



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 11080.001020/2005-94
Recurso nº 154.618 Voluntário
Matéria IRPJ e outros- Anos calendário 2000 a 2003
Acórdão nº 101-96.524
Sessão de 23 de janeiro de 2008
Recorrente Verticali Construções e Incorporações
Recorrida 1ª Turma da DRJ em Porto Alegre - RS.

ESPONTANEIDADE. Não está abrigada pela exclusão da penalidade prevista no art. 138 do CTN a entrega da declaração PAES após o início da ação fiscal.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- A CSLL, o PIS e a COFINS consideram-se incluídos no mesmo procedimento relativo ao IRPJ, independentemente de estarem mencionados no MPF.

PERMUTA DE IMÓVEIS. IN SRF Nº 107/88. O tratamento previsto na IN 107/88 pressupõe o registro contábil do imóvel recebido na permuta.

POSTERGAÇÃO- Constatado que a receita omitida num período foi oferecida à tributação em período posterior, deve ser feita a recomposição do resultado dos períodos envolvidos para verificar se ocorreu insuficiência ou postergação de tributo .

LANÇAMENTOS DECORRENTES: CSLL, PIS e COFINS. Estende-se aos lançamentos decorrentes a solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, quando tiverem as mesmas causas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Verticali Construções e Incorporações

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada pelo contribuinte, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para determinar a exclusão da matéria tributável relativa às infrações sujeitas à multa de 75%, os seguintes valores: I - Para o IRPJ do ano calendário de 2000, o montante de R\$ 6.312,00; II - Para a

[Assinatura]

[Assinatura]

①

CSLL do ano calendário de 2000, o montante de R\$ 15.780,00; III - Para o PIS e a COFINS, os seguintes valores: De janeiro a julho de 2000, R\$ 500,00; Agosto de 2000 : R\$ 50.500,00; Setembro a dezembro de 2000: 500,00; Janeiro de 2001: R\$ 23.000,00; Fevereiro de 2001: R\$ 8.654,00; Março de 2001: R\$ 122.005,00; Abril de 2001: R\$ 65.039,00; Maio de 2001 R\$ 13.060,00; Junho de 2001: R\$ 24.247,89; Julho de 2001: R\$ 11.350,00; Agosto de 2001: R\$ 27.873,00; Setembro de 2001: R\$ 46.782,00; Outubro de 2001: R\$ 885,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, JOSÉ RICARDO DA SILVA, CAIO MARCOS CÂNDIDO ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Verticali Incorporações e Construções em face da decisão que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados em autos de infração relativos a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) relativos aos anos-calendário de 2000 a 2003, cientificados ao contribuinte em 17 de fevereiro de 2005,

Por sua concisão e clareza, tomo de empréstimo o relatório contido na decisão recorrida.

“Os lançamentos foram efetuados a título de omissão de receitas nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, tendo a contribuinte adotado o regime de tributação com base no lucro real anual, no primeiro período, e com base no lucro presumido, nos demais.

O relatório fiscal detalha diversas operações em que a autuada teria agido dolosamente no intuito de (a) sonegar informações – deixando de escriturar a venda de unidades imobiliárias – e (b) realizar fraudes reiteradas – através da utilização de contratos particulares ou escrituras públicas de compra e venda de valores inferiores aos realmente praticados. Por esse proceder, foi aplicada a multa de ofício qualificada, de 150% (Lei n 9.430/96, art. 44, II).

(...)

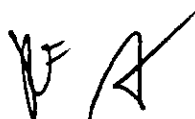
As principais teses trazidas nas impugnações são:

- a) os tributos não puderam ser pagos nos prazos legais por absoluta impossibilidade financeira; todavia, foram parcelados tempestivamente através do Paes, antes da lavratura dos autos de infração;
- b) a inclusão dos débitos no Paes permitiu a novação das dívidas através de moratória legal, suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários, na forma do art. 151, VI, do Código Tributário Nacional;
- c) além da oportuna declaração dos débitos em DIPJ, o acatamento do parcelamento e o pagamento tempestivo das parcelas tornam insubsistentes os lançamentos impugnados;
- d) as diferenças entre os valores declarados, acrescidos dos confessados no Paes, e os valores lançados pela fiscalização decorrem da tributação das operações de troca de imóveis (em desacordo com a legislação), dos lançamentos de postergação como se fossem omissão e de lançamentos sem suporte fático;
- e) a falta de mandado de procedimento fiscal (MPF) determina a nulidade dos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins e revela a

  3

espontaneidade da contribuinte com a inclusão dos débitos relativos no Paes;

