.909,23, respectivamente – foi alocado na Divisão 1 da Holding, não tributado pelo RET.

260. Como se depreende da resposta do contribuinte reproduzida acima, as despesas escrituradas representam os custos de captação de empréstimos e financiamentos bancários ou de emissão de títulos de dívida (debêntures, Certificados de Recebíveis Imobiliários, etc.).

261. Cumpre observar que os recursos levantados dessa forma podem ser usados para aquisição ou construção de ativos qualificáveis nos termos da OCPC 01 e do CPC 20, hipótese em que os encargos correspondentes devem ser capitalizados no estoque e baixados no resultado como juros capitalizados. Caso os recursos levantados não sejam utilizados para a aquisição ou construção desse tipo de ativo, os encargos correspondentes devem ser escriturados como despesas financeiras diretamente no resultado.

262. O importante é que os juros capitalizados (1ª hipótese) são classificados como **custo indireto**, conforme já tratado quando abordamos a conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963 e os juros sobre empréstimos, financiamentos e debêntures (2ª hipótese) são classificados como **despesa indireta**, como exposto na abordagem da conta 4401010001 JUROS S EMPRESTIMOS FINANCIAMENTOS E

DEBENTURES, que será tratada na sequência. Ou seja, em nenhuma hipótese os encargos são classificados como despesa direta.

263. Como os encargos decorrentes das dívidas não são classificados como despesa direta, o mesmo se aplica à amortização do custo de captação destas dívidas.

264. Voltando à contabilidade, ainda que as despesas referentes às dívidas tenham sido suportadas pela Holding, é evidente que os recursos levantados pelo contribuinte não foram usados para a construção apenas dos 10 empreendimentos da Divisão 1 (sem considerar que somente 1 deles estava em obras em 2016 e 2017). Tais recursos foram usados ou em todos os empreendimentos do contribuinte, ou para o custeio de outras atividades gerais da empresa.

265. A conclusão é que as despesas controladas na conta em análise referem-se a amortizações de custo de captação de recursos usados indiretamente na construção dos ativos qualificáveis ou nas atividades gerais da empresa, não associados a nenhum empreendimento específico e, portanto, devem ser classificados como despesa indireta.

Conta 4401010001 JUROS S EMPRESTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBENTURES

266. Em sua contabilidade, o contribuinte classificou a conta em comento como DESPESA FINANCEIRA e na resposta ao item 2 do Termo de Intimação 06 a classificou como DESPESA DIRETA.

267. Ocorre que, se os encargos financeiros contabilizados nessa conta fossem diretamente associados aos empreendimentos imobiliários, como alega o contribuinte na resposta ao Termo de Intimação 06, esses gastos seriam parte integrante dos juros capitalizados e, portanto, classificados como estoque, nos termos do item 6 da OCPC 01, o que contradiz a contabilidade do contribuinte.

268. Portanto, deduz-se que os gastos com juros sobre empréstimos, financiamentos e debêntures diretamente associados às obras são aqueles escriturados na Conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963 e, por exclusão, os demais gastos dessa natureza não são diretamente associados, devendo ser classificados como despesa indireta.

269. Além disso, embora alegue o contribuinte que tais gastos sejam despesa direta, deve-se observar que eles estão concentrados na Divisão 1 da Holding, não tributada pelo RET (98% em 2016 e 99% em 2017).

270. A conclusão é, em que pese a Holding suportar esses encargos, eles se referem a empréstimos, financiamentos e debêntures cujos recursos são usados nas atividades gerais da empresa, não associados a nenhum empreendimento específico e, portanto, devem ser classificados como despesa indireta.

4.2.10. Conta 4401010006 OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS

271. No ano de 2016 foi reconhecido o total de R\$ 9.468.661,89 nessa conta, sendo que R\$ 9.456.899,61 (99,9%) se referem à Divisão 1, não tributada pelo RET. No ano de 2017 foi reconhecido o total de R\$ 8.673.374,10 nessa conta, sendo que R\$ 8.603.615,56 (99,2%) se referem às Divisões 1 e 25, não tributadas pelo RET.

272. Ocorre que em 2016 a Divisão 1 registrou Receita Bruta de somente R\$ 398.735,77 e Receita Líquida Negativa (em virtude de distratos, por exemplo) de R\$ 308.068,18. Além disso, deve-se recordar que nesse ano a Divisão 1 possuía somente 49 unidades disponíveis (35 em construção e 14 concluídas). Ou seja, uma média de R\$ 192.997,95 a título de “outras despesas financeiras” por unidade disponível.

273. Em 2017, no caso da Divisão 1, o valor registrado na conta em comento foi de R\$ 7.787.981,29 e o estoque de imóveis era de 44 unidades disponíveis (36 em construção e 8 concluídas).

Ou seja, uma média de R\$ 176.999,57 a título de “outras despesas financeiras” por unidade disponível. Já na Divisão 25 foi alocado o valor de R\$ 815.634,27 na conta em questão para uma Receita Líquida de somente R\$ 2.069,83 e, além disso, não havia nenhuma unidade disponível.

274. Conclui-se, portanto, que a conta sob análise não pode se referir a despesa direta das incorporações que integram a Divisão 1 e 25.

275. Além disso, constatou-se que nos demonstrativos apresentados em resposta ao item 6 do Termo 03, o contribuinte apurou, nessa conta contábil, os valores de R\$ 22.299,83 e R\$ 27.758,03, referentes ao RET em 2016 e 2017, respectivamente.

276. Intimado, por meio do Termo 09, a esclarecer a não adição desses valores ao Lalur nos anos respectivos, informou que as incorporações submetidas ao RET auferem receitas eventuais decorrentes de serviços de assessoria imobiliária e financeira e que, para gerar tais receitas, ele incorre em gastos correspondentes, que, segundo seu entendimento, não devem ser incluídos no RET.

277. Instado a detalhar quais as receitas correspondentes à conta 4401010006 OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS, respondeu que ela não possui contrapartida em conta específica de receita, sendo que a mesma recebe a liquidação das seguintes contas transitórias (grupo 3 do plano de contas do contribuinte): 3124010015 VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVA, 3124010030 VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA, 3124010044 DESPESAS COM DEBENTURES, 3124010045 DESPESAS COM CRI, 3124010056 DESPESA COM KGIRO.

278. Como se vê, apesar da primeira resposta do contribuinte, no sentido de que a conta sob análise se refere a gastos incorridos para gerar receitas eventuais nas incorporações submetidas ao RET, a segunda resposta evidencia que não há receitas específicas relacionadas.

279. Além disso, conforme já tratado nos dois últimos itens, as despesas com debêntures, CRI e capital de giro se referem às atividades gerais da empresa e,

portanto, devem ser classificadas como despesa indireta, sujeita ao percentual de rateio do RET.

O recurso voluntário nestes tópicos repete, na sua essência, o que foi apresentado na impugnação, e a decisão recorrida ratificou a posição da autoridade fiscal.

No voto da decisão recorrida, onde se resume a impugnação:

Trata-se do tópico da impugnação "IV.2.3 - Contas "AMORTIZAÇÕES CUSTO CAPTAÇÃO", "JUROS, EMPRÉSTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBENTURES" e "OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS""; inserido no tópico título da impugnação "IV.2 - Da Indevida Reclassificação das Despesas Diretas incorridas pela Impugnante como Custos e Despesas Indiretos."

São tratadas as contas 4401010002 "Amortização de Custo de Captação", 4401010001 "Juros Empréstimos Financiamentos e Debêntures" e 4401010006 "Outras Despesas Financeiras".

Aduz a Impugnante que a conta 4401010001 "Juros Empréstimos Financiamentos e Debêntures" seria utilizada para contabilizar despesas financeiras relativas (i) em maior relevância, aos juros incorridos (encargos financeiros) das dívidas corporativas, empréstimos e debêntures, captadas pela Impugnante; (ii) aos juros incorridos (encargos financeiros) dos financiamentos para a construção contratados diretamente pelo empreendimento e (iii) às tarifas e taxas de manutenção dos bancos vinculadas à contratação e desligamento diretamente relacionados a clientes e seus empreendimentos. Por sua vez, as contas 4401010002 ("Amortização de Custo de Captação") e 4401010006 ("Outras Despesas Financeiras") corresponderiam, respectivamente, às apropriações dos custos da captação destas dívidas corporativas pela Impugnante, contabilizadas conforme o prazo da operação que as originou, bem como às despesas mensais com a manutenção dos recursos captados. Portanto, seriam despesas diretas relacionadas à divisão a que fossem destinados os recursos captados e, ao contrário do aduzido pela Fiscalização, entende a Impugnante que o CPC 20 e a OCPC não estabeleceriam qualquer obrigação quanto ao reconhecimento das despesas como diretas ou indiretas e que tal definição decorreria conforme a possibilidade de se identificar a sua destinação.

Não assiste razão à Impugnante.

Sobre a conta 4401010001, "JUROS S EMPRESTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBÊNTURES", registra com o Termo de Verificação Fiscal:

267. Ocorre que, se os encargos financeiros contabilizados nessa conta fossem diretamente associados aos empreendimentos imobiliários, como alega o contribuinte na resposta ao Termo de Intimação 06, esses gastos seriam parte integrante dos juros capitalizados e, portanto, classificados como estoque, nos termos do item 6 da OCPC 01, o que contradiz a contabilidade do contribuinte.

268. Portanto, deduz-se que os gastos com juros sobre empréstimos, financiamentos e debêntures diretamente associados às obras são aqueles escriturados na Conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963 e, por exclusão, os demais gastos dessa natureza não são diretamente associados, devendo ser classificados como despesa indireta.

No caso, o item 8 do CPC 20 estabeleceu a sistemática contábil para a ser aplicada no custos dos empréstimos diretamente aplicáveis à aquisição, construção ou produção dos ativos qualificáveis (estoques, propriedades para investimentos, dentre outros). Discorre sobre situação em que quando a entidade utilizou os recursos obtidos em empréstimos para produção de ativos em seu estoque, primeiro se reconhecem os juros como parte do custo do estoque e na sequência serão reconhecidos como resultado quando ocorrer a venda do ativo no estoque. Por sua vez, se a contabilidade da empresa não promove a alocação dos valores para **cada empreendimento específico**, devem ser classificados como de natureza indireta. É o que esclarecem os itens 192 e 193 da autuação fiscal, quando se constata que na vinculação do seu plano de contas ao plano de contas referencial da RFB, realizada no bloco J051 da ECF 2017, o próprio contribuinte vinculou a conta contábil 4201010003 JUROS CAPITALIZADOS RES 963 à conta referencial da DRE 3.01.01.03.01.04 (-) Custo das Unidades Imobiliárias Vendida. E, considerando que não houve precisão na alocação dos valores a empreendimentos específicos, conclui-se pela classificação como Custo Indireto.

Da mesma maneira, para os custos de captação tratados no presente tópico, seja de empréstimos e financiamentos bancários ou de emissão de títulos de dívida (por ex., debêntures), na medida em que os gastos com juros sobre empréstimos, financiamentos e debêntures diretamente associados às obras são aqueles escriturados na Conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963, então, por exclusão, os demais gastos dessa natureza não são diretamente associados, devendo ser classificados como despesa indireta. Isso porque seguem a mesma premissa conta 4201010003 JUROS CAPITALIZADOS RES 963, se a vinculação efetuada pela Impugnante não se refere a cada empreendimento específico, trata-se de despesa indireta.

Não se trata, portanto, conforme aduzido pela Impugnante, de mera opção conferida para que se classifique, sem nenhum critério, como dispêndio de natureza direta ou indireta. O mesmo argumento aplica-se à análise das outras duas contas.

Sobre a conta 4401010002 "Amortização de Custo de Captação", discorre o Termo de Verificação Fiscal:

258. Em sua contabilidade, o contribuinte classificou a conta em comento como DESPESA FINANCEIRA e na resposta ao item 2 do Termo de Intimação 06 a classificou como DESPESA DIRETA.

