



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

Processo nº 19515.720823/2014-97
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.344 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2016
Matéria LUCRO ARBITRADO
Recorrentes ODEBRECHT REALIZAÇÕES IMOBILIÁRIAS E PARTICIPAÇÕES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGISTRO DE CUSTOS.
PROPORCIONALIDADE COM A RECEITA.

De acordo com as normas de regência, na atividade de incorporação imobiliária o registro dos custos deve ocorrer proporcionalmente à receita recebida. Entretanto, a ausência de receita não deve implicar necessariamente na desconsideração dos custos incorridos, sem que seja demonstrada documentalmente o descumprimento à proporcionalidade.

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. REGISTRO DE CUSTOS.
PROPORCIONALIDADE COM A RECEITA NÃO COMPROVADA.
LUCRO ARBITRADO.

A ausência de comprovação dos custos incorridos em volume significativo justifica o arbitramento do lucro. Entretanto, se a acusação fiscal dirige-se ao registro dos custos na atividade de incorporação imobiliária sem obedecer à proporcionalidade com a receita auferida, caberia a apuração de eventual postergação, mas não a desconsideração da escrituração da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e não conhecer do recurso de ofício por perda de objeto.

ASSINADO DIGITALMENTE
Leonardo de Andrade Couto– Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente de auto de infração para cobrança do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins referentes ao ano-calendário de 2010 no montante de R\$ 25.532.209,56; R\$ 6.534.214,30; R\$ 18.941.779,86 e R\$ 4.104.052,32; respectivamente, aí incluídos multa de ofício aplicada no percentual de 75% ou 150% de acordo com a infração, e juros de mora.

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal, a interessada teria praticado irregularidades que comprometeram a apuração dos custos nos empreendimentos imobiliários que executou, o que implicou na desconsideração desses custos e arbitramento do lucro.

Apurou a fiscalização que para algumas unidades imobiliárias vendidas, foram apropriados custos orçados de materiais sem os correspondentes valores proporcionais de receitas. Constatou ainda a apropriação de custos orçados na base de cálculo para apuração de créditos presumidos de PIS/Cofins no ano-calendário de 2009 e também custos incorridos, em relação a empreendimentos concluídos em anos anteriores.

Afirmou que os valores referentes a recebimento, distrato e custo orçado de material apropriado informados na planilhas apresentadas pela fiscalizada não guardam proporcionalidade e sustenta incorreções na apuração do custo orçado, que teriam sido apurados de forma aleatória para alguns empreendimentos.

A partir de algumas informações contidas no Livro de Inventário, concluiu que teria sido escriturado apenas durante a Fiscalização de forma simulada e com valores fictícios. Sustenta que a fiscalizada não mantinha registro de estoque dos custos orçados das unidades imobiliárias vendidas.

Para as irregularidades entendidas como simulação foi imputada multa qualificada. Constatado pelo Fisco a entrega do SPED contábil com incorreções, foi também aplicada multa regulamentar.

Foi apresentada impugnação pela autuada, assim resumida:

- Faz extenso arrazoado teórico sobre a apuração do resultado tributável na atividade de incorporação imobiliária, com detalhamento no que se refere ao custo orçado;
- Questiona a apuração do resultado por arbitramento, no entendimento de que se trata de medida extrema diante de circunstâncias que não ocorreram no presente caso;
- Afirma que no período sob exame o incremento de custos foi comum às empresas do setor, inclusive em relação à impugnante, o que justificaria o crédito presumido de PIS/Cofins ser maior que as contribuições efetivamente apuradas. Tal circunstância explicaria também a suposta falta de proporcionalidade entre os valores referentes ao recebimento, distrato e custo orçado. Menciona circunstâncias de alguns empreendimentos que justificaram o implemento de custos;

- Defende que possui registro permanente de controle de estoques de materiais dos empreendimentos administrados, pois seria esse seu objeto, e apresenta documentos por amostragem que demonstrariam esse controle;

- Alega que a apropriação de custos orçados sem a receita proporcional tem origem em reajustes no custo total orçado do empreendimento cuja receita já havia sido apropriada em períodos anteriores, com previsão no item 17, da IN-SRF 84/79, como ocorreu no empreendimento Quintas do Sauípe;

- Esclarece que um empreendimento pode ser considerado concluído apenas em relação a algumas unidades o que justificaria a apropriação de custos em momento posterior.

- Sustenta que as divergências encontradas na demonstração do custo orçado de material apropriado pelo impugnante ou decorrem de equívoco na apuração da Fiscalização ou mostram-se insignificantes e não geram efeitos fiscais;

- Ressalta que escriturou o Livro de Inventário e que o mesmo contém as informações exigidas pela legislação e apresenta documentos que demonstrariam a inexistência de omissão quanto ao registro de unidades imobiliárias;

- Admite a diferença no valor da conta de estoque no final de 2009, mas em valores sem impacto fiscal;

- Afirma que não se apropriou de custos incorridos pelo regime de competência e receitas recebidas pelo regime de caixa, mas sim de forma proporcional nos termos da legislação;

- Acata a imputação da multa pela transmissão do SPED contábil com erros que foi , inclusive, objeto de pedido de compensação, mas contesta o valor decorrente da irregularidade referente a dezembro, pois o faturamento seria inferior àquele utilizado pelo Fisco;

- Reclama pela impossibilidade de tributação do PIS/ Cofins no regime cumulativo;

- Alega não existirem motivos para imputação da multa qualificada; e:

- Requer a aplicação do art. 112, do CTN em caso de voto de qualidade.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 02-63.576 dando provimento parcial ao recurso exclusivamente para reduzir a multa ao percentual de 75%. A decisão foi objeto de recurso de ofício e consubstanciou-se na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2010*

ARBITRAMENTO DO LUCRO

O IRPJ será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real;

AUSÊNCIA DE DISCRICIONARIEDADE A atividade administrativa de lançamento e vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

LIVROS OBRIGATÓRIOS E SEUS REQUISITOS A pessoa jurídica, além dos demais livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir livro para registro de inventário, em que deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do balanço patrimonial levantado ao fim de cada período de apuração.

HIERARQUIA DAS LEIS

Um ato administrativo do Secretário da Receita Federal não tem poder para revogar, no todo ou em parte, um decreto presidencial e, menos ainda, as leis que este decreto regulamente.

REGRAS CONTÁBEIS

A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo.

REGIME CUMULATIVO

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado sujeitam-se ao regime cumulativo.

ENDEREÇO DE CORRESPONDÊNCIA

O encaminhamento de intimações e notificações a outro endereço que não do cadastro de pessoa jurídica não tem amparo legal.

Impugnação Procedente em Parte

Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorreu a este Colegiado ratificando as razões expeditas na peça impugnatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

A autoridade lançadora entendeu que a contabilização dos custos orçados na atividade de incorporação imobiliária exercida pela interessada não seguiu o critério de proporcionalidade estabelecido na legislação e, portanto, tais custos mereceriam ser desconsiderados.

Para que não houvesse a glosa da integralidade desses valores, a Fiscalização promoveu o arbitramento do lucro da fiscalizada.

A análise do presente caso deve ocorrer sob dois aspectos simultaneamente: confirmar se de fato ocorreram as irregularidades suscitadas e, em caso positivo, verificar se o impacto desses equívocos daria azo ao arbitramento do lucro.

O procedimento fiscal teve como principal fio condutor a suposta desobediência aos critérios de proporcionalidade na apropriação de receitas e custos decorrente da atividade de incorporação imobiliária com impacto, inclusive, na apuração do crédito presumido das contribuições ao PIS/Cofins.

Verifica-se, pelo teor do Termo de Constatação, que a autoridade lançadora não aceita a apropriação de custo sem que haja uma receita proporcional correspondente, fato esse que ocorreu em relação a alguns dos empreendimentos administrados pela interessada.

Levando-se em consideração o conteúdo da IN/SRF nº 84/79, que regulamenta a apuração e tributação do lucro nas atividades de incorporação de imóveis, parece-me que a autoridade fiscal agiu com rigor excessivo.

O normativo em questão prevê que o custo orçado do empreendimento pode ser aumentado ocorrendo algumas das hipóteses elencadas. Em tais casos, principalmente quando decorrente de situações não previstas no projeto original, o incremento do custo não necessariamente vem acompanhado do imediato aumento de receita que depende também de cláusulas contratuais junto ao adquirente do imóvel que integra o empreendimento.

Em outras palavras, o empreendimento pode se mostrar deficitário sem que tal fato decorra necessariamente de alguma irregularidade. A linha de defesa da recorrente caminhou nesse sentido, inclusive com exemplos práticos de circunstâncias ocorridas nos moldes descritos no parágrafo anterior.

Ter-se-ia uma razoável explicação para as alegadas desproporcionalidades suscitadas pela autoridade fiscal e que subsidiaram o arbitramento do lucro.

No que se refere à apropriação de custos em empreendimentos tidos como concluídos, a defesa sustenta ser comum a concessão de habite-se para algumas unidades residenciais enquanto ainda são realizadas obras nas áreas comuns.

Os argumentos possibilitam, no mínimo, o benefício da dúvida a favor da interessada. Por outro lado, este relator tem consciência de que alguns pontos da defesa talvez merecessem maior aprofundamento investigatório.

Entretanto, fica patente que esse aprofundamento deveria ter sido feito durante o procedimento fiscal. A autoridade lançadora fixou-se na impossibilidade de apropriação de custos sem a proporcionalidade com a receita, mas não auditou a força probante dos documentos referentes àqueles custos para, quem sabe, poder estabelecer com precisão qual seriam os valores passíveis de dedução.

Se assim o fosse, poder-se-ia firmar a convicção em relação ao que me parece um indício: a possível ocorrência da postergação, aspecto sob o qual o lançamento poderia ser constituído com mais propriedade.

As divergências apontadas pelo Fisco (itens 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10 do Termo de Constatação Fiscal) ou foram devidamente explicadas na peça de defesa, ou são favoráveis ao sujeito passivo, ou são irrelevantes.

Do até aqui exposto, sem embargo do respeito que merece a autoridade fiscal pelo trabalho realizado, entendo que não foram apresentadas razões suficientes que justificassem o arbitramento do lucro.

As questões até aqui enfrentadas não foram abordadas pela decisão recorrida que, tudo indica, de forma tácita entendeu na mesma linha do exposto neste voto. O acórdão hostilizado manteve o lançamento (exceto pela qualificação da multa) com base nas irregularidades apontadas pelo Fisco referentes ao Livro de Inventário.

Aqui também vale a consideração feita no início deste voto. Para que a irregularidade justifique o arbitramento do lucro, importa não apenas que tenha ocorrido de fato mas, principalmente, que impeça ou prejudique a apuração do lucro real.

Sob essa ótica, o registro no Órgão competente não se mostra relevante.

Quanto às unidades imobiliárias do empreendimento Boulevard Empresarial que deveriam constar do inventário, a defesa apresentou provas documentais de que foram vendidas no ano-calendário de 2009 e objeto de distrato e posterior revenda apenas em anos posteriores. Assim, não se justificaria que constassem nos registros de inventário no período sob exame.

O questionamento fiscal de que estariam registradas apenas as unidades imobiliárias sem constar os materiais utilizados nas obras não me parece razoável. Concorro com as razões de defesa no sentido de que a especificidade da IN/SRF nº 84/79 que, como já dito, regulamenta a apuração e tributação do lucro nas atividades de incorporação de imóveis, prevalece sobre a regra geral referente às demais pessoas jurídicas obrigadas à escrituração do Livro de Inventário.

Nesses termos, o normativo em questão estabelece que o Livro de Inventário deve conter os imóveis em estoque destinados a venda, sem qualquer menção aos materiais. Não vislumbro a irregularidade suscitada pela Fiscalização.

Quanto à divergência no valor do estoque no ano-calendário de 2009, a defesa admite o equívoco mas traz elementos indicativos de que a diferença seria em valor muito inferior àquele indicado. Ratifica-se, outrossim, que o cerne da questão é a apuração do resultado através do lucro arbitrado. Diferenças de estoque poderiam sob determinadas circunstâncias, em tese, implicar na presunção legal de omissão de receita mas não justificariam o arbitramento.

Em relação à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), o exame das informações nela contidas levou o Fisco à conclusão de que a interessada na apuração do resultado teria feito o estorno dos valores correspondentes aos custos orçados de material e mão de obra e considerados os custos incorridos. Mais ainda, entendeu a autoridade lançadora que a apropriação da receita ocorreu pelo regime de caixa e o custo incorrido pelo regime de competência, em ofensa à legislação de regência.

Este relator admite ter ficado um pouco confuso com as observações da Fiscalização. O procedimento fiscal teve como norte principal a desproporcionalidade na apropriação dos custos orçados das receitas. Agora, ao analisar a DRE a autoridade lançadora suscita o que seria o estorno dos custos orçados? Entendo que tal fato mereceria análise mais elaborada.

Quanto à desobediência ao regime de competência que, ressaltado, entendo não ser de fácil constatação com base na DRE, ainda que se mostrasse irrefutável deveria ser objeto de apuração da postergação - conforme já mencionado - e não subsidiar o arbitramento do lucro.

Do exposto, entendo não terem sido caracterizadas situações que justificassem o arbitramento do lucro, motivo pelo qual voto por cancelar a exigência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Resta a análise da multa regulamentar, aplicada em decorrência da transmissão de arquivos digitais (SPED Contábil) com omissões e/ou incorreções. Em função das alterações legislativas nos dispositivos que tratam dessa penalidade, a norma mais benéfica implicou na apuração da multa com base no art. 8º, da Lei 12.766/2012, ou seja, no percentual de 0,2% sobre o faturamento do mês anterior ao da entrega da declaração.

A contestação do sujeito passivo envolveu o arquivo referente ao mês de dezembro, entregue em 29/01/2010. De acordo com a defesa, a Fiscalização teria utilizado como base de cálculo um valor equivocado do faturamento do mês de dezembro (R\$ 101.551.111,04) quando o correto seria R\$ 74.426.027,32.

De imediato, descartam-se as considerações feitas pela decisão recorrida no sentido de que o Fisco teria utilizado o faturamento de novembro. A apuração foi efetuada com base no faturamento de dezembro o que é o correto, eis que o arquivo foi entregue em janeiro (29/01/2010) e a norma fala na utilização do faturamento do mês anterior à entrega.

Quanto ao valor correto, a defesa não levou em consideração a receita decorrente de permuta de terrenos (R\$ 27.125.083,53). Sendo assim, a reclamação é improcedente e o lançamento deve ser mantido por inteiro nessa questão.

As questões relativas à suposta quitação parcial dessa multa mediante compensação devem ser dirimidas junto à autoridade responsável pela execução desta decisão.

Processo nº 19515.720823/2014-97
Acórdão n.º **1402-002.344**

S1-C4T2
Fl. 2.669

No que se refere ao RECURSO DE OFÍCIO, tendo em vista a proposta de votos no sentido de cancelar a exigência decorrente do arbitramento, deixo de conhecê-lo por perda de objeto.

Caso seja vencido pelos meus pares, endosso o posicionamento da decisão recorrida pela improcedência da multa qualificada, eis que não foram apontadas com precisão as razões da imputação.

É como voto.

Leonardo de Andrade Couto - Relator