



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

**Processo n°** 10825.721324/2011-04  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1101-001.230 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2014  
**Matéria** OMISSÃO DE RECEITA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MARTHA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

FRAUDE. DOCUMENTO ELABORADO DURANTE AÇÃO FISCAL. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. LAUDO PERICIAL. Ilidida por laudo pericial a premissa da autuação quanto à falsidade de documentos por suposta elaboração concomitantemente ao procedimento fiscal, é de se reconhecer a validade jurídica do consórcio formado, aplicando-lhe o disposto no Parecer Normativo CST n. 15, de 23/07/1984 (DOU 26/07/1984) e na Instrução Normativa RFB n. 1.199, de 14 de outubro de 2011.

LOTEAMENTO IMOBILIÁRIO. CONSÓRCIO DE EMPRESAS. REPARTIÇÃO DE RECEITAS. A pessoa jurídica executora de loteamento em terra alheia submeterá à tributação sua receita operacional, assim considerada sua participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual convencionado entre as partes. Em consequência, o titular da terra loteada submeterá à tributação a receita operacional que correspondem ao percentual que lhe compete nas vendas das unidades imobiliárias, tal como convencionado entre as partes.

Tendo sido corrigido o equívoco contábil de registrar a totalidade das receitas auferidas pelo empreendimento imobiliário, mediante a correta declaração do percentual que lhe cabia e tendo havido recolhimento dos tributos tempestivamente, inexistente qualquer diferença a ser exigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

*(documento assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Paulo Reynaldo Becari e Antônio Lisboa Cardoso.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício interposto pela E. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – DRJ/RPO que cancelou a exigência de crédito tributário referente ao **IRPJ** (R\$ 258.635,90); à **CSLL** (R\$ 149.347,49), à **COFINS** (R\$ 414.854,12); ao **PIS** (R\$ 89.884,94), abrangendo os anos-calendários 2006 a 2008, cifras essas que contemplam apenas o principal *sub examen*, sendo que as autuações em causa também encerram exigências de multa de ofício (75%) e juros moratórios à taxa SELIC.

Como consta no Termo de Verificação Fiscal, ao analisar os livros contábeis apresentados pela Contribuinte, a d. Fiscalização constatou que as receitas contabilizadas eram bem maiores que aquelas declaradas nas DIPJs referentes aos anos-calendários de 2006 a 2008.

Intimada, a Fiscalizada esclareceu que a divergência decorria da existência de um **consórcio** entre ela e as empresas ASSUÃ CONSTRUÇÕES ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA. e H AIDAR PAVIMENTAÇÃO E OBRAS LTDA., nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei n. 6.404/76, **tendo a receita desse consórcio imobiliário sido tributada em cada consorciada proporcionalmente à sua participação no negócio.**

Os demais aspectos fáticos foram bem delineados pelo minucioso relatório da E. DRJ/POR, parcialmente reproduzido a seguir, *verbis*:

*“Verificou a autoridade autuante que as únicas referências na contabilidade do contribuinte ao referido consórcio constavam da conta 421006-9 - Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas, integrante do grupo Custo de Mercadorias, Produtos e Serviços, que nos anos-calendário de 2007 e 2008 continha lançamentos com valores vultosos, cujos históricos eram: ‘Assuã Construções Engenharia e Comércio Ltda, rateio referente instrumento particular de formação de consórcio empresarial, conforme demonstrativo’ e ‘H. Aidar Pavimentação e Obras Ltda, rateio referente instrumento particular de formação de consórcio empresarial, conforme demonstrativo’. **Portanto, essas operações estavam registradas na contabilidade como custo.***

*Em seguida, o contribuinte foi intimado a comprovar a existência do consórcio. Em resposta, **apresentou Instrumento Particular de Formação de Consórcio, datado de 15/09/2006,- no qual consta que o CONSÓRCIO M/A2, composto pelas empresas MARTHA, ASSUA e H AIDAR, tem por objetivo implantar um empreendimento imobiliário em terreno de propriedade da primeira, cabendo às duas últimas os gastos necessários à implantação. A MARTHA é a empresa líder do consórcio, tendo ela participação de 50% no resultado do empreendimento, enquanto os outros 50% cabem às outras consorciadas, a serem rateados de acordo com seus interesses. As consorciadas se comprometem a abrir uma conta corrente bancária em nome do consórcio exclusivamente para depositar as receitas decorrentes do resultado do empreendimento, até que fossem rateadas entre elas.***