259. Tanto em 2016 quanto em 2017, o saldo integral da conta – R\$ 4.035.065,37 e R\$ 13.022.909,23, respectivamente – foi alocado na Divisão 1 da Holding, não tributado pelo RET.

260. Como se depreende da resposta do contribuinte reproduzida acima, as despesas escrituradas representam os custos de captação de empréstimos e financiamentos bancários ou de emissão de títulos de dívida (debêntures, Certificados de Recebíveis Imobiliários, etc.).

261. Cumpre observar que os recursos levantados dessa forma podem ser usados para aquisição ou construção de ativos qualificáveis nos termos da OCPC 01 e do CPC 20, hipótese em que os encargos correspondentes devem ser capitalizados no estoque e baixados no resultado como juros capitalizados. Caso os recursos levantados não sejam utilizados para a aquisição ou construção desse tipo de ativo, os encargos correspondentes devem ser escriturados como despesas financeiras diretamente no resultado.

262. O importante é que os juros capitalizados (1ª hipótese) são classificados como **custo indireto**, conforme já tratado quando abordamos a conta 4201010003 - JUROS CAPITALIZADOS RES 963 e os juros sobre empréstimos, financiamentos e debêntures (2ª hipótese) são classificados como **despesa indireta**, como exposto na abordagem da conta 4401010001 JUROS S EMPRESTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBENTURES, que será tratada na sequência. Ou seja, em nenhuma hipótese os encargos são classificados como despesa direta.

263. Como os encargos decorrentes das dívidas não são classificados como despesa direta, o mesmo se aplica à amortização do custo de captação destas dívidas.

264. Voltando à contabilidade, ainda que as despesas referentes às dívidas tenham sido suportadas pela Holding, é evidente que os recursos levantados pelo contribuinte não foram usados para a construção apenas dos 10 empreendimentos da Divisão 1 (sem considerar que somente 1 deles estava em obras em 2016 e 2017). Tais recursos foram usados ou em todos os empreendimentos do contribuinte, ou para o custeio de outras atividades gerais da empresa.

265. A conclusão é que as despesas controladas na conta em análise referem-se a amortizações de custo de captação de recursos usados indiretamente na construção dos ativos qualificáveis ou nas atividades gerais da empresa, não associados a nenhum empreendimento específico e, portanto, devem ser classificados como despesa indireta.

Mostra-se ainda mais longe da realidade a alocação promovida pela Impugnante quando as autoridades atuantes trazem a constatação de que ainda que as despesas referentes às dívidas tenham sido suportadas pela Holding, é evidente que os recursos levantados pelo contribuinte não foram usados para a construção apenas dos 10 empreendimentos da Divisão 1 (sem considerar que somente 1

deles estava em obras em 2016 e 2017). Resta evidente que os recursos foram usados ou em todos os empreendimentos do contribuinte, ou para o custeio de outras atividades gerais da empresa.

O mesmo raciocínio aplica-se a respeito da conta 4401010006 "Outras Despesas Financeiras", conforme conclusões do Termo de Verificação Fiscal:

276. Intimado, por meio do Termo 09, a esclarecer a não adição desses valores ao Lalur nos anos respectivos, informou que as incorporações submetidas ao RET auferem receitas eventuais decorrentes de serviços de assessoria imobiliária e financeira e que, para gerar tais receitas, ele incorre em gastos correspondentes, que, segundo seu entendimento, não devem ser incluídos no RET.

277. Instado a detalhar quais as receitas correspondentes à conta 4401010006 OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS, respondeu que ela não possui contrapartida em conta específica de receita, sendo que a mesma recebe a liquidação das seguintes contas transitórias (grupo 3 do plano de contas do contribuinte): 3124010015 VARIAÇÕES MONETÁRIAS PASSIVA, 3124010030 VARIAÇÃO CAMBIAL PASSIVA, 3124010044 DESPESAS COM DEBENTURES, 3124010045 DESPESAS COM CRI, 3124010056 DESPESA COM KGIRO.

278. Como se vê, apesar da primeira resposta do contribuinte, no sentido de que a conta sob análise se refere a gastos incorridos para gerar receitas eventuais nas incorporações submetidas ao RET, a segunda resposta evidencia que não há receitas específicas relacionadas.

279. Além disso, conforme já tratado nos dois últimos itens, as despesas com debêntures, CRI e capital de giro se referem às atividades gerais da empresa e, portanto, devem ser classificadas como despesa indireta, sujeita ao percentual de rateio do RET.

Adoto integralmente como razão de decidir, aproveitando para destacar que, logo no início do TVF, a autoridade fiscal já delineava os critérios que dever-se-ia observar na identificação e distinção entre custo/despesa direta e custo/despesa indireta. Vale reproduzir:

30. Portanto, não é uma característica inerente ao tipo de despesa que a definirá como direta ou indireta, mas o grau de precisão na vinculação, imputação ou alocação a cada produto/obra afetada.

Sendo precisamente dimensionável e vinculável a determinada obra, deve ser considerada uma despesa direta. Tratando-se de despesa que abrange diversas obras sem um parâmetro objetivo e mensurável que se lhes possam ser atribuídas, há de se considerá-la despesa indireta.

31. Considerando os conceitos contábeis de custos diretos e indiretos aqui tratados, e extensíveis às despesas, quando os parágrafos 1º do Artigo 6º e 4º do Artigo 13 da IN RFB nº 1.435/2013 impõem que os custos e despesas próprios da incorporação/construção, estão a se referir aos custos e despesas diretos, ou seja, aos custos e despesas diretamente associados à incorporação/construção,

precisamente vinculados, imputados ou alocados a cada obra. Essa distinção é fundamental para a compreensão do entendimento adotado pelo fisco no caso concreto. [destaque do original]

No ponto, o voto é por negar provimento ao recurso.

DA RECLASSIFICAÇÃO: DESPESAS DIRETAS X DESPESAS INDIRETAS

No próximo tópico tem-se a relação das despesas glosadas em face da reclassificação de sua natureza, então promovida pela fiscalização, pois tratar-se-iam de despesas sujeita à aplicação do percentual de rateio do RET (despesas indiretas). Ei-las:

Contas Sujeitas à aplicação do percentual de rateio do RET

Cód. Conta	Descrição da Conta Contábil	Classificação pelo Contribuinte	Classificação pelo Fisco	Valor a adicionar em 2016	Valor a adicionar em 2017
4301010002	PROPAGANDA E PUBLICIDADE	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	20.186.213,45	33.005.135,39
4301010004	CONSULTORIAS E SERVICOS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	6.561.337,91	7.321.011,91
4301010006	DEPRECIACAO E AMORTIZACOES DE BENS DO IMOBILIZADO	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	978.004,38	871.490,12
4301010007	UTILIDADES	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	6.667.439,67	6.036.603,68
4301010008	DESPESAS GERAIS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	37.413.099,75	41.569.770,52
4301010009	PLANTAO DE VENDAS DESPESAS GERAIS	Despesa Direta	Despesa Direta	685.523,80	737.348,02
4301020000	SALARIOS ENCARGOS E BENFICIOS	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	6.104.136,61	6.202.082,58
4301020005	CONSULTORIAS E SERVICOS	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	2.001.062,90	1.261.891,64
4301020006	DEPRECIACAO E AMORTIZACOES DE BENS DO IMOBILIZADO	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	863.071,31	911.911,48
4301020007	UTILIDADES	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	238.047,20	179.726,38
4301020008	DESPESAS GERAIS	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	2.025.873,31	2.138.675,35
4301020009	DESPESAS TRIBUTARIAS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	620.166,25	717.667,58
4301030000	OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	9.504.640,71	0,00
4301032014	DESPESA CREDITO IMOBILIARIO	Custo Direto	Custo/Despesa Indireto	38.806.995,98	33.042.879,74

4401010001	JUROS S EMPRESTIMOS FINANCIAMENTOS E DEBENTURES	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	34.677.310,46	97.160.385,27
4401010002	AMORTIZACOES CUSTO CAPTACAO	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	3.971.284,59	12.785.441,67
4401010003	TAXAS E TARIFAS BANCARIAS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	5.128.745,30	5.518.065,43
4401010006	OUTRAS DESPESAS FINANCEIRAS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	8.179.970,88	6.579.423,93
4301010016	DESPESAS COM CONTINGÊNCIAS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	8.989.303,62	22.243.091,09
4301030001	DESPESAS COM CONTINGENCIAS	Despesa Direta	Custo/Despesa Indireto	0,00	11.326.742,64
4301020010	ACORDOS E CONDENAÇÕES TRABALHISTAS	Custo/Despesa Indireto	Custo/Despesa Indireto	-431.298,17	153.418,31
TOTAL				193.170.929,91	289.762.762,72

Estas são, portanto, as despesas que foram glosadas e ora adicionadas ao lucro real, conforme constou no item 365, em descrições das adições (matéria tributável):

Descrição das adições	Valor a adicionar em 2016	Valor a adicionar em 2017
Contas de custos diretos	38.170.194,33	15.339.579,35
Equivalência baixa de juros capitalizados	0,00	30.595.989,42
Contas sujeitas ao percentual de rateio	193.170.929,91	289.762.762,72
Contas calculadas pelo próprio contribuinte	1.319.313,11	4.194.735,94
Conta Outros Ganhos e Perdas	804.777,38	14.028.398,55
Adições totais	233.465.214,73	353.921.465,98

Este tópico encontra-se no próximo item do recurso voluntário, no caso o **item IV.3.2 – Das despesas diretas relacionadas à Marca MRV e à estrutura do Negócio da Recorrente**

As alegações trazidas no recurso voluntário **repetem**, na essência, aquelas da impugnação, insurgindo-se a Recorrente, às vezes, com a posição da decisão recorrida, mas nada de novo, nada que possa necessitar de uma apreciação por parte deste Relator. De se ver.

No recurso voluntário, a Recorrente discorre longamente acerca da relevância de sua marca **MRV**, no sentido de que as despesas elencadas não poderiam ser reclassificadas pela fiscalização. Arremata desta maneira (destaque do original):

*Por fim, os gastos consubstanciados nas contas de despesas erroneamente reclassificadas pelas Autoridades Fiscais **são realizadas em prol dessa marca, dessa estrutura. As despesas, assim, são diretas da MRV, e não de qualquer de seus empreendimentos**, razão pela qual o entendimento das Autoridades Fiscais, corroborado pela DRJ, não deve prosperar – o que demanda o provimento do recurso voluntário.*

Reproduzo as alegações, então resumidas, pela decisão recorrida:

Protesta a Impugnante a respeito da reclassificação efetuada pela Fiscalização para despesas indiretas, quando, na realidade, seriam despesas diretas alocadas em Divisões não tributadas pelo RET, quais sejam:

- Conta 4301010002 - "PROPAGANDA E PUBLICIDADE" (fls. 49 a 52 do TVF);
- Conta 4301010004 - "CONSULTORIAS E SERVIÇOS" (fls. 48 e 49 do TVF);
- Conta 4301010008 - "DESPESAS GERAIS" (fls. 52 e 53 do TVF);
- Conta 4301010006 - "DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÕES DE BENS DO IMOBILIZADO" (fls. 53 e 54 do TVF);
- Conta 4301010007 - "UTILIDADES" (fls. 54 e 55 do TVF);
- Conta 4301020009 - "DESPESAS TRIBUTÁRIAS" (fls. 58 e 59 do TVF); e
- Contas 4301010016 e 4301030001 - "DESPESAS COM CONTINGÊNCIAS" (fl. 60 do TVF).

A Impugnante protesta que a reclassificação das despesas como indiretas efetuada pela Fiscalização careceria de motivação, teria sido genérica e com presunções e por isso a caberia a nulidade da autuação.

Entende a Impugnante que:

*"(...)Todas essas despesas, sem exceção, não podem se sujeitar ao rateio, na medida em que não beneficiam quaisquer empreendimentos, mas **se destinam ao fortalecimento e manutenção da marca MRV**, da sociedade em si.*

Deveras, como visto até então - notadamente das explicações trazidas pela Impugnante com relação à sua tributação pelo lucro real, completamente independente da tributação dos empreendimentos afetados, em sua maioria sujeitos ao RET -, as despesas incorridas pela pessoa jurídica incorporadora para seu próprio sucesso, para o avanço de sua marca no mercado imobiliário e perante investidores, já que é uma companhia aberta, não devem ser consideradas como indiretas sujeitas ao percentual de rateio.

A pessoa jurídica incorporadora, a MRV, não se confunde com os seus empreendimentos." (Grifei)

Aduz a Impugnante que a MRV desde 1979 dedica-se à construção e incorporação, que atualmente é a maior construtora da América Latina e no Brasil é líder no segmento de imóveis para as classes média e baixa, e que o sucesso e crescimento foi possível em razão do fortalecimento da marca e infraestrutura. Assim, as despesas reclassificadas pela Fiscalização seriam diretas da holding MRV.

*Sobre a conta "4301010002 -PROPAGANDA E PUBLICIDADE" aduz que seria utilizada para a contabilização de despesas relacionadas a patrocínios esportivos, promoções comerciais, merchandising, revendas de espaços publicitários, campanhas mobile ou comunicação mobile, via SMS, entre outras formas de **divulgação da marca MRV**, e que por isso eram registradas nas Divisões Holding justamente por não estarem vinculadas a um empreendimento específico, vez que seriam institucionais. Inclusive, a Fiscalização, ao se manifestar sobre os pagamentos efetuados à Quick Mobile Desenvolvimento e Serviços Ltda. (P.R. Querino nos lançamentos contábeis), teria se valido de uma suposição desprovida de embasamento fático-documental. Por isso, não poderia prosperar a reclassificação da conta "4301010002 -PROPAGANDA E PUBLICIDADE" como despesa indireta.*

*Sobre a conta "4301010004 "CONSULTORIAS E SERVIÇOS", seria utilizada para contabilizar as despesas de gestão corporativa, tais como serviços administrativos, de manutenção de sistemas, de assessoria/consultoria, serviços jurídicos, de auditoria externa, de arquivamentos e de processamento de dados, **todas relacionadas à Holding, à estrutura/marca MRV**, não relacionadas a nenhum empreendimento, sendo algumas decorrentes de pagamentos pela licença de uso de software. Assim, alega que, como seriam despesas com serviços/consultoria institucionais e da estrutura organizacional da MRV, seriam despesas diretas e próprias da Holding.*

*A respeito da conta "4301010008 DESPESAS GERAIS", aduz que seriam **despesas relativas à Holding, à marca MRV, à estrutura organizacional do grupo**, como, por exemplo, aluguéis de imóveis e máquinas, locação de veículos, serviços de informática, limpeza e conservação, viagens, hospedagens, serviços de despachantes, serviços gráficos e materiais de escritório, que não teriam relação como qualquer empreendimento. Assim, a conta deveria ser classificada como despesa direta da holding.*

Em relação à conta "4301010006 DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÕES DE BENS DO IMOBILIZADO", discorre a Impugnante que a traria lançamentos correspondentes à depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado usado na operação da área comercial, e não em nenhum empreendimento, e que os bens atribuídos diretamente aos empreendimentos RET teria sido contabilizados integralmente nas Divisões correspondentes, razão pela qual requer pela manutenção da classificação como despesa direta da holding.

Sobre a conta "4301010007 - "UTILIDADES", aduz que foram registradas despesas com água, luz, telefone e internet, que são despesas corporativas e, portanto,

relacionados à holding, lojas/plantões de vendas, e por isso não haveria que se falar em reclassificação de conta como indireta.

A respeito da conta "4301020009 - DESPESAS TRIBUTÁRIAS", aduz a Impugnante que seria utilizada para contabilizar as despesas tributárias gerais, relativas à Holding, que não possuem conta específica, como taxas municipais e estaduais, IPTU, anuidades de conselhos, taxas administrativas, taxas de publicações, multas por atraso na entrega de declarações, IPVA, entre outras. E, estando diretamente relacionadas à holding, seriam despesas diretas.

A respeito das contas "4301010016 e 4301030001 DESPESAS COM CONTINGÊNCIAS", discorre a Impugnante que teriam sido contabilizadas despesas com acordos, condenações e custas judiciais relacionados a processos trabalhistas de todas as áreas da MRV, exceto da área comercial (conta nº 4301010016), e exclusivamente da área comercial (conta nº 4301030001, ou seja, estariam relacionadas à holding e não a um empreendimento específico.

Conclui a Impugnante pela correção da classificação das contas como diretas da holding e pelo cancelamento dos autos de infração.

Não lhe assiste razão.

Primeiro, aduz que a autuação fiscal padeceria de falta de motivação, utilização de presunções sem base legal e que teria sido genérica, e por isso seria nula.

Não é o que se observa nos presentes autos, tendo a matéria já sido tratada nos tópicos 3.1.1 e 3.1.3 no presente voto. Ao contrário do que aduz a Impugnante, trata-se de autuação devidamente motivada, com descrição dos fatos detalhada e objetiva. Não há que se falar, portanto, em nulidade.

[...]

Em relação à conta "4301010002 - PROPAGANDA E PUBLICIDADE", inicialmente demonstra a Fiscalização a distorção da alocação dos valores:

"218. Constatou-se que o contribuinte registrou nessa conta o valor de R\$ 79.285.607,81 em 2016, dos quais R\$ 57.643.468,63 foram alocados em Divisões tributadas pelo RET e R\$ 21.642.139,18 em Divisões não tributadas pelo RET. A quase totalidade do saldo alocado em Divisões Não RET refere-se às Divisões Holding, em que foram alocados R\$ 19.098.443,97, sendo R\$ 18.279.371,47 somente na Divisão 1.

219. Em 2017, o saldo da conta foi de R\$ 86.953.100,92, sendo R\$ 52.277.551,39 em Divisões tributadas pelo RET e R\$ 34.675.549,53 em Divisões não tributadas pelo RET. Da mesma forma, a quase totalidade do saldo alocado em Divisões Não RET refere-se às Divisões Holding, em que foram alocados R\$ 31.465.628,18, sendo R\$ 28.862.502,85 somente na Divisão 1.

220. Por sua vez, a Divisão 1 iniciou o ano de 2016 com 49 unidades disponíveis para venda (35 em construção e 14 concluídas), e nesse ano o saldo de vendas líquidas foi de -1 para unidades em construção (ou seja, houve um distrato de

unidade em construção) e vendas líquidas de 6 unidades concluídas, para uma despesa em propaganda de R\$ 18.279.371,47.

221. A Divisão 1 iniciou o ano de 2017 com 44 unidades (36 em construção e 8 concluídas), e o saldo de vendas líquidas foi de -2 (distratos) de unidades concluídas e nenhuma venda líquida de unidades em construção, para um gasto em publicidade R\$ 28.862.502,85.

222. Em outros termos, admitir que esse valor constitui despesa diretamente associada aos empreendimentos da Divisão 1 implica reconhecer que o contribuinte gastou R\$ 367.346,94 no ano de 2016 e R\$ 655.965,97 no ano de 2017 com publicidade para cada unidade desta Divisão. Ressalte-se que o contribuinte constrói unidades habitacionais populares, o que demonstra a inconsistência na contabilização das despesas com publicidade.

223. E apesar do gasto maciço em publicidade, o resultado foi somente de 6 vendas e 3 distratos nos dois anos.”

Registra-se que, ao contrário do que aduz a Impugnante, não se trata de holding pura, mas sim de uma “holding” que contempla empreendimentos operacionais com regime de tributação submetido ao lucro real e que contempla, convenientemente, despesas de propaganda e publicidade de maneira desproporcional tomando-se como referência as receitas auferidas pela empresa.

Na sequência, as autoridades fiscais demonstram a falta de vinculação das despesas com qualquer empreendimento específico. É o que se depreende da transcrição a seguir do TVF:

“225. Da análise dos documentos apresentados, constatou-se que os pagamentos efetuados ao Clube Atlético Mineiro se referem a contratos de patrocínio firmado entre o contribuinte e o clube visando a divulgação das marcas e logotipos da patrocinadora (MRV) nos uniformes de jogo e treino do time. Importa observar que os indigitados contratos não têm por objeto a divulgação de um empreendimento específico, mas sim da empresa como um todo.

226. Termos similares constam do contrato de patrocínio firmado com o Clube de Regatas do Flamengo. Da mesma forma que no contrato anterior, nesse consta expressamente que o objeto é a divulgação da marca e do logotipo da patrocinadora. O Anexo II do contrato ilustra o seu objeto, deixando evidente que se trata de propaganda de caráter geral da empresa: (...)

227. Os pagamentos efetuados à Globo Comunicação e Participação S/A referem-se à veiculação de merchandising, sem haver especificação de nenhum empreendimento.

228. Quanto aos pagamentos feitos ao Google Brasil Internet Ltda, em que pese as faturas trazerem referência à revenda de espaço publicitário de forma regionalizada por estados e cidades, não há menção a nenhum empreendimento específico.(...)”

*Sobre os pagamentos efetuados à Quick MóBILE Desenvolvimento e Serviços, a análise é efetuada no contexto da autuação, para demonstrar que se trata de **despesa de publicidade** relativa a envio de SMS (contratação na ordem de 10 milhões de disparos).*

De qualquer forma, não merece reparos a conclusão da Fiscalização de que as despesas de propaganda e publicidade tratadas referem-se a divulgação da empresa como um todo e, não sendo possível a individuação em cada empreendimento específico, devem ser classificadas como indiretas e alocadas mediante rateio.

Não se sustenta a tese da Impugnante de que, sendo despesas institucionais, deveriam estar concentradas na holding. Pelo contrário, se as despesas contribuem para as vendas e são fundamentais para a consecução dos objetivos da empresa, devem guardar vinculação às atividades operacionais que geram receitas.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Em relação à conta "4301010004 - CONSULTORIAS E SERVIÇOS", esclarece a Fiscalização:

210. Da análise dos documentos apresentados, constatou-se que os pagamentos efetuados à Algar TI Consultoria S/A se referem à prestação de serviços de manutenção do software SAP e os pagamentos efetuados à Softtek Tecnologia da Informação Ltda se referem à renovação da licença de uso do mesmo programa. Como se sabe, o SAP é um sistema integrado de gestão empresarial transacional. Ou seja, por suas próprias características, evidentemente não se destina a ser usado num empreendimento específico, mas à integração da empresa como um todo.

211. Quanto aos pagamentos efetuados à SoftwareOne, verificou-se que se tratam de licença de uso de variados softwares, produzidos em geral pelo Microsoft Corporation. Por exemplo, consta o pedido de 1.100 licenças do Microsoft Office 365 ou 1.800 licenças para o Microsoft Windows. Novamente, pela própria natureza dos softwares licenciados, bem como pela quantidade de licenças adquiridas, percebe-se que os pagamentos não se referem a um empreendimento específico.

212. Os pagamentos feitos à Oracle do Brasil Sistemas Ltda, por sua vez, referem-se à manutenção, licença de uso e assistência técnica de softwares. Além da natureza dos softwares envolvidos (a Oracle é fornecedora de bancos de dados corporativos), os vultosos valores das faturas (por exemplo, mais de R\$ 1 milhão por uma única licença de uso) demonstram que as aquisições ocorreram para atender as necessidades gerais da empresa e não as de um empreendimento específico.

213. O pagamento para a Thomson Reuters Brasil, conforme proposta apresentada, refere-se à aquisição de licença de uso corporativo para o mesmo

centro de processamento que permite o uso ilimitado de usuários no sistema chamado MASTERSAF-DW. Novamente, os termos do documento que fundamentaram o lançamento deixam evidente não se tratar de despesa diretamente associada a empreendimento específico.

214. O mesmo se pode dizer dos pagamentos feitos à PinPoint Tecnologia e Pesquisa. Conforme Nota Fiscal apresentada, o pagamento refere-se a licença de uso dos Softwares ManageEngine ServiceDesk Plus (210 técnicos), ManageEngine ADAudit Plus (15 controladores de domínio e 10 servidores de arquivos) e ManageEngine AdSelfService Plus (10 mil usuários de domínio).

215. No tocante ao pagamento feito à Kunumi Serviços em TI S/A, a Nota Fiscal 2017/25 descreve como serviço o desenvolvimento tecnológico de modelo preditivo para potenciais clientes e clientes da MRV. Mais uma vez percebe-se o caráter geral da prestação de serviços, que não está ligado a empreendimento específico.”

Escapa à razoabilidade dizer que despesas relacionadas a sistemas de informação, tanto de gestão empresarial, quanto de operação de atividades essenciais ao desenvolvimento do modelo de negócio da empresa (banco de dados, projetos, vendas, marketing, internet, escritório, dentre outros) não sejam de natureza indireta, com repercussão em todos os empreendimentos que geram receitas de maneira proporcional segundo critério de rateio.

Mais uma vez, observa-se que a “holding” concentrando os dispêndios tem a classificação desvirtuada:

“216. Cumpre lembrar novamente que todas essas despesas foram alocadas na Divisão 1, que, nos anos sob fiscalização, tinha somente 1 empreendimento em construção com apenas 36 unidades habitacionais.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

A respeito da conta “4301010008 - “DESPESAS GERAIS”, consta no Termo de Verificação Fiscal:

“235. Há 37 Divisões Holding com empreendimentos concluídos anteriormente a 2016, das quais 33 tiveram valores contabilizados na conta DESPESAS GERAIS em 2016 e/ou 2017 (a Divisão 1 possui um empreendimento em obras). Ainda assim, foi contabilizado nessa conta, para essas 33 Divisões, o montante de R\$ 26.589.320,47 em 2016 e R\$ 29.312.158,82 em 2017, conforme demonstrado a seguir: (...)

236. Cumpre observar que o estoque inicial nessas Divisões era de 113 unidades concluídas em 2016 e 64 em 2017, o que implica em despesas gerais por unidade da ordem de R\$ 235.303,72 em 2016 e R\$ 458.002,48 em 2017.

237. Quanto à Divisão 1, em 2016, o valor total apropriado na conta despesas gerais foi de R\$ 10.462.910,34 e a quantidade de unidades em estoque era 49, sendo que somente 35 estavam em construção. Para 2017, o valor contabilizado

na conta foi de R\$ 12.685.010,42 para 44 unidades em estoque, sendo 36 em construção (houve distrato da venda de 1 unidade em construção, conforme já mencionado).

238. Com isso, considerando a quantidade total de unidades em estoque da Divisão 1, temos um valor unitário médio de despesas gerais de R\$ 213.528,78 para 2016 e de R\$ 288.295,69 para 2017. Se considerássemos somente a quantidade de unidades em construção, esses valores médios seriam ainda maiores.

239. Tendo em vista que a maior parte dos empreendimentos construídos pelo contribuinte são imóveis populares, resta evidente que despesas gerais unitárias da ordem apresentadas acima são incompatíveis com os valores que se espera recuperar com a vendas das unidades.”

Mais um caso no qual resta demonstrado que a denominação de “holding” empregada para abrigar empreendimentos operacionais da Divisão 1 restou desvirtuada.

Deve-se, nesse sentido, negar provimento em relação à matéria.

No que concerne à conta “4301010006 - DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÕES DE BENS DO IMOBILIZADO”, discorrem as autoridades fiscais que, no ano-calendário de 2016, foi reconhecido o total de R\$ 1.033.929,86 como depreciação desses bens, sendo que R\$ 994.347,33 foram alocados em Divisões não tributadas pelo RET, sendo que R\$ 988.768,00 referem-se a Divisões identificadas como Holding, sendo R\$ 797.424,22 na Divisão 1.

Contudo, registra a Fiscalização que em 2016 a “holding” registrou Receita Bruta de somente R\$ 398.735,77 e Receita Líquida Negativa (em virtude de distratos, por exemplo) de R\$ 308.068,18. Conclui que os gastos de depreciação relacionados a diversos bens do imobilizado que podem ser usados em vários empreendimentos ao longo do ano e, por isso, não faria sentido a alocação em unidades não tributadas pelo RET em percentuais de 96% para 2016 e 100% para 2017.

Mais uma vez, observa-se o direcionamento da alocação de despesas com depreciação e amortização do imobilizado para a “holding” tributada pelo lucro real, em vez de reconhecer que são dispêndios que, se não classificados, devem ser considerados como despesas indireta e submeter-se ao rateio previsto para alocação devidamente proporcional no RET e no lucro real.

Cabe, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Sobre a conta “4301010007 - UTILIDADES”, em resposta às autoridades fiscais informou a Impugnante que seria utilizada para contabilizar gastos com água, luz e telefone. Concluiu a Fiscalização com precisão:

“246. Considerando que o contribuinte classificou essa conta como “Despesas Diretas”, seria de se esperar que nela fossem contabilizados os gastos com água, luz e telefone diretamente associados à construção das unidades imobiliárias.

Ainda que parte desses gastos se refiram a unidades imobiliárias concluídas, entendemos que, nesse caso, seriam apenas gastos residuais, uma vez que tais unidades geralmente permanecem desocupadas enquanto não são vendidas.

247. Entretanto, observa-se que os gastos citados estão desproporcionalmente alocados em Divisões não tributadas pelo RET que não possuem unidades em construção.

248. Com efeito, no ano de 2016 foi contabilizado nessa conta o total de R\$ 8.278.705,77, sendo R\$ 6.798.298,10 (82% do total) em Divisões não tributadas pelo RET, dos quais R\$ 6.704.887,09 (81%) em Divisões identificadas como Holding.”

249. Nesse ano, apenas a Divisão 01 da Holding possuía unidades em construção (no caso, somente em 01 empreendimento). Por outro lado, houve 31 Divisões da Holding com movimentação nessa conta e que não possuíam unidades em construção nesse ano. Em tais Divisões, os gastos de água, luz e telefone equivalem a 56% do saldo da conta, ou seja, R\$ 4.668.880,13.

250. Em contrapartida, nas Divisões Não Holding tributadas pelo RET (493 Divisões, das quais 215 possuíam unidades em construção, conforme resposta ao item 4 do Termo 09), foram escriturados somente R\$ 1.480.407,67, equivalente a 18% do saldo da conta.

251. No ano de 2017 foi contabilizado nessa conta o total de R\$ 7.287.603,92, sendo R\$ 6.169.490,23 (85% do total) em Divisões não tributadas pelo RET, dos quais R\$ 6.076.491,08 (83% do total) em Divisões identificadas como Holding.

252. Nesse ano, apenas a Divisão 01 da Holding possuía unidades em construção em 2017 (novamente, somente 01 empreendimento). Por outro lado, houve 31 Divisões da Holding com movimentação nessa conta e que não possuíam unidades em construção nesse ano. Em tais Divisões, os gastos de água, luz e telefone equivalem a 59% do saldo da conta, ou seja, R\$ 4.294.431,47.

253. Em contrapartida, nas Divisões não Holding tributadas pelo RET (568 Divisões, das quais 227 possuíam unidades em construção, conforme resposta ao item 4 do Termo 09), foram escriturados somente R\$ 1.118.113,69, equivalente a 15% do saldo da conta.

254. Mesmo na Divisão 01, que foi a única Divisão da Holding com unidades em construção em 2016 e 2017, se dividirmos os gastos contabilizados nessa conta pelas unidades em construção, percebemos que o custo unitário foi de R\$ 58.171,63 em 2016 e de R\$ 49.501,66 em 2017.

*255. Os elementos expostos acima nos levam a concluir que **mais da metade dos gastos com água, luz e telefone (56% em 2016 e 59% em 2017) foram atribuídos a Divisões que não possuíam unidades em construção**, enquanto o esperado seria que tais gastos fossem majoritariamente atribuídos a Divisões com unidades em construção, o que demonstra que, **contrariamente à classificação do***

contribuinte, esses gastos não se referem a despesas diretas, mas sim a despesas indiretas – sujeitas, portanto, a ser distribuídos de acordo com o percentual de rateio do RET.” (Grifei)

Como se pode observar, a alocação de mais da metade dos valores com água, luz e telefone nas Divisões “holding”, sem unidades em construção, não reflete a realidade na proporcionalização dos dispêndios entre os empreendimentos da empresa, sejam os submetidos ao lucro real, sejam os submetidos ao RET. Mostra-se completamente distante a realidade defendida pela Impugnante ao aduzir que despesas com água, luz e telefone, relativas à “holding” e a lojas e unidades de plantão de vendas responderiam a 56% dos valores em 2016 e 59% em 2017, valores superiores aos dispendidos com unidades em atividade operacional de fato, como a construção de unidades imobiliárias, com emprego maciço de mão de obra e maquinário pesado, valendo-se inclusive da utilização de energia de alta tensão.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

A respeito da conta “4301020009 - DESPESAS TRIBUTÁRIAS”, esclarece a Fiscalização que foi a única conta do grupo 430102 DESPESAS ADMINISTRATIVAS E TRIBUTÁRIAS que foi contabilizada como despesa direta, sendo as demais categorizadas como despesas indiretas.

Concluiu com acerto a Fiscalização:

“291. Ademais, no ano de 2016 o saldo desta conta totalizou R\$ 699.061,30, sendo R\$ 697.311,30 alocado em Divisões não tributadas pelo RET. Dessas, nada menos que R\$ 696.620,78 (99,65% do saldo da conta) estão concentradas nas Divisões Holding, sendo R\$ 421.926,75 (60,36% do saldo da conta) somente na Divisão 1. Em 2017, o saldo total da conta foi de R\$ 731.966,74, sendo R\$ 731.014,70 (99,9% do saldo) em Divisões não tributadas pelo RET, exclusivamente da Holding, e dos quais R\$ 477.500,33 (65,2% do saldo) na Divisão 1.

292. Como já observado em outras contas, se as despesas referentes à conta sob análise fossem diretamente associadas aos empreendimentos imobiliários, elas estariam distribuídas por todos os empreendimentos do contribuinte, e não concentradas em alguns poucos não tributados pelo RET, em especial aqueles da Divisão 1.”

A Impugnante não apresentou justificativa para concentrar os valores da conta em divisões “holding” em vez de promover sua distribuição de maneira proporcional em todos os empreendimentos da empresa.

Cabe, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Sobre as contas 4301010016 e 4301030001, “DESPESAS COM CONTINGÊNCIAS”, ao ser questionada, informou a Impugnante que seriam contas utilizadas para contabilização das despesas com acordos e condenações trabalhistas da área comercial da MRV.

Registram as autoridades fiscais que a própria Impugnante reconheceu que o tratamento destinado às despesas seria no sentido de reconhecê-las como relativas a todas as áreas de atuação, exceto a comercial. E se, no caso, a contabilidade não se preocupa em vincular cada despesa a um empreendimento específico (produto/obra), a natureza da despesa é indireta.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Assim também entendo e como não há nada de novo no recurso quanto aos itens supra apresentados, os quais foram adequadamente demonstrados pela autoridade fiscal como despesas de natureza indireta, adoto as razões da decisão recorrida para negar provimento ao recurso.

Para o próximo item do recurso, tem-se o **item IV.3.3 - Conta “Taxas e Tarifas Bancárias”**, cujas argumentações, a exemplo das anteriores, são as mesmas já submetidas à apreciação pela DRJ, de forma que reproduzo as considerações da decisão recorrida e as adoto como razão de decidir:

Aduz a Contribuinte que a Fiscalização teria se valido de subjetividade para concluir que a apropriação das despesas diretas da conta 4401010003, “Taxas e Tarifas Bancárias”, seria “irrazoável”, vez que cada divisão teria conta bancária própria atrelada ao empreendimento e nesse contexto diretamente associadas, conforme resposta apresentada no Termo de Intimação Fiscal nº 09.

Não assiste razão à Impugnante.

Primeiro, informa o Termo de Verificação Fiscal que ao consultar o LALUR, constatou que não houve adição das contas nos valores de R\$3.553.353,19 em 2016 e de R\$ 3.374.477,69 em 2017 como despesas vinculadas a atividades tributadas pelo RET.

Aprofundando a investigação, constatou a desproporção na alocação dos valores entre as Divisões “holding” e as Divisões RET:

“282. A despeito disso, cumpre também notar que em 2016 o valor de R\$ 1.657.762,28, que corresponde a despesas com taxas e tarifas bancárias relacionadas a atividades não tributadas pelo RET, está concentrado quase que integralmente em Divisões Holding (R\$ 1.469.509,38, ou seja 89% do total). Entre as Divisões Holding, destaca-se que 60% (R\$ 882.587,42) desse valor foi alocado na Divisão 1 da Holding.

283. Em 2017, do valor total de R\$ 2.246.079,72 alocado em atividades não RET, R\$ 1.873.634,23 está concentrado na Holding, sendo R\$ 1.190.491,33 na Divisão 1 (64% do valor não RET da Holding).

284. É imperativo atentar ao fato de que em 2016 e 2017 a Divisão 1 possuía somente 10 empreendimentos, sendo que 9 estavam concluídos anteriormente a 01/01/2016, ao passo que possuía 493 empreendimentos não Holding tributados pelo RET com movimentação em 2016 e 568 desses empreendimentos em 2017.

285. Dessa forma, resta dizer que não é razoável a empresa ter tido despesas com taxas e tarifas bancárias em 2016 da ordem de R\$ 882.587,42 para os 10 empreendimentos da Divisão 1 (R\$ 88.258,74 por empreendimento) e de R\$ 3.553.353,19 para 493 empreendimentos não Holding tributados pelo RET (R\$ 7.193,02 por empreendimento). Essa situação fica ainda mais irrazoável em 2017, em que a despesa com taxas e tarifas para os 10 empreendimentos da Divisão 1 foi de R\$ 1.190.491,33 (119.049,13 por empreendimento) contra R\$ 3.374.477,69 para os 568 empreendimentos não Holding tributados pelo RET (R\$ 5.920,14 por empreendimento).”

Na realidade, o termo “razoável” deve ser compreendido na acepção de que não há nenhuma justificativa para a desproporção na alocação das despesas efetuada pela Impugnante, e, diante da situação, em que não restou demonstrada a devida distribuição entre as despesas para cada empreendimento, mostra-se cabível a classificação como indireta e, por conseqüência, a aplicação do rateio.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Para o próximo item do recurso, tem-se o **item IV.4 – Da equivocada realocação do saldo da conta “Plantão de vendas despesas gerais” entre Divisões RET e não RET**, cujas argumentações, a exemplo das anteriores, são as mesmas já submetidas à apreciação pela DRJ, de forma que reproduzo as considerações da decisão recorrida e as adoto como razão de decidir:

Trata-se do tópico da impugnação “IV.3 - Da Equivocada Realocação do saldo da conta “PLANTÃO DE VENDAS DESPESAS GERAIS” entre Divisões RET e não RET”.

No exame da conta, a Fiscalização concordou com a classificação de despesas diretas dada pela Impugnante. Contudo, constatou incorreção na alocação dos saldos da conta entre as Divisões, razão pela qual efetuou a revisão adotando o mesmo critério do rateio utilizado para os custos diretos (itens 156 a 159 do Termo de Verificação Fiscal), no qual se obteve o percentual das receitas RET e das receitas de lucro real em relação ao total das receitas de incorporação auferidas.

A Impugnante protesta por entender que o critério fiscal teria ignorado nuances da atividade da empresa, como o estágio de desenvolvimento dos empreendimentos, e que as despesas com plantão de vendas teriam sido rateadas pelo VGV (Valor Geral de Venda), ou seja, estaria diretamente vinculada ao potencial de venda de cada empreendimento, e as despesas com lojas físicas teriam sido contabilizadas nas “Divisões Holding” pelo critério de alocação direta. Aduz que seria descabida a comparação entre a proporção da divisão das despesas com a conta 430101000 relativa à “Depreciação De Plantão De Vendas E Apto Decorado” porque seriam bases diversas.

Não assiste razão à Impugnante.

Nota-se que a impugnação pauta-se por uma negação de forma genérica, sem dispor de dados objetivos para justificar as distorções na alocação das despesas da conta, em afronta com o art. 16, inc. III do PAF:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Ao contrário do aduzido pela Impugnante, o Termo de Verificação Fiscal apresenta com clareza as razões pelas quais constatou a distorção da alocação dos valores da conta de despesa direta entre empreendimentos RET e não RET, e o critério adotado para o novo rateio, o mesmo utilizado para a redistribuição dos custos diretos.

“306. No entanto, para o ano de 2016, a empresa registrou o total de R\$ 953.656,95 à título de despesas gerais de plantão de vendas, sendo que R\$ 700.597,90 (73%) em Divisões não tributadas pelo RET. Desse último valor, R\$ 670.059,26 correspondem a Divisões “Holding” (não tributadas pelo RET), sendo que somente 35 dessas Divisões tiveram movimentação nas contas contábeis em 2016, logo somente 35 Divisões poderiam ter plantões de venda (na verdade, o número é ainda menor, visto que somente 8 empreendimentos vinculados a Divisões Holding possuíam unidades disponíveis para venda nesse ano). Por outro lado, as Divisões que tiveram movimentação e foram tributadas pelo RET em 2016 totalizam 493. Nessas Divisões tributadas pelo RET, foi contabilizado o total de R\$ 253.059,05 (27%) na conta 4301010009 PLANTAO DE VENDAS DESPESAS GERAIS.

307. Há, portanto, nítida incompatibilidade entre o percentual atribuído a Divisões Holding não tributadas pelo RET (73%) em relação à quantidade dessas Divisões (35) e o percentual atribuído a Divisões tributadas pelo RET (27%) em relação à quantidade dessas Divisões (493).

308. Em 2017, a empresa registrou o total de R\$ 1.637.993,04 à título de despesas gerais de plantão de vendas, sendo que R\$ 767.216,17 (47%) em Divisões não tributadas pelo RET. Desse último valor, R\$ 548.132,06 correspondem a Divisões “Holding” (não tributadas pelo RET), sendo que somente 39 dessas Divisões tiveram movimentação nas contas contábeis em 2017, logo somente 39 Divisões poderiam ter plantões de venda (também nesse ano somente 8 das Divisões Holding tinham unidades disponíveis para venda). Por outro lado, as Divisões que tiveram movimentação e foram tributadas pelo RET em 2017 totalizam 568. Nessas Divisões tributadas pelo RET, foi contabilizado o total de R\$ 870.776,87 (53%) na conta 4301010009 PLANTAO DE VENDAS DESPESAS GERAIS.

309. Portanto, em 2017 verifica-se a mesma incompatibilidade entre o percentual atribuído a Divisões Holding não tributadas pelo RET (47%) em relação à quantidade dessas Divisões (39) e o percentual atribuído a Divisões tributadas pelo RET (53%) em relação à quantidade dessas Divisões (568).”

Sobre a incompatibilidade com a alocação efetuada na conta 430101000, “Depreciação De Plantão De Vendas E Apto Decorado”, é trazida em caráter

subsidiário. De qualquer forma, resta demonstrada de maneira contundente a distorção entre o percentual atribuído às Divisões RET e não RET. Torna-se mais evidente a distorção quando a Impugnante insiste no conceito de “Divisões Holding” como se fossem uma holding pura, sem nenhuma atividade operacional ou nenhum empreendimento vinculado, ao dizer que despesas com as lojas físicas foram contabilizadas nas Divisões Holding, não tributada pelo RET, pelo critério de alocação direta.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Para o próximo item do recurso, tem-se o **item IV.5 – Da não adição ao lucro real e à base de cálculo da CSLL das despesas diretas registradas nas contas “Juros e Multas” e Descontos Concedidos”** cujas argumentações, a exemplo das anteriores, são as mesmas já submetidas à apreciação pela DRJ, de forma que reproduzo as considerações da decisão recorrida e as adoto como razão de decidir:

Não contesta a Fiscalização a respeito a classificação das contas (despesas diretas) e a alocação dos valores em divisões tributadas pelo RET. Contudo, apurou-se os saldos das contas não foram adicionados ao LALUR sem nenhuma justificativa.

Discorre a Impugnante que a conta “JUROS E MULTAS” para o ano-calendário de 2016 teria contabilizado despesas financeiras decorrentes de atraso no pagamento de fornecedores relativos a empreendimentos tributados pelo RET e, para o ano-calendário de 2017 a quase totalidade da conta corresponderia a pagamento de encargos moratórios (juros e multa) por atraso no adimplemento de tributos federais. Entende que, portanto, pela natureza das despesas financeiras caberia a dedutibilidade para o IRPJ e CSLL. Para a conta “DESCONTOS CONCEDIDOS”, entende a Impugnante que, como conta traria valores decorrentes em descontos concedidos a clientes e, por isso, seriam dedutíveis.

Não assiste razão à Impugnante.

Isso porque demonstrou a Fiscalização que os saldos das contas referem-se a atividades de incorporação imobiliária vinculadas ao RET (cuja base de cálculo é a receita bruta), ou seja, as despesas incorridas relacionadas ao regime de tributação especial não são dedutíveis e, por consequência, devem ser adicionadas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL4.

É o que se depreende da transcrição do TVF:

322. Em que pese os tributos federais poderem se referir a outras atividades da empresa, é certo que o RET é exclusivo da incorporação imobiliária. Tomando somente as duas contas de transição mais representativas da tabela acima (3124010004 e 3124010024), temos que os lançamentos que o próprio contribuinte identificou com a denominação “PERT - MULTA RET” totalizam R\$ 907.012,64 e aqueles identificados com a denominação “PERT - JUROS RET” totalizam R\$ 716.580,85. Ou seja, os lançamentos nessas duas contas de transição

chegam a R\$ 1.623.593,49, muito próximo do valor que ele mesmo calculou no demonstrativo apresentado em resposta ao Termo 03 (R\$ 1.645.207,92).

323. Portanto, não assiste razão ao contribuinte ao afirmar que os lançamentos efetuados na conta sob análise referem-se a outras atividades que não a incorporação imobiliária.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação à matéria.

Para o próximo item do recurso, tem-se o **item IV.6 – Da equivocada reclassificação promovida pelas autoridades fiscais quanto à conta de despesa “OUTROS GANHOS E PERDAS”** cujas argumentações, a exemplo das anteriores, são as mesmas já submetidas à apreciação pela DRJ, de forma que reproduzo as considerações da decisão recorrida e, por estarem devidamente fundamentadas, as adoto como razão de decidir:

Trata-se do tópico da impugnação “IV.5 - Da Equivocada Reclassificação promovida pelas Autoridades Fiscais quanto à conta de despesa direta “OUTROS GANHOS E PERDAS””.

Discorre a Impugnante que constatou a Fiscalização que (i) parte do saldo da conta já havia sido adicionada ao LALUR pela Impugnante; (ii) parte do seu saldo deveria ser adicionada ao LALUR integralmente, com base nos artigos 273, inciso II, e 428 do RIR/99; e (iii) parte deveria ser adicionada a partir da aplicação dos percentuais de rateio do RET.

Intimada a prestar esclarecimentos, informou a Impugnante que os lançamentos contábeis corresponderiam a perdas pela variação no percentual de participação societária em investimentos (inedutíveis conforme art. 428 do RIR/99 a por isso objeto de adição ao lucro real e base de cálculo da CSLL) assim como a ajustes relativos a outros ganhos e perdas, relacionados a despesas com a Divisão Holding despesas corporativas, referentes à estrutura do negócio da Impugnante (como ajustes decorrentes do recolhimento de ITBI, IPTU, ISS, ICMS, fornecedores diversos, pendências bancárias etc.) assim como as despesas tratadas no tópico “IV.2.2 - Das Despesas Diretas Relacionadas à Marca MRV e à Estrutura do Negócio da Impugnante”. E, sendo despesas vinculadas à Divisão Holding teriam sido classificadas como despesas diretas. Assim, não teria agido corretamente a Fiscalização, tendo sido genérica e determinado a realocação dos gastos “por exclusão”. Da mesma maneira, não caberia entendimento das autoridades autuantes de que as despesas “extemporâneas”, relativas a anos-calendário anteriores, deveriam ser integralmente adicionadas ao LALUR com base no art. 273, inc. II do RIR/99, porque teriam partido da premissa equivocada de que a Impugnante teria apurado lucro real nos anos-calendário de 2016 e 2017, o que só seria possível após a decretação de procedência dos autos de infração objeto dos presentes autos. Na realidade, tanto nos anos anteriores, quanto para os anos-calendário de 2016 e 2017, a Impugnante teria apurado prejuízos fiscais. Ou seja, os lançamentos em debate são ilíquidos e incertos pautados em premissa fiscal

pendente de confirmação, ferindo o art. 142 do CTN e arts. 10 e 59, inc. II do PAF, acarretando nulidade dos autos de infração. Ainda que se superasse a questão, não haveria dúvidas de que, de acordo com a redação do próprio artigo 273 do antigo RIR/99, a inexatidão quanto ao período de escrituração de despesas apenas poderia fundamentar o lançamento do imposto caso acarretasse (i) a postergação do pagamento do IRPJ para um período posterior ao qual seria devido ou (ii) a redução do lucro real em qualquer período. Nesse sentido, a adição das despesas promovida pelo item 4.5 do TVF seria integralmente improcedente.

Não assiste razão à Impugnante.

Apurou a Fiscalização que a conta 4501010004, "OUTROS GANHOS E PERDAS" compreendia: (1) saldos de ganhos/perdas de capital por variação percentual em participação societária avaliada por MEP, cujas despesas, se fosse o caso, não seriam dedutíveis em razão do art. 428 do RIR/99 e, por conseqüência, demandam a adição no LALUR; (2) lançamentos correspondentes a anos-calendário anteriores ao da autuação fiscal (registros contábeis extemporâneos); e (3) lançamentos para registros de despesas envolvendo Divisões Holding e Não Holding, como diferenças e ISS e reclassificação de lançamentos.

A respeito das perdas por variação percentual em participação societária avaliada por MEP, é incontestável a sua indedutibilidade:

"Art. 428 do RIR/99:

Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafo único. Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º)."

Predica o dispositivo que, em razão de variação no percentual de participação da controladora em controlada, não há que se falar em tributação ou dedução dos resultados apurados e repercutidos na investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Estabelece a norma que eventual acréscimo ou decréscimo no MEP do investidor seja ajustado no Lucro Real, de modo a neutralizar o efeito no resultado: não será computado na determinação do lucro real o acréscimo do valor de patrimônio líquido de investimento, e tampouco será computado na determinação do lucro real decréscimo do valor do PL do investimento.

Nesse contexto, os saldos de perdas apurados pela Impugnante deveriam ter sido adicionados ao LALUR, vez que não são despesas dedutíveis.

Passo ao exame dos lançamentos correspondentes a anos-calendário anteriores ao da autuação fiscal (registros contábeis extemporâneos).

Discorre a Impugnante que a inexatidão da escrituração de despesa não implicaria em prejuízo ao Fisco, vez que havia apurado prejuízos fiscais em anos-calendários anteriores (2009 a 2015), assim como nos anos objeto da autuação fiscal (2016 e 2017). Ocorre que, em razão do poder-dever da Administração Tributária de auditar/fiscalizar (art. 149 do CTN) a apuração dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150 do CTN), apurou-se que, na realidade, para os anos-calendários de 2016 e 2017 foram apurados resultados positivos, ou seja, tributáveis e, por conseqüência, promover o lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória conforme art. 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

E, tendo sido os presentes auto de infração devidamente lavrados, com motivação robusta, precisa descrição dos fatos e atendimento aos demais requisitos do art. 10 do PAF, não há que se falar qualquer irregularidade.

Com a constituição dos créditos tributários em razão da lavratura dos autos de infração, encontra-se concretizada, até o presente momento, situação no qual para os anos-calendário de 2016 e 2017 foram apurados IRPJ e CSLL a pagar.

A apresentação da impugnação, no momento em julgamento, tem como conseqüência a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários (art. 151, inc. III do CTN). Contudo, em nada alteram o fato de que os lançamentos fiscais existem, tem validade e são eficazes para concretizar situação de resultado fiscal positivo apurado para os anos-calendário de 2016 e 2017.

Em relação à redução indevida do lucro real, vale transcrever o art. 273 do RIR/99:

“(RIR/99)

Art. 273. A inexatidão 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.”

No caso concreto, restou demonstrada a transferência da contabilização de despesas de anos-calendário com prejuízo fiscal (2009 a 2015) para anos-calendário com resultado fiscal positivo. Tal procedimento teve como consequência a redução indevida do lucro real para tais anos-calendário no qual se apurou tributo a pagar, conforme demonstrado pelo Termo de Verificação Fiscal no quadro de e-fl. 105:

Hipótese 3	2015	2016
Resultado sem a Despesa Extemporânea	-100.000,00	200.000,00
Despesa incorrida em 2015 e escriturada em 2015	-10.000,00	0,00
Lucro Líquido ajustado	-110.000,00	200.000,00
Compensação	0,00	60.000,00
Lucro Real:	-110.000,00	140.000,00
Hipótese 4	2015	2016
Resultado sem a Despesa Extemporânea	-100.000,00	200.000,00
Despesa incorrida em 2015 e escriturada em 2016	0,00	-10.000,00
Lucro Líquido ajustado	-100.000,00	190.000,00
Compensação	0,00	57.000,00
Lucro Real:	-100.000,00	133.000,00

Transcrevo as acertadas conclusões do Termo de Verificação Fiscal:

“343. Na resposta ao item 7 do Termo 03, o contribuinte apresentou Notas Explicativas para os lançamentos efetuados nessa conta. Constatou-se que do total de R\$ 13.527.757,67, não adicionada ao Lalur de 2017, R\$ 19.953.641,70 referem-se aos anos-calendário de 2009 a 2015, R\$ 757.753,17 referem-se ao ano-calendário de 2016 e o valor negativo de R\$ 7.183.637,20 refere-se ao ano-calendário de 2017. Na Nota Explicativa nº 10, em que pese o valor de R\$ 13.408,67 ter sido contabilizado em 2016 e 2017, na sua resposta o contribuinte informa que os lançamentos se referem a anos-calendário anteriores. Com isso, o valor referente a anos anteriores a 2016 totaliza R\$ 19.967.050,37 (R\$ 19.953.641,70 + R\$ 13.408,67).

344. Impende observar que o contribuinte havia apurado prejuízo fiscal em todos os anos-calendário de competência das despesas, conforme declarou em sua resposta ao citado item 7 do Termo 03. Entretanto, por meio do presente Auto de Infração, a empresa passou a apurar lucro nos anos-calendário de 2016 e 2017. Em função da mudança no resultado da empresa ocasionada pela lavratura do presente Auto de Infração, a situação passou a ser:

- Anos-calendário de 2009 a 2015 – PREJUÍZO FISCAL
- Ano-calendário de 2016 – LUCRO
- Ano-calendário de 2017 – LUCRO

345. Em função dessa nova realidade, novo tratamento há que ser dado à conta 4501010004 OUTROS GANHOS E PERDAS, no que tange à flexibilização do Regime de Competência. Conforme já mencionado, o contribuinte havia alegado que o

fato de os lançamentos contábeis nessa conta se tratarem de registros contábeis extemporâneos não prejudicaria a dedutibilidade destas despesas, uma vez que ele apurou prejuízo fiscal nos anos de competência de tais despesas.

346. Considerando que, a partir da lavratura do presente Auto de Infração, o contribuinte passou a ter lucro nos anos-calendário de 2016 e 2017, podemos afirmar que as despesas de 2009 a 2015, cuja escrituração foi postergada para 2017, tiveram o condão de reduzir o imposto devido em 2017. Trata-se justamente do caso tratado na Hipótese 4 acima. Portanto, os lançamentos da conta 4501010004 OUTROS GANHOS E PERDAS, escriturados em 2017, mas incorridos no período de 2009 a 2015 devem ser adicionados ao Lalur de 2017, por se enquadrar na situação prevista no inciso II do Art. 273 do RIR/99.

(...)

352. Com efeito, por meio do item 2 do Termo de Intimação nº 10 o contribuinte foi intimado a apresentar as mesmas informações solicitadas para 2017 também para o ano de 2016. Em 15/06/2020, a empresa solicitou prorrogação de prazo por 30 dias para atendimento desse item, tendo em vista o volume excessivo de lançamentos na conta em comento. Com base nisso, a fiscalização solicitou atendimento ao item 2.1 (Razão da conta extraído do sistema SAP), o que foi fornecido pelo contribuinte em 16/06/2020.

353. Da análise, constatou-se que, dos 4.626 lançamentos, 3.287 se referem a anos anteriores a 2016. Conforme já detalhado, o contribuinte não adicionou os valores desses lançamentos ao Lalur por ter apurado prejuízo fiscal nos anos anteriores, bem como em 2016. Entretanto, como o presente Auto de Infração reverteu o prejuízo de 2016 em lucro fiscal, a situação desses lançamentos equiparou-se à Hipótese 6 exposta acima. Portanto, esses valores devem ser integralmente adicionados ao Lalur de 2016, com fundamento no Art. 273, Inciso II, do RIR/99.”

Demonstrada, portanto, a correção do procedimento fiscal.

Sobre os demais lançamentos, no qual aduz a Impugnante serem referentes à estrutura do negócio da Impugnante (como ajustes decorrentes do recolhimento de ITBI, IPTU, ISS, ICMS, fornecedores diversos, pendências bancárias etc.) assim como as despesas tratadas no tópico "IV.2.2 - Das Despesas Diretas Relacionadas à Marca MRV e à Estrutura do Negócio da Impugnante" e, sendo vinculadas à Divisão Holding seriam despesas diretas, discorre a Fiscalização que não se constatou nenhum detalhamento em relação à vinculação, imputação ou alocação para cada empreendimento.

Ademais, mais uma vez registra-se a imprecisão da materialidade da “Divisão Holding” suscitada pela Impugnante (análise efetuada no tópico 3.2.4 do presente voto), cuja utilização não tem nenhuma conexão com a holding pura. Na realidade, a “Divisão Holding” era composta por empreendimentos, com atividades operacionais, e concentrou empreendimentos tributados pelo lucro

real, e serviu para receptionar despesas relacionadas ao RET no qual a dedutibilidade não seria possível.

Assim, deve ser mantido o entendimento das autoridades autuantes:

“355. Restaram 1.312 lançamentos sobre os quais a fiscalização não pode afirmar a que ano se referem. No entanto, ao analisar seus históricos, verifica-se que a conta foi usada para registros de variadas naturezas envolvendo as Divisões Holding e Não Holding, como, por exemplo: Aluguel de antena de celular, reembolsos diversos, prejuízos de cartórios, diferenças de folha de pagamento, diferenças de ISS, reclassificação de lançamentos etc. Como se percebe, não se pode classificar a conta sob análise como despesa direta uma vez que não há precisão na vinculação, imputação ou alocação em cada obra. Esse fato, por si só, já caracteriza essa parcela da despesa como indireta.” Portanto, a fiscalização considerou a valor de R\$ 626.708,31 como despesa indireta, sujeita ao percentual de rateio do RET.

Deve-se, portanto, negar provimento em relação ao tópico da impugnação “IV.5 - Da Equivocada Reclassificação promovida pelas Autoridades Fiscais quanto à conta de despesa direta "OUTROS GANHOS E PERDAS"”.

Relativamente ao **item IV.7 – Erro fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendarário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83**, também se repetem as mesmas alegações da impugnação, sendo que aqui a decisão recorrida acatou parte do alegado e daí o motivo do **Recurso de Ofício**.

Eis a apreciação da DRJ:

São objeto de apreciação os tópicos da impugnação IV.6 - Da Incoerência Fiscal ao Adicionar os Saldos Negativos de IRPJ e CSLL objeto de PER/DCOMPs no Cálculo dos Tributos ora Exigidos; IV.6.1 - Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário ora Exigido – Necessária Dedução do IR/Fonte e da CSLL/Fonte; IV.6.2 - Erro Fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendarário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83; e IV.6.3 - Da Necessidade de Apensamento dos Processos Administrativos Relativos às Compensações Declaradas.

Todos os tópicos da impugnação tratados decorrem do fato de que a Fiscalização, ao promover a apuração do IRPJ e CSLL a pagar, efetuou a adição dos saldos negativos apurados pela Contribuinte relativos ao ano-calendarário de 2016 e 2017 (apuração que foi revisada pelas autoridades fiscais) cuja utilização foi pleiteada como direito creditório em declarações de compensação.

Transcreve-se excerto do Termo de Verificação Fiscal:

“368. Também foram deduzidos pela fiscalização o Imposto de Renda Retido na Fonte, no valor de R\$ 36.059.843,26 em 2016 e R\$ 35.193.465,44 em 2017 e a CSLL retida no valor de R\$ 65.492,97 em 2016 e R\$ 48.447,26, conforme informado pelo contribuinte no registro Y570 da ECF. Tendo em vista que a MRV havia declarado, anteriormente ao presente lançamento, a compensação de

débitos tendo como crédito Saldos Negativos de IRPJ e CSLL de 2016 e 2017, cujas PERDCOMP e respectivos débitos compensados são discriminados a seguir, procedeu-se à adição desses valores:

PER/DCOMP	Data transmissão	Ano-Calendário	Tipo crédito	Valor total crédito
39571.07053.160420.1.6.02-0181	16/04/2020	2016	Saldo Negativo IRPJ	40.842.002,83
28484.57282.140917.1.2.03-5158	14/09/2017	2016	Saldo Negativo CSLL	65.492,97
07211.26967.170818.1.2.02-0070	17/08/2018	2017	Saldo Negativo IRPJ	35.193.465,44
25660.92000.191118.1.2.03-8194	19/11/2018	2017	Saldo Negativo CSLL	48.447,26

369. Em função da recomposição da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL citados no item 366, o IRPJ e a CSLL foram apurados conforme segue:

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Bloco N630 da ECF 2016)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	103.122.596,20
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	25.756.649,05
3	À Alíquota de 15%	15.468.389,43
4	Adicional	10.288.259,62
20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	36.059.843,26
	Imposto de Renda compensado em PERDCOMP (*)	40.842.002,83
26	IMPOSTO DE RENDA DEVIDO	30.538.808,62

(*) O valor de R\$ 40.842.002,83 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 39571.07053.160420.1.6.02-0181.

Apuração da CSLL com base no Lucro Real (Bloco N670 da ECF 2016)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	103.122.596,20
4	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	9.281.033,66
17	(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	65.492,97
	CSLL compensada em PERDCOMP (*)	65.492,97
21	CSLL DEVIDA	9.281.033,66

(*) O valor de R\$ 65.492,97 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 28484.57282.140917.1.2.03-5158.

Apuração do IRPJ com base no Lucro Real (Bloco N630 da ECF 2017)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	113.427.447,05
2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	28.332.861,76
3	À Alíquota de 15%	17.014.117,06
4	Adicional	11.318.744,71

20	(-)Imposto de Renda Retido na Fonte	35.193.465,44
	Imposto de Renda compensado em PERDCOMP (*)	35.193.465,44
26	IMPOSTO DE RENDA DEVIDO	28.332.861,76

(*) O valor de R\$ 35.461.497,07 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 07211.26967.170818.1.2.02-0070.

Apuração da CSLL com base no Lucro Real (Bloco N670 da ECF 2017)

Código	Descrição	Valor Fisco
1	BASE DE CÁLCULO DA CSLL	113.427.447,05
4	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	10.208.470,23
17	(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)	48.447,26
	CSLL compensada em PERDCOMP (*)	48.447,26
21	CSLL DEVIDA	10.208.470,23

(*) O valor de R\$ 48.447,26 foi adicionado à apuração do tributo tendo em vista que esse valor foi objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo, através do Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação - PER/DComp nº 25660.92000.191118.1.2.03-8194.

De fato, o procedimento adotado pela Fiscalização foi, ao reapurar a base de cálculo dos tributos, aplicar a alíquotas para o cálculo do valor tributável. Na

sequência, procedeu com a dedução dos tributos retidos na fonte por antecipação. Contudo, ato contínuo, promoveu a adição do IRPJ e CSLL que foi objeto de compensação em PER/DCOMP (vez que a Impugnante apurou saldo negativo, e, por isso, encaminhou declarações de compensação visando utilizar o direito creditório para extinguir outros débitos tributários).

Nos tópicos IV.6 e IV.6.1, protesta a Impugnante, por entender que não caberia a adição dos saldos negativos de IRPJ e CSLL que foram objeto de PER/DCOMP na apuração dos tributos exigidos nos lançamentos fiscais.

Assiste razão à Impugnante.

***A apuração original** efetuada pela empresa resultou em prejuízos fiscais (que estão sendo objeto de revisão nos presentes autos). De qualquer forma, é fato incontroverso que ocorreram retenções na fonte de IRPJ e CSLL para os anos-calendário de 2016 e 2017. Assim sendo, com a Impugnante apurou prejuízo fiscal, e sofreu retenções na fonte, ao final de cada ano-calendário, restou consolidada a formação de saldo negativo, potencial direito creditório (vez que a liquidez e certeza poderá ser averiguada pela Administração Tributária no prazo de cinco anos contados da data de entrega da PER/DCOMP sob pena de homologação tácita, conforme art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 1996 5).*

Diante ao saldo negativo apurado, a Impugnante encaminhou declarações de compensação, no qual pleiteou a utilização do potencial direito creditório para extinguir outros débitos tributários, com base no art. 156, inc. II do CTN 6.

*Conforme previsto no art. 149 do CTN, a **apuração original** (lançamento por homologação) efetuada pela Impugnante poderá ser objeto de revisão dentro do prazo decadencial, precisamente o que está sendo apreciado nos presentes autos. E, caso a autoridade tributária, no exercício de auditoria e fiscalização, apurar incorreção no lançamento por homologação efetuada pela contribuinte, tem o poder-dever de efetuar a revisão da apuração (art. 142 do CTN), precisamente o que ocorreu no caso concreto.*

Ao realizar a nova apuração, a autoridade fiscal deverá considerar antecipações efetuadas pela contribuinte no ano-calendário analisado. Sendo optante do lucro real anual, cabe a aplicação do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996:

[...]

*No caso concreto, a **apuração original** resultou em prejuízos fiscais e a composição da dedução deu-se com base nos tributos (IRPJ e CSLL) retidos na fonte.*

*A título de exemplo, se a pessoa jurídica na **apuração original** encontrou prejuízo fiscal de 100 unidades, e sofreu retenções na fonte de 200 unidades, apurou um saldo negativo de 200 unidades, passíveis de utilização por meio de restituição/compensação. Se na **apuração de revisão** a autoridade fiscal constatou que, na realidade, o resultado não foi prejuízo fiscal, mas um valor a*

recolher de 150 unidades, como já houve antecipação de 200 unidades a título de retenções na fonte, não há que se falar em valor a lançar de ofício, e há que se proceder com o ajuste do saldo negativo, que deve ser alterado de 200 unidades para 50 unidades.

*Na eventualidade de a contribuinte ter encaminhado declarações de compensação visando aproveitar o potencial direito creditório de 200 unidades para extinguir outros débitos tributários, a Administração Pública, ao apreciar a liquidez e certeza do direito creditório, constatará que o saldo negativo não é de 200 unidades, mas sim de 50 unidades, razão pela qual será suficiente para extinguir parcialmente os débitos tributários confessados nas declarações de compensação, ou seja, será concretizada a **homologação parcial** das compensações.*

Como se pode observar, quando a Fiscalização, no caso concreto, em que a contribuinte apura prejuízo fiscal, primeiro, promove a dedução das retenções na fonte na forma da lei e, na sequência, efetua a adição do saldo negativo composto precisamente pelas mesmas retenções na fonte, deixa de considerar as antecipações de recolhimento a título de retenções na fonte incorridas no decorrer do ano-calendário. Ou seja, o efeito das retenções da fonte no resultado tributável é neutralizado.

[...]

Portanto, não se mostra cabível a adição do saldo negativo, ainda que tenha sido pleiteado o seu aproveitamento em declarações de compensação, na apuração do resultado tributável objeto de lançamento de ofício.

Caso, após a revisão promovida pela Fiscalização, encontre-se valor apurado em montante inferior ao incorrido pela contribuinte em retenções na fonte, não haverá tributo a lançar de ofício, mas sim a redução do saldo negativo.

A redução do saldo negativo terá repercussão nos processos que foram apreciar as declarações de compensação, momento em que a homologação das compensações será parcial, vez que o saldo negativo original será em valor inferior ao apurado pela Administração Tributária.

Cabe, assim, provimento aos tópicos da impugnação IV.6 e IV.6.1.

[...]

Em relação ao tópico de impugnação IV.6.2 - Erro Fiscal quanto ao Saldo Negativo de IRPJ, relativo ao Ano-Calendário de 2016, no montante de R\$ 40.842.002,83, protesta a Impugnante que o valor das retenções considerado pela Fiscalização para o IRPJ ano-calendário 2016, de R\$ 36.059.843,26, estaria incorreto, vez que no momento da ação fiscal determinadas fontes pagadoras ainda iriam encaminhar retificação visando corrigir os valores de retenções. Apresenta extrato de retenções no Anexo IV da impugnação para demonstrar que as retenções seriam em valor maior.

Ocorre que a Fiscalização, ao apurar os valores de retenção na fonte, valeu-se precisamente das informações contabilizadas pela Impugnante e informados na Escrituração Contábil Fiscal (“ECF”).

Vale esclarecer que o demonstrativo apresentado pela Impugnante apresenta a seguinte observação:

Total	206.914.672,98	41.379.451,21
-------	----------------	---------------

As informações apresentadas não substituem o Comprovante de Rendimentos emitido pelas fontes pagadoras, assim como não representam, necessariamente, a totalidade dos rendimentos a que o contribuinte está obrigado a informar em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) ou Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Ocorre que a revisão no valor das restituições deve ser acompanhada dos registros contábeis e fiscais. Inclusive, constata-se inconsistência entre o valor apresentado pelo demonstrativo e o pleiteado pela Impugnante. Podem haver descompassos entre anos-calendário, regimes de tributação diferenciados, períodos de competência, ou seja, inúmeras situações que só podem ser devidamente esclarecidas mediante apresentação de detalhamento contábil.

Assim, cabe a manutenção do valor das retenções de IRPJ do ano-calendário 2016, de R\$ 36.059.843,26.

A decisão recorrida não merece reparos, pois aplicou corretamente a legislação, aliás, uma decisão, no conjunto, digna de encômios, comprovando-se como foram infelizes as afirmações da Recorrente de que tanto a autoridade fiscal quanto a autoridade julgadora desconhecem a tributação de incorporações imobiliárias, notadamente o RET – regime Especial de Tributação.

Neste item, no ponto, de se negar provimento ao **recurso de ofício**.

Continuando com o **recurso voluntário**, agora com os itens **IV.8** - Da impossibilidade de cobrança da multa isolada em razão da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, **IV.8.1** – Da inaplicabilidade da multa isolada em razão do encerramento dos anos-base de 2016 e 2017 quando da lavratura dos Autos de Infração, **IV.8.2** – Da duplicidade da cobrança – Impossibilidade de Cumulação da multa isolada com a multa de ofício e **IV.8.3** – *Ad argumentandum* – Da vedação ao confisco, os quais guardam, em sua essência, as mesmas irresignações apontadas na Impugnação, já devida e adequadamente apreciadas pela decisão recorrida, que adoto como razão de decidir:

Os tópicos protestam sobre a aplicação da multa isolada em razão de insuficiência/recolhimento de estimativas mensais, por entender que tal imputação (1) não poderia ocorrer após o encerramento do ano-calendário; (2) que seria concomitante à multa de ofício aplicada nos lançamentos fiscais; e que incorreria em confisco.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

*”Capítulo I**IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA**Seção I**Apuração da Base de Cálculo**Período de Apuração Trimestral*

*Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.” (grifei)*

*No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.*

*E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de **estimativas mensais**. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:*

“Lei nº 9.430, de 1996

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*

*Art. 35. **A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês**, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

*§ 2º **Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.”***

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

*Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.*

*Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):*

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

*I - de **75%** (setenta e cinco por cento) **sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;***

*II - de **50%** (cinquenta por cento), **exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:***

(...)

(...)

*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.**” (grifei)*

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

*E expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**. Na mesma medida, não estabelece qualquer restrição para o lançamento da **multa isolada após o encerramento do ano-calendário**, caso contrário, a lei não autorizaria a imputação da penalidade ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido. Ora, só se pode apurar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL após encerrar-se o ano-calendário.*

Como se pode observar, o diploma legal autoriza expressamente o lançamento de multa isolada (1) ainda que se tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, e (2) após o encerramento do ano-calendário.

*Vale dizer que o limitador temporal para o lançamento é o previsto no art. 173, inciso I do CTN, vez que se trata de lançamento de multa **de ofício**.*

*Enfim, a nova redação dada pela MP nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação das multas de ofício decorrentes do lançamento de ofício e, ao mesmo tempo, das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. Não há que se falar em concomitância. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996. Nesse contexto, não se aplica ao caso concreto enunciado da Súmula nº 105 do CARF, que se aplica aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada precisamente pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.*

*Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.*

Sobre o confisco ou análise de quaisquer princípios, trata-se de apreciação que escapa da competência do contencioso administrativo tributário, vez que a multa isolada encontra previsão legal, e em observância ao enunciado da Súmula nº 2 do CARF:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

*Dessa maneira, deve ser **negado provimento** em relação aos tópicos da impugnação IV.7 - Da Impossibilidade de Cobrança da Multa Isolada em Razão da Falta de Recolhimento do IRPJ e da CSLL por Estimativa; IV.7.1 - Da Inaplicabilidade da Multa Isolada em Razão do Encerramento dos Anos-Base de 2016 e 2017 quando da Lavratura dos Autos de Infração e IV.7.2 - Da Duplicidade de Cobrança - Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício e IV.7.3 – Ad Argumentandum - Da Vedação ao Confisco.*

Prosseguindo com o recurso voluntário, no item **IV.9 – Das compensações indevidas de prejuízo fiscal e Base de cálculo negativa de CSLL**, os argumentos se repetem aos já apresentados perante a decisão recorrida, estando correta a posição da DRJ, que adoto como razão de decidir:

Aduz a Impugnante:

“Conforme restou demonstrado, exaustivamente, na presente Impugnação, as autuações fiscais ora combatidas são improcedentes, de modo que deverão ser cancelados os autos de infração que originaram o presente processo administrativo.

Assim sendo, uma vez cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, não há que se falar na retificação dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa da CSLL feita pelas Autoridades Fiscais.”

Como se pode observar, trata-se de pedido condicional, atrelado à possibilidade de as autuações fiscais em julgamento terem sido consideradas improcedentes na sua integralidade. E, nesse caso, restaria restabelecida a apuração original efetuada pela Impugnante, no qual o resultado foi de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, e, por conseqüência, não caberia a retificação dos correspondentes saldos efetuado pelas autoridades fiscais.

Ocorre que, em relação à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, momento em que ocorrem as adições e exclusões no LALUR e LACS, assim como o aproveitamento de eventual saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL (arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 1995 7), o presente julgamento entendeu não haver reparos ao procedimento fiscal, restando, portanto, mantidas as apurações demonstradas no item 366 do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 111/113), por meio das tabelas (1) e-Lalur (Bloco M300 da ECF) reconstituído 2016; (2) e-Lacs (Bloco M350 da ECF) – Demonstração da Base de cálculo da CSLL reconstituída em 2016; (3) e-Lalur (Bloco M300 da ECF) reconstituído 2017 e (4) e-Lacs (Bloco M350 da ECF) – Demonstração da Base de cálculo da CSLL reconstituída em 2017.

Cumprе esclarecer que os ajustes aos lançamentos fiscais promovidos no presente voto (tópico 3.2.10) dizem respeito à apuração do IRPJ e CSLL a pagar (item 369 do Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 114/115), momento posterior no qual cabem ser consideradas, dentre outras, as deduções decorrentes de retenções na fonte. Ou seja, não há qualquer repercussão nos ajustes efetuados nos saldos das contas de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL.

Sendo assim, não havendo ajustes à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, devem ser mantidos os ajustes efetuados nos saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo da CSLL efetuados pela Fiscalização.

Portanto, deve-se negar provimento em relação à matéria.

Continuando com o recurso voluntário, relativamente ao **item V – Das matérias objeto do Recurso de Ofício**, falta apreciar outro item decidido pela DRJ, motivador de recurso de ofício, no caso o **item V.2 – Do erro na apuração das multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas mensais – ausência de dedução do excesso de retenções na fonte para os meses seguintes**.

Com a palavra a decisão recorrida:

Protesta a Impugnante que, na reapuração mensal das bases de cálculo do IRPJ/CSLL das estimativas mensais, as autoridades fiscais teriam deixado de reconhecer, em diversos períodos, a dedução de excesso de IRPJ e de CSLL retidos na fonte que não foram aproveitados no mês anterior. Para o IRPJ, constariam incorreções para os meses de agosto a outubro de 2016 e junho e outubro de 2017, e para a CSLL, para os meses de junho de 2016 e outubro de 2017.

Como visto, na apuração de estimativa mensal, cabe a dedução de imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real (art. 2º, § 4º, alínea III, da Lei nº 9.430, de 1996 8), precisamente a situação da Impugnante.

E, verificando-se a apuração efetuada pela Fiscalização (Anexos ao Termo de Verificação Fiscal XIV e XXIV, IRPJ, e XVI e XXVIII, CSLL), constata-se que, de fato, saldos acumulados de retenções na fonte não utilizados em meses anteriores não foram aproveitados nos meses subseqüentes. Ocorre que as retenções na fonte, na sua integralidade, devem ser consideradas até o final do ano-calendário, para a apuração da estimativa mensal a ser recolhida para cada mês.

Caso as retenções acumuladas até o mês corrente sejam em valor superior ao valor de estimativa mensal devida, o saldo remanescente pode ser aproveitado para o mês subseqüência, até dezembro. A partir de janeiro do próximo ano, eventual saldo credor de retenções poderá compor o saldo negativo para ser utilizado por meio de compensação/restituição.

Nesse sentido, cabe o ajuste do quantum devido, para possibilitar o aproveitamento das retenções na fonte acumuladas no decorrer do ano-calendário, até o mês de dezembro, a ser demonstrado no tópico 4 do presente voto.

*Portanto, deve-se dar provimento em relação à matéria **nos termos dos quadros demonstrativos no próximo tópico**.*

[...]

No recurso voluntário, pede-se o acatamento das apurações feitas pela DRJ.

A decisão recorrida não merece reparos, pois aplicou corretamente a legislação, e em seguida promoveu a sua correta apuração, no **item 4. Memória de Cálculo**.

Neste item, no ponto, de se negar provimento ao **recurso de ofício**.

Conclusão

É o voto, negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, afastar as preliminares de nulidade dos lançamentos e, no mérito, dar provimento parcial para excluir a adição considerada de ofício no ano de 2017, no valor de **R\$ 30.595.989,42**.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano

VOTO VENCEDOR

Conselheira Andressa Paula Senna Lísias, Redatora designada.

Tendo sido designada para formalizar o voto vencedor, passo a expor as razões pelas quais a maioria da Turma, deliberando sobre o caso, entendeu por bem dar provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente. Em assim sendo, não se conhece do recurso de ofício, apesar de o Relator original haver negado o seu provimento.

Com a devida vênia ao voto do ilustre conselheiro relator, prevaleceu entre nós o entendimento de que o lançamento tributário é nulo dada a presença de vício material incontornável e insanável que atinge elementos essenciais e constitutivos nos termos do art. 142 do CTN.

Ficou evidente, no presente caso, que o procedimento fiscal e a metodologia foram absolutamente falhos e distorcidos, na medida em que a D. Fiscalização, discordando da conduta do contribuinte em relação à alocação dos custos fiscalizados, adotou um critério próprio para a redistribuição e realocação desses montantes.

No Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização assume, de forma simples e literal, que aplicou um critério que reputou mais “justo e factível” diante de algumas “dificuldades de ordem prática” que enfrentou.

Vale transcrever: “Tendo em vista as dificuldades apontadas, a fiscalização, utilizando-se de um critério que julgou justo e factível, decidiu efetuar a alocação dos custos diretos da incorporação com fulcro nas contas de receita utilizadas pelo contribuinte nas exclusões efetuadas no Lalur no código “112 - Receitas da Atividade Imobiliária Tributadas pelo RET”,

aproximando-se, dessa forma, da realidade fática representada nas suas Demonstrações Financeiras.” (na página 35 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a D. Autoridade não deixou nenhuma dúvida de que utilizou um critério pessoal, que ela mesma concebeu e instituiu diante das complexidades que encontrou ao analisar o caso – como exemplificado pela D. Autoridade, número de empreendimentos, volume e complexidade das contabilizações, informações pouco confiáveis, entre outros fatores que julgou adversos ao seu trabalho.

Porém, jungida que está ao princípio da estrita legalidade (art. 37, CF) no exercício de sua atividade fiscalizatória vinculada e obrigatória, é impensável e terminantemente vedado à Administração Tributária criar e inventar critérios e formas próprias em detrimento dos critérios legais aplicáveis à matéria, sob a justificativa de que se deparou com dificuldades de ordem prática, e que o caso era difícil e complexo.

Ora, havia uma legislação específica a ser observada (art. 4º, da Lei nº 10.931, de 2004, e IN RFB 1435 de 2013), e a Fiscalização estava obrigada a aplicá-la. Ao deixar de fazê-lo, e ao incrementar critérios próprios não previstos em lei, a Autoridade acabou maculando a totalidade da autuação, inclusive porque a alocação de custos diretos é a base para o recálculo do percentual de rateio dos custos e das despesas indiretas.

Em resumo: não há base legal para o procedimento e a metodologia adotados pela Fiscalização.

Não fosse isso o bastante, o presente caso claramente atende e preenche todos os requisitos e as condições para o lançamento por arbitramento - a propósito, esse, sim, um critério legal conforme o art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, **a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo** ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Isso porque a D. Autoridade Fiscal, na mesma página 35 do Termo de Verificação Fiscal, consigna expressamente que não considerou confiáveis os controles e documentos apresentados pelo contribuinte:

153. Por outro lado, é preciso reconhecer dificuldades de ordem prática para que a fiscalização faça essa alocação, em virtude dos seguintes fatores:

- a) Falta de controles confiáveis do contribuinte, pelas razões descritas acima;
- b) Volume e complexidade da contabilização das operações da empresa;
- c) Uso de históricos genéricos nos lançamentos contábeis, muitos dos quais corados, que não permitem a um agente externo discernir a destinação dos custos entre as várias Divisões;
- d) Quantidade de empreendimentos envolvidos;
- e) Tempo transcorrido desde a ocorrência dos fatos em análise.

Assim, segundo o art. 148 do CTN e diante das circunstâncias e particularidades fáticas do caso que provam a imprestabilidade ou a baixa confiabilidade dos documentos do contribuinte, a Fiscalização deveria ter procedido ao arbitramento dos tributos devidos. Em que pese essa a determinação legal, como aludi, o Fisco enveredou pelo equivocado caminho de usar um critério pessoal no lançamento. Essa seria, portanto, uma razão adicional a corroborar a nulidade do auto de infração.

Assim, essas foram as razões que levaram o Colegiado, por maioria de votos, a divergir do posicionamento do nobre colega relator.

Com base no exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido, anulando-se integralmente o auto de infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Andressa Paula Senna Lísias.