



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

Processo nº 10580.726442/2011-11
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.774 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
AL-TEIX PATRIMONIAL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Demonstrado nos autos que os contratos formalizados pelo sujeito passivo com terceiros tem a natureza de promessa de compra e venda preliminar, aplicam-se a eles os efeitos tributários do contrato de compra e venda de imóveis.

ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDAS A PRAZO. APROPRIAÇÃO DA RECEITA.

A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação. Acatada a possibilidade de diferimento do lucro tributável de acordo com o percentual da receita efetivamente recebida, a base de cálculo da contribuição será essa mesma receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a base tributável ao valor de R\$ 60.000.000,00; para o fato gerador 08/02/2007, e R\$ 7.629.856,39 para o fato gerador 13/06/2007.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente o Conselheiro Marco Rogério Borges.

Relatório

Trata o presente de auto de infração para cobrança da Cofins referente a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2007 no montante de R\$ 127.502.674,53; aí incluídos multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

A autuação é decorrente dos mesmos fatos tidos como infração do IRPJ e da CSLL e autuados no processo 10580.726441/2011-76.

No que interessa a este processo, de acordo com o Termo de Verificação (TV), comum a todas as exigências, a interessada ao longo dos anos exerceu com habitualidade operações de compra e venda de imóveis. Sendo assim, a venda de ativos imobiliários não poderia ser tida como eventual e caberia o levantamento das vendas efetuadas para submetê-las à tributação do PIS e da Cofins.

Ainda segundo o TV, a interessada formalizou Termos de Acordo e Compromisso (TACs) com diversas empresas pelo qual foram por ela disponibilizados lotes para construção de empreendimentos, operações essas que pelas suas características representaram autêntica compra e venda, cabendo a tributação dos valores envolvidos como receita de vendas.

Em impugnação, a interessada apresenta vastos argumentos para defender a inexistência de operação de compra e venda. Aduz que alguns imóveis não lhe pertenceriam e portanto não poderia ser incluídos no procedimento. Sustenta que, mesmo na hipótese de serem operações de compra e venda, por se tratar de bens do ativo permanente vendidos a prazo, deveria ter sido utilizada a sistemática de apuração do art. 421, do RIR/99. Por fim, acrescenta que, mesmo que fossem tidos como bens do circulante, caberia o diferimento do lucro nos termos do art. 413, do RIR/99.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 15-031.006 acolhendo parcialmente o pleito no que se refere ao argumento de que alguns dos imóveis pertenceriam a terceiros, não cabendo à recorrente o ganho na alienação a eles referente.

Cientificada, a interessada recorreu a esta Corte, ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Relator

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

Essa autuação tem origem nos mesmos fatos tratados nos autos do processo 10580.726441/2011-76 referente ao IRPJ e à CSLL que teve deferimento parcial na análise da peça impugnatória pela DRJ e, julgado o recurso voluntário neste colegiado, foi prolatado o Acórdão 1402-001.664 pelo qual foi-lhe negado provimento.

O recurso voluntário aqui interposto segue a mesma linha do formalizado naqueles autos. Sendo assim, a decisão lá prolatada consubstanciada no Acórdão 1402-001.664 aplica-se aqui em sua quase integralidade. Em relação ao recurso de ofício, o relator assim se pronunciou:

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.

[...]

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

Pela relação de causa e efeito que une as duas autuações, conduzo meu voto na mesma linha e nego provimento ao recurso de ofício.

No que se refere ao recurso voluntário o colegiado entendeu que caberia manter a exigência em relação à parcela da autuação não exonerada pela instância de piso. O relator foi vencido nessa parte e o voto vencedor assim se manifestou:

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 considera-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.

Da mesma forma que em relação ao recurso de ofício, pela relação de causa e efeito que une as duas autuações, voto por negar provimento ao recurso voluntário, exceto em relação às razões de defesa acatadas no julgamento dos embargos de declaração contra a decisão supra transcrita, o que será analisado a seguir.

Antes disso, importa ressaltar a matéria que está sob exame neste estágio processual. Isso porque a natureza das operações que implicaram na autuação não está mais em litígio, sendo agora incontroverso que representam compra e venda de imóveis.

O próprio voto vencedor prolatado na Resolução 1402-000.357 deixa isso claro ao registrar (destaques acrescido):

[...]

Quando do julgamento do acórdão embargado, este colegiado firmou entendimento de que a operação de que tratava os TAC referiam-se a operações de compra e venda, tendo sido, inclusive, recebido parcela do preço acordado. A esse respeito, destaco excerto da decisão embargada:

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.

[...]