***O contribuinte apresentou, ainda, planilha mensal de recebimentos, intitulada ESTORIL V - PARCELAS RECEBIDAS, relacionando, por lote, os valores recebidos e os valores rateados para cada participante do consórcio.***

*Tendo em vista a referência, no Instrumento Particular de Formação de Consórcio, a um Termo de Ajuste de Conduta, o contribuinte foi intimado a apresentar esse documento. Atendendo à intimação, o contribuinte apresentou o referido documento, datado de 01/06/2006, por meio do qual são excluídos do consórcio 53 lotes de terreno, que são atribuídos aos sucessores dos sócios da MARTHA.*

*Constatou a autoridade autuante que, nos anos de 2006, 2007 e 2008, constava da planilha de recebimentos que coube à MARTHA, respectivamente, 20%, 30,81% e 48,26% das receitas auferidas, fato esse que contraria a previsão no instrumento de formação do consórcio de que sua parte corresponderia a 50%. **Na DIPJ apresentada pelo contribuinte foram informadas receitas que correspondem ao montante indicado na planilha de recebimentos.***

*Além disso, constatou-se que apenas parte das receitas recebidas ingressaram na conta bancária cuja abertura é prevista no Instrumento Particular de Formação de Consórcio.*

*Intimada a prestar esclarecimentos adicionais sobre o CONSÓRCIO M/A2, a MARTHA apresentou, além dos documentos já referidos, os seguintes: 1- Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis, datado de 05/11/2004; 2- **Termo de Ajuste de Conduta n° 02, datado de 05/11/2008;***

3- Termo de Ajuste de Conduta n° 03, datado de 05/03/2009.

O Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis justificava a já mencionada exclusão de 53 lotes do consórcio, prevista no Termo de Ajuste de Conduta n° 1, pois previa um percentual de participação das empresas no resultado do empreendimento diferente do constante do Instrumento Particular de Formação de Consórcio, fixando 58% para a MARTHA e 42% para as outras empresas. Desse mesmo instrumento constam regras que, segundo alega a MARTHA, justificariam o rateio das receitas por percentuais diferentes dos constantes do Instrumento Particular de Formação de Consórcio.

No Termo de Ajuste de Conduta n° 02 foi efetuada a partilha do estoque de unidades comuns, tendo a autoridade autuante constatado desproporção entre o número de lotes atribuído a cada uma das empresas e os percentuais de participação no resultado previstos no Instrumento Particular de Formação de Consórcio. Quanto a essa divergência, informou o contribuinte que a distribuição levou em conta o percentual em metros quadrados, já que os lotes tinham metragens diferentes.

A propósito da escrituração de todas as receitas do consórcio pela MARTHA e da escrituração dos repasses às outras consorciadas como custos, o contribuinte informou que a Instrução Normativa SRF n° 834/2008 é posterior à formação do consórcio e que sua escrituração foi regularmente efetuada nos termos das normas anteriores.

**As empresas ASSUÃ e H AIDAR, intimadas a prestar esclarecimentos, confirmaram as mesmas informações já prestadas pela MARTHA acerca do rateio de valores, informando que parte dos valores foi recebida por meio de conta corrente e parte via caixa, diretamente dos adquirentes dos lotes.**

Ao compulsar os documentos apresentados pelo contribuinte no curso da ação fiscal, constatou a autoridade autuante que o Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis, datado de 05/11/2004, faz expressa referência à matrícula n° 85.786, relativa ao imóvel no qual foi implantado o empreendimento que deu causa à formação do consórcio. Ocorre que a referida matrícula, conforme certidão fornecida pelo Registro de Imóveis, somente foi aberta em 05/09/2005. Diante disso, **concluiu a autoridade autuante que o referido Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis foi elaborada em data posterior, e não em 05/11/2004, data nele indicada.**

**Em virtude dessa incompatibilidade de datas, a autoridade autuante considerou o Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis inidôneo para o fim a que foi apresentado, razão pela qual subsistiram sem respostas as questões**

*levantadas pela fiscalização acerca da existência do consórcio. Como consequência, também foi reputado inidôneo o Instrumento de Formação de Consórcio, datado de 15/09/2006, tendo em vista que:*

*“1)- Sua cláusula 01.1 é que prevê a implantação do empreendimento. Porém, ele é posterior à venda dos primeiros lotes, o que, conforme informação da fiscalizada, ocorreu em 31/08/2008;*

*2)- Sua cláusula 06.2 prevê o depósito do resultado do empreendimento em conta corrente aberta exclusivamente para esse fim, o que não foi cumprido;*

*3)- Foram excluídos vários lotes do consórcio, através de ajuste de conduta, inclusive com data anterior à formação do consórcio, sem explicação;*

*4)- Sua cláusula 06.01 prevê a participação das consorciadas no RESULTADO do empreendimento, porém, o que foi rateado foi RECEITA;*

*5)- Sua cláusula 06.01 prevê o rateio do resultado do empreendimento em 50% para a fiscalizada e 50% para as construtoras. Nos anos de 2006, 2007 e 2008, foram atribuídos para a fiscalizada, apenas 20,00%, 30,81% e 48,26%, respectivamente, da receita recebida em decorrência do empreendimento.”*

*Baseada nessas razões, a autoridade autuante desconsiderou, para efeitos fiscais, a existência do consórcio, submetendo à tributação na MARTHA a totalidade das receitas recebidas, tese ratificada por sua escrita contábil. Sobre os créditos tributários apurados foi aplicada multa qualificada (150%), em virtude da constatação de que o Contrato de Promessa de Promuta de Imóveis foi lavrado em data posterior à que nele consta, caracterizando indício de que o documento foi elaborado após o início da ação fiscal, a fim de adequar a escrita contábil e fiscal do contribuinte ao instrumento de formação do consórcio, fato esse que, acaso aceito, reduziria consideravelmente seu ônus tributário.*

*Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 355-404, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:*

*[...]*

*Quanto à multa qualificada (150%), alega o impugnante que não foi especificado na autuação qual dos arts. da Lei nº 4.502/1964, a que faz referência o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, foi utilizado como fundamento para sua aplicação. Cabe à autoridade administrativa o ônus da prova da ocorrência de conduta dolosa a autorizar a*

*aplicação de multa qualificada, sendo descabida a utilização de suposições, ilações ou presunções para tanto, conforme reconhece a jurisprudência administrativa. A própria autoridade autuante confessa em seu Termo que apoiou a constituição do crédito tributário em indício de que um determinado documento foi elaborado após o início da ação fiscal, e com base nessa suposta evidência imputou a penalidade exasperada. A desconstituição desse indício pelo laudo pericial compromete a manutenção da exigência em seu todo, inclusive da multa qualificada.*

*Por fim, pelo o impugnante que suas alegações sejam acolhidas, a fim de que seja determinada a improcedência das exações e da qualificação da multa.” (fls. 954/961, sem grifos no original)*

Ao analisar o feito, a E. DRJ/RPO julgou **procedente a impugnação** por reconhecer que (i) a premissa da r. autoridade autuante – existência de indícios de que o **“Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis”** teria sido elaborado em período concomitante ao procedimento fiscal, com o único viés de sanar os questionamentos suscitados – teria sido ilidida pelo Laudo Pericial apresentado pela Impugnante; e (ii) os fatos narrados no próprio Termo de Verificação Fiscal, associados aos outros documentos apresentados nos autos, corroboram a alegação da Fiscalizada de que o Consórcio efetivamente existiu, na esteira do Parecer Normativo CST n. 15/1984.

Assim, seriam insubsistentes as presunções da Fiscalização quanto à omissão de receitas, conforme se pode extrair dos seguintes excertos, *verbis*:

*“Por fim, há que se apreciar as conseqüências dos critérios de contabilização das operações adotados pela MARTHA. Conforme relata a autoridade autuante, o **contribuinte contabilizou a totalidade das receitas decorrentes das vendas de lotes do “Estoril 5”, tendo registrado, na conta 421006-9 - Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas, integrante do grupo Custo de Mercadorias, Produtos e Serviços, lançamentos com valores vultosos, cujos históricos eram: “Assuã Construções Engenharia e Comércio Ltda, rateio referente instrumento particular de formação de consórcio empresarial, conforme demonstrativo” e “H. Aidar Pavimentação e Obras Ltda, rateio referente instrumento particular de formação de consórcio empresarial, conforme demonstrativo”. Disso se infere que o contribuinte contabilizou como custos os valores repassados a seus parceiros na implementação do loteamento “Estoril 5”.***

*Essa cláusula evidencia que as partes convencionaram escriturar cada qual a receita que lhe cabia no empreendimento. Esse, porém, não foi o critério adotado pela MARTHA. A despeito disso, cabe à autoridade administrativa, no exercício da atividade de lançamento, ater-se à **verdade material**, qualificando juridicamente os fatos, **tal como ocorridos.** Eventual equívoco na*

**contabilização dos fatos não tem o condão de alterar a respectiva natureza, vale dizer, não é o critério de contabilização adotado que determina a ocorrência ou não do fato gerador do tributo.**

Na situação versada nos autos, pelas razões acima expendidas, **ficou demonstrada a presença dos elementos fáticos necessários à aplicação do entendimento versado no Parecer Normativo CST nº 15/1984.** Diante disso, a aplicação desse entendimento não é excluída pelo critério de contabilização adotado pelo contribuinte, de modo que as receitas repassadas à ASSUÃ e à H AIDAR não podem ser atribuídas à MARTHA para lançamento dos tributos, tal como entendeu a autoridade autuante.” (fls. 968/969, grifos acrescidos).

Em razão da exoneração procedida pela E. DRJ/RPO ter ultrapassado o valor estipulado pela Portaria MF n. 03, de 03 de janeiro de 2008, foram os autos remetidos a este E. Conselho para apreciação do Recurso de Ofício, nos termos do art. 34, I do Decreto n. 70.235/72.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR:

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme se extrai do relatório acima, o presente recurso de ofício versa sobre a efetiva existência de Consórcio entre a Fiscalizada e as empresas Assuã Construções Engenharia e Comércio Ltda. e H Aidar Pavimentação e Obras Ltda. para fins de empreendimento de loteamento de imóvel de propriedade da Fiscalizada, nos termos dos artigos 278 e 279 da Lei n. 6.404/76.

Confiram-se as redações daqueles dispositivos, *verbis*:

***Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.***

***§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.***

[...]

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão: [redação vigente à época dos fatos]

Segundo apurado pela r. autoridade autuante, o Instrumento Particular de Formação de Consórcio, datado de 15/09/2006, aponta que a Fiscalizada teria 50% (cinquenta por cento) de participação nas receitas advindas da venda dos lotes do empreendimento, cabendo a outra parcela às empresas Assuã e H Aidar, na proporção a ser conveniada entre elas (fl. 55). Em relação à responsabilidade pelo empreendimento, tem-se que a execução da obra caberia exclusivamente a essas duas últimas consorciadas.

Para fins de facilitar o rateio daquelas receitas, restou acordado pelas consorciadas que seria aberta uma Conta Bancária, “em nome do consórcio exclusivamente para depositar as receitas decorrentes do resultado do empreendimento até que fossem rateadas entre as consorciadas” (fl. 55).

Diante da apuração de que a Fiscalizada teria registrado em sua contabilidade a totalidade daquelas receitas, e não apenas o percentual que lhe competia, bem como identificado o registro de vultosos custos, a Fiscalização requereu a comprovação da existência do consórcio.

Apresentados os documentos solicitados, a Fiscalização identificou que aquelas receitas anteriormente repartidas em 50% (cinquenta por cento) haviam sido percebidas pela Fiscalizada na seguinte proporção:

Receita Mensal Conforme Mapas - AC 2006							
	Total	Assuã	%	H. Aidar	%	MIC	%
Setembro	985.263,00	394.105,20	<b>40,00</b>	394.105,20	<b>40,00</b>	197.052,60	<b>20,00</b>
Outubro	690.630,95	276.252,37	<b>40,00</b>	276.252,37	<b>40,00</b>	138.126,21	<b>20,00</b>
Novembro	700.566,95	280.226,77	<b>40,00</b>	280.226,77	<b>40,00</b>	140.113,41	<b>20,00</b>
Dezembro	843.697,42	337.478,95	<b>40,00</b>	337.478,95	<b>40,00</b>	168.739,52	<b>20,00</b>
<b>TOTAL</b>	<b>3.220.158,32</b>	<b>1.288.063,29</b>	<b>40,00</b>	<b>1.288.063,29</b>	<b>40,00</b>	<b>644.031,74</b>	<b>20,00</b>

Receita Mensal Conforme Mapas - AC 2007							
	Total	Assuã	%	H. Aidar	%	MIC	%
Janeiro	973.793,63	355.927,68	<b>36,55</b>	439.902,08	<b>45,17</b>	177.963,87	<b>18,28</b>
Fevereiro	615.414,90	265.376,18	<b>43,12</b>	217.350,58	<b>35,32</b>	132.688,14	<b>21,56</b>
Março	433.640,06	192.666,24	<b>44,43</b>	144.640,64	<b>33,35</b>	96.333,18	<b>22,22</b>
Abril	246.275,49	117.720,42	<b>47,80</b>	69.694,82	<b>28,30</b>	58.860,25	<b>23,90</b>
Mai	363.191,25	145.276,48	<b>40,00</b>	145.276,48	<b>40,00</b>	72.638,29	<b>20,00</b>
Junho	145.357,91	58.143,14	<b>40,00</b>	58.143,14	<b>40,00</b>	29.071,63	<b>20,00</b>
Julho	276.990,06	110.796,00	<b>40,00</b>	110.796,00	<b>40,00</b>	55.398,06	<b>20,00</b>
Agosto	546.546,36	196.879,31	<b>36,02</b>	196.879,31	<b>36,02</b>	152.787,74	<b>27,96</b>
Setembro	296.906,72	104.182,66	<b>35,09</b>	104.182,66	<b>35,09</b>	88.541,40	<b>29,82</b>
Outubro	985.901,18	240.520,48	<b>24,40</b>	240.520,48	<b>24,40</b>	504.860,22	<b>51,21</b>
Novembro	614.882,14	132.972,83	<b>21,63</b>	132.972,83	<b>21,63</b>	348.936,48	<b>56,75</b>
Dezembro	244.047,80	96.299,09	<b>39,46</b>	96.299,09	<b>39,46</b>	51.449,62	<b>21,08</b>
<b>TOTAL</b>	<b>5.742.947,50</b>	<b>2.016.760,51</b>	<b>35,12</b>	<b>1.956.658,11</b>	<b>34,07</b>	<b>1.769.528,88</b>	<b>30,81</b>

Receita Mensal Conforme Mapas - AC 2008							
	Total	Assuã	%	H. Aidar	%	MIC	%
Janeiro	513.926,45	186.830,55	<b>36,35</b>	186.830,55	<b>36,35</b>	140.265,35	<b>27,29</b>
Fevereiro	860.872,32	187.563,90	<b>21,79</b>	443.563,90	<b>51,52</b>	229.744,52	<b>26,69</b>
Março	1.906.850,40	517.000,20	<b>27,11</b>	667.000,20	<b>34,98</b>	722.850,00	<b>37,91</b>
Abril	1.568.738,88	413.175,95	<b>26,34</b>	420.175,95	<b>26,78</b>	735.386,98	<b>46,88</b>
Mai	603.471,67	185.093,01	<b>30,67</b>	200.093,01	<b>33,16</b>	218.285,65	<b>36,17</b>
Junho	1.221.652,90	319.571,56	<b>26,16</b>	319.571,56	<b>26,16</b>	582.509,78	<b>47,68</b>
Julho	1.921.025,59	396.876,74	<b>21,79</b>	396.876,74	<b>21,79</b>	1.027.272,11	<b>56,41</b>

CÓPIA

A despeito dessa divergência no percentual inicialmente contratado, restou consolidado no Termo de Verificação Fiscal que (i) a Fiscalizada declarou em suas DIPJs aqueles montantes efetivamente recebidos por meio do Consórcio; e (ii) as demais consorciadas também receberam as diferenças dos valores acima descritos para a totalização de 100 (cem por cento) do investimento, tendo registrado essas receitas em suas respectivas contabilidades, *verbis*:

*“As construtoras Assuã Construções e Engenharia e Comércio Ltda. e H Aidar Pavimentação e Obras Ltda. foram intimadas a informar o valor da receita recebida em decorrência de suas participações no consórcio, de quem haviam recebido, se dos adquirentes dos lotes ou da fiscalizada, e se cláusula do instrumento de formação do consórcio que previa o depósito da receita obedecida.*

*As duas apresentaram a mesma resposta. **Confirmaram o recebimento de receita no montante informado pela Fiscalizada, informando que parte foi recebida através de conta corrente e parte foi recebida, via caixa, diretamente dos adquirentes dos lotes.**” (fl.59 do TVF, grifos acrescidos).*

Assim, **até aquele momento**, inexistiam dúvidas quanto (i) à efetiva existência do Consórcio entre as empresas; e aos fatos de que (ii) a Fiscalizada registrou em sua contabilidade a totalidade das receitas; e (iii) a redução do percentual de participação da Fiscalizada decorreu de Termo de Ajuste de Conduta pactuados entre as consorciadas. Acrescentou-se, ainda, que (iv) as demais consorciadas confirmaram a alegação da Fiscalizada de que, *verbis*:

*“[...] a contabilização das receitas e despesas foi regular e tempestivamente escriturada em cada uma das consorciadas em relação ao percentual de sua participação no consórcio. Da mesma forma que o recolhimento dos*

*tributos devidos, também feitos regular e tempestivamente por cada uma delas. Mas que, para satisfazer exigência da fiscalização, havia providenciado a contabilização do resultado, apresentado cópia.*

**A escrituração apresentada apenas serviu para ratificar a receita recebida e o valor rateado para cada consorciada, uma vez que não registrou os custos incorridos por cada empresa com o empreendimento.**” (fl. 59, sem grifos no original).

Diante de todos esses esclarecimentos, a própria Fiscalização reconheceu que, **“até o momento, as dúvidas levantadas pela fiscalização acerca da existência do consórcio, estavam, em tese, esclarecidas, subsistindo apenas a falta de escrituração contábil”** (fl. 59, destaquei).

Nada obstante a clareza dos documentos apresentados e o saneamento das dúvidas suscitadas, a r. autoridade autuante, ao final do procedimento, apegou-se a uma suposta fraude que teria sido perpetrada pelo sujeito passivo: o imóvel objeto do empreendimento apenas teve sua **matrícula n. 85.706 registrada em 05/09/2005**, sendo que já constava em Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis, **assinado em 05/11/2004.**

Ou seja, aquele Contrato de Promessa de Permuta – que foi apresentado pela Fiscalizada para justificar a partilha das receitas em percentuais diversos daquele previsto no Instrumento Particular de Formação do Consórcio – fazia referência a imóvel cuja a existência (registro) apenas ocorreria 1 (hum) ano **após** a data na qual aquele instrumento teria sido assinado.

**Assim, em razão da incompatibilidade entre essas datas, a Fiscalização declarou a inidoneidade desse Contrato de Promessa de Permuta “para o fim apresentado, subsistindo, sem respostas, todas as questões levantadas pela fiscalização acerca do consórcio”** (fl. 60), o que acabou por fazer com que a r. autoridade autuante concluísse que esse documento teria sido elaborado apenas quando já instalada a fiscalização, com vistas a cancelar o argumento da existência do Consórcio.

**A partir daí, culminou na conclusão da inidoneidade também de todos demais Instrumentos referentes à constituição e validade do consórcio.**

Em impugnação, a Fiscalizada reconheceu a existência da disparidade de datas, mas salientou que, *verbis*:

*“Esse documento deu forma pública aos ajustes verbais c até mesmo escrito efetuados anteriormente, alicerçados na tradição de amizade, confiança e idoneidade já demonstrada por aquelas empresas em parcerias anteriores (Estoril III, IV, ...) e iniciaram-se em meados de 2003, promovendo as parceiras construtoras o processo de retificação de área e unificação das matrículas 36.452 e 67.136, sentença homologada em 25.10.2004, que originou a matrícula 85.786, onde foi implantado o empreendimento.”* (fl. 740, grifos acrescidos).