- f) a IN nº 107/88 denota o entendimento fazendário de que imóvel recebido em permuta não é receita, mas simples mutação patrimonial que não interfere nas contas de resultado: substitui-se, simplesmente, um bem pelo outro; receita somente existirá quando alienado o bem substituto;
- g) no regime de caixa, adotado pela impugnante, a tributação somente ocorre quando houver disponibilidade dos recursos – o que não incide no caso de permuta (com exceção da torna);
- h) em operação sem recebimento de dinheiro, como na permuta, não há capacidade econômica e, por decorrência, não há capacidade contributiva (princípio constitucional e informador do direito tributário, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, segundo o qual *os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*);
- i) a contribuinte obedeceu à orientação clara e precisa das normas complementares e da prática reiterada nelas consubstanciada, em especial quanto ao contido na IN SRF nº 107/88; está, portanto, excluída a imposição de penalidades (art. 100 do CTN);
- j) os autuantes cometeram o absurdo de considerar que o custo de aquisição seria receita tributável pelas contribuições incidentes sobre o faturamento;
- k) a fiscalização tributou receita postergada como receita omitida, em flagrante violação do disposto no § 1º do art. 273 do RIR/99, que consolidou o § 6º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77;
- l) no caso de postergação, a multa não pode ultrapassar 75%;
- m) não se está impugnando os valores confessados da Declaração PAES, mas apenas a cobrança de tributo com aplicação de multa de ofício, e cobrança de tributo excedente dos valores declarados, ou em períodos de apuração anteriores àqueles em que declarados e pagos (ou declarados no PAES);
- n) débito com exigibilidade suspensa não pode ser objeto de lançamento de ofício;
- o) os débitos tempestivamente declarados no Paes não podem ser novamente objetos de lançamento, sob pena de duplicidade;
- p) muitas receitas tidas como omitidas foram, na realidade, incluídas no Paes em datas diversas das que foram consideradas pelos autores do lançamento;



- q) a impugnante manteve sua espontaneidade até a data do recebimento do auto de infração, razão pela qual, quanto aos tributos e período, não abrangidos pelo original mandado de procedimento fiscal, não há fundamento legal para a aplicação da multa de ofício sobre os débitos incluídos no Paes.

Além da nulidade do lançamento por falta de amparo em MPF e pela lavratura do auto de infração sobre receitas relativas a tributos incluídos no Paes, a impugnante requer a o cancelamento da exigência, para manter-se apenas os valores incluídos no Paes, com os acréscimos lá incidentes (multa de mora e juros da TJLP, após a adesão).

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre julgou procedentes os lançamentos, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: CONFISSÃO DE DÍVIDAS E LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM. É válido o lançamento de ofício formalizado após confissão de dívidas insita ao parcelamento especial (Paes), sobretudo porque esta é efetuada após o início do procedimento fiscal.

ESPONTANEIDADE. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO ANTES DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PAES. MULTA DE OFÍCIO. O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do agente, impedindo que possa exonerar-se da multa de ofício.

MPF PARA IRPJ E LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS. O mandado de procedimento fiscal formalizado para o IRPJ gera efeito aos autos baseados nos mesmos fatos.

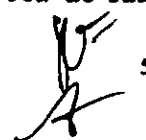
BENEFÍCIOS FISCAIS. PERMUTA DE IMÓVEIS. IN SRF Nº 107/88. Para que os benefícios fiscais da Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de junho de 1988, possam ser usufruídos, é exigível que a permuta de imóveis se reveste de todos os requisitos materiais e formais da legislação civil.

VALORAÇÃO DAS PROVAS. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

LANÇAMENTOS DECORRENTES: CSLL, PIS e COFINS. Estende-se aos lançamentos decorrentes a solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, quando forem os fatos tiverem as mesmas causas.

Ciente da decisão em 21 de agosto de 2006, a interessada ingressou com recurso em 15 de setembro reproduzindo os termos da impugnação, e acrescentando as seguintes observações, sobre a decisão recorrida:

- a) O acórdão recorrido entendeu que a IN 107/88 não seria aplicável às empresas tributadas pelo lucro presumido pela simples razão de em seu preâmbulo constar que a norma disporia sobre a *determinação do lucro real*, esquecendo-se que, à época de sua

 5

edição, a opção pela tributação pelo lucro presumido não era permitida às empresas imobiliárias.

b) O acórdão recorrido entendeu que a IN 107/88 somente seria aplicável ao IRPJ e à CSLL.

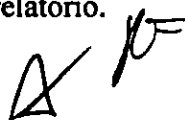
c) No ano-calendário em que a tributação se deu pelo lucro real, o acórdão entendeu que as operações destacadas nos itens 7.1.1, 7.1.2 e 7.1.7 não se enquadram na IN 107/98, do que decorreria sua tributação, ignorando a questão da postergação (uma vez que as receitas foram oferecidas à tributação em períodos posteriores) sem qualquer fundamentação, mas apenas explicando o que ocorreu.

d) O acórdão, em relação à ausência de provas de valor diferente do declarado pelas partes, no que diz respeito aos itens 7.1.5 e 7.1.10, transformou os indícios em provas, o que não é admissível, e com base nas mesmas presunções subjetivas dos autores do lançamento, manteve a exigência.

e) O acórdão, em relação à espontaneidade, confundiu declaração espontânea (antes do procedimento regular precedido de MPF abrangendo explicitamente cada tributo e período), com denúncia espontânea; postula que no primeiro caso não há exclusão da multa, mas aplicação da multa moratória de 20%, e no segundo caso nem a multa moratória é aplicável. Assevera que em nenhum momento requereu a exclusão de qualquer penalidade sob o fundamento da denúncia espontânea, mas apenas requereu o cancelamento (quanto aos períodos e tributos não incluídos no MPF) da multa de ofício, porque a espontaneidade permitiu-lhe declarar espontaneamente a existência de débito e incluí-lo no PAES;

f) Igual confusão entre declaração espontânea e denúncia espontânea foi cometida no item 2.4 do Acórdão,

É o relatório.



Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Registre-se, inicialmente, que não se incluem no litígio os valores confessados ao Paes, que estão com sua exigibilidade suspensa, o que deverá ser observado pela autoridade encarregada de executar o julgado. Assim, integram o litígio os valores que excedem os confessados, e a multa de ofício (não confessada).

As matérias da impugnação e reiteradas no recurso são a nulidade do lançamento por falta de MPF, inexistência de omissão de receitas, considerando as operações de permuta (tributadas pelo regime de caixa), o tratamento dado pelas autoridades lançadoras aos valores já escriturados e declarados, como alienados em datas anteriores, e não como postergação, a inexistência de valores excedentes àqueles confessados no PAES, a impossibilidade de aplicar multa de ofício quanto aos débitos incluídos no PAES.

Passo a apreciá-las.

Nulidade- Vício no MPF

Preliminarmente, suscita a recorrente vício do procedimento de fiscalização, alegando que o MPF que o autoriza estava restrito ao IRPJ e aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) constitui instrumento criado pela Portaria SRF nº 1.265/99, e atualmente regulado na Portaria SRF nº 3.007/01, e que deve ser emitido sempre que for necessária a instauração de procedimento fiscal de fiscalização (MPF-F) e a efetivação de diligência (MPF-D). Há, ainda, previsão de emissão de: (i) Mandado de Procedimento Fiscal Especial (MPF-E), a ser expedido nos casos em que o procedimento fiscal tenha se iniciado antes da emissão de MPF em razão da necessidade de preservação dos interesses da Fazenda Nacional; (ii) Mandado de Procedimento Fiscal Extensivo (MPF-Ex), para realizar diligência para coletar informações e documentos destinados a subsidiar procedimento de fiscalização relativo a outro sujeito passivo, e (iii) Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), que deve ser utilizado para proceder às alterações no MPF, decorrentes de substituição, inclusão ou exclusão de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, ou, ainda, para constituição de crédito tributário relativo a período diverso do fixado, e deve ser emitido pela autoridade outorgante do MPF originário.

O art. 9º da Portaria SRF nº 3.007/2001 estabelece que, na hipótese em que infrações apuradas, em relação a um tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de expressa menção.

No presente caso, foi emitido MPF-C estendendo o período até dezembro de 2003 (fl. 04 do processo), e a CSLL, o PIS e a COFINS consideram-se incluídos no mesmo

Handwritten signature

procedimento relativo ao IRPJ, independentemente de estarem mencionados no MPF, tendo em vista o disposto no art. 9º da Portaria SRF nº 3.007/2001.

Rejeito a preliminar de nulidade.

Valor das transações

A interessada contestou o valor atribuído pela fiscalização às transações descritas nos itens 7.1.5 e 7.1.10 do Relatório da Ação Fiscal, afirmando que inexistem provas de valor diferente do por ela declarado. Em seu recurso, observa que, para contrapor essa afirmativa, a decisão de primeira instância, transformou os indícios em provas, o que não é admissível.

Analisando os elementos coligidos pela fiscalização, no que diz respeito à transação referida no item 7.1.5 (revenda do ap. 601 e boxes 14 e 15 do Edifício Lidiãne), resta evidente que o valor atribuído pela autoridade fiscal e confirmado pela decisão recorrida não representa mero indício, mas sim verdadeira prova indireta, à qual se chegou por um conjunto de indícios convergentes.

O primeiro indício apontando para a falsidade do valor de venda declarado pela empresa é que os bens revendidos foram recebidos pelo valor de R\$170.000,00, como parte de pagamento de outra venda, sendo pouco crível que fossem vendidos por R\$100.000,00, como constou da escritura pública.

O segundo é o documento apreendido na sede da empresa, onde consta que os imóveis estavam sendo ofertados por R\$ 190.000,00.

O terceiro é o fato de que, no mesmo dia em que foi lavrada a escritura correspondente à transação mencionada no item 7.1.5, foi também lavrada promessa de venda de imóvel por R\$50.000,00, em dinheiro, figurando como promitente vendedor o adquirente dos imóveis mencionados naquele item, e como compradora, a Recorrente.

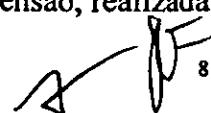
O quarto são as anotações manuscritas no caderno de controle de comissões a pagar, utilizado pela empresa, onde consta o total da comissão de R\$ 6.400,00, o que corresponderia a 4% sobre R\$ 160.000,00.

Esses indícios convergentes constituem prova indireta de que o valor de venda não foi de R\$100.000,00, como constou na escritura, e que o imóvel prometido vender pela adquirente à Recorrente, na verdade, foi dado por R\$50.000,00 como parte do pagamento. Embora o valor da comissão aponte no sentido de ter sido, o preço de venda, R\$160.000,00, a fiscalização adotou o menor valor de R\$150.000,00, composto pelo valor da escritura (R\$100.000,00) acrescido do valor do imóvel que representou parte do pagamento.

A transação referida no item 7.1.10 corresponde à venda do apartamento 1201 e box 16 do Edifício Verticali, que a fiscalização concluiu ter sido feita por R\$ 196.000,00.

De acordo com o contrato, a venda, ocorrida em 11/02/2002, foi por 95.000,00, pagos no ato. Esse foi o valor contabilizado pela empresa.

A autoridade fiscal observou que esse valor é notoriamente inferior ao valor de venda das outras unidades do prédio. Apontou que na operação de busca e apreensão, realizada



na sede do contribuinte., foi encontrado um recibo de R\$101.000,00 datado de 11 de fevereiro, de um total por R\$196.000,00, livres de corretagem. Observa que esse valor corresponde à soma do valor constante da escritura (R\$95.000,00) e o valor constante do recibo (R\$101.000,00). Registrou, ainda, que nas anotações manuscritas constantes do caderno que a empresa usa para controle do recebimento do preço das unidades vendidas, o apartamento 1201 do Ed. Verticali e Box 16 foram vendidos a Nelson Canali por R\$ 196.000,00 livre de corretagem.

Na impugnação a empresa sustenta que a transação correspondeu efetivamente ao valor do contrato, R\$ 95.000,00, e que o recibo de R\$ 101.000,00, passado para o adquirente na mesma data do contrato, consistiria no montante da venda, adicionado da comissão repassada ao corretor de R\$ 6.000,00.

O Relator do voto condutor do Acórdão recorrido assim analisou a questão:

A fiscalização informa que o valor de R\$ 95.000,00 corresponderia ao custo de 0,86 CUB/m², o que seria notoriamente inferior ao preço praticado para a venda de outras unidades do prédio. Vejamos o que se apresenta no processo relativamente às vendas do Edifício Verticali:

Unidades	Preço de venda (R\$)	Fls.
Ap. 402 e box 24	152.000,00	106, 193/195, 294/295
Ap. 403 e box 60	265.000,00	109, 218/221
Ap. 701 e box 18 e 44	260.000,00	111, 231/233, 323
Ap. 702, 703, 802, 1102 e 1202 e boxes 04, 08, 09, 10, 12 e 13	310.000,00	111/112, 236/342
Ap. 903 e boxes 05, 23 e 39	292.000,00	306
Ap. 1002 e box 38	145.000,00	113/114, 251/253, 299
Ap. 1201 e box 16	(95.000,00 ou 196.000,00)?	114/115, 255/257, 312
Ap. 1203 e boxes 06 e 07 e depósito 03	368.000,00	115, 260/263, 300

O comparativo das vendas leva-nos a achar ser mais crível que o valor efetivo da transação seja efetivamente R\$ 196.000,00.

A tese da contribuinte de que o valor do recibo de R\$ 101.000,00 compreenderia o montante da venda, conforme contrato, de R\$ 95.000,00, mais a comissão de R\$ 6.000,00, apresenta outras provas em seu desfavor:

Há um registro manuscrito informando a venda por R\$ 196.000,00 (fl. 312);

¹ Custo Unitário Básico da Construção Civil no RS)

Indícios que exsurgem dos documentos:

b.1) Que finalidade teria o recibo de R\$ 101.000,00 diante da existência de um contrato formalizado na mesma data, dando quitação da quantia de R\$ 95.000,00?

b.2) Se o valor do recibo compreende o do contrato, por que o recibo dá plena e total quitação ao valor de R\$ 101.000,00 quando o contrato menciona que a quitação ocorrerá com o resgate de cheque de R\$ 95.000,00, datado para o quarto dia subsequente, valendo tal documento como recibo?

Diante do exposto, concluo pela correção do valor da venda identificado pela fiscalização.

Portanto, também nesse caso o julgador não transformou indício em prova. Sua convicção está baseada na convergência dos indícios que apontam no sentido de que o valor da venda foi de R\$ 196.000,00: (a) preço constante do contrato notoriamente inferior ao do das demais unidades do mesmo prédio; (b) anotação manuscrita no caderno de controle apreendido, dando como preço R\$196.000,00; (c) dois documentos relacionados com a venda, datados de 11 de fevereiro, um dando quitação da quantia de R\$101.000,00 e outro (o contrato) dando quitação da quantia de R\$95.000,00.

Entendo que os elementos trazidos pela fiscalização permitem concluir, sem medo de errar, que a venda se deu por R\$196.000,00.

Inexistência de omissão de receitas, considerando as operações de permuta (tributadas pelo regime de caixa)

Alega a interessada que, além dos valores já confessados no PAES, não remanesce diferença a ser tributada, afirmando que, consideradas as operações de permuta, inexistente omissão de receita.

Para analisar essa alegação da Recorrente, o primeiro aspecto a ser definido é quanto à aplicação da IN 107/88 quando se trata de apuração pelo lucro presumido, para fins de consideração da permuta.

De acordo com a decisão recorrida, a IN só se aplica em caso de tributação pelo lucro real, conforme previsto no seu preâmbulo.

Pondera a Recorrente que o preâmbulo assim prevê porque, à época da edição da IN, as pessoas jurídicas dedicadas às atividades imobiliárias não podiam optar pelo lucro presumido.

Todavia, as ponderações da Recorrente não são suficientes para permitir estender o tratamento previsto na IN 107/88 para a apuração do lucro presumido. A Instrução Normativa em referência leva em consideração os custos, o que é incompatível com apuração pelo lucro presumido, em que só as receitas têm relevância. Veja-se, por exemplo, o caso de

permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, com torna². Os itens da IN aplicáveis são os itens 3.1.2 e 2.1.2, que dispõem expressamente sobre a consideração do custo.

Assim, as operações de permuta só têm relevância na apuração do resultado para fins de tributação, pelo IRPJ e pela CSLL, em caso de tributação pelo lucro real. A base de cálculo do IRPJ e da CSLL das empresas que optam pelo lucro presumido, e a base de cálculo do PIS e da COFINS levam em consideração a receita bruta ou o produto da venda (faturamento), que independe da forma como é feito o pagamento (em moeda ou por dação de bens).

Como a recorrente se submeteu ao lucro presumido nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003, suas considerações quanto à realização de permuta, para esses períodos, são irrelevantes.

Para o ano-calendário de 2000, em que a empresa foi tributada pelo lucro real, as operações que envolvem recebimento de imóveis como parte do preço são as descritas nos itens 7.1.1, 7.1.2 e 7.1.7 do Relatório Fiscal

A autoridade fiscal e entendeu que essas operações não estão albergadas pela IN SRF 107/88, por não terem sido formalizadas mediante escritura pública, único título que, de acordo com o direito brasileiro, transfere a propriedade de bens imóveis. Considerou que, para as demais espécies de transações envolvendo bens imóveis mediante contrato particular celebrado entre as partes, ocorre apenas a transmissão de direitos, e não a transmissão de propriedade. Concluiu que nas alienações de direitos de unidades imobiliárias em que ocorre o recebimento de direitos sobre outro imóvel como parte do pagamento do preço não há permuta de bens imóveis.

Esse entendimento foi confirmado pela decisão recorrida.

Não me parece ser essa a melhor interpretação. Uma vez que, de acordo com a lei civil, aplicam-se à permuta (ou troca) as disposições relativas à compra e venda, as disposições da legislação tributária aplicáveis à compra e venda são também aplicáveis à permuta.

O art. 27, § 1º do Decreto-lei 1.598/77 determina que 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.

O item 10 da Instrução Normativa 84/79 dispõe que se considera efetivada ou realizada a venda de uma unidade imobiliária quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer documento representativo de compromisso, ou quando implementada a condição suspensiva a que estiver sujeita a venda.



² Que seria o caso, por exemplo, da venda do apartamento 203, boxes 06 e 07 e depósito 03 do Edifício Verticali.



Portanto a legislação tributária exige que o lucro bruto na venda de imóvel seja reconhecido sempre que for formalizado qualquer documento representativo do compromisso, não exigindo, para tanto, instrumento público (não obstante a lei civil exija a escritura pública). Tendo em vista que à permuta se aplicam as disposições relativas à compra e venda, carece de lógica excluir das disposições da IN SRF 107/88 as operações de permuta pelo fato de não terem sido feitas mediante instrumento público.

O Relator do voto condutor do acórdão recorrido reporta-se a considerações contidas em decisão de outro processo fiscal, na qual o julgador reforça sua argumentação em torno da imprescindibilidade de escritura pública para a validade da operação de permuta, fazendo referência ao art. 29, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, que regula o ganho de capital das pessoas físicas.

Esse dispositivo, entretanto, é específico para a exclusão da incidência do ganho de capital sujeito à incidência do imposto, dos ganhos decorrentes de permuta, sem torna, de unidades imobiliárias. Nesse caso, o parágrafo 4º condiciona a exclusão, em relação às permutas feitas por instrumento particular, a que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta. Note-se que o ato normativo não condiciona a tributação do ganho, quando a permuta é com torna, a que o contrato seja por instrumento público.

Assim, não me parece que o § 4º do art. 29 da IN 84/2001 possa fragilizar a conclusão de que o reconhecimento do lucro bruto na venda de cada unidade deve ser feito quando contratada a transação, ainda que por instrumento particular, inclusive no caso de permuta, aplicando-se, nesse caso, as normas específicas de apuração previstas na IN 107/88. Ou seja, o fato de a transação ser contratada por instrumento particular não é suficiente para afastar a aplicação da IN 107/88.

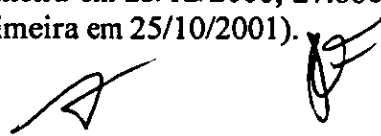
Ocorre que o tratamento previsto na IN 107/88 pressupõe o registro contábil do imóvel recebido na permuta. Assim, na permuta sem torna, a pessoa jurídica procede à baixa do imóvel alienado, em contrapartida com a entrada do imóvel recebido, atribuindo a esse o mesmo valor contábil do bem baixado (razão pela qual não há resultado a apurar). Na permuta com recebimento de torna, o imóvel alienado é baixado na contabilidade, tendo como contrapartida o imóvel recebido e a torna, que é considerada receita.

Segundo apurado pela autoridade fiscal, em nenhuma das operações realizadas em 2000 envolvendo entrega de imóveis (as descritas nos itens 7.1.1, 7.1.2 e 7.1.7 do Relatório da Ação Fiscal) a recorrente procedeu dessa forma.

Veja-se, por exemplo, o que ocorreu com a operação descrita no item 7.1.1 (promessa de compra e venda do ap. 402 e box 24 do Edifício Residencial Verticali, Capão da Canoa, fls. 69, 106/107 e 193/197).

Conforme consta do Relatório da Ação Fiscal, há dois contratos particulares de promessa de compra e venda de imóveis relativos a essa transação.

Pelo primeiro (fls. 198 a 202), o apartamento e box de garagem teriam sido vendidos a Antônio Joaquim de Melo Saraiva em 25/11/2000, por R\$ 77.000,00 pagos parceladamente (R\$ 30.000,00 como sinal e princípio de pagamento, R\$20.000,00 em dez parcelas mensais iguais de R\$2.000,00, vencendo-se a primeira em 25/12/2000, 27.888,99 em 48 parcelas mensais iguais de R\$ 562,50, vencendo-se a primeira em 25/10/2001).



Pelo segundo (fls. 193 a 195), o apartamento e box de garagem teriam sido vendidos a Antônio Joaquim de Melo Saraiva em 20/08/2000, por R\$ 152.000,00 pagos da seguinte forma: R\$ 17.000,00 como sinal e princípio de pagamento; R\$75.000,00 representado pelo apartamento 204 do Edifício Residencial Walter Kessler; R\$60.000,00 em 30 parcelas mensais iguais de R\$ 2.000,00, vencendo-se a primeira em 20/09/2000. Porém o apartamento recebido não foi contabilizado em nome da Verticali, tendo o Sr. Antônio Joaquim de Melo Saraiva outorgado procuração para o fim específico de venda do imóvel que deu como parte do pagamento (fl.196).

Esse imóvel (apartamento 204 do Edifício Residencial Walter Kessler), que entrou na transação pelo valor de R\$75.000,00, foi revendido para Carlos Alberto Cruz Speggorin. Conforme declarado pelo comprador (fl. 206 a 207), o valor da venda foi R\$ 80.000,00, pagos da seguinte forma : uma casa no valor de R\$25.000,00, 20 parcelas mensais de R\$ 2.000,00 e R\$ 35.000,00 pagáveis no mês de novembro de 2000. Todavia, na escritura pública lavrada em 20 de novembro de 2000 (fl. 209), o alienante não é a Verticali, mas sim o Sr. Antônio Joaquim de Melo Saraiva (representado pelo procurador para isso constituído), e o valor de venda foi de R\$ 50.000,00, sendo R\$ 30.000,00 em dinheiro e R\$ 20.000,00 em dez parcelas mensais de R\$ 2.000,00.

Por sua vez, a casa, que entrou na compra pelo valor de R\$25.000,00, não foi transferida para a Verticali, tendo sido outorgada procuração para a agora Recorrente aliená-la. De acordo com a escritura pública lavrada em 20 de novembro de 2000 (fl. 212), o imóvel foi vendido pelos Srs. Carlos Alberto Cruz Speggorin, Rosane Speggorin e Fábio Pereira Speggorin a Irmgard Schaffer, por R\$ 20.000,00, já integralmente pagos.

Pelo recibo arras (fl. 213) a venda foi por R\$27.000,00, tendo sido R\$7.000,00 recebido em 15 de novembro e R\$ 20.000,00 a ser recebido no ato da escritura pública.

A empresa não contabilizou a revenda do imóvel.

Finalmente, a operação descrita no item 7.1.7, correspondente ao contrato particular de fl. 236 a 242, pelo qual Jairo Schneider e outros prometeram vender à Verticali fração ideal de terreno pro R\$ 310.000,00, a serem pagos mediante dação de unidades imobiliárias a serem construídas no terreno e de uma casa no condomínio Atlântida Lagos Park, não tem qualquer registro na contabilidade da empresa.

Portanto, correta a conclusão da autoridade fiscal e da decisão recorrida, no sentido de ser inaplicável a Instrução Normativa SRF 107/88 às transações em questão.

Tem-se, assim, como não confirmada a afirmativa da recorrente de que inexistiu omissão de receita e, por conseguinte, os valores confessados no PAES não cobrem o valor exigido nos autos de infração sob litígio.

Postergação

Postula a Recorrente que para os valores abaixo, que a fiscalização reconhece terem sido oferecidos à tributação em períodos posteriores, o tratamento a ser dado seria o de postergação.



Omissão			Valor contabilizado no 4º T. 2001	IR correspondente	CSLL corresp.
período	Operação	valor			
2000	(7.1.1)	100.000,00	50.000,00	12.500,00	480,00
	(7.1.1)	6.000,00			
1º T 2001	(7.1.1)	6.000,00			
	(7.1.4)	75.159,00			
	(7.1.7)	77.000,00	77.000,00	930,00	739,20
	(7.1.14)	1.500,00	1.500,00	18,00	14,40
	(7.1.1)	6.000,00			
	(7.1.4)	100.837,89			
Omissão			Valor contabilizado no 4º T. 2001	IR correspondente	CSLL corresp.
período	Operação	valor			
2000	(7.1.1)	100.000,00	50.000,00	12.500,00	4.000,00
	(7.1.1)	6.000,00			
1º T 2001	(7.1.1)	6.000,00			
	(7.1.4)	75.159,00			
	(7.1.7)	77.000,00	77.000,00	930,00	739,20
	(7.1.14)	1.500,00	1.500,00	18,00	14,40
	(7.1.1)	6.000,00			
2º T 2001	(7.1.4)	100.837,89			
	(7.1.14)	1.500,00	1.500,00	18,00	14,40
	(7.1.1)	6.000,00			
	(7.1.4)	84.305,00			
	(7.1.14)	1.500,00	1.500,00	18,00	14,40
	T0tal		131.500,00		
	(7.1.14)	1.500,00	1.500,00	18,00	14,40
3º T 2001	(7.1.1)	6.000,00			
	(7.1.4)	84.305,00			
	(7.1.14)	1.500,00	1.500,00	18,00	14,40
	T0tal		131.500,00		

A decisão recorrida replicou que as situações em que a fiscalização reconheceu omissão de receitas sobre operação contabilizada em período posterior estão apresentadas nos demonstrativos de apuração de receitas omitidas (fls. 69 a 83): ou estão grifados em amarelo, representando valores recebidos e contabilizados em período posterior ao devido, ou referem-se a imóveis recebidos como pagamento de transações e posteriormente revendidos. Esclareceu que no caso dos valores grifados em amarelo (transações 7.1.1, 7.1.4, 7.1.9, 7.1.14), a multa lançada foi de 75% e o valor contabilizado foi considerado no recálculo de IRPJ e CSLL. Nas outras situações (transações 7.1.2, 7.1.3), o custo dos imóveis foi excluído da tributação de IRPJ e CSLL nas operações de revenda.

É preciso, todavia, verificar se, nos casos em que ocorreu reconhecimento de receitas em período posterior aos de competência (transações tratadas nos itens 7.1.1, 7.1.4, 7.1.9 e 7.1.14), restou caracterizada apenas a postergação do imposto. Vejamos:

O valor do imposto de renda devido declarado no 4º T de 2001 foi 6.238,00, e a fiscalização apurou uma diferença de 422,37.

[Assinaturas manuscritas]

Excluindo do 4º trimestre de 2001 as receitas que a fiscalização está tributando nos respectivos períodos de competência, ter-se-ia um imposto de renda apurado a maior nesse período de R\$ 1.578,00 ($131.500,00 \times 8\% \times 15\% = 1.578,00$)

(*Considerando que a empresa estava sujeita ao adicional de 10%)

Assim, uma vez que só no ano de 2000 o imposto que deixou de ser pago em razão da inexatidão do período de competência foi de R\$12.500,00, tem-se que, da receita de 50.000,00 referente ao ano calendário de 2000 e contabilizada no 4º trimestre de 2001, apenas uma parcela (a correspondente a imposto no valor de R\$1.578,00) importou postergação de imposto. A diferença, bem como todas as receitas dos demais períodos que foram contabilizadas em período posterior ao de competência, importaram insuficiência de tributo.

Tendo em vista que no ano-calendário de 2000 a empresa esteve sujeita ao adicional, o montante da receita omitida que representou postergação de imposto foi de R\$ 6.312,00 ($6.312,00 \times 15\% + 6.312,00 \times 10\% = 946,80 + 631,20 = 1.578,00$).

Quanto à CSLL, a empresa apurou, no 4º trimestre de 2001, contribuição a pagar no valor de R\$ 5.614,63 e a fiscalização lançou um diferença de R\$ 447,89.

A exclusão das receitas que a fiscalização está tributando nos respectivos períodos de competência resulta em uma contribuição apurada a maior, nesse período, de R\$ 1.262,40 ($131.500,00 \times 12\% \times 8\% = 1.262,40$).

Uma vez que só no ano de 2000 a contribuição que deixou de ser paga em razão da inexatidão do período de competência foi de R\$4.000,00, tem-se que, da receita de 50.000,00 referente ao ano calendário de 2000 e contabilizada no 4º trimestre de 2001, apenas uma parcela (a correspondente à contribuição no valor de R\$ 1.262,40) importou postergação de imposto. A diferença, bem como todas as receitas dos demais períodos que foram contabilizadas em período posterior ao de competência, importaram insuficiência de tributo.

O montante da receita omitida que representou postergação da contribuição foi de R\$ 15.780,00 ($15.780,00 \times 8\% = 1.262,40$).

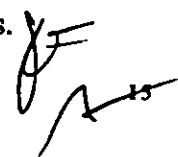
Considerando que a forma de apuração do resultado (lucro real ou presumido) não influencia o PIS e a COFINS, a inexatidão quanto ao período de contabilização das receitas implicou apenas postergação de imposto. Senão vejamos:

A empresa apurou, em novembro de 2001, Cofins no valor de R\$15.419,58 e PIS no valor de R\$ 3.340,00.

Excluindo da base de cálculo de novembro de 2001 as receitas que a fiscalização está tributando nos respectivos períodos de competência, ter-se-ia um imposto de renda apurado a maior nesse período de R\$ 3.945,00 ($131.500,00 \times 3\% = 3.945,00$) para a Cofins e de R\$ 854,75 ($131.500,00 \times 0,65\% = 854,75$) para o PIS, que absorveriam o imposto a menor nos respectivos períodos de competência.

Sobre as tributos postergados caberia, apenas, exigir os juros de mora.

Assim, deve ser excluída da base de cálculo dos tributos correspondentes às infrações sujeitas à multa de 75%. as parcelas correspondentes a receitas postergadas.



Efeitos da Inclusão no PAES

O procedimento fiscal teve início 11/03/03 e a adesão ao Programa de Parcelamento Especial, instituído pela Lei nº 10.684/03 (Paes) ocorreu em 23/11/03.

Portanto, é indubitoso que não restou caracterizada a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, uma vez que o parágrafo único do artigo dispõe que não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Quanto aos efeitos da confissão no PAES, no que respeita à multa de ofício incidente sobre os débitos confessados, comungo com o entendimento do julgador de primeiro grau, no sentido de que o débito relativo à multa de ofício incidente sobre o valor incluído no parcelamento especial se considera confessado de modo irretroatável e irrevogável, e deverá ser incluído no PAES, com a redução de 50%, conforme § 7º do artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN 1/2003.

Pelas razões declinadas, rejeito as preliminares e dou provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão da matéria tributável relativa às infrações sujeitas à multa de 75%, os seguintes valores:

Para o IRPJ do ano calendário de 2000, o montante de R\$ 6.312, 00.

Para a CSLL do ano calendário de 2000, o montante de R\$ 15.780,00

Para o PIS e a COFINS, os seguintes valores:

De janeiro a julho de 2000, R\$ 500,00
Agosto de 2000 : R\$ 50.500,00
Setembro a dezembro de 2000 : 500,00
Janeiro de 2001: R\$ 23.000,00
Fevereiro de 2001: R\$ 8.654,00
Março de 2001: R\$ 122.005,00
Abril de 2001: R\$ 65.039,00
Maio de 2001 R\$ 13.060,00
Junho de 2001 : R\$ 24.247,89
Julho de 2001: R\$ 11.350,00
Agosto de 2001: R\$ 27.873,00
Setembro de 2001: R\$ 46.782,00
Outubro de 2001: R\$ 885,00

É como voto

Sala das Sessões, DF, em 23 de janeiro de 2008


SANDRA MARIA FARONI.

A