



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

Processo n° 10580.726441/2011-76
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.664 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de maio de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrentes PATRIMONIAL SARAIBA LTDA e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

DESOBEDIÊNCIA AO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO. EFEITOS.

A caracterização da postergação vincula-se a que o tributo não pago pela desobediência ao regime de competência seja recolhido no período de apuração no qual o valor questionado foi indevidamente apropriado. Descabe falar nesse instituto na inoccorrência desse pagamento.

CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Demonstrado nos autos que o contrato formalizado pelo sujeito passivo com terceiros tem a natureza de promessa de compra e venda preliminar, aplicam-se a ele o s efeitos tributários do contrato de compra e venda de imóveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá, que acompanhou o Relator pelas conclusões. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Processo nº 10580.726441/2011-76
Acórdão n.º **1402-001.664**

S1-C4T2
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Inicialmente, observo que nos termos da alteração contratual de fls. 1090, a empresa Patrimonial Saraíba Ltda, CNPJ 01.487.754/0001-80 passou a denominar-se ALTEIX PATRIMONIAL ITDA. Todavia, para efeitos deste processo utilizar-se-à a antiga denominação.

Em que pese o acórdão recorrido ter utilizado mais de 40 (quarenta) páginas a título de relatório, colocando e citando em mínimos detalhes os argumentos da autoridade fiscal e da defesa, vou procurar ser mais objetivo.

A presente autuação diz respeito aos anos-calendário de 2006 e 2007 lavrada em face da empresa antes indicada que, conforme DIPJ de fls. 241/288 é tributada com base no Lucro Real Anual.

O auto de infração de fls. 04 e seguintes, lavrado em 08/06/2011, encontra-se acompanhado do termo de verificação fiscal de fls.40 e seguintes, foi notificado à recorrente em 13/06/2011 (fl. 322), exigindo IRPJ, CLSS, PIS, Cofins, em face das infrações abaixo indicadas:

001.Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme termo de verificação fiscal. (fl. 6)

Fato gerador	Valor apurado	Multa
31/12/2007	742.837.508,27	75%

002. Omissão de receita caracterizada pela não comprovação de origem e/ou da efetiva entrega do numerários, conforme termo de verificação fiscal.

Fato gerador	Valor apurado	Multa
31/12/2007	1.132.000,00	75%

003. Despesas não comprovadas, apuradas conforme termo de verificação fiscal

Fato gerador	Valor apurado	Multa
31/12/2006	7.174.765,07	75%
31/12/2007	4.458.815,70	75%

004. Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido, na determinação da base de cálculo, conforme termo de verificação fiscal.

Fato gerador	Valor apurado	Multa
31/12/2007	6.233.918,48	75%

Os demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL constam, respectivamente, das fls. 08 e 21.

No que se refere ao PIS e a Cofins, neste processo, as infrações encontram-se descritas, respectivamente, às fl. 29 e 35 como sendo decorrentes de omissão de receita caracterizada pela não comprovação de origem e/ou da efetiva entrega do numerários, conforme termo de verificação fiscal, com fato gerador em 31/12/2007, base de cálculo de R\$ 1.132.000,00 e multa de 75%.

Além das exigências acima indicadas, consta em apenso os processos nº 10580.726443/2011-65 e 10580.726442/2011-11 exigindo, respectivamente, PIS e Cofins, tendo por base as seguintes infrações e fatos geradores:

PIS – Processo 10580.726443/2011-65 – fl. 05

Fato gerador	Valor apurado	Multa
08/02/2007	651.433.260,00	75%
13/06/2007	100.695.554,50	75%
31/12/2007.	14.960.345,79	75%

Cofins – processo 10580.726442/2011-11 – fl. 04

01. Incidência não-cumulativa padrão insuficiência de recolhimento da Cofins

Fato gerador	Valor apurado	Multa
31/12/2007.	14.960.345,79	75%

02. Incidência não-cumulativa padrão insuficiência de recolhimento da Cofins

Fato gerador	Valor apurado	Multa
08/02/2007	651.433.260,00	75%
13/06/2007	100.695.554,50	75%

Os termos de verificação fiscal de fls. 16 a 31 e de fls. 09 a 24, respectivamente, dos processos relacionados ao PIS e a Cofins, são idênticos ao termo de verificação fiscal do processo principal relacionado ao IRPJ e à CSLL. Os relatórios e fundamentos dos acórdãos da DRJ, em cada um dos processos, assim como os recursos e suas respectivas contrarrazões, são idênticos. Assim, doravante, o presente relatório contempla os fatos e questões relacionadas a todas as exigências e processos, a saber: IRPJ e CSLL processo nº 10580.726441/2011-76; PIS processo nº 10580.726443/2011-65 e Cofins processo nº 10580.726442/2011-11, que serão julgados em conjunto por meio deste acórdão.

A propósito, no que se refere ao PIS e a Cofins, quer à fl. 5 deste processo, quer às fls. 11 e 24 do processo nº 10580.726443/2011-65, em apenso, encontram-se os seguintes registros:

"No que se refere ao PIS e a Cofins"

Tributação em 08/02/2007	651.433.260,00
Tributação em 13/06/2007	100.695.544,50

"Quanto às receitas declaradas no valor de R\$ 14.960.345,79, deverão ser tributadas pelo PIS e Cofins por se constituírem em receitas operacionais e não ganho de capital como quer fazer crer a fiscalizada" (fl. 11 TVF do processo 10580.726443/2011-65)

O termo de encerramento da atividade fiscal, correspondente ao processo principal, encontra-se à fl. 39, totalizando exigência de crédito tributário no valor de R\$ 543.356.452,54, conforme quadro abaixo:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ	R\$ 398.933.484,11;
Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - CSLL	R\$ 144.202.857,54;
Contribuição p/ Financ. Seguridade Social - Cofins	R\$ 180.847,87;
Contribuição Social Sobre Lucro Líquido - CSLL	R\$ 39.263,02.

No que diz respeito aos processos apensos, para a exigência do PIS se apurou crédito tributário no valor de R\$ 27.554.931,95 (fl. 08 do processo nº 10580.726443/2011-65) e para a Cofins R\$ 127.502.674,53 (fl. 02 do processo 10580.726442/2011-11).

Para efeito de melhor descrição dos fatos, do termo de verificação fiscal, destaco os seguintes pontos relacionados às infrações imputadas à parte:

"Quanto à natureza das Operações da Fiscalizada (fl. 40)

- Trata-se de empresa cujo registro indica como atividade principal a Gestão e administração de propriedade imobiliária;
- Referida empresa vem ao longo dos anos, pelo menos desde 1996, efetuando compras e vendas de terrenos e edificações, conforme demonstrativo de mutação de ativo imobilizado e demonstrativo de vendas do imobilizado, elaborado mediante dados colhidos das DIPJ apresentadas pelo contribuinte desde 1996 até o ano-calendário de 2007;
- Destarte, labora a contribuinte, em verdade, na atividade imobiliária, dado a habitualidade das compras e vendas de imóveis;
- Desta maneira estamos procedendo o levantamento das vendas efetuadas e oferecendo à tributação
- ...
- No ano-calendário de 2006 aparece o valor de R\$ 47.203,00 a título de receita de aluguéis enquanto que R\$ 241.750,00 estão registrados como venda de imóveis. O imobilizado permanece estável.
- O ano-calendário de 2007 registra receita de alugueis de R\$ 182.052,00 enquanto as receitas de venda de imóveis montam em R\$ 14.960.345,79.
- Pelo acima exposto fica comprovado que a atividade da empresa em fiscalização é imobiliária.

Quanto à Tributação dos anos-calendários de 2006 e 2007 (fl. 42).

- No ano-calendário de 2007 foram auferidas receitas na seguinte conformidade:

Adquirentes	Valor	Posição
Vendas Declaradas como Alienação do Imobilizado	14.960.345,79	Excluído do LR (parte)
Venda de Lotes a TENELA Empreendimentos S/A	100.695.544,50	Não contabilizado e não declarado
Venda de lotes a AGRA Empreendimentos Imobiliários	651.433.260,00	Não contabilizado e não declarado
Total da Receita Auferida	767.089.160,29	

- Quanto às receitas declaradas de R\$ 14.960.345,78 deverão ser tributadas pelo PIS e Cofins, por se constituírem de receitas operacionais e não ganho de capital, como afirma a fiscalizada.
- Também no que tange ao IRPJ e a CSLL, estamos procedendo a glosa da exclusão procedida pelo contribuinte no valor de R\$ 6.233.918,48, em razão de não estar ao abrigo do artigo 421 do RIR/99.

I - Das receitas omitidas

- As receitas correspondentes às vendas de lotes à empresa Tenela Empreendimentos S/A e Agra Empreendimentos Imobiliários S/A serão analisados em conjunto por se constituírem em omissão de receita.
- intimada a empresa a justificar a não contabilização e não oferecimento à tributação das referidas receitas, apresentou, dentre outros as seguintes justificativas:

a) que ao longo dos anos que antecederam 2007 tornou-se proprietária de vasta área territorial situada no Município de Salvador, com enorme potencial de comercialização (terrenos), o que atraiu o assédio de diversas empresas do ramo;

b) ainda sem os contornos dos potenciais empreendimentos imobiliários definidos, para melhor explorar a capacidade comercial dos terrenos, associou-se a um grupo de empresas formado por AGRA Empreendimentos Imobiliários S/A., Mintaka Incorporações Imobiliárias Ltda. e Abyara Planejamento Imobiliário Ltda. (Grupo AGRA) e outro, composto unicamente por Tenela Empreendimentos Imobiliários Ltda. (Grupo Tenela);

c) os termos dessa associação estão refletidos nos Termos de Acordo e Compromisso (TAC), celebrados em 08/02/2007 e 13/06/2007;

d) os TAC refletem as linhas gerais do negócio, a expectativa de retorno das partes, as condições a que os negócios se sujeitam, a exemplo de exame de documentação, aprovações de projetos, liberação de ônus que recaiam sobre alguns terrenos, viabilidade de mercado, etc., os investimentos e as obrigações das partes, estabelecendo ainda a perspectiva de virem a ser firmados compromissos de compra e venda relativamente às áreas que efetivamente fossem definidas para a realização de empreendimentos;

e) tendo em vista as incertezas, inclusive no plano ambiental, quanto à viabilidade de alguns dos empreendimentos imobiliários, bem como seu longo prazo de maturação, os TAC não foram celebrados com o objetivo de transferir aos GRUPOS AGRA e TENELA a propriedade ou quaisquer direitos aquisitivos sobre os terrenos, mas sim com o objetivo de assegurar-lhes a condição de parceiros na exploração conjunta dos empreendimentos, através da disponibilização das áreas, somente negociadas após o exercício da opção sobre os lotes, caso a caso;

f) os TAC estabelecem que a “utilização dos imóveis será precedida, sempre, da assinatura individualizada de compromissos de compra e venda de lotes ou glebas nos quais cada um dos empreendimentos será edificado, sendo fixado nestes instrumentos o percentual sobre as receitas brutas de vendas, recebíveis, ou valor global de vendas (V. G.V.) que, a título de preço pela alienação, será pago à SARAÍBA...”

g) para garantir o negócio, o Grupo AGRA concordou em adiantar ao Contribuinte certa importância em moeda corrente a título de mútuo, ficando então ajustado que os valores seriam pagos através da compensação sobre os valores que lhe fossem efetivamente devidos em razão dos compromissos de compra e venda que viessem a ser firmados nos termos da Cláusula 2.1, acima mencionada (Cláusula 10.1 do TAC de 08/02/2007);

h) o TAC submete os valores então adiantados à correção monetária com base na variação do INCC e determina sua devolução pelo contribuinte ao Grupo AGRA, caso os compromissos de compra e venda acima mencionados não venham a ser

celebrados, seja pela impossibilidade da transferência dos terrenos, seja por eles não se prestarem ao empreendimento planejado;

i) de forma semelhante, o Grupo TENELA também efetuou adiantamentos ao Contribuinte, os quais também seriam descontados dos preços dos compromissos de compra e venda a serem firmados (Cláusula 8.1.1 e 8.1.2 do TAC de 13/06/2007);

j) esclarece que não houve baixa de custo de qualquer dos terrenos, tampouco contabilização ou reconhecimento de qualquer receita em 2007, pois não houve celebração de um único compromisso de compra e venda em 2007. Complementa que, naquela época, os empreendimentos referentes aos terrenos eram projetos ainda muito embrionários, não tendo ainda mínimos documentos e autorizações que permitissem a celebração dos compromissos de compra e venda previstos nos TAC;

k) por fim, esclarece que a estrutura inicialmente contemplada para a comercialização dos terrenos sofreu modificações substanciais, o que demonstra sua precariedade. Em alguns casos, o negócio sequer chegou a evoluir; em outros, a estrutura da disponibilização dos terrenos para exercício futuro e assinatura de contratos de compra e venda acabou evoluindo para a associação através da formação de consórcios com o objetivo de desenvolver empreendimentos.

- em resumo, o contribuinte afirma que não houve venda porque não houve a assinatura de contrato de compra e venda, o que não ocorreu pelo fato de o terreno não reunir as condições necessárias para tanto. Esta alegação merece alguns comentários; logo no item “a”, o contribuinte declara que “ao longo dos anos que antecederam 2007 tornou-se proprietário de vasta área territorial situada no Município de Salvador, com enorme potencial de comercialização (terrenos), o que atraiu o assédio de diversas empresas do ramo imobiliário”;

- esta é uma prova inconteste de que o contribuinte compra terrenos para comercializar, não se tratando, portanto, de venda de imobilizado, conforme registrou em suas DIPJ ao longo dos anos, se eximindo do pagamento do IRPJ e da CSLL, por exclusões indevidas, e do PIS e da Cofins sob o pretexto de receitas não-operacionais, conforme já denunciemos anteriormente;

....
- o documento denominado pela fiscalizada de “Termo de Acordo e Compromisso” é um Contrato de Compra e Venda, visto que se encaixa confortavelmente nos artigos 481 e 482 do Código Civil.

....

Do Valor Tributável (fl. 48)

- a Contribuinte apura o IRPJ e a CSLL com base no lucro real e deixou de reconhecer a receita de compra e venda de imóveis no ano-calendário em que celebrou este tipo de contrato;

- no Anexo IV do TAC constam os valores que deverão ser pagos à Fiscalizada pelas Empreendedoras em contrapartida da alienação por área negociada. Mais adiante, no Anexo VI, uma Planilha denominada “Fluxo de Repasses sem Redução de Ruas” e “Fluxo de Repasses com Redução de Ruas”, estabelece quanto, em moeda nacional, deverá ser pago à vendedora (Fiscalizada), num cronograma que vai desde o ano de 2008 até 2031, montando um valor acumulado, original, de R\$ 651.433.260,00, de onde serão compensados os R\$60.000.000,00 adiantados no ano-calendário de 2007;

Quanto à Legislação do Imposto de Renda (fl. 50)

- "uma vez provado, pela definição do CTN, que aconteceu a disponibilidade jurídica para o contribuinte, não interessando ao Fisco se este vai receber o preço a vista ou em vários anos (...) estamos procedendo à tributação do IRPJ e CSLL em 31 de dezembro de 2007, no que tange ao valor de R\$651.433.260,00 (venda ao Grupo AGRA) e ao valor de R\$100.695.554,50 (venda ao Grupo Tenela).

II - Despesas Não Comprovadas – Ano-calendário de 2006 (fl. 55)

- no ano-calendário de 2006, a Fiscalizada levou a débito de despesas o valor de R\$6.124.954,07 que é representado pelo saldo da conta contábil 2.1.2.02.003 Provisão IPTU em 31/12/2006, bem como os valores de R\$918.734,00 e R\$131.077,00, de Delta Participações e Haya Empreendimentos, valores estes que, intimada a comprovar a efetiva ocorrência das despesas, conforme Termo de Intimação nº 01 anexo, deixou de fazê-lo, em que pese lhe tenhamos proporcionado um prazo total de 60 dias, fato que nos obriga a proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL por despesas não comprovadas, alertando ainda que a legislação do imposto de renda não prevê a dedutibilidade de provisão constituída;

III - Despesas Não Comprovadas – ano-calendário de 2007 (fl. 55)

- no ano-calendário de 2007, a contribuinte levou a débito de despesa o valor de R\$4.458.815,70, registrado na conta contábil 3.2.1.02.021 – Devolução e/ou Distrato de Vendas, conforme lançamento à fl. 104 do Livro Razão, não havendo comprovado a efetiva perda e nem informado à fiscalização, no dilatado prazo de 60 dias que lhe foi concedido, a efetiva contabilização anterior de receita relativa ao distrato referido;

IV - Suprimento de Caixa de Origem Não Comprovada (fl. 55)

- a Fiscalizada contabilizou a débito de Caixa os valores de R\$990.000,00, em 31/11/2007 e R\$142.000,00, em 18/12/2007. Intimada a apresentar a comprovação dos referidos recursos, conforme Termo de Intimação nº 1, deixou de fazê-lo, embora lhe tenha sido concedido prazo de 60 dias.

Notificada, a parte interessada apresentou a impugnação de fls. 324/382, acompanhada dos documentos de fls. 383 a 526, contestando cada uma das infrações que lhes são imputadas e, ao final, requer seja cancelado o lançamento.

À fl. 528 se verifica que a autoridade fiscal converteu o julgamento em diligência para:

- a) verificar junto ao Registro de Imóveis a quem pertencem os terrenos descritos no Termo de Re-Ratificação a Termo de Acordo e Compromisso, de folhas 412 a 417, conforme as matrículas informadas;
- b) caso não pertençam à Autuada, intimá-la para que informe quais os empreendimentos, constantes do Anexo IV do TAC celebrado com o Grupo AGRA e Anexo III do TAC celebrado com o Grupo TENELA, cuja construção estaria prevista para ser efetivada nos terrenos pertencentes às pessoas jurídicas indicadas como verdadeiras proprietárias no Termo de Re-Ratificação juntado na impugnação (FB&A Construções e FB&A Empreendimentos). Na informação deve constar a discriminação do empreendimento, indicando sua localização no Anexo IV e a qual empresa indicada no Termo de Re-Ratificação pertence;

- c) recalcular a base de incidência com base nas informações relativas à alínea “b” acima, com os dados constantes do Anexo IV; considerando que o TAC celebrado com o Grupo Tenela foi, juntamente com a Saraíba, subscrito pela empresa FB&A Empreendimentos Imobiliários S/A, intimar a Saraíba para que informe se é proprietária da integralidade do Imóvel denominado Área Trobogy, conferindo a respectiva propriedade no registro de imóveis respectivo. Isto porque a Área Parque Biribeira já consta do Termo de Re-Ratificação juntado, como sendo, integralmente, de propriedade da Saraíba;
- d) informar as bases recalculadas dentro de cada período de incidência;
- e) verificar os livros contábeis e fiscais, apresentando relatório conclusivo, no que se refere às glosas de despesas não comprovadas concernentes aos anos-calendário de 2006 e 2007, conforme argumentos apresentados pela Impugnante, acima relatados;

O resultado da diligência consta das fls. 534/538, sendo que em relação a elas a autoridade fiscal, às fls. 536/338, emitiu as seguintes conclusões:

ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS: pelo que me foi apresentado podemos observar que a empresa PRIMA PARTICIPAÇÕES LTDA, “esclarece que todos os terrenos de sua propriedade foram transferidos para outras sociedades por meio de cisão parcial com incorporação realizada em 31/12/2003, conforme demonstrado nos documentos do Anexo a este termo”, complementa que “dessa forma, não constava em 2007, nos livros da PRIMA, o registro de qualquer terreno ou imóvel”.

Foi-nos apresentada a 20ª. alteração contratual, com consolidação da F.B & A Construções Ltda, CNPJ 14.555.890/0001-02, razão social anterior da empresa Prima, onde consta que em 31/12/2003, foi incorporado ao patrimônio das empresas PATRIMONIAL SARAIBA LTDA, F. BASTOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA e FB & A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, parte do ativo e do passivo da PRIMA PARTICIPAÇÕES LTDA.

Com efeito, em consulta aos balanços das DIPJs dos anos-calendário de 2006 e 2007 podemos verificar que a totalidade dos valores que a PRIMA PARTICIPAÇÕES LTDA (ex. F.B & A Construções Ltda.), possuía imóveis para a comercialização foi totalmente transferido para as empresas PATRIMONIAL SARAIBA LTDA, F. BASTOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA e FB & A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A.

Não havia àquela época registro de imóveis no imobilizado da PRIMA PARTICIPAÇÕES LTDA.

Desta forma a alegação da PATRIMONIAL SARAIBA LTDA (autuada), de que parte dos terrenos na época da assinatura da promessa de compra e venda com o grupo AGRE, 08/02/2007, pertenciam a PRIMA PARTICIPAÇÕES LTDA não se sustenta e o termo de Re-ratificação assinado em 18 de abril de 2007, não reflete integralmente a verdade.

O artigo 411 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99 dispõe que:

Art. 411 – O lucro bruto na venda de cada unidade será apurado e reconhecido quando contratada a venda, ainda que mediante instrumento de promessa, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.

Ora, mais do que uma promessa de compra e venda é o instrumento da cisão patrimonial devidamente registrado na Junta Comercial do Estado da Bahia, pois neste ato foram os referidos imóveis efetivamente transferidos para o patrimônio da Patrimonial Saraiba e F.B & A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, que apenas por conveniência ou negligência deixaram de efetuar o competente registro no respectivo cartório.

É bom que se deixe bem claro tratar-se de empresa do mesmo grupo conforme se pode verificar do Protocolo, Proposta e Justificativa de Cisão Parcial com Incorporação, celebrado e que está em

anexo onde se pode ler: “CONSIDERANDO que a empresa CINDIDA e seus sócios possuem vínculos comuns através de interligação com as INCORPORADAS” (...).

Destarte o imóvel denominado PORTO PARALELA III, sobre a matrícula 3758 no cartório de registro de imóveis do 7º ofício é, de direito pertencente a autuada.

A resposta da empresa F.B & A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A apresentou INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONSTITUIÇÃO DA SOCIEDADE SIMPLES DENOMINADA PATRIMONIAL TROBOGY LTDA, registrada, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas – 1º Ofício – Salvador – Ba. Sob nº 24123, formalizado em 28 de novembro de 2007.

Conforme se pode depreender, a esta dará os terrenos em causa já haviam sido vendidos a AGRA conforme contrato de 08/02/2007, não tendo nenhum valor tal informação da diligenciada GOBI EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Junto com o documento a diligencia apresentou Livro Razão do ano-calendário 2007, que vai anexo, onde podemos verificar a inexistência durante todo ano-calendário de 2007 de qualquer tipo de imóvel, seja para venda, para investimento ou mesmo no imobilizado.

A PATRIMONIAL SARAIBA LTDA (autuada), não apresenta a escritura dos terrenos e não diz porque o faz.

Apresenta demonstrativo das áreas que são de duas propriedades e aquelas que não o são, fato que vem a ser confirmado pela certidão vintenária do Cartório de Registro de Imóveis &º Ofício que está anexa.

O Cartório de registro de Imóveis do 7º Ofício apresentou “certidão vintenária” das matrículas dos imóveis em apreço de onde se pode concluir que:

- O imóvel correspondente à matrícula 3758 – estava registrado em 08/02/2007 em nome da F.B & A Construções Ltda.

- O imóvel correspondente à matrícula – 6066 – estava registrado em 08/02/2007 em nome da F.B & A Construções Ltda.

- O imóvel correspondente à matrícula – 9022 – estava registrado em 08/02/2007 em nome da F.B & A Construções Ltda.

- O imóvel correspondente à matrícula – 8996 – estava registrado em 08/02/2007 em nome da F.B & A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A.

- O imóvel correspondente à matrícula – 14.751 – estava registrado em 08/02/2007 em nome da F.B & A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A e PATRIMONIAL SARAIBA LTDA.

(...)

GLOSA DE DESPESAS

No que tange as glosas de despesas não comprovadas no valor de R\$ 7.174.765,07 houve, de fato, um equívoco da fiscalização, pois bem disse o contribuinte, no ano-calendário de 2006 foi apropriado ao resultado do exercício apenas o valor de R\$ 2.905.858,48 conforme se verifica da DIPJ respectiva, Assim deve tal valor ser integralmente retirado de tributação do IRPJ e CSLL.

Já quanto a falta de comprovação com relação à apuração do resultado do ano-calendário de 2007, existe um lançamento para débito da conta 3.2.1.02.021 – DESPESA GERAIS – Devoluções e/ou Distratos de Vendas de R\$ 4.458.815,70 referentes ao distrato da venda dos lotes 05 e 06 do loteamento Trobogy e, em seguida, um lançamento para crédito da mesma conta com o mesmo histórico no valor de R\$ 1.450.306,05 o que configura um saldo devedor de R\$ 3.008.509,65.

Entretanto, quanto à afirmação de que o valor de R\$ 3.008.509,65 tenha sido regularizado com a sua adição na linha 22, Outras Adições, carece de prova por parte do contribuinte, primeiro porque referido valor não se encontra informado na Ficha de Despesas como despesa indedutível, fazendo

se crer que efetivamente a sua totalidade corresponde a realização de receitas diferidas por vendas de imóveis em anos anteriores. Observe-se que a empresa se furtou a apresentar o LALUR para a fiscalização no momento próprio.

Desta maneira considero como não comprovado o valor da despesa não comprovada de R\$ 3.008.509,65.

No que toca aos autos de infração do PIS e da COFINS, assim se expressa a DRJ:

Verificar a data de contabilização do valor de R\$ 5.691.345,79, relatado acima, juntado a cópia do livro razão e diário, bem como do documento que deu lastro ao lançamento contábil.

Conforme cópia do livro diário e razão anexos o valor foi contabilizado em 31/10/07 para créditos da conta 4.3.1.01.001 – Venda de Terrenos A FTC – Sociedade Mantedora de Educação Superior da Bahia, caracterizando-se como uma venda de estoque de imóveis para venda, conforme já informado no termo de verificação fiscal e portanto sujeito à incidência do PIS e da Cofins.

Intimada do resultado da diligência, a empresa autuada apresentou a manifestação de fls. 1006/1018, da qual destaco os itens 13, 14, 15, 16, 17, 18, 21, 25, 26, 28, e 31, em que a recorrente sustenta: Que não houve disponibilização de renda passível de tributação. Que a autoridade fiscal desconsiderou o dado de que os números expressos nos TAC referiam mera expectativa da peticionária quanto às receitas que esperara auferir, ao longo das próximas décadas, em função de uma possível e futura alienação dos terrenos. Que o distrato do TAC firmado com a TENELA revela o caráter precário dos negócios jurídicos celebrados e, portanto, a assertiva de que eles não correspondiam a uma efetiva venda de imóveis. Que a manutenção dos autos de infração faz com que a autuada seja obrigada a reconhecer uma receita que de fato e de direito nunca teve o direito de receber. Que mesmo que se chegue a absurda conclusão de que a autuada teria de reconhecer receitas com a simples celebração dos TAC, fato é que a diligência deixou de considerar que, além das áreas denominadas Piatã Parque e Colina Piatã, outros terrenos constantes do TAC eram, total ou parcialmente, de propriedade de terceiros, razão pela qual não se poderia exigir da autuada todos os tributos. Que tanto na autuação quanto na execução da diligência a autoridade fiscal, mesmo lhe sendo apresentado a respectiva matrícula, omite, ou não percebeu que o imóvel denominado Portela II, objeto da matrícula nº 8.996, era de propriedade de FB&A Empreendimentos, atual GOBI, desde 1997. Que o termo “SARAÍBA” utilizado no ANEXO III (Programa de Empreendimentos) e V do TAC, não está relacionado à autuada. Note-se, neste sentido, que a primeira página do TAC celebrado com a TENELA, à fl. 201, afirma expressamente que a autuada e a FB&A Empreendimentos Imobiliários, atual GOBI, seriam, em conjunto, denominadas “SARAÍBA”, assim, seria absolutamente incabível manter o percentual de 14,5% pelas supostas vendas das áreas como sendo exclusivamente da autuada. No mesmo sentido, diz a autuada que os lotes 5 e 6, objetos das matrículas 14.751, não pertenciam somente à recorrente, mas sim 50% para ela e 50% à FB&A Empreendimentos, atual GOBI. Que assim como ocorre com a área Trobogy, parte das estimativas constantes do Anexo V do TAC celebrado com a TENELA, relativa a área denominada Parque do Biribeira, no montante total de R\$ 55.816.778,50, não poderia ser atribuída à autuada pois recebidas por Patrimonial Delpar Ltda, por meio de incorporação de parcela patrimonial cindida da autuada, cujos documentos foram apresentados durante o procedimento de diligência (contrato de fls. 1031/1042, datado de 30/04/2004 e levado a registro em 18/10/2007, que trata da incorporação aqui referida e fl. 1047/1049 que contém os imóveis vertidos a PATRIMONIAL DELAPAR LTDA – Lotes 02, 03 e 04 da Quadra 01; Lotes 01, 02, 03, 04, 05, 20, 21, 22, 23, 24 e 25 da Quadra 04.

A DRJ julgou, por meio do acórdão de fls. 1.139 e seguintes, julgou procedente em parte a impugnação, excluindo crédito superior a R\$ 1.000,000,00. Além do recurso de ofício há recurso voluntário, sendo que o acórdão recorrido, possui a seguinte ementa:

Ano-calendário:2006, 2007

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. DESCABIMENTO.

Demonstrado que as supostas despesas incomprovadas não compuseram o resultado da Empresa, há que se afastar a tributação imposta.

OBJETO SOCIAL DA EMPRESA.

O objeto social da Empresa é determinado pela prática reiterada de determinada atividade, no caso, a compra e venda de bens imóveis, independentemente do objeto constante no contrato social ou estatuto.

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE IMÓVEIS As empresas dedicadas à compra e venda de terrenos devem registrá-los como estoque de bens à venda, no ativo circulante, e não no ativo permanente.

CONTRATO PRELIMINAR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA.

A promessa de compra e venda é contrato preliminar: firma o compromisso de assinatura do contrato de compra e venda. A assinatura de promessa de compra e venda de imóvel é suficiente à ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

ATOS JURÍDICOS CONDICIONAIS. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA.

Consideram-se perfeitos e acabados desde a sua celebração os negócios jurídicos firmados sob condição resolutória.

TERMOS DE ACORDO E COMPROMISSO (TAC). NATUREZA JURÍDICA.

Os Termos de Acordo e Compromisso (TAC) firmados pela Empresa atuada constituem-se em promessas de compra e venda, embora o nome adotado.

TAC FIRMADO COM O GRUPO TENELA. DISTRATO.

A assinatura de promessa de compra e venda de bem imóvel determina a incidência da norma tributária, sendo irrelevantes os acontecimentos posteriores para fins de lançamento

PROPRIEDADE DOS TERRENOS VENDIDOS.

Comprovado que a Empresa atuada não é proprietária de alguns dos terrenos considerados na base de cálculo do lançamento, deve-se excluir esses valores da base tributável.

OMISSÃO DE RECEITAS. SUPRIMENTO DE CAIXA.

COMPROVAÇÃO DO EFETIVO RECEBIMENTO.

Registros contábeis a débito de conta caixa fundados em contrato de mútuo firmado em data bem posterior ao suposto recebimento, cumulados com a alegação de que os valores emprestados foram entregues em espécie, comprometem a comprovação de efetivo recebimento dos valores, confirmando a autuação respectiva.

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. ADIÇÃO NO LALUR.

Comprovado que a empresa adicionou o valor das despesas no LALUR há que ser afastada a referida glosa.

EXCLUSÃO INDEVIDA. REGIME DE CAIXA. VENDA DE ATIVO PERMANENTE.

É inaplicável à empresa dedicada à compra e venda de bens imóveis o diferimento do imposto para a data do recebimento do valor com base no artigo 421 do RIR/99. Os imóveis à venda devem ser classificados no estoque, ativo circulante, e não no ativo permanente, como pretendia a Contribuinte.

POSTERGACÃO. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a tributação líquida dos valores pagos posteriormente ao período de competência quando a Empresa não apura imposto a pagar, mas prejuízo fiscal nesse período, pois as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.

TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DE CAIXA. FACULDADE CONDICIONAL.

A faculdade de diferir a tributação para o período em que os valores forem recebidos, atribuída às empresas atuantes na compra e venda de imóveis, não pode ser alcançada de ofício, e a não utilização implica lançamento obrigatório dos lucros apurados sob pena de não serem mais lançados.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Tributação decorrente dos mesmos elementos de fato devem ter o mesmo resultado de julgamento.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Intimada do acórdão em 07/12/2012 (fl. 1282), a contribuinte ingressou com o recurso de fls. 1211 e seguintes, protocolizado em 27/12/2012 repisando os fundamentos destacados quando da impugnação e reiterando a tese de insubsistência do lançamento.

A Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões de fls. 1285 e seguintes, sustentando que o lançamento deve ser mantido, pois a autoridade fiscal demonstra, de forma irreparável, que a venda de imóveis era uma constante na atividade da empresa e que a denominação de "Termo de Acordo e Compromisso" não é relevante para descaracterizá-lo como promessa de compra e venda, pois indicam as partes, a definição da coisa e o preço, conforme previsto no artigo 462¹ do Código Civil (fl. 1294).

Quanto ao fato da empresa TENELA ter desistido do empreendimento as contrarrazões seguem na linha dos fundamentos expostos no Termo de Verificação Fiscal, qual seja, que o distrato não tem o condão de afastar a ocorrência do fato gerador (fl. 1296).

Sustentam as contrarrazões que a recorrente firmou contrato de compra e venda de unidades imobiliárias e que, à luz do artigo 411 do Regulamento do Imposto de Renda, o lucro da venda será apurado quando da celebração do contrato (fl. 1298).

Observo que em relação aos processos em apenso relacionados ao PIS e a Cofins, as respectivas decisões também excluíram da exigência valor superior a R\$ 1.000.000,00, razão pela qual, além dos recursos voluntários manuseado naqueles processos, há recursos de ofício, nos termos da Portaria nº 03, de 2008, do Ministro da Fazenda.

Indicado o processo à pauta, tanto a recorrente quanto à Fazenda Nacional encaminharam memoriais.

É o relatório.

¹ Art. 462. O contrato preliminar, exceto quanto à forma, deve conter todos os requisitos essenciais ao contrato a ser celebrado.

Voto Vencido

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, relator

Nos termos do artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972 e da Portaria nº 03, de 2008, do Ministro da Fazenda, nos casos em que exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total igual ou superior a R\$ 1.000.000,00, a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício. No caso concreto, diante do montante exonerado pela DRJ em relação ao IRPJ e a CSLL (processo nº 10580.766441/2011-76), PIS (processo nº 10580.72643/2011-65) e Cofins (processo nº 10580.726443/2011-11), merecem ser conhecidos os recursos de ofício.

Quanto aos recursos voluntários manuseados em cada um dos processos antes indicados, os mesmos encontram-se previstos no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, são tempestivos, estão devidamente fundamentados e foram interpostos por parte legítima que pretende ver as decisões da DRJ reformadas. Assim, conheço-os e passo ao exame do mérito.

Considerando que o PIS e a Cofins se tratam de exigências decorrentes do mesmo procedimento fiscal e fatos que resultaram na autuação do IRPJ e da CSLL, que deveriam ter seguido a praxe formar um único processo, a decisão do presente julgamento contemplará os três processos, seguindo a instrução, doravante, para efeitos dos atos subsequentes, nos autos do processo principal do IRPJ e da CSLL.

Do recurso de Ofício

O Termo de Acordo e Compromisso de fls. 201 e seguintes foi firmado, de um lado, entre a Patrimonial Saraíba e a FB&A Empreendimentos Imobiliários, atual GOBI, denominadas de “SARAÍBA” e de outro a empresa TENELA, denominada de EMPREENDEDORA, estava relacionado a imóveis pertencentes à FB&A Empreendimentos Imobiliários e à Patrimonial Saraíba. A autoridade fiscal efetuou o lançamento considerando tais imóveis como pertencentes exclusivamente à Patrimonial Saraíba, sem se ater às demais previsões contidas no referido instrumento, dentre as quais a que se referia à destinação da receita estimada.

No acórdão recorrido, à fl. 1200, a autoridade fiscal analisa a quem pertence cada uma das áreas que relaciona e, ao final, exclui da base de cálculo da tributação o valor correspondente às áreas que não pertenciam à recorrente.

Neste sentido, a título de demonstração da análise feita pelo acórdão recorrido, transcrevo o seguinte trecho de seus fundamentos:

“g) ÁREA HORTOVILLE – composta pelo terreno de matrícula 14.751, cuja propriedade informada no Termo de Re-Ratificação seria da F. B. & A. Empreendimentos S. A. e Patrimonial Saraíba Ltda. A certidão vintenária juntada (fls. 560 a 563) atesta que Patrimonial Saraíba Ltda. e Gobi Empreendimentos Imobiliários S. A. (atual denominação de F. B. & A

Empreendimentos S. A.) são co-proprietárias do terreno, à proporção de 50% cada uma.

TAC firmado com a Tenela:

a) ÁREA PARQUE BIRIBEIRA – na resposta à intimação relativa à segunda diligência, datada de 26 de junho de 2012, a Al Teix Patrimonial Ltda., nova denominação da Patrimonial Saraíba Ltda., informa que a propriedade dos terrenos relativos ao Parque Biribeira é compartilhada com a Delta Participações Ltda, informando o percentual de participação da Patrimonial Saraíba Ltda. (fls. 1080/1082);

b) ÁREA TROBOGY – o loteamento Trobogy foi averbado no terreno de matrícula 14.751 (área Hortoville, alínea “g” acima), cuja propriedade é de 50% da Patrimonial Saraíba Ltda. Tem razão a Contribuinte quando afirma que o termo “SARAÍBA” constante do TAC firmado com a Tenela engloba as duas contratantes: Patrimonial Saraíba Ltda. e F. B. & A. Empreendimentos Imobiliários S. A. Portanto, os valores relativos à base de cálculo dos tributos pertinentes a esta área devem ser reduzidos em 50%.

Com base nessas conclusões foi elaborada e por mim juntada a planilha de folhas 1106/1107 que aponta para uma redução da base de cálculo neste item do auto de infração da ordem de R\$80.171.016,68 (oitenta milhões, cento e setenta e um mil, dezesseis reais e sessenta e oito centavos).

Pelas razões acima expostas, em relação a este ponto, conclui-se que não merece provimento o recurso de ofício.

Quanto às despesas não comprovadas, no ano de 2006, no valor de R\$ 7.174.765,07, convertido o processo em diligência, a autoridade autuante, pelas razões que declinou, entendeu que houve equívoco e que deviam ser restabelecidas tais despesas. Ao analisar este item o acórdão da DRJ, à fl. 1203, destacou:

"O item 3 do auto de infração registra a glosa de despesas no montante de R\$ 7.174.765,07, no ano-calendário de 2006 e R\$4.458.815,70, no ano-calendário de 2007, cuja efetiva ocorrência não teria sido comprovada, embora tenha sido concedido um prazo de 60 dias para tanto, conforme relata o Auditor Fiscal em seu Termo de Verificação.

A Impugnante informa que, em 2006, o valor não foi lançado em conta de resultado e que o total das despesas lançadas em resultado no ano-calendário foi de R\$2.905.858,48, com a composição descrita na tabela de folhas 373 e 374, que não inclui as despesas referidas.

O Auditor Fiscal responsável pela diligência concluiu, em seu Termo de Encerramento de Diligência (fl. 538), que realmente houve um equívoco, e que os valores apontados realmente não foram levados a resultado.

Portanto, o valor de R\$7.174.765,07 deverá ser retirado da base de cálculo dos tributos no ano-calendário de 2006."

No que se refere à glosa de despesas no valor de R\$ 4.458.815,70, no ano-calendário de 2007, que resultou afastada pelo acórdão recorrido, dito acórdão mantém-se, neste ponto, por seus próprios fundamentos, os quais transcrevo e adoto como razões de decidir.

Quanto ao valor de R\$4.458.815,70, glosado no ano-calendário de 2007, a Contribuinte diz que o valor levado a resultado foi de R\$3.008.509,65, já que o lançamento a débito de R\$4.458.815,70 foi parcialmente anulado por um lançamento a crédito de R\$1.450.306,05, conforme razão analítico (fl. 412).

Embora tenha realmente levado este valor ao resultado contábil, realizou, também, uma adição no LALUR de igual valor, anulando tributariamente a despesa, como se pode verificar da decomposição do valor de R\$6.531.766,15 (linha 22 da DIPJ/2008) efetivada no LALUR (fl. 515).

No Termo de Encerramento de Diligência a autoridade tributária afirma que a alegação de que o valor foi adicionado ao lucro real carece de comprovação, primeiro porque o valor não aparece na ficha de despesas como despesa indedutível e, segundo, porque a Empresa não teria apresentado o LALUR em tempo hábil. Assim, manteve a tributação deste valor.

Entendo que a decomposição do valor adicionado no LALUR deixa clara a inclusão do montante em discussão, e o fato de não ter sido incluído nas despesas indedutíveis, por si só, não invalida aquela adição.

Retiro, portanto, o valor de R\$4.458.815,70 da base de cálculo dos tributos lançados.

Pelos fundamentos acima expostos, os quais adotei como razões de decidir, **nego provimento ao recurso de ofício.**

Do recurso voluntário

Conforme narrado no termo de verificação fiscal e repisado nos memoriais entregues, alega a recorrente que em 1996, em razão de reestruturação societárias, tornou-se proprietária de vastas áreas de terras, com enorme potencial de comercialização. Diz que passados mais de 10 anos, para melhor explorar a capacidade comercial das citadas áreas uniu-se aos GRUPOS AGRA e TENELA, com quem firmou Termos de Acordo e Compromisso – TAC que refletiam “as linhas gerais dos negócios, a expectativa de retorno das partes nas próximas décadas, os diversos pressupostos para que a efetivação dos negócios ocorresse (e.g. exame de documentação, aprovações ambientais, projetos, liberação de ônus que recaiam sobre os TERRENOS, viabilidade de mercado etc.), os investimentos e as obrigações das partes, estabelecendo, ainda, a perspectiva de virem a ser firmados compromissos de compra e venda futuros.”

Sustenta que “tendo em vista as incertezas quanto à viabilidade dos empreendimentos imobiliários, inclusive no plano ambiental, bem como o longo prazo de maturação, a ser avaliado em tempo superior a duas décadas, os TAC consubstanciaram acordos precários, até porque poderiam ser desfeitos a qualquer momento, sem que fosse devida qualquer indenização à RECORRENTE².”

Por sua vez, dizem os memoriais, que a autoridade fiscal equivocou-se ao concluir que:

² À luz do disposto na cláusula 6.1, independentemente de aviso, a Construtora podia desistir de levar adiante o empreendimento caso percebesse a impossibilidade de alienação de número mínimo de unidades, no prazo de 180 dias, a contar do registro da incorporação do empreendimento.

I) o documento denominado pela fiscalizada de “Termo de Acordo e Compromisso” é um Contrato de Compra e Venda, visto que se encaixa confortavelmente nos artigos 481 e 482 do Código Civil.

(ii) os terrenos integrariam o ativo circulante da RECORRENTE e não o imobilizado.

A essência, em relação ao principal ponto deste processo, impõe que se identifique o objetivo pretendido pelas partes quando firmaram os Termos de Acordo e Compromissos e, se ao assinar os aludidos termos a autuada estava realizando receita ou entabulando ajustes que lhes propiciariam almejar receitas no futuro, ainda que estimadas.

Neste sentido, para facilitar a análise dos denominados Termos de Acordo e Compromisso – TAC, o primeiro deles composto por mais de uma dezena de anexos, e o segundo, com número menor de anexos, porém com a mesma essência, que resultou desfeito em 26/10/2008 (fl. 408), passo a identificar tais instrumentos, pinçando os pontos que possam parecer pertinentes à análise subsequente.

- 1) Termo de Acordo de Compromisso de fls. 83/108, datado de 08/02/2007, celebrado entre Patrimonial Saraíba Ltda, Agra Empreendimentos Imobiliários S/A, Abyara Planejamento Imobiliário Ltda e Mintaka Incorporadora Ltda, com o seguinte objeto:

“Cláusula Primeira – Do Objeto

“1.1. Por este instrumento e na melhor forma de direito, a SARAÍBA coloca à disposição das EMPREENDEDORAS e de suas coligadas, controladas ou parceiras, os IMÓVEIS, para que estas conjunta ou isoladamente e sempre sob a responsabilidade da AGRA, elaborem projetos arquitetônicos e afins, promovam a aprovação perante os órgãos competentes e executem, nos mesmos, EMPREENDIMENTOS para a venda ao mercado, segundo as condições estabelecidas neste contrato.”

- 1.1) **ANEXO I**, de fls. 109/114, que relaciona as áreas contempladas no TAC e peculiaridades em relação às áreas indicada;
- 1.2) **ANEXO II**, de fls. 115/125, rubricado pelas partes, denominado de Minuta de Compromisso de Venda e Compra e outros Pactos.
(Segundo o disposto na cláusula 2.1 do TAC, à medida em que cada empreendimento fosse lançado seria assinado esta minuta de contrato contida neste anexo, concretizando o negócio).
- 1.3) **ANEXO III**, de fls. 126/127, contendo a planta dos imóveis indicados no TAC;
- 1.4) **ANEXO IV**, de fls. 128/188, denominado PROGRAMA DE EMPREENDIMENTOS que indica, dentre outros os seguintes elementos:
 - 1.4.1 - o percentual bruto sobre o V.G.V. devido à SARAÍBA em relação a área denominada GREENVILLE: (13,00%) – item 1.1 - fl. 128;
 - 1.4.2 - custo de construção da infra-estrutura a ser arcado pela AGRA (fl. Item 1.2 – 128);
 - 1.4.3 – percentual sobre o V.G.V para compensar o custo da infra-estrutura (item 1.3 - fl. 128);

- 1.4.4 – percentual líquido sobre o V.G.V. a ser pago à Saraíba, deduzido do percentual de adiantamento (item 1.4 - fl. 128);
- 1.5) Empreendimentos válidos para a hipótese de redução das ruas (item 2 - fl. 128);
- 1.6) V.G.V. estimado na data do Contrato de Parceria: R\$ 106.000.000,00 (item 2.1.6 - fl. 129);
- 1.7) Valor em reais atribuído ao lote ou gleba no qual o empreendimento será realizado, calculado com base no V.G.V. estimado em face do percentual líquido sobre o V.G.V. que será pago à Saraíba: R\$ 12.826.000,00 – item 2.1.7 da fl. 130;
- 1.8) Além do empreendimento GREENVILLE, o ANEXO IV trata dos projetos denominados de Empreendimento B, C, D, E, F, G, H, I, seguindo a mesma lógica, inclusive quanto ao V.G.V estimado e o percentual à SARAÍBA (fls. 129/136);
- 1.9) A partir dos projetos indicados nas letras J até a letra P, do ANEXO IV, segue-se a mesma lógica, só que alterando o V.G.V. estimado, com expectativa de receita em tais empreendimentos de R\$ 108.544.000,00 com preço estimado à SARAÍBA no valor de R\$ 13.133.824,00. O mesmo se deu em relação aos projetos indicados nas letras Q a U do ANEXO IV, bem como no empreendimento “V” e nos empreendimentos previstos para as áreas denominados ÁREA JAGUARIBE SUL (fl. 149/164); ÁREA PORTO PORTELA (fls. 164/167); ÁREA COLINA DE PIATÃ (fls. 167/172); ÁREA PIATÃ PARQUE (fls. 72/176), onde se identifica algumas alterações no VGV estimado na data do contrato em que as partes se referem como contrato de parceria e no percentual do V.G.V. a ser destinado à SARAÍDA;
- 1.10) Mapas de fls. 184/187 indicado a localização das áreas;
2. **ANEXO V**, às fls. 189/191, indicando o cronograma de lançamento em relação a cada uma das fases dos empreendimentos, estando prevista o lançamento da primeira fase para março de 2008 e da última, no que diz respeito à área denominada GRENVILLE para agosto do ano 2025. A partir do lançamento de cada fase do empreendimento estava prevista a obrigação de assinar as minutas de contrato contidas no ANEXO II, e obrigação de repasse correspondente às previsões de vendas (fl. 192), que a se confirmar os negócios nos termos idealizados, em 2031 chegar-se-ia ao valor de R\$ 651.433.260,00, que foi objeto de lançamento como fato gerador em 08/02/2007. Neste sentido, a título ilustrativo transcrevo os quadros de fls. 189/191 e 192, sendo o primeiro relacionado ao lançamento das diversas fases e o último a previsão dos pagamentos, de onde a autoridade fiscal tirou os valores objeto de lançamento:

ANEXO V ao termo de acordo e compromisso datado de 08/02/2007 – fl. 189						
Cronograma de Lançamentos						
Ano	Mês	Empreendimento				
		Greenville	Jaguaribe Sul	Piatã Parque	Colina de Piatã	Porto Paralela
2008	março	Lote A Lote Q	Lote I			Lote C Lote A
	agosto			Lote G Lote I		

continuação - ANEXO V ao termo de acordo e compromisso datado de 08/02/2007 – fl. 189						
Cronograma de Lançamentos						
Ano	Mês	Empreendimento				
		Greenville	Jaguaribe Sul	Piatã Parque*	Colina de Piatã* ³	Porto Paralela*
2009	março	Lote A Lote J Lote R	Lote H			Lote D Lote B
	agosto			Lote H		
2010	março		Lote G			Lote E
	agosto			Lote J		
2011	março	Lote C	Lote J			
	agosto					
2012	março				Lote A	
	agosto	Lote S Lote K	Lote N	Lote K		
2013	março				Lote B	
2014	março	Lote D	Lote O	Lote L	Lote C	
2015	março	Lote G				
	agosto	Lote L	Lote M	Lote M		
2016	março					
	agosto					
2017	março	Lote E Lote H	Lote L			
2018	março	Lote M	Lote P			
2019	março	Lote E Lote I	Lote O		Lote D	
2020	março	Lote F				
	agosto		Lote C		Lote E	
2021	março	Lote N				
	agosto		Lote B			
2022	março	Lote Q				
	agosto				Lote F	
2023	março	Lote P				
	agosto		Lote A		Lote N	
2024	março	Lote U				
	agosto		Lote E			
2025	março	Lote V				
	agosto		Lote F			
Total fases do empreendimento em relação a cada área		22	15	7	7	5

³ Segundo consta do contrato de re-ratificação de fls. 412 e seguintes, as áreas denominadas PORTO PARALELA, constituída das matrículas n.º 8.996, 8.909 e 3.758, do CRI do 7º Ofício de Salvador e a área PIATÃ PARQUE, descrita na matrícula n.º 36.066, pertencem à empresa FB&A CONSTRUÇÕES LTDA. A área denominada HORTOVILLE, descrita na matrícula N.º 14.751, pertence à SARAIBA e à empresa FB&A EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA. COUTO, Assinado digitalmente em 25/07

ANEXO VI							
Ao termo de acordo e compromisso datado de 08/02/07							
Fluxo de repasse sem redução de ruas							
Ano	Greenville	Jaguaribe Sul	Piatã Parque*	Colina de Piatã*	Porto Paralela*	Total	Acumulado
2008	3.938.652	3.052.629	66.834	0	1.940.249	8.998.364	8.998.364
2009	8.591.852	5.168.166	354.949	0	3.439.264	17.554.230	26.552.595
2010	5.767.495	7.238.702	550.639	0	3.686.393	17.288.230	43.840.824
2011	21.127.707	10.085.394	2.203.497	0	12.600.821	46.017.418	89.858.243
2012	28.103.645	11.162.870	1.982.217	308.453	11.101.776	52.658.960	142.517.203
2013	5.109.922	12.774.513	2.007.807	489.430	6.052.313	26.433.985	168.951.187
2014	12.701.052	14.110.778	409.243	670.407	0	27.891.479	196.842.667
2015	14.558.882	12.714.635	2.009.380	1.521.377	0	30.834.274	227.676.941
2016	11.804.783	10.692.979	483.459	1.340.400	0	24.321.621	251.998.562
2017	14.551.978	16.154.961	1.833.610	1.159.423	0	33.659.972	285.658.534
2018	17.578.937	15.904.103	1.717.629	0	0	35.200.668	320.859.203
2019	11.654.611	17.776.512	0	308.453	0	29.739.576	350.598.779
2020	21.198.817	18.276.005	0	309.606	0	39.784.428	390.383.207
2021	14.156.237	20.315.143	0	466.370	0	34.937.750	425.320.957
2022	21.055.586	20.799.525	0	1.469.029	0	43.324.140	468.645.097
2023	12.748.558	18.775.091	0	1.581.535	0	33.105.184	501.750.281
2024	12.677.778	20.555.396	0	327.484	0	33.560.659	535.310.940
2025	12.512.921	17.875.325	0	1.322.417	0	31.710.663	567.021.603
2026	10.491.096	18.089.980	0	621.444	0	29.202.521	596.224.124
2027	8.286.295	13.802.118	0	1.633	0	22.090.047	618.314.171
2028	7.264.608	10.524.425	0	0	0	17.789.033	636.103.204
2029	16.975	8.417.727	0	0	0	8.434.701	644.537.905
2030	0	4.726.494	0	0	0	4.726.494	649.264.399
2031	0	2.168.861	0	0	0	2.168.861	651.433.260

3. OBS. Fluxo sem contemplar a compensação do adiantamento de R\$ 60.000.000,00, estabelecido na cláusula décima.
4. ANEXO VI, à fl. 193, indicando o valor acumulado com redução de ruas;
5. ANEXO VII, à fl. 194, com o cronograma de construção da infraestrutura e memorial descritivo;
6. ANEXO VIII indicando o preço por metro quadrado de lotes a serem transferidos à AGRA em pagamento das obras de infra-estrutura na hipótese de rescisão do contrato de parceria.
7. ANEXOS IX e X, às fls. 198/199 com plantas das áreas vinculadas aos projetos e ao TAC;
8. ANEXO XI, à fl. 200, fazendo referência à documentação dos imóveis;

9. Termo de Acordo de Compromisso de fls. 201 a 213, datado de 13/02/2007, de um lado, as empresas Patrimonial Saraíba Ltda e F.B.&A., ambas denominadas em conjunto de SARAÍBA e de outro lado a empresa TENELA EMPREENDIMENTOS S/A, denominada de empreendedora, acompanhado dos seguintes anexos:

9.1) ANEXO III, às fls. 215/225, rubricado pelas partes, sem data, denominado de Minuta de Compromisso de Venda e Compra e outros Pactos, onde se verifica que para efeitos do percentual de 14,5%, sobre o valor do V.G.V, derivado da alienação a terceiros da totalidade das unidades autônomas, as partes estimam que o valor geral corresponderá a \$ (reais), **o espaço pontilhado, destinado ao valor foi deixado em branco.**

9.2) ANEXO III, à fl. 227, denominado de quadro resumo de utilização de imóveis Biribeira.

9.3) Anexo III, à fl. 228, com o seguinte quadro:

ANEXO III			
Ao termo de acordo e compromisso firmado em 13/06/07			
Quadro resumo de utilização dos imóveis			
	Biribeira	Trobogy	Total
Área disponibilizada FATOR (m2)	69.545,19	56.778,82	126.324,01
Coefficiente de aproveitamento	2,07	2,01	-
Área construída privativa (m2)	153.977,32	123.803,52	277.780,84
Preço por m2	2.500,00	2.500,00	-
VGv bruto (R\$)	384.943.300,00	309.508.800,00	694.452.100,00
Percentual Saraíba	14,50%	14,50%	-
Valor Saraíba (R\$)	55.816.778,50	44.878.776,00	100.595.544,50

9.4) Documento de fls. 408, datado de 26/10/2008, dando conta de que o empreendimento aqui referido não prosperou e que os ajustes resultaram desfeito.

9.5) Termo de re-ratificação de fls. 412/417, datado de 18/04/2007, de um lado as empresas Patrimonial Saraíba Ltda, FB&A Empreendimentos Imobiliários S/A, FB&A Construções Ltda e de outro lado a empresa AGRA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A, ABYARA PLANEJAMENTO IMOBILIÁRIO S/A, MINTAKA INCORPORAÇÕES LTDA, que re-ratificam o termo datado de 08/02/2007, quanto à propriedade das áreas indicadas no TAC datado de 08/02/2007 e indicam o pagamento de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), correspondentes a uma das parcelas do adiantamento em favor da SARAÍBA, a ser compensado nas parcelas do preço dos compromissos de compra e venda, relativos às glebas, lotes ou áreas que virem a ser devidos à SARAÍBA, conforme previsto na cláusula 10 do TAC aditado.

9.6) Certidão de matrícula dos imóveis de fls. 472/494;

9.7) Contrato de mútuo de fls. 496/498, tendo como mutuante a empresa PATRIMONIAL VENTURE S/A e mutuária PATRIMONIAL SARAÍBA LTDA, no valor de R\$ 990.000,00, datado de 18 de dezembro de 2007. Além deste contrato constam os de fls. 499/501, com a mesma natureza e mesmas partes.

Construtora. Exemplo disto foi o que ocorreu com a empresa Tenela que desistiu do empreendimento. Em não havendo contrato de compra e venda em relação às áreas ainda não contempladas com lançamento imobiliário, à Construtora foi previsto a possibilidade de desistir do empreendimento e isto resulta do fato de se estar diante de compromisso de fazer e não de contrato de compra e venda, cuja natureza da obrigação é de dar.

Das expressões “*a utilização dos imóveis será precedida, sempre, da assinatura individualizada de compromissos de compra e venda nos quais cada um dos empreendimentos serão edificadas...*”, a conclusão que se extrai, levando em consideração os demais aspectos e fins do contrato, em especial os preceitos contidos no ANEXO II, à fl. 115, que se reportam diretamente ao item 2.1 acima transcrito, é de que por meio do instrumento de fls. 83/108, a autuada não estava vendendo imóveis e realizando receitas, e sim entabulando ajustes na expectativa de vendas e receitas futuras, tanto que os aludidos documentos falam em:

- a) “meta a ser alcançada” (item 2.3 - fl. 88);
- b) “os compromissos de compra e venda referidos nesta cláusula deverão ser firmados” (item 2.4 – fl. 88);
- c) “o valor estimado do lote ou gleba no qual o EMPREENDIMENTO será realizado” (item 2.8, letra “h” - fl. 91);
- d) “valor calculado com base na estimativa de venda” (item 2.8, letra “i” - fl. 91);
- e) “o Fluxo de repasses estabelece os valores estimados anuais a que a SARAÍBA receberá em decorrência da venda de cada um dos empreendimentos” (item 2.10 - fl. 91);
- f) a SARAÍBA fará jus a acréscimo no preço na hipótese de incremento de percentual do preço tomando por base o preço estimado de venda por metro quadrado constante do Anexo IV” (item 3.1 - fls. 91/92);
- g) As EMPREENDEDORAS se comprometem a construir nos IMÓVEIS arcando com os custos necessários (item 4.1 - fl. 92);
- h) Caso o presente contrato venha a ser rescindido na forma da Cláusula Oitava, infra, sem que tenha sido executado todo o PROGRAMA DE EMPREENDIMENTOS, as EMPREENDEDORAS serão ressarcidas dos custos de execução de obras de infra-estrutura pertinente às áreas ou glebas não utilizadas na execução dos EMPREENDIMENTOS” (item 4.4 - fl. 93);
- i) As contratantes desenvolverão o melhor dos esforços para adquirirem, no todo ou em parte áreas que serão agregadas aos imóveis em questão (itens 5.1. e 5.4 - fl. 94);
- j) As partes arcarão com os custos de projetos e execução das obras de infraestrutura, na seguinte proporção: EMPREENDEDORAS 50%; SARAÍBA 50% (item 5.5 – fl. 95);
- k) Obrigações da SARAÍBA: a) manter sob sua propriedade os IMÓVEIS (item 7.1 – fl. 98);
- l) Ainda em decorrência da rescisão, não serão devidas a qualquer das partes indenizações de qualquer espécie, exceção feita à compensação, que será

devida pela SARAÍBA às EMPREENDEDORAS, relativa à execução, em sua inteireza, das obras de infra-estrutura sobre os IMÓVEIS, conforme Cláusula 4.4. supra." (item 8.3 – fl. 100).

m) Por fim, para encerrar os exemplos, a cláusula 10.1 (fl. 102) prevê adiantamentos a serem realizados pelas Empreendedoras à Impugnante, deixando claro que se tratam de mútuos sujeitos a atualização pela variação do INCC e que deverão ser quitados possivelmente mediante compensação com valor devido à Impugnante em função de eventual aquisição de lotes ou glebas de terrenos; (ver também item 5.14 – fl. 355).

Se a autuada tinha a obrigação de manter sob sua propriedade os imóveis, conforme previsto no item 7.1, à fl. 98, bem como a obrigação de, quando do lançamento do empreendimento, em relação a cada área, firmar contrato de compromisso de compra e venda, cujo modelo, rubricado pelas partes, integra o anexo II do contrato (fl. 115), à toda evidência, o Termo de Acordo e Compromisso datado de 08/02/2007 não caracteriza contrato de compra e venda e sim ajuste firmado entre as partes objetivando, desenvolverem esforços para, nas próximas duas décadas, viabilizarem o lançamento de empreendimentos nas propriedades indicadas.

Em empreendimentos da magnitude e com as peculiaridades destacadas nestes autos é normal que as partes façam projetos estabelecendo metas e estimando receitas. Isto, contudo, não quer dizer que tais expectativas irão se efetivar e que, de imediato, importam em realização de receitas que devam ser oferecidas à tributação. É preciso distinguir receita decorrente de atividade empresarial, ainda que com vencimento futuro, de expectativa de receita. A estimativa do que a empresa acredita receber nos próximos 20 anos, se os empreendimentos se efetivarem, não pode ser considerado receita que enseje tributação antes que ela se efetive.

Deixo consignado que não divirjo do entendimento de que nos contratos particulares de compra e venda de imóveis, quer se refiram a transações inerentes ao objeto social da empresa, quer integram o ativo imobilizado, conforme previsto, respectivamente, nos artigos 410 e 421 do Regulamento do Imposto de Renda, os resultados devem ser oferecidos à tributação. Igualmente, não se discute que à luz dos artigos 413⁴ e 421 do citado Regulamento, no caso do recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.

No entanto, no caso dos autos, não se trata de situações previstas nestes dispositivos e sim de acordos onde cada parte assumiu obrigações de fazer para viabilizar o lançamento de empreendimentos quando então seriam assinados os contratos de compra e venda cujo modelo integra o ANEXO II (fl. 115). No caso dos artigos aqui citados, efetivada a venda, já se sabe o preço, a unidade vendida e a obrigação do comprador em efetuar o pagamento. Em tal situação, se não entregue a coisa, caso existente, o interessado pode promover execução nos termos do artigo 461 do CPC⁵, ou reclamar perdas e danos. Por outro

⁴ Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 29):

⁵ Art. 461. Na ação que tenha por objeto o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer, o juiz concederá a tutela específica da obrigação ou, se procedente o pedido, determinará providências que assegurem o resultado prático equivalente ao do adimplemento. (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

lado, se o comprador não efetuar o pagamento, ao vendedor assiste a prerrogativa de promover a execução para receber o que lhe é devido.

Nesta linha, concretizado negócio de a compra e venda, o vendedor tem o direito de exigir o preço. Trata-se de direito que não depende de outras condições que dizem respeito à essência do negócio. No entanto, a situação dos autos é outra. **Os Termos de Acordo e Compromissos – TAC firmados entre a proprietária dos terrenos e as empresas empreendedoras não conferem à proprietária dos terrenos o direito de exigir qualquer valor a título de execução dos mencionados instrumentos.** No caso, não se tem direito constituído ao recebimento de determinado valor e sim um termo de acordo e compromisso com a finalidade de colocar imóveis à disposição das Construtoras para estas desenvolverem estudos de mercado, elaborarem projetos arquitetônicos, obterem aprovação perante os órgãos competentes e, uma vez aprovados os projetos, procederem execução e comercialização dos mesmos. Somente na hipótese dos projetos resultarem exitosos (construção, comercialização e recebimento) é que adviria à proprietária dos terrenos o direito de receber percentual sobre vendas das unidades imobiliárias.

No caso, as Construtoras não têm obrigações de realizarem pagamentos sobre as vendas estimadas e a proprietária dos terrenos não tinha e não tem o direito de exigir daquelas a execução dos projetos, que dirá cobrar os valores estimados a título de vendas futuras, que podem ou não se efetivarem. Tanto é assim uma das Construtoras não manteve interesse em prosseguir com o projeto sem que fosse conferido à proprietária o direito de exigir qualquer pagamento. Assim o é porque não se tratava de contrato de compra e venda onde esta resulta consumada e a receita é considerada ganha.

Renda passível de tributação é aquela que representa “disponibilidade adquirida”. Esta disponibilidade, à luz do artigo 43 do CTN, pode ser econômica ou jurídica, mas deve ser adquirida. Se não for disponibilidade adquirida, isto é, algo que juridicamente ingressou no patrimônio do contribuinte, não se pode falar renda.

No caso dos autos, enquanto não se efetivar fato do qual decorra o direito à proprietária das áreas de exigir determinado valor sobre as vendas das unidades que serão lançadas e que hão de ser comercializadas, não se pode falar em aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Tal tese resultaria na presunção de um direito cujos elementos essenciais a sua caracterização (lançamento, construção do empreendimento, comercialização e recebimento das unidades que virão a ser vendidas) ainda não se materializaram.

No mais, se a mera celebração dos TAC correspondessem a uma compra e venda perfeita e acabada, a execução, ou não, dos empreendimentos não poderia ter relevância para a proprietária ter direito ao recebimento do preço dos terrenos. Em um contrato de compra e venda, o risco de não existir o empreendimento só poderia ser do empreendedor-comprador do terreno, não sendo oponível ao vendedor, uma vez que este já estaria amparado por um negócio jurídico perfeito e acabado.

Na sessão que se realizou no mês de março, quando o processo saiu com vista, o ilustre Conselheiro Frederico questionou-me especificamente em relação ao item 2.10 do contrato (fl. 91), que assim dispõe:

§ 1o A obrigação somente se converterá em perdas e danos se o autor o requerer ou se impossível a tutela específica ou a obtenção do resultado prático correspondente. (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

"2.10. O FLUXO DE REPASSES estabelece os valores estimados anuais que a SARAIBA receberá em decorrência da venda de lote(s), gleba(s) ou área(s) integrantes dos IMÓVEIS, que serviram à execução de cada um dos EMPREENDIMENTOS."

Das expressões "valores estimados" e "área(s) integrantes dos IMÓVEIS que serviram à execução de cada um dos EMPREENDIMENTOS" decorre a conclusão que tal cláusula não está divorciada da previsão contida no item 2.1, isto é, se não firmado o contrato relacionado a cada empreendimento previsto para as próximas décadas, não se pode falar em obrigação de pagar. Em outras palavras, enquanto não firmado, de forma individualizada, o contrato relacionado a cada empreendimento se está diante de obrigação de fazer, com possibilidade de arrependimento, sem previsão de multa.

Conforme destaquei quando da disponibilização e leitura da minuta de voto, "o item 2.11. do Termo de Acordo e Compromisso (fl. 91), dispõe que o fluxo de repasses estabelece valores estimados anuais a que a Saraíba receberá em decorrência da venda de lote(s), gleba(s) ou área(s) integrantes dos imóveis. Esta cláusula, ao usar o verbo receberá (futuro do presente), seguido do complemento "decorrente da venda" deixa claro que o Termo de Acordo e Compromisso não gera direito a recebimento por parte da Saraíba. Seu direito, ou melhor, o direito à receita, passará a existir quando da venda e do recebimento, tanto assim o é que há cláusula tratando, inclusive, de questões inerentes a possíveis inadimplências e retomada de imóveis.

Por outro lado, o fato da cláusula décima oitava prever que o Termo de Acordo e Compromisso (fl. 105) era firmado em caráter irrevogável e irretratável, não altera a essência do documento, conforme concluiu a autoridade autuante e o acórdão recorrido. O que são irrevogáveis e irretratáveis são os ajustes feitos entre as partes, dentre estes a possibilidade de desistência, como ocorreu em relação à TENELA, sem que qualquer valor fosse devido à proprietária.

No caso dos autos, não há o que se falar em contrato de compra e venda que preencha os requisitos dos artigos 481 e 482 do Código Civil⁶, como entendeu a autoridade autuante. O que as partes negociaram foram ajustes em que estipularam obrigações de fazer, dentre as quais cito, em relação à aquisição das áreas contíguas (cláusula quinta fl. 94), a de pagarem proporcionalmente os custos de projetos e execução das obras de infra-estrutura (item 5.5 – fl. 95, a seguir transcrito), com o propósito de viabilizarem lançamentos imobiliários até o ano de 2025, com expectativa e estimativa de valores a serem auferidos até o ano de 2031, caso as unidades fossem vendidas dentro das metas idealizadas pelos empreendedores.

"5.5. As partes arcarão com os custos de projeto e execução de obras de infra-estrutura, inclusive as relativas às Áreas contíguas da Saraíba, observada a seguinte proporcionalidade:

- a) EMPREENDEDORAS 50%;*
- b) SARAÍBA 50%"*

⁶ Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

A demonstrar, ainda, que o Termo de Acordo e Compromisso de fls. 83/108 não envolvia a realização de uma venda, como previsto nos artigos 481 e 482 do Código Civil, está o Anexo II, do aludido termo prevendo:

- a) que as partes estimam um valor global de venda – VGV de R\$... (... reais), na data de .../..... (item “a” da cláusula 2.1 – fl. 116).

Observo que os espaços pontilhados encontram-se em branco, o que demonstra que somente será possível estimar o VGV quando do lançamento de cada empreendimento. Antes disto não se sabe sequer as características e quantidade de unidades a serem construídas e comercializadas e a que valor.

- b) A OUTORGADA COMPRADORA elaborará a tabela inicial de vendas (item 2.2.1 – fl. 116).

No Termo de Acordo e Compromisso as Construtoras interessadas são identificadas como EMPREENDEDORAS. Somente neste segundo instrumento, a ser firmado quando de cada lançamento, é que aparece o termo Outorgada Compradora, fato que, conjugado com as demais circunstâncias dos autos, corrobora com a conclusão de que o instrumento de fls. 83/108, denominado de Termo de Compromisso e Ajuste, não se trata de contrato capaz de caracterizar compra e venda de imóvel. Se fosse contrato de compra e venda dele adviria o direito da proprietária de reclamar o preço e das alegadas compradoras de “registrar tal custo”.

- c) A outorgante vendedora tem conhecimento de que iniciadas as vendas podem ocorrer inadimplência que afetam o fluxo de recebimento das parcelas (item 2.2.4 – fl. 117).

Da análise da cláusula 2.1 do Termo de Acordo e Compromisso, com as cláusulas do Anexo II, de fls. 115/125, fica evidente que as partes fizeram um contrato estabelecendo ajustes onde estabeleceram compromissos mútuos. O Anexo II é procedimento corrente em empreendimentos imobiliários sobre grandes áreas, em especial com previsão de execução por mais de 20 anos.

À toda evidência, nestas circunstâncias, celebra-se compromisso geral, comumente chamado de “contrato guarda-chuva” onde se prevê os compromissos referentes a negócios futuros, em relação a cada área, na medida em que os empreendimentos forem lançados.

Tudo o que se disse em relação ao instrumento de fls. 83/108, aplica ao Termo de Acordo e Compromisso de fls. 201/213, datado de 13/02/2007, firmado, de um lado, as empresas Patrimonial Saraíba Ltda e F.B.&A., ambas denominadas em conjunto de SARAÍBA e de outro a empresa TENELA EMPREENDIMENTOS S/A, denominada de empreendedora, agregando, todavia, o detalhe de que dita Construtora entendeu em não realizar o empreendimento, fato que está a ratificar que os alegados Termos de Acordo e Compromisso não continham requisitos para caracterizarem uma compra e venda, pois se assim fosse, mesmo não efetivando os empreendimentos, como foi o caso da TENELA, ditos bens já estariam a integrar o ativo das empreendedoras e caberia à Saraíba reclamar o preço.

Em síntese, conforme destaca a doutrina, “para o direito tributário, a renda realizada é aquela que já entrou na titularidade do contribuinte, em caráter definitivo, sem se

submeter a qualquer condição ou evento de acontecimento incerto⁷”. Neste contexto, a renda não é algo meramente potencial, mas sim efetivo, de onde se tira parte dela para pagar o tributo devido.

Ademais, necessário que se compreenda que não se está dizendo que os recursos que a recorrente vier a receber em face de cada empreendimento, estão livres de tributação. São valores sujeitos à tributação na época e na forma apropriadas.

Em face do exposto, neste ponto acolho os recursos manuseados nos processos acima indicados para: a) excluir da base de cálculo do IRPJ e da contribuição social o valor de R\$ 752.127,814,50, referente ao fato gerador de 31/12/2007; b) excluir da base de cálculo da exigência do PIS e da Cofins os valores de R\$ 651.433.260,00, referente a fato gerador do mês de fevereiro de 2007 e de R\$ 100.695.554,50, referente a fato gerador em junho de 2007.

III - Da omissão de receita em face o não reconhecimento do contrato de mútuo no valor de R\$ 1.132.000,00, no ano de 2007.

Conforme consta à fl. 55 do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalizada contabilizou a débito da conta contábil CAIXA os valores de R\$ 990.000,00 em 31/11/2007 e R\$ 142.000,00, em 18/12/2007. A empresa foi intimada para que comprovasse o recebimento dos valores, sem que tivesse respondido.

Na impugnação destacou que firmou contratos de mútuo com a Patrimonial Venture S. A., também controlada por Carlos Seabra Suarez, e que os valores foram transferidos em moeda, pois, àquela época, o trânsito de valores em conta corrente gerava a incidência de CPMF.

Ao analisar o mérito em relação a este ponto, o acórdão recorrido observou:

“Dos contratos juntados verifica-se que o primeiro, no valor de R\$990.000,00, é datado de 18 de dezembro de 2007 e, o segundo, no valor de R\$142.000,00, de 30 de novembro de 2007.

Os registros do Livro Razão, juntados pela Contribuinte, apresentam débitos na conta Caixa com histórico “valor de contrato de mútuo nesta data” e valores de R\$990.000,00 e R\$142.000,00 nas datas de 30 de novembro e 18 de dezembro, respectivamente (fls. 503/504)

A constatação deixa evidente que os contratos não dão sustentação nenhuma ao alegado, pois um débito de R\$990.000,00 não pode ter suporte em um mútuo de R\$142.000,00. Tudo indica que os contratos foram elaborados posteriormente, apenas para justificar os registros contábeis a débito de Caixa, mas houve um sério equívoco na questão das datas em que eles foram firmados, havendo uma troca de datas. Obviamente isto não ocorreria se os valores fossem oriundos desses contratos, pois que somente após sua assinatura é que os valores seriam liberados.

Pois bem, além dos fundamentos acima mencionados, em que pese os valores em questão estarem registrados tanto na contabilidade da empresa recorrente e, igualmente, poderem aparecer na Declaração de Imposto de Renda do alegado mutuante, tenho

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Disponibilidade Econômica de Rendas e Proventos, Princípio da Realização da Renda e Princípio da Capacidade Contributiva. In. Direito Tributário Contemporâneo. Estudos em Homenagem a Luciano Amaro. Ed. Saraiva. 2013, pág. 293.

entendimento de que, em contrato de mútuo, há necessidade de prova material do ingresso de recursos. Registro contábil não é critério material da exigência de tributo e, também, não comprova despesa. Na verdade, sua validade haverá de estar condicionada à materialidade do fato que registra.

Da natureza das atividades da empresa

Se em relação aos pontos até aqui examinados, inerentes às negociações com as empresas AGRA e TENELA, que indicavam, respectivamente, fatos geradores em 08/02/2007 e 13/06/2007, nos valores de R\$ 651.433.260,00 e R\$ 100.695.554,50, a essência da controvérsia tinha como elemento essencial questões inerentes à realização de receita e renda tributáveis, doravante, a questão fica relacionada a dois pontos:

- a) a incidência de PIS e de Cofins sobre o valor de R\$ 14.960.345,79 correspondente à venda de terreno com fato gerador em 31/12/2007 (fl. 04 do processo nº 10580.726442/2011-11 e fl. 05 do processo 10580.726443/2011-65) e b) item
- b) exclusão indevida do lucro líquido do valor de R\$6.233.918,48, relativo à venda de terreno cujo preço seria recebido em outro momento e cuja tributação teria sido diferida em função da incidência do artigo 421 do RIR/99 que permite, nas vendas de bens do ativo permanente, o reconhecimento do lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração (item 04 do auto de infração do processo principal).

Como a fiscalização imputou à Contribuinte à condição de “compra e venda de imóveis”, o terreno deveria estar registrado, nos dizeres da autoridade fiscal, no ativo circulante, como estoque, impedindo assim a incidência do artigo 421 e determinando a tributação imediata.

Conforme destacado à fl. 1204 do acórdão recorrido, “a Impugnante, contudo, junta cópia do LALUR do ano-calendário de 2008, que apresenta a adição do valor glosado ao lucro real daquele ano, alegando que, no máximo, poderia o caso ser tratado como postergação.

Segundo o acórdão recorrido, no que concerne à postergação, todavia, tem razão a Impugnante. Trata-se de um caso clássico de postergação, que deve observar o prescrito no Parecer Normativo COSIT nº 2/96. É de se notar, contudo, que, conforme cópia da DIPJ/2009 (fls 1108/1138), a Patrimonial Saraíba Ltda registrou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2008, período em que operou a adição do valor correspondente à postergação.

O item 9 do citado Parecer Normativo é claro quanto ao caso específico:

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos

encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores.⁸

Quanto à mutação patrimonial da recorrente, às fls. 40 e 41 dos autos, a autoridade fiscal elaborou o seguinte quadro:

Demonstrativo das Mutações do Estoque de Imóveis (imobilizado)						
Anos-calendário	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Terrenos	24.148.681,56	28.416.836,21	30.535.107,10	34.499.240,76	29.143.521,67	47.570.720,25
Edifícios e Construções	9.156.952,44	3.401.446,22	3.524.779,33	3.183.028,63	3.653.155,36	4.247.138,57
Total	33.305.634,00	31.818.282,43	34.059.886,43	37.682.269,39	32.796.637,03	51.817.903,82
Anos-calendário	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Terrenos	47.876.768,31	46.975.757,44	45.411.841,37	45.549.990,58	45.469.990,58	9.291.306,23
Edifícios e Construções	3.508.028,63	1.332.440,00	1.562.940,00	1.891.068,00	2.305.498,00	2.135.818,00

Dados extraídos das telas das DIPJs

Demonstrativo de vendas de imóveis 1996-1997						
Anos-calendário	1996	1997	1998	1999	2002	2001
Terrenos	65.000,00	1.336.856,45	6.332.785,88	462.851,38	308.986,51	851.249,66
Edifícios e Construções	59.682,92	0	3.791.787,41	425.505,45	50.042,64	230.689,24
Anos-calendário	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Terrenos	14.979.064,49	9.624.177,00	0,00	10.143.821,54	241.750,00	14.960.345,79
Edifícios e Construções	2.887.376,98	3.271.000,05	0,00	190.261,37	84.840,00	2.720.761,52

Dados extraídos das telas das DIPJs

Diante dos quadros acima, a fiscalização entendeu que “desde o seu funcionamento a empresa comercializa imóveis”, o que resulta “comprovado que a atividade da empresa é a compra e venda de imóveis (atividade imobiliária), devido à habitualidade de operações de compra e venda, conforme se verifica no seu balanço patrimonial em 31 de dezembro de cada ano-calendário”.

Neste contexto, conforme quadro acima, a fiscalizada registrou receita de venda de terrenos no valor de R\$ 14.960.345,79, declarando como alienação do imobilizado, valor este que, em relação à exclusão recebida, também foi incluído na base de cálculo das exigências, conforme quadro abaixo que extraio da fl. 42 do TFV do processo principal:

Adquirentes	Valor	Posição
Vendas Declaradas como Alienações de Imobilizado	14.960.345,79	Excluído no LR (parte)
Venda de Lotes à TENELA Empreendimentos S/A	100.695.554,50	Não contabilizado e não declarado
Venda de Lotes à AGRA Empreendimentos S/A	651.433.260,00	Não contabilizado e não declarado
Total da Receita Auferida	761.089.160,29	

Demonstrativo copiado da fl. 42 do TFV

O acórdão da DRJ, à fl. 1.185, identificando os anos-calendário mais significativos apurou os seguintes dados:

⁸ Se a autoridade fiscal entendeu por bem lançar o valor acima indicado no ano de 2007, reconhecendo que o mesmo já havia sido lançado em 2008, a providência que se impunha, para manter a lógica, era recompor a apuração do lucro em relação ao ano-calendário de 2008, sob pena de se tributar duas vezes a mesma grandeza de valor.

a) ano-calendário	(b) Reorganizações societárias e alienações para coligadas ou controladas (Impugnação)	c) Receita Total de vendas de imóveis	(d) Vendas para Terceiros [(c) – (b)]
1998	3.422.600,00	6.332.785,88	2.910.185,88
2002	3.041.897,31	14.979.064,49	11.937.167,18
2003	850.035,84	9.624.177,00	8.774.141,16
2004	2.321.656,07	0,00	0,00

Diante da alegação de reorganizações societárias e da dação ou venda de imóveis para pagar dívidas, ainda destaca textualmente:

“Por outro lado, o motivo do negócio, quando não expresso e determinante para as condições da avença, é irrelevante ao direito. Assim, se ao vender a Empresa pretendia pagar dívidas, ou aplicar os valores recebidos na manutenção do seu objeto social, trata-se de fator externo ao contrato em si, cuja causa é a obtenção do preço, pela alienante, e a aquisição do bem, pela adquirente.

Para fins de negócios jurídicos, o motivo é relevante apenas no que toca ao erro ou ignorância ou à nulidade.”

Correto os argumentos acima destacados quando dizem que os motivos são irrelevantes ao negócio jurídico. No entanto, é preciso ter o cuidado quanto à situação de que não se está tratando de motivos para verificar a validade do negócio em si, e sim a natureza das atividades da empresa. Para esta finalidade os motivos são relevantes. Por exemplo, não é o fato de a empresa fazer reorganização societária, ou vender um dois ou dez imóveis cada ano-calendário, para poder fazer frente aos seus custos, incluindo a manutenção e melhoria destes próprios imóveis, que irão transformar a natureza da empresa de administradora de bens para atividade imobiliária⁹.

Para efeitos de tributação do PIS e da Cofins, bem como a identificação do objeto da empresa, estando consignado no contrato social que ela se destina à administração de seus bens e diante do fato de que ditos imóveis encontram-se registrado no ativo imobilizado, é necessário que se identifique a natureza destes bens (se efetivamente pertencentes ao ativo ou se mercadoria da proprietária).

Ninguém que tenha por objeto a compra e venda de imóveis adquire um bem desta natureza e mantém por 05 (cinco) ou 10 (dez) anos imóvel sem colocá-lo à venda. Se assim procede, à toda evidência, este bem não se caracteriza como mercadoria, pois **“mercadoria é aquilo que está à venda, que se constitui objeto de comércio”¹⁰**.

⁹ Em relação a este ponto, qual seja, a definição da natureza das atividades da empresa, tendo por norte apenas as mutações registradas em 31 de dezembro de cada ano, sem se ater às circunstâncias que envolvem cada caso, quais sejam, imóveis entregues em pagamentos de dívidas, reorganizações societárias e consideração apenas do valor contábil, não se caracteriza em elemento seguro à definição das atividades da empresa.

¹⁰ Para que um bem móvel seja caracterizado por mercadoria, é necessário evidenciar sua finalidade de venda ou revenda. Deste modo, a qualidade que distingue o bem móvel da mercadoria se consubstancia no propósito — “destinação comercial”.

Entretanto, insta salientar que um bem de uso próprio (ex: carro) não se enquadra como mercadoria. Quando vendido à terceiro por seu proprietário, não faz nascer a obrigação de pagar o ICMS; afinal, o tributo só incide quando o objeto da operação se tratar de mercadoria, na acepção técnica da palavra. Situação diversa quando esse

A escritura pública de fls. 472/479, firmada no ano de 1996, que trata da constituição da recorrente, identifica incontáveis imóveis que naquela ocasião foram destinados à integralização do capital social. Dentre estes constata-se, a título de exemplo, a identificação de parte da Fazenda Biribeira; área de terreno remanescente, desmembrada da Fazenda Biribeira; área Porto Paralela 1 (matrícula 8910), áreas remanescentes da Fazenda Itapoá (matrícula 8909); área de terreno remanescente da Fazenda Jaguaribe (matrícula 2257) etc. Não há nos autos cópias das matrículas referentes às áreas negociadas. Todavia, pela denominação e localização não se tem elemento para infirmar as informações dadas pela recorrente mencionando, desde o procedimento fiscal, que a origem das citadas áreas remontavam ao ano de 1996, quando da celebração da escritura aqui referida.¹¹

Constatedei, também, que o imóvel descrito na matrícula 14.751, aberta no ano de 2000, sendo 50% pertence à recorrente, é oriunda de outras matrículas. Todavia, em 2000 o referido imóvel já pertencia, em condomínio, à recorrente e foi contabilizado como sendo parte do imobilizado.

Os mapas existentes nos autos dão conta de que a recorrente possuía grande quantidade de imóveis, todos contabilizados em seu ativo. Durante o procedimento fiscal fiscalizada informou que tais propriedades eram oriundas dos fatos indicados na escritura firmada em 1996. Em momento algum a autoridade fiscal descreveu qualquer fato capaz de infirmar tal alegação, isto é, demonstrar que neste período a autuada tinha efetuado lançamento imobiliário destinado à comercialização, situação por meio da qual ditos bens passariam a se caracterizar como mercadorias.

O simples fato de empresa, que por longo tempo mantém centenas de imóveis em seu imobilizado, vir a vender parte destes no decorrer do tempo, em espaço superior a uma década, não se constitui em elemento suficiente para dizer que esta tem por objeto social a compra e venda de imóveis. Na empresa que tem por objeto social a compra e venda de imóveis estes são considerados mercadorias e, para que assim o sejam, devem estar à venda, pois do contrário mercadoria não são.

Um computador, por exemplo, se exposto à venda, é mercadoria. No entanto, se este mesmo equipamento, em vez de estar exposto à venda, integra os bens que compõem o ativo da empresa, não se caracteriza como mercadoria.

Quando da sessão de julgamento, a douta maioria do Colegiado não me acompanhou entendendo, dentre outras razões, que o adiantamento contido na cláusula décima está a caracterizar efetivo contrato de compra e venda. Neste sentido, transcrevo a citada cláusula:

CLÁUSULA DÉCIMA – ADIANTAMENTO:

10.1 As EMPREENDEDORAS adiantarão em favor da SARAÍBA o valor de R\$ 60.000.000,00 (sessenta milhões de reais), em moeda corrente e legal do País, o qual será corrigido mediante variação do INCC (Índice Nacional da Construção Civil) e será compensado nas parcelas do preço do(s)

carro é comprado e revendido por uma loja especializada. Fato que caracteriza a operação mercantil, ensejando, portanto a tributação por via de ICMS.

¹¹ Em momento algum a fiscalizada fez qualquer afirmação em contrário quanto à informação que lhe trouxe a fiscalizada.

Documento assinado digitalmente em 25/07/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 25/07/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 13/08/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES

compromisso(s) de compra e venda, relativo(s) às glebas, lotes ou áreas que integram os IMÓVEIS, que vier(em) a ser devido(s) à SARAÍBA, observando-se para a aludida compensação, o percentual de 50% (cinquenta por cento) de cada uma das parcelas até a completa liquidação do valor adiantado, observando o disposto na cláusula 1.2. in fine.

....

10.3 Se do exame da documentação contemplada a ser apresentada pela SARAÍBA, resultar não ser possível às EMPREENDEDORAS efetuar a aquisição sempre boa, firme e valiosa, e a destinar os imóveis aos EMPREENDIMENTOS, ficará resolvido, de pleno direito, este negócio, na parte pertinente ao imóvel cuja aquisição não puder ser efetuada, devendo, então, a SARAÍBA restituir, na proporção do VGV a ser gerado pelo imóvel recusado, a importância que tiver recebido a título de adiantamento na forma da Cláusula Décima das EMPREENDEDORAS, em 3 (três) dias contados da solicitação formal a ser feita pelas EMPREENDEDORAS.

Em que pese o entendimento da douta maioria, tenho que o adiantamento do valor indicado na cláusula décima não descaracteriza a essência do negócio cujo objeto está descrito na cláusula segunda. O julgador deve avaliar o caso tendo por norte o comportamento do homem médio, isto é, o que normalmente esperar diante de determinada situação. No caso, em que a recorrente estava disponibilizando inúmeras áreas para que as construtoras, ao longo de duas décadas, implantassem empreendimentos imobiliários que, se viabilizados, resultariam na assinatura de contratos cujos modelos constam dos autos e recebimento de determinado percentual sobre as vendas materializadas, ilógico imaginar que não exigissem um valor inicial, não como pagamento das áreas, até porque ainda não tinham sido vendidas, mas sim por terem abdicado de oferecerem ditas áreas a outros interessados, possibilitando que o empreendimento idealizado se tornasse realidade.

Em resumo,

Acerca das questões aqui examinadas, meu voto, parcialmente vencido, pode ser resumido com a seguinte proposta de ementa que tinha redigido:

IMPOSTO DE RENDA. CRITÉRIO MATERIAL. AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA QUE SE REALIZA COM ELEVAÇÃO PATRIMONIAL DE VALORES, BENS OU DIREITOS.

1. A renda e os proventos implicam, necessariamente, uma aquisição. Esta aquisição corresponde a algo que se acrescente, que aumenta a patrimonialidade anterior. Assim, só a aquisição que corresponde a um aumento da disponibilidade econômica ou jurídica está sujeita à incidência do imposto de renda.

2. Para o direito tributário, a renda realizada é aquela que já entrou na titularidade do contribuinte, em caráter definitivo, sem se submeter a qualquer condição ou evento de acontecimento incerto. Neste contexto, a renda não é algo meramente potencial, mas sim efetivo, de onde se tira parte dela para pagar o tributo devido.

3. Assim, quem possui contrato por meio do qual uma construtora assumiu obrigação de fazer e, posteriormente, alcançar determinado percentual do

produto das vendas dos imóveis a serem construídos, está em condições de vir a possuir renda no futuro, mas não possui renda adquirida.

4. No contrato por meio do qual a construtora se obrigou estudar a viabilidade dos empreendimentos, obter as licenças necessárias e fazer o lançamento, de forma gradual, tem-se obrigação de fazer. A obrigação de dar, no caso concreto, só se consumará com a assinatura da minuta prevista no anexo II, acompanhada do lançamento e comercialização de cada uma das fases do empreendimento, ocasião em que se verificará, pelo recebimento de valores, o aumento do patrimônio da recorrente.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. CONTRATO DE MÚTUO. INEXISTÊNCIA DE PROVA MATERIAL DA TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS. CONTABILIDADE DA MUTUÁRIA E MUTUANTE REGISTRANDO AS TRANSAÇÕES. ALEGAÇÃO DE QUE OS REGISTROS CONTÁBEIS FAZEM PROVA EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. ANÁLISE DOS FATOS À LUZ DO DIREITO.

5. A contabilidade é ato formal que tem por finalidade registrar fatos ou atos ocorridos no mundo real. O registro contábil, por si só, não se constitui em elemento suficiente para determinar o critério material do fato gerador. Não será a circunstância de a contabilidade registrar determinada despesa, pagamento, receita, empréstimo ou ingresso de valor que estes fatos resultam materializados. O pagamento, a despesa, o mútuo e a receita não são ficções jurídicas e sim fatos que se materializam na realidade da vida. Assim, os registros contábeis, que são atos formais, devem se fazer acompanhados de provas da materialidade do evento que registram.

6. Por entender que registro contábil não é critério material da exigência de tributo e, também, não comprova receita, ingresso de valores ou despesa, para que se admita o ingresso de valores a partir de contrato de mútuo este deve se fazer acompanhado da materialidade do repasse dos valores do mutuante à mutuária ou de elementos de provas que permitam ao julgador, diante de seu exame, resultar convencido do repasse dos valores, situação que não existe no caso concreto, motivo pelo qual, neste ponto, não acolho o recurso voluntário.

PIS e COFINS. DISCUSSÃO QUANTO À FINALIDADE DA EMPRESA CUJO CONTRATO SOCIAL INDICA TRATAR-SE DE ADMINISTRADORA DE IMÓVEIS E OS BENS ENCONTRAM-SE REGISTRADOS NO ATIVO IMOBILIZADO POR LONGO TEMPO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

7. Ninguém que tenha por objeto social a compra e venda de imóveis adquire um bem desta natureza e mantém por 05 (cinco) ou 10 (dez) anos imóvel sem colocá-lo à venda. Se assim procede, à toda evidência, este bem não se caracteriza como mercadoria, pois “mercadoria é aquilo que está à venda, que se constitui objeto de comércio”.

8. Os mapas existentes nos autos e a escritura pública de constituição dão conta de que a recorrente possuía grande quantidade de imóveis, todos contabilizados em seu ativo. Durante o procedimento fiscal a fiscalizada informou que tais propriedades eram oriundas dos fatos indicados na escritura firmada em 1996. Em momento algum a autoridade fiscal descreveu

qualquer fato capaz de infirmar tal informação, isto é, demonstrar que neste período a autuada tinha efetuado lançamento imobiliário destinado à comercialização, situação por meio da qual ditos bens passariam a se caracterizar como mercadorias.

9. O fato de a empresa, que por longo tempo mantém centenas de imóveis em seu imobilizado, vir a vender parte destes no decorrer de uma década não se constitui em elemento suficiente para dizer que esta tem por objeto social a compra e venda de imóveis. Na empresa que tem por objeto social a compra e venda de imóveis estes são considerados mercadorias e, para que assim o sejam, devem estar à venda, pois do contrário mercadoria não são.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário mantendo a exigência fiscal somente em relação ao item 02 da infração correspondente ao processo nº 10580.726441/2011-76.

assinado digitalmente

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Redator- Designado

Presto meus respeitos ao Ilustre Relator pela proficiência com que conduziu seu entendimento no bem fundamentado voto. Entretanto, no que se refere à exigência mantida pela decisão recorrida, ousou divergir das conclusões por ele emanadas no que se refere aos itens 001 (omissão de receitas decorrentes da venda de imóveis: R\$ 662.666.491,59) e 004 (diferimento indevido na tributação do ganho obtido na venda de imóvel: R\$ 6.233.918,48) do Auto de Infração.

Em primeiro lugar, cabe definir objetivamente a atividade exercida pela recorrente.

Pela descrição dos fatos contida no Termo de Verificação, parece-me claro que a interessada exerce com habitualidade a atividade de compra e venda de imóveis.

Tanto a planilha denominada “Mutações de Estoque de Imóveis” como o “Demonstrativo de Venda de Imóveis” indicam a realização de operações de compra em venda em valores significativos desde o ano-calendário de 1996.

Pelo exame desses indicadores constata-se que a interessada, entre os anos-calendário de 2000 e 2007, auferiu receita da ordem de dezenas de milhões de reais frente a uma receita de R\$ 200.000,00; aproximadamente, com administração de imóveis.

Ao contrário do alegado, e conforme Quadro indicativo no bojo do voto condutor do acórdão hostilizado, mostra-se relevante o volume de operações com terceiros relativamente àquelas realizadas com coligadas e controladas.

Assim, os valores recebidos em decorrência dessas operações constituem-se em receita operacional de vendas e não estão sujeitos à apuração de ganhos de capital. Mostra-se equivocado o procedimento do sujeito passivo em registrar no ativo permanente os imóveis em questão. O correto seria considerá-los como integrantes do estoque, no ativo circulante.

Definido que a compra e venda de imóveis é atividade principal da recorrente, não se justifica a aplicabilidade ao caso do diferimento estabelecido no art. 421 do RIR/99.

Especificamente no que se refere à exclusão indevida do valor de R\$ 6.233.918,48 ocorrida em 2007, a questão transcende o até aqui exposto, pois esse montante foi adicionado ao resultado no ano-calendário seguinte. Tratar-se-ia, em tese, de simples postergação do imposto devido.

Entretanto, conforme informação trazida aos autos pela decisão recorrida, a cópia da DIPJ correspondente ao ano-calendário de 2008 indica a apuração de prejuízo fiscal nesse período, não tendo ocorrido o pagamento posterior de imposto que caracterizaria a postergação.

Por esse motivo, entendo que a autuação deve ser mantida quanto a esse item.

No que se refere à omissão de receitas decorrente da venda de imóveis, o cerne da questão é a definição da natureza jurídica dos Termos de Acordo e Compromisso (TAC). Nesse ponto, a análise do tema foi muito bem conduzida pela decisão recorrida, motivo pelo qual adotarei aqui pontos de vista lá explanados.

Preliminarmente, tendo como base o art. 117 do CTN, na existência de cláusulas condicionais suspensivas no contrato sob exame, o negócio jurídico a que ele se refere só se considera perfeito e acabado quando implementada tal condição.

Além disso, a eficácia do contrato de compra e venda de imóveis não se vincula necessariamente à entrega do bem, bastando a formalização do compromisso numa promessa de compra e venda, desde que esse instrumento contenha os requisitos essenciais do contrato principal, nos termos do art. 462, do Código Civil de 2002, exceto por óbvio quanto à forma.

Lembrando que para efeitos tributários a legislação não faz distinção entre a promessa de compra e venda e o contrato formal dessa natureza, a análise dos TACs indica a existência dos elementos essenciais de que trata o parágrafo anterior.

A recorrente manifesta interesse em alienar os imóveis e as incorporadoras em adquiri-los. A interessada também admite receber o preço em moeda corrente nas condições lá estabelecidas. Por fim, os imóveis estão perfeitamente identificados. Assim, identificadas as partes capazes, o objeto e a forma de recebimento do preço. Em termos formais, o TAC se enquadraria no conceito de contrato preliminar de promessa de compra e venda de imóveis.

Quanto ao conteúdo, um fato crucial é o dispositivo contido na Lei dos condomínios e incorporações (4.591/64) que ao tratar das obrigações do incorporador estabelece a necessidade de apresentação, nos Órgãos competentes, do título de propriedade do terreno ou promessa de compra e venda, para dar início aos procedimentos formais da incorporação.

Como poderiam as denominadas empreendedoras adotar os procedimentos necessários à incorporação sem que fossem proprietárias dos imóveis? Tendo em vista que já houve a aprovação de alguns loteamentos pela Prefeitura, essa condição teria sido suprida.

Não procede a arguição da necessidade de celebração dos compromissos de compra posteriores para o desenvolvimento do projeto. Conforme bem esclarecido pela decisão recorrida, o contrato preliminar não transfere propriedade, apenas acorda a sua transferência com a assinatura do contrato de compra e venda, no caso de promessa, ou seja, o acerto é para a assinatura do contrato principal.

Ainda de acordo com o acórdão questionado, a interessada se compromete a assinar os contratos principais, uma vez elaborados os projetos e antes de apresentados para a aprovação da Prefeitura (cláusula 2.4), vinculando o recebimento do preço à venda das unidades autônomas. Assim, só não será assinado o contrato de compra e venda, caso se concretizem determinadas condições, de maneira geral pelo descumprimento do estabelecido no contrato preliminar. Trata-se de condição resolutória, e não suspensiva,

Prossegue o voto condutor salientando que a previsão da cláusula não altera em nada a característica do contrato. É mais seguro às partes que, antes de realizar a obra, seja assinado o contrato transferindo a propriedade, embora seja permitida a juntada, no memorial de incorporação, de promessa de compra e venda devidamente registrada no respectivo registro de imóveis.

Para sustentar a impossibilidade dos TACs estabelecerem um compromisso de compra e venda, a recorrente afirma que teriam por objeto apenas disponibilizar acesso aos terrenos para que houvesse uma associação entre as empreendedoras e a recorrente com vistas ao aproveitamento dos imóveis. Nessa questão, o próprio contrato milita contra esse argumento ao prever que o instrumento não implicaria na constituição ou associação entre as partes, que agiriam de forma independente.

Outro questionamento nessa linha dirige-se à suposta inexistência de valores devidos pelas empreendedoras à recorrente até que fossem celebrados os compromissos de compra e venda com terceiros. Não concordo pois parece-me claro que o Anexo IV do TAC estabelece os valores a serem pagos. Lembrando que este voto sustenta tratar-se de promessa de compra e venda, as cláusulas rescisórias tem natureza resolutória sem impacto na ocorrência do fato gerador, ou seja, efetivadas as condições celebrar-se-iam os contratos de compra e venda.

Sob essa mesma ótica, também não procede o argumento de que o fluxo de repasses representaria uma mera estimativa. Conforme bem registrado pela decisão recorrida, embora não haja o compromisso de pagar o fluxo de repasses, há o compromisso de pagar pela compra do lote ou gleba em que for erguido o empreendimento. Como as previsões contratuais de não execução de alguma incorporação são resolutórias, para efeitos de ocorrência do fato gerador todos os empreendimentos compõem a base de cálculo pelo valor previsto no Anexo IV, representando o preço efetivo atribuído a cada lote.

Ainda que a recorrente sustente que os valores recebidos em adiantamento têm natureza de mútuo, meu entendimento consolidou-se no sentido de que se referem a um percentual do denominado VGV, nos termos estabelecidos no Anexo IV do TAC. Em outras palavras, trata-se de adiantamento do valor de venda o que pode ser corroborado pelo dispositivo contratual estabelecendo a devolução do adiantamento relativamente aos empreendimentos em relação aos quais os terrenos não puderem ser adquiridos pelas empreendedoras.

Os demais argumentos de defesa envolvendo as cláusulas rescisórias não desqualificam o até aqui exposto, pois envolvem as circunstâncias naturais de um compromisso preliminar pelo qual as partes se comprometem a formalizar um contrato de compra e venda sob determinadas condições. Ratifico que tal situação não tem qualquer impacto sobre a ocorrência do fato gerador tributário eis que, cumpridas as condições, a assinatura do contrato de compra e venda é obrigatória, não deixando dúvida quanto à validade e aos efeitos da promessa de compra e venda desde quando pactuada.

De todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de negar provimento ao recurso.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Redator-Designado

Processo nº 10580.726441/2011-76
Acórdão n.º **1402-001.664**

S1-C4T2
Fl. 40

CÓPIA