*“Movidos pela indignação provocada em decorrência da mácula lançada em sua dignidade e honradez, submeteram o contrato impugnado (Instrumento Particular de Promessa de Permuta de Imóveis Sem Torna de Qualquer Espécie) a exames periciais tendentes a determinar o efetivo período de sua lavra.*

*Ao cabo das análises, o tradicional e renomado Instituto Del Picchia, eleito para o evento, produziu o laudo pericial cuja cópia a Impugnante aporta aos autos. (doc. 05).*

A d. DRJ/RPO verificou aquele trabalho pericial (fls. 966) e concluiu que “o perito afirma que as assinaturas avaliadas apresentam consistentes convergências com os respectivos paradigmas dos anos de 2004 a 2006, permitindo afirmar que foram apostas nesse período” (fl. 966).

E, de fato, a análise detida daquele Laudo Pericial (fls. 803/853) e de suas conclusões (fls. 813/814) importa no **inafastável** reconhecimento de que a premissa da Fiscalização – fraude no Contrato de Promessa de Permuta de Imóveis que teria sido produzido em período contemporâneo à fiscalização apenas para gerar a presunção de validade dos atos negociais – **não se sustenta**, tendo acertadamente a E. DRJ/RPO chancelado as ponderações da Fiscalizada.

Com efeito, se extrai das conclusões do Laudo Pericial o seguinte:

*“As rubricas e assinaturas, particularmente aquelas das lavras de Maria de Lourdes Martha de Pinho e Albino Gomes de Oliveira exibiram modificações morfológicas e/ou grafocinéticas significativas, as quais permitiram as seguintes determinações cronológicas:*

*1ª – as [assinaturas] questionadas oferecem consistentes convergências com os respectivos paradigmas dos anos de 2004 usque 2006, permitindo decretar sua deposição durante o período em reporte; e*

*2ª – registram discrepâncias que afastam, tecnicamente, cogitações de terem sido lavradas de 2009 adiante” (fls. 813/814, Conclusão da Perícia, destaquei).*

Por tais fundamentos, como bem sustentou a Fiscalizada em sua impugnação, inexistente aquela presunção da Fiscalização quanto à inidoneidade de todos os documentos, haja vista que, se o Contrato de Permuta de Imóveis foi assinado em algum período entre 2004 e 2006 e a Fiscalização ocorreu entre 13/09/2010 e 18/08/2011, não haveria fraude no Consórcio, *verbis*:

“Tendo o procedimento fiscal iniciado em 13/09/2010, conforme Termo de Início de fls. 65, e encerrado em 18/08/2011, obviamente resta descaracterizado qualquer indício de que o indigitado documento, no caso o Instrumento Particular de Promessa de Permuta de Imóveis de Qualquer Espécie, tenha sido forjado no curso dos trabalhos fiscais.” (746/747, grifos acrescidos).

Assim, é irretocável o posicionamento da d. DRJ/POR no sentido da ausência de “falsidade” do documento e que este visaria tão somente a validar a constituição do consórcio.

Por outro lado, como bem observado pela r. decisão *a qua*, é imprescindível considerar todas as provas existentes – até por observância ao princípio da verdade real – para assentar a repercussão jurídico-tributária da existência do Consórcio e a implementação daquele loteamento “Estoril 5”, com a eventual subsunção da situação à hipótese prevista no Parecer Normativo CST n. 15, de 23/07/1984 (DOU 26/07/1984), que assim dispõe, resumidamente:

*“Em exame a forma de tributação dos lucros auferidos por pessoa jurídica formalmente constituída para a prática de operações imobiliárias que executa empreendimento de loteamento em imóvel de propriedade de outrem – pessoa física ou jurídica – e cuja receita operacional consiste na participação proporcional no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual convencionado entre as partes. Em outras palavras, isto significa que a pessoa jurídica executora nada poderá cobrar do proprietário das terras a título de remuneração por serviços ou obras realizados. Caso venha a receber alguma remuneração, será empreiteira. Nesta última hipótese, a tributação dos resultados não se dará consoante este Parecer.*

[...]

*4.4 – Por oportuno, cabe ressaltar que a contabilidade de ambas as partes registrará tão somente o que disser a respeito a cada uma [sic]. [...]*” (destaquei)

Da leitura do Parecer Normativo acima transcrito extrai-se que a pessoa jurídica executora de loteamento em terra alheia submeterá à tributação sua receita operacional, assim considerada sua **participação proporcional** no preço de venda das unidades imobiliárias, segundo um percentual convencionado entre as partes. Em consequência, o titular da terra loteada submeterá à tributação a receita operacional que correspondem ao percentual que lhe compete nas vendas das unidades imobiliárias, tal como convencionado entre as partes.

No presente caso, já se demonstrou que aquela hipótese prevista no Parecer é exatamente a situação fática descrita pela Fiscalização e corroborada pela E. DRJ/RPO, sendo de rigor, ainda, observar que foram apresentados os seguintes documentos pela empresa Fiscalizada que comprovam a existência de sucessivos ajustes entre as consorciadas, até em

razão do longo tempo necessário à consecução do empreendimento (as tratativas iniciaram-se em 2003) e a sua complexidade, conforme atesta a relação abaixo:

- (i) Instrumento Particular de Promessa de Permuta de Imóveis Sem Torna de Qualquer Espécie; Termo de Ajuste de Conduta; Instrumento Particular de Formação de Consórcio Empresarial; Termo de Ajuste de Conduta (fls. 174/231);
- (ii) Contrato Particular de Prestação de Serviços com Dação em Pagamento firmado entre a Fiscalizada e o Sr. Jurandyr Bueno Filho Arquitetura Ltda., empresa responsável pelo planejamento do empreendimento 'Estoril 5', firmado em 15/02/2004 (fls. 777/784);
- (iii) Aditamento ao contrato do item (ii), passando a figurar como parceiras da Fiscalizada as demais empresas consorciadas, que assumiram a quitação dos honorários, firmado em 16/08/2004 (fls. 785/788);
- (iv) Declaração à Prefeitura Municipal de Bauru oferecendo imóveis (em hipoteca) como garantia pela execução dos serviços de infraestrutura do empreendimento, em 21/08/2006 (fls. 899/923);
- (v) Peças publicitárias e notícias veiculadas na imprensa local, dando ciência do empreendimento (fls. 925/943);
- (vi) Cópias de Contratos de Compromisso de Compra e Venda, firmados entre compradores e a Fiscalizada, tendo as demais consorciadas como "empresas solidárias" (fls. 263/288), firmado em 1º/07/2008.

Por toda essa documentação, resoou inequívoco à E. DRJ/POR que o empreendimento se amolda perfeitamente à hipótese prevista no Parecer Normativo CST n. 15/1984, entendimento que, aliás, **reflete o atual disposto na Instrução Normativa RFB n. 1.199**, de 14 de outubro de 2011, *verbis*:

*“Art. 2º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos dos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 1976, **respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento**, observado o disposto nos §§ 1º e 2º. § 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas ou físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.”*

Para que não restem dúvidas, cumpre reiterar que – desde o início dos esclarecimentos prestados à Fiscalização – tanto a Fiscalizada quanto as demais consorciadas **salientaram que a contabilização das receitas e despesas foi regular e tempestivamente**

*escriturada em cada uma das consorciadas em relação ao percentual de sua participação no consórcio”* (fl. 59, TVF, destaquei), fato aceito pela própria Fiscalização.

**Assim, é irretocável o entendimento da E. DRJ/RPO.**

Por último, apenas registro que as empresas consorciadas acordaram que cada uma registraria e declararia individualmente as receitas recebidas na proporção de suas participações, eis que, à época dos fatos, não estava em vigor a IN 1.199/2011, sendo que eventual equívoco na contabilidade da Fiscalizada, ao registrar a totalidade das receitas e, em contrapartida, lançar os valores repassados à Assuã e H. Adair, não tem o condão de modificar o regime jurídico previsto.

Aliás, é estreme de dúvidas que *“nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, a fiscalizada declarou os valores que lhe coube segundo a planilha de recebimentos”* (fl. 57, TVF), de modo que não houve qualquer prejuízo ao Fisco.

Diante de todas essas considerações, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício para manter o cancelamento da exigência determinado pela r. decisão recorrida.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator