



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

Processo nº 11080.008403/2004-11
Recurso nº 155.801 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.093 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ e OUTROS - ANOS - CALENDÁRIO: 2000 a 2004
Recorrente J. R. EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

MPF. DESCRIÇÃO DO TRIBUTO E PERÍODO DE FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO, POR DECORRÊNCIA, DE CSLL, PIS E COFINS. LEGALIDADE.

A teor do então vigente artigo 9.º da Portaria SRF n.º 4.066/2007, é lícito à autoridade fiscal proceder o lançamento de CSLL, PIS e COFINS, por efeito reflexo da apuração do imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ sujeito à apuração pelo lucro presumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A conselheiro Karem Jureidini Dias acompanhou pelas conclusões,.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente

ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA – Relator

EDITADO EM: 10 MAR 2010

Participaram, da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente), Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Nelso Kichel (Suplente Convocado), Leonardo Lobo de Almeida (Suplente Convocado) e Karem Jureidini Dias (Vice-Presidente).

Relatório

Trata o presente feito de auto de infração lavrado em desfavor da Recorrente, tendo em vista a identificação, durante procedimento de fiscalização, de exigência de crédito tributário referente a Imposto de Renda 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).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 164 e seguintes, “o contribuinte, deliberadamente, deixou de escriturar operações de venda de unidades imobiliárias, assim como elaborou, de forma reiterada, contratos particulares de compra e venda ou escrituras públicas de compra e venda em valores inferiores aos realmente praticados” (fls. 164).

Durante procedimento de busca e apreensão ocorrido no dia 11 de março de 2003 com amparo de Oficiais de Justiça e da Polícia Federal, a Autoridade Fiscal apreendeu, na sede da empresa, documentos contábeis de interesse da fiscalização, em especial seus livros fiscais (livro diário e razão os anos-calendário 1998 2001) contratos particulares e escrituras de compra e venda em que a Recorrente figura como parte contratante, notas promissórias emitidas em favor da Recorrente, retidas em cópia, cheques assinados em branco de titularidade do pai da sócia Sônia Manuel Martinello.

Feita a verificação de referida documentação, apurou-se na formalização da venda de unidades e imóveis de propriedade da Recorrente, parte do pagamento recebido, em geral por meio de bens imóveis, não fora contabilizado como receita e, desta forma, não foram oferecidos a tributação. Em tantas alienações deixaram de ser registradas e contabilizadas. Ainda, identificou-se que, para algumas vendas, houve contabilização de custos em desacordo com o permissivo legal.

Diante disso:

Os lançamentos foram efetuados a título de omissão de receitas nos anos-calendários 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, períodos em que a contribuinte optou pela tributação com base no lucro anual, com estimativas mensais.

O relatório fiscal e seus anexos detalham diversas operações em que a autuada teria agido dolosamente no intuito de reduzir fraudulentamente a base de cálculo de tributos e contribuições devidos, mediante reiterada omissão dos registros contábeis relativos a receitas provenientes da venda de unidades imobiliárias e pela formalização de contratos de compra e venda de imóveis por valores inferiores aos realmente negociados (fls. 164/207). Por esses motivos, foi aplicada a multa de ofício de 150% sobre os tributos lançados. (Lei nº 9.430/96, art. 44, II).

A ciência dos autos de infração deu-se em 19/11/04 (fls. 06, 17, 33 e 49) e as impugnações foram apresentadas em 20/12/2004 (fls. 1177/1193, 1142/1759, 2314/2346 e 2901/2933)



As principais teses trazidas nas impugnações vêm apresentadas abaixo. Vários são comuns e algumas são específicas, conforme os tributos. Dentre as teses comuns a todos os tributos:

1.a) Os tributos não puderam ser pagos nos prazos legais por absoluta impossibilidade financeira; todavia, foram tempestivamente parcelados através do Paes, antes da lavratura dos autos de infração;

1.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;

1.c) os parcelamentos tornam insubsistentes os lançamentos impugnados;

1.d) são nulos os lançamentos relativos aos fatos geradores supostamente ocorridos em 2003, por falta de MPF regular para o período;

1.e) débito com exigibilidade suspensa não pode ser objeto de lançamento de ofício;

1.f) muitas receitas tidas como omitidas foram, na realidade, incluídas no Paes em data diversa das que foram consideradas pelos autores do lançamento; e

1.g) os débitos tempestivamente declarados no Paes não podem ser novamente objetos de lançamento, sob pena de duplicidade.

São teses comuns ao IRPJ e à CSLL:

2. a) as diferenças entre os valores declarados para o Paes e os lançados decorrem da desconstituição dos custos, orçados e incorridos, em flagrante contrariedade às disposições legais e regulamentares que tratam da tributação da atividade de construção civil – não foi tributada apenas a renda ou o lucro, mas a receita;

2 b) segundo o art. 153, III, da Constituição Federal, o imposto de renda somente pode incidir sobre a renda;

2 c) somente há rendas se houver acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN)

2 d) a construção civil possui regras especiais destinadas a adequar os conceitos de renda e lucro às peculiaridades do setor, como o disposto nos arts. 410 e 412 do RIR/99 que permite a dedução dos custos orçados e incorridos na apuração do lucro;

2 e) a sistemática de apuração do lucro das empresas da construção civil está detalhada nas Instruções Normativas nº 84/79, 23/83 e 67/88;



2 f) não se impugna os valores confessados da Declaração PAES, mas apenas a cobrança de tributo sobre o custo, o que a legislação repele, expressa e detalhadamente; e

2 g) as comissões de corretagem não foram consideradas como redutoras do resultado para fins de apuração dos tributos – elas são despesas necessárias e usuais ao ramo imobiliário.

É tese comum às contribuições (CSLL, PIS e COFINS)

3 a) a falta de inclusão da CSLL, PIS e COFINS no mandado de procedimento fiscal (MPF) nulifica os lançamentos desses tributos.

São teses comuns às contribuições para o PIS e Confis:

4 a) há decadência dos fatos geradores ocorridos até cinco anos antes de 19/11/2004

4 b) não se impugna os valores confessados da Declaração PAES, mas apenas a cobrança de tributo sobre o que excede os valores reconhecidos, o que a legislação repele;

4 c) normas complementares editadas pela Secretaria da Receita Federal como a Instrução Normativa SRF nº 107/88, não foram respeitadas pelos autores dos lançamentos;

4 d) o imóvel recebido em permuta não é receita, mas mutação patrimonial que não interfere nas contas de resultado: substitui-se, simplesmente um bem por outro – não há pagamento ou recebimento de dinheiro;

4 e) o regime de caixa, a que estão sujeitos os recebimentos decorrentes da atividade imobiliária, não admite tributação sem ingresso financeiro (recebimento de dinheiro em moeda corrente), não gerando disponibilidade de recursos para pagar tributos;

4 f) a importância da IN SRF nº 107/88 para as contribuições sociais revela-se no que deve ser considerado como receita nas operações de permuta: apenas a torna;

4 g) o faturamento é o pressuposto para a incidência das contribuições; sem ele, não há presença de capacidade contributiva, princípio consagrado pelo art. 145, § 1º, da Constituição Federal;

4 h) na parcela referente aos bens objetos de permuta, a contribuinte está destituída de recursos financeiros que lhe possibilitem o pagamento do tributo, segundo a definição do art. 3º do CTN;

4 i) O Fisco não sofrerá qualquer prejuízo, porque a receita de eventual alienação dos bens recebidos sofrerá a incidência das contribuições sobre o montante da operação futura;



4 j) a não-incidência dos tributos na permuta não decorre de favor legal mas de aplicação do princípio da capacidade contributiva e do conceito de renda; e

4 l) a contribuinte obedeceu à orientação clara e precisa das normas complementares e da prática reiterada nelas consubstanciadas; está, portanto, excluída a imposição de penalidade (art. 100 do CTN)

Ao final, a impugnante requer o cancelamento das exigências principais, multas e juros.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Porto Alegre/ RS votou pela rejeição da preliminar argüida e pela procedência dos autos de infração, conforme acórdão nº 10-10.524 (fls. 3494 a 3514) e ementas que segue:

NULIDADE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O mandado de procedimento fiscal consiste em mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. O mandado de procedimento fiscal formalizado para IRPJ gera efeitos aos autos baseados nos mesmos elementos de prova.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS À HOMOLOGAÇÃO. O dolo, a fraude e a simulação afastam a homologação tácita do lançamento. O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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.

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

ESPONTANEIDADE. LANÇAMENTO DE CSLL, PIS E COFINS. MPF PARA IRPJ. A espontaneidade é afastada por qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. O mandado de procedimento fiscal formalizado para o IRPJ gera efeitos aos autos baseados nos mesmos fatos.

LUCRO REAL. CUSTOS E DESPESAS NECESSÁRIAS. É ônus da contribuinte provar a efetividade de custos e despesas necessárias que não foram registrados na contabilidade.

BENEFÍCIOS FISCAIS. PERMUTA DE IMÓVEIS IN SRF 107/88. Os benefícios fiscais da Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, são aplicáveis apenas ao IRPJ e à CSLL. Para que



possam ser usufruídos, é exigível que a permuta entre imóveis contenha todos os requisitos materiais e formais da legislação civil.

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.

Inconformada, a Contribuinte aviou recursos para este Conselho de Contribuintes. São teses comuns a todos os lançamentos:

- 1) Que a recorrente foi surpreendida com o recebimento de Mandado de Procedimento Fiscal complementar, após o encerramento da fiscalização, o que viola frontalmente as disposições legais e regulamentares que tratam do tema, além de gerar a nulidade do auto de infração no que diz respeito: (i) a tributo não expressamente citado no Mandado de Procedimento Fiscal, como *in casu*; (ii) aos períodos de 01/2003 a 12/2003, não abrangidos no Mandado de Procedimento Fiscal que regeu a fiscalização.
- 2) Que a tese contida no acórdão recorrido, de que a entrega do MPF complementar juntamente com o Auto de Infração seria suficiente para elidir a nulidade do auto de infração.
- 3) Que o Decreto nº 3.724/2001 e Portaria SRF nº 6.087 estabelecem o mandado de procedimento fiscal como condição prévia para a instauração do procedimento fiscal, sendo certo que a ausência de MPF, expedido e notificado ao sujeito passivo no início da fiscalização, macula todos os atos posteriores, tornado nulo, por conseguinte, o lançamento tributário decorrente do processo de fiscalização iniciado e feito irregularmente.
- 4) Que a documentação acostada atesta que a diferença entre os valores declarados no PAES e os valores objetos do auto de lançamento ora impugnado decorrem da descon sideração dos custos, orçados e incorridos, em flagrante contrariedade às disposições legais e regulamentares que tratam da tributação da atividade da construção civil
- 5) Que os débitos, excepcionado o excesso decorrente da descon sideração dos custos, foram tempestivamente declarados na Declaração PAES, durante o curso da ação fiscal, não podendo, sob pena de outra duplicidade, ser novamente objeto de lançamento.

Por sua vez, são teses comuns, em relação ao IRPJ e CSLL:

- 6) Que uma vez mantida a tributação pelo lucro real, deveria a fiscalização ter se valido dos custos contabilizados para a apuração do resultado tributável, custos estes que restam comprovados pelas folhas do Livro Razão (fls. 1.251 a 1.727) que ficaram em poder da fiscalização durante todo o período de fiscalização.



- 7) Ser necessário aceitar as deduções dos custos das unidades cuja venda foi constatada pela fiscalização em decorrência da apresentação de contratos.
- 8) Que a Constituição Federal, em seu art. 153, inciso III, determina que o imposto de renda somente pode incidir sobre a renda, sendo certo que o conceito constitucional de renda, explicitado no art. 43 do CTN é no sentido de que somente há renda quando haja correspondente acréscimo patrimonial.
- 9) Que há divergência entre o critério que foi utilizado pelos autores do lançamento e o determinado pela lei, vez que o custo foi desconsiderado pelos autores do lançamento, que tributaram integralmente o preço de venda.
- 10) Que para a construção Civil, existem regras específicas, destinadas a adequar os conceitos de renda e lucro.
- 11) Que não está a recorrente impugnando os valores confessados na Declaração PAES, mais sim impugnando a cobrança de tributos sobre o custo, o que a legislação repele, expressa e detalhadamente.
- 12) Que as comissões de corretagem, embora não sejam custos de construção dos imóveis, são despesas necessárias e usuais no ramo imobiliário, são despesas necessárias e usuais no ramo imobiliário, decorrente de atividade regulada por Lei e fiscalizada pela CRECI.
- 13) Ser garantido às empresas do ramo imobiliário a tributação das operações de permuta conforme o disposto na IN SRF 107/88.
- 14) Que no regime de caixa a que estão sujeitos os recebimentos decorrentes da atividade imobiliária, não pode haver tributação sem que haja recebimento de dinheiro, em moeda corrente, o que somente ocorre, em casos de troca de unidades imobiliárias, após a alienação dos imóveis recebidos.
- 15) Que a IN 107/88 prevê que, na permuta, a cobrança do tributo somente pode ocorrer sobre a parcela em dinheiro (torna), sendo que *in casu*, além de não haver recebimento de dinheiro, a operação foi registrada e contabilizada pelo valor do custo dos bens entregues pela recorrente.
- 16) Que não se pode exigir da recorrente prova negativa, vez que as escrituras públicas de transmissão de propriedade, que nem sempre são levadas a registro imediatamente, podem ser lavradas em qualquer tabelionato do país, ficando assim a prova de inexistência impossível.
- 17) Que o acórdão recorrido faz confusão entre declaração espontânea e denúncia espontânea, vez que pretende legitimar a regularidade do lançamento dos valores já incluídos na PAES e os declarados anteriormente ao PAES com a aplicação do art. 138 do CTN.

Por fim, são teses comuns com relação a COFINS e PIS:



- 18) COFINS e PIS são tributos cujo fato gerador ocorre mensalmente, no último dia de cada mês-calendário, e sendo tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial, que é impassível de interrupção ou suspensão, tem seu início na data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN
- 19) Que os lançamentos ocorridos até 19/11/1999 não podem subsistir, vez que nesta data eventuais créditos tributários foram extintos pois atingidos pela decadência, tendo assim caducado a possibilidade de cobrança.
- 20) Ser garantido às empresas do ramo imobiliário a tributação das operações de permuta conforme disposto na IN 107/88.
- 21) Que o item 1.5 da IN 107/88 é enfático ao estabelecer que somente a torna deve ser considerada como receita, e, assim lançada nos livros contábeis e fiscais.
- 22) Que imóvel recebido em permuta não é receita, mas simples mutação patrimonial, o que não interfere nas contas de resultado.
- 23) Que o regime de caixa pressupõe a tributação somente quando do recebimento do dinheiro, o que só ocorre, em caso de troca de unidades imobiliárias, após a alienação dos imóveis recebidos.
- 24) Que no caso de permutas entre unidades imobiliárias não há recebimento de dinheiro (com a exceção da torna, recebida ocasionalmente, e neste caso tributável) e, portanto, não há o que tributar, sendo certo que em operações em que não há recebimento de dinheiro, não há capacidade econômica.
- 25) Que a IN 107/88 prevê que na permuta a cobrança do tributo somente pode ocorrer sobre a parcela em dinheiro (tonra).
- 26) Que conforme os diversos pareceres reproduzidos, todos aplicáveis integralmente às contribuições incidentes sobre o faturamento, não há débito de tributo vez que a recorrente apenas trocou um bem pelo outro, não recebendo, portanto, nenhum valor.
- 27) Que não se pode exigir da recorrente prova negativa, vez que as escrituras públicas de transmissão de propriedade, que nem sempre são levadas a registro imediatamente, podem ser lavradas em qualquer tabelionato do país, ficando assim a prova de inexistência impossível.
- 28) Que os valores confessados na Declaração PAES estão, desde o envio, com a exigibilidade suspensa, nos termos previstos no inciso VI do artigo 151 do CTN e na legislação específica PAES
- 29) Que a recorrente, antes da lavratura do auto de lançamento, novou a dívida, através de parcelamento especial.
- 30) Que o acórdão recorrido faz confusão entre declaração espontânea e denúncia espontânea.

- 31) Que muitas das receitas tidas como omitidas, na realidade, foram incluídas no PAES, em datas diversas da consideradas pelos autores do lançamento, o que gera a falsa aparência de que não foram incluídas no PAES, quando o foram, o que acarreta no cancelamento do auto de infração.

Distribuído o processo perante a 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuinte, o feito foi baixado em diligência, com o objetivo de identificar “(i) se os custos incorridos e orçados, informados nas planilhas de folhas 1.195 e 1.761, foram contabilizados pela contribuinte; em caso positivo, (ii) verifique qual parcela destes custos já foi devidamente apropriada pela contribuinte; e, por fim, restando parcela não apropriada, (iii) verifique se este saldo remanescente se refere às unidades imobiliárias cuja receita de venda foi totalmente omitida, refazendo as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Procedida a diligência, foi dada vista à Recorrente.

É o relatório

Voto

Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Relator

Os recursos são tempestivos e, atendidos os requisitos legais, deles conheço.

PRELIMINAR. NULIDADE. VÍCIO DO MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal encontra-se acostado a fls. 01, onde consta a intimação do contribuinte para fiscalização do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ no período de 01/1998 e 12/2002. Tal indicação atende, de pronto, o disposto na norma de regência, a saber, a Portaria SRF nº 4.066, de 02/04/2007 que, em seu art. 7º, § 1º, dispõe o seguinte:

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal, observados os modelos aprovados por esta Portaria.

É da própria essência da atividade de fiscalização a verificação de todos os livros e registros contábeis do contribuinte fiscalizado, mormente aqueles cuja lei determina serem obrigatórios. Não há que se falar em excesso da fiscalização ao demandar a apresentação de tais documentos, porquanto tal procedimento vem albergado pelo disposto no art. 195 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

“Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer dispositivos legais excludentes ou limitativos do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los”.

Afasta-se, assim, de plano, a argumentação de que o procedimento fiscal tenha sido excessivo na busca da verdade real quanto à situação fiscal do contribuinte.

No que toca à extensão do MPF, originalmente lavrado quanto ao IRPJ, para alcançar os demais tributos administrados pela RFB, tem-se que o artigo 9º da mesma Portaria SRF nº 4.066, de 02/04/2007 alberga tal procedimento, *in litteris*:

Art. 9º Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a 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 menção expressa.

Desta feita, tratando-se os lançamentos de PIS, COFINS e CSLL, apurações decorrentes da revisão levada a efeito quanto ao IRPJ, resta superada a argumentação da Recorrente.

Ainda, na medida em que o que se deve ter por objeto da fiscalização é, a teor da legislação tributária acima referenciada, a indicação do tributo e do período a serem fiscalizados, não se pode dizer que o procedimento de ofício aqui discutido tenha se estendido para além dos “pontos objeto da fiscalização”.

Afasta-se, assim, a alegada nulidade do auto de infração.

DECADÊNCIA . ART. 150, § 4º DO CTN

Aduz, a Recorrente, que o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos em cinco anos contados até 19/11/2004.

No entanto, verifica-se do auto de infração que houve a aplicação da qualificação da multa de ofício, por ter sido constatada a prática de atos infracionais dolosos pela Recorrente – situação esta que não foi objeto de impugnação.

Nestas circunstâncias, aplica-se o prazo decadencial do art. 173, inciso I do CTN, deslocando-se o início do prazo decadencial para o 1º dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato impositivo. E, considerado este *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, não há como reconhecer a decadência pretendida.

Rejeito, assim, a arguição de decadência.

MÉRITO. ESPONTANEIDADE. PARCELAMENTO NO PAES. LANÇAMENTO. MPF DE IRPJ.



Aduz, a Recorrente, que o crédito tributário objeto de lançamento foi por ela declarado e sujeito às regras de parcelamento do PAES, não podendo ser mantido o presente lançamento sob pena de duplicidade.

Alega, ainda, que a espontaneidade da Recorrente elidiria a incidência de multa sobre os valores devidos e declarados no parcelamento.

Por fim, identifica que o MPF que embasou o procedimento de fiscalização apontou, como tributo objeto de fiscalização, apenas o IRPJ, pelo que a CSLL, PIS e COFINS não estariam sujeitos às regras que impedem a fruição dos benefícios da denúncia espontânea.

Pois bem. Dispõe, o art. 138 do CTN, o seguinte:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Da leitura do parágrafo único supra, verifica-se que a espontaneidade é elidida pela fiscalização do fato infracional, e não do tributo, por qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Desta feita, lavrado MPF para fiscalização de IRPJ no período, e identificado que o fato infracional foi objeto de confissão posterior pelo contribuinte, não há como ser reconhecida a sua espontaneidade, ainda que com relação aos demais tributos não previstos expressamente no MPF.

Tem-se, assim, que adesão ao PAES pela Recorrente não impede o lançamento direto, posto que ausente a espontaneidade que provocaria a restrição à formalização do crédito tributário. Neste sentido, leia-se o seguinte precedente, citado pela DRJ, *in verbis*:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA – PROGRAMA REFIS – MULTA DE OFÍCIO E JUROS MORATÓRIOS EXIGIBILIDADE.

O início de procedimento fiscal afasta a espontaneidade do contribuinte quando a medida relacionar-se às mesmas matérias, períodos e tributos só posteriormente confessados pelo sujeito passivo, aplicando-se aos créditos constituídos a multa penal e os juros moratórios, tornando-se imediatamente exigível a parcela não contemplada em programa de parcelamento. Exegese dos artigos 138 e Parágrafo único do CTN; art. 7º §1º, do Decreto nº 70.235/72 e art. 6º da Resolução nº 5

REFIS. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A confissão de créditos tributários em programa de parcelamento não tem o condão de obstacularizar o lançamento



de ofício com os acréscimos legais que lhe são próprios, mormente e o procedimento fiscal levado a feito teve seu início antes de qualquer iniciativa por parte do contribuinte e ser ato de lançamento obrigatório sob pena de responsabilidade funcional. (1º CC, 5ª Câmara, acórdão 105-14057, de 18/03/03, relator Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima)

Aliás, como assinalado na preliminar anterior, o lançamento de CSLL, PIS e COFINS, na hipótese, deu-se por decorrência dos mesmos fatos objetos de fiscalização de IRPJ, como obrigação funcional da Autoridade Fiscal. Assim, não há como considerar-se que, para a CSLL, PIS e COFINS teria havido espontaneidade e para o IRPJ não estaria presente tal requisito, quando todos os tributos em análise decorrem de uma mesma constatação fiscal.

Neste sentido, vejamos precedente do Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

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.

(recurso 154.618, acórdão 101-96524 da 1ª Câmara do 1º CC, de 21/01/2008, relatora Conselheira Sandra Maria Faroni)

Diante disso, afasto a argumentação de impossibilidade de lançamento e de espontaneidade da adesão ao PAES, uma vez que a eventual duplicidade deverá ser analisada quando da execução.

MÉRITO. APROPRIAÇÃO DE CUSTOS.

Segundo o relatório da diligência procedida por decisão da 5ª Câmara do Conselho de Contribuintes, extrai-se o seguinte:

A presente diligência foi realizada em atendimento à decisão da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (folhas 3696 e 3705), a qual determinou que a fiscalização verificasse se os custos incorridos e orçados, constantes nas tabelas de folhas 1195 e 1761, seriam passíveis de serem deduzidos das receitas omitidas apuradas no procedimento fiscal.

Por estas planilhas, o contribuinte solicita a redução de custos no valor total de R\$ 1.337.448,88, nos anos calendário 1999 a 2003, das unidades imobiliárias listas nas planilhas de folhas 1762 a 1778.

É que, conforme verificado no relatório supra, os custos registrados para os imóveis cujas vendas foram omitidas não foram considerados na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devidos pela Recorrentes. A diligência, por outro lado, identificou que “merece ser destacado que referidas unidades imobiliárias, mesmo tendo sido vendidas entre os anos de 2000 e 2003, ainda constatem no estoque da pessoa jurídica” (fls. 3881). Assim, conclui a Autoridade Fiscal responsável pela diligência que “a reivindicação da concessão do seu custo seria coerente se os referidos valores já tivessem sido baixado para conta de patrimônio líquido (ajuste de

exercícios anteriores). Permanecendo no estoque, os referidos imóveis podem ser levados a conta de resultado, em períodos futuros, afetando a base de cálculo dos tributos em duplicidade” (fls. 3882).

Tem razão a Autoridade Fiscal.

De fato, a apropriação de custos, para ser realizada pela empresa imobiliária, sujeita-se ao regramento da Instrução Normativa da SRF nº 84/79, pelo que depende do registro detalhado de estoques, possibilitando a composição das receitas e despesas na medida em que as unidades são vendidas. No caso dos autos, a Recorrente não trouxe à baila o *Registro Permanente de Inventário*, sendo que as planilhas apresentadas não são prova dos custos alegados, e também não vieram acompanhadas de documentação fiscal suficiente à sua comprovação.

Assim, apenas se houvesse presunção de veracidade das informações colhidas das planilhas apresentadas às fls. 1196/1214 e 1761/1778, ou se as mesmas viessem respaldadas por documentação hábil e idônea, é que poderia a Recorrente valer da composição dos custos na identificação do montante devido a título de IRPJ e CSLL.

De fato, como asseverou a decisão recorrida:

A contabilidade faz prova legal a favor da interessada se estiver lastreada em documentação autêntica, que reflita com fidelidade os dados nela registrados. Por outro lado, impõe-se-lhe a prova da existência algum erro na escrituração. Se a fiscalização valeu-se do que foi contabilizado, ela não tem a obrigação de reconhecer e ofício os custos não comprovados. O ônus de reconhece-los na escrita contábil e nas declarações é da contribuinte.

Se os valores de custos pleiteados estivessem contabilizados, caberia à contribuinte declara-los corretamente para