Sendo assim, não cabe mais suscitar que os valores recebidos em adiantamento têm natureza de mútuo. São parcelas do preço recebido pela venda dos imóveis e como tal serão tratadas

A interessada apresentou embargos de declaração contra o Acórdão 1402-001.664. O recurso foi admitido em relação a duas questões. A primeira delas refere-se à venda do apartamento localizado no Edifício Phileto Sobrinho. Nessa matéria, ainda que o julgamento tenha sido convertido em diligência, o voto vencido enfrentou a questão – de forma não contestada no voto vencedor – nos termos que ora ratifico:

No que se refere ao apartamento, o registro da venda do bem (R\$ 344.000,00) consta no Livro Razão da recorrente como pertencente a ela. A alegação de que houve um equívoco e que, na verdade, o imóvel seria de propriedade da empresa Haya Empreendimentos e Participações Ltda. (ligada à recorrente) veio acompanhada apenas de um instrumento particular de cessão de direitos aquisitivos de imóvel, pelo qual esses direitos são cedidos à Bahiamaq Locação de Máquinas e Equipamentos Ltda, sem qualquer registro em cartório.

Também não foi apresentado qualquer documento que demonstrasse a suposta dívida da interessada com a adquirente do bem, dívida essa que teria sido quitada no momento da alienação.

A partir do instante em que o sujeito passivo contesta o próprio registro contábil seria de se esperar uma preocupação maior em apresentar provas robustas de suas alegações.

Não foi o que ocorreu. A decisão recorrida já havia deixado claro que o instrumento particular não seria suficiente nesse sentido e alertou para a necessidade de que fosse comprovada a propriedade do imóvel por instrumento hábil.

Mesmo assim, a recorrente limitou-se a ratificar que o documento em questão demonstraria o alegado.

Nega-se provimento ao recurso nessa questão

Os embargos de declaração também foram admitidos quanto à aplicabilidade do art. 413 do RIR/99 na apuração do valor tributável. Nessa matéria, diversamente da proposta do relator que manifestou-se pela não aceitação do pleito por desobediência aos procedimentos estabelecidos no dispositivo em questão, prevaleceu no colegiado o entendimento de que não seria razoável exigir da interessada, convencida da inexistência da operação de venda de imóveis, que cumprisse tais requisitos.

Sendo assim o julgamento foi convertido em diligência nos seguintes termos:

[...]

a) a autoridade fiscal incumbida da realização da diligência fiscal deverá intimar o contribuinte para que esse demonstre, nos termos do art. 413 do RIR/99, a parcela de lucro que poderia ser diferida nos anos-calendário referentes a presente exigência (2007 e 2008);

b) considerando-se que o contribuinte, por meio de seu patrono, alegou que “tendo em vista a evolução do negócio acertado, os imóveis sobre os quais foram exercidas as opções de compra foram transferidos a subsidiárias da Embargante, que a substituíram como parte do TAC e ofereceram à tributação os ganhos auferidos com a negociação dos imóveis”, deverá ainda o contribuinte demonstrar quais as receitas referentes a tais negócios foram reconhecidas e oferecidas à tributação nos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011, ainda que por meio de suas subsidiárias.

[...]

Cumprida a solicitação, inclusive com manifestação da recorrente, retornaram os autos para julgamento.

Nesse ponto foi prolatado o Acórdão 1402-002.773 com reconhecimento da possibilidade de diferimento do lucro conforme estabelecido no art. 413, do RIR/99 e, por consequência, ajuste da base de cálculo.

Cabe agora avaliar as implicações daquela decisão no lançamento sob exame.

A Lei nº 10.833/2003 que regulamenta a cobrança não cumulativa da Cofins estabelece em seu art. 8º (destaque acrescido):

[...]

Art. 8º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

[...]

Mostra-se indubitável, portanto, que o critério de diferimento do lucro aplicável ao IRPJ, conforme decidido no Acórdão 1402-002.773, também é aplicável na apuração da Cofins.

Sendo assim, o cálculo da contribuição deve incidir sobre as receitas efetivamente recebidas. No ano-calendário de 2007, a interessada recebeu pagamentos referentes ao TAC com a Agra (R\$ 60.000.000,00) em 08/02/2007 e com a Tenela (R\$ 7.629.856,39) em 13/06/2007; sendo esses os valores que devem ser mantidos na base tributável.

No que tange à receita decorrente da venda dos imóveis situados no Parque Biribeira e Palm Springs, sustenta a recorrente que não deveria ser tributada pela Cofins, por serem bens do ativo permanente.

Tal questão foi dirimida no bojo do Acórdão 1402-001.664 onde se manifestou entendimento de que a empresa exercia atividade imobiliária com habitualidade e, portanto, a venda dos imóveis em questão seria receita operacional:

[...]

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 considera-los como integrantes do estoque, no ativo circulante.

[...]

Nesses termos, deve ser mantida a base tributável de R\$ 9.269.000,00 em 31/12/2007.

Importa ressaltar que, pela relação de causa e efeito que une este processo ao de nº 10580.726441/2011-76 tal questão mostra-se superada, pois a matéria sob exame naqueles autos, já em sede de embargos de declaração, limita-se à sistemática de aplicação do art. 413, do RIR/99, para efeito de diferimento do lucro tributável.

De todo o exposto, em resumo, ratificando a manutenção da base tributável de R\$ 9.269.000,00 em 31/12/2007; conduzo meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a base tributável a R\$ 60.000.000,00 para o fato gerador 08/02/2007 e R\$ 7.629.856,39 para o fato gerador 13/06/2007.

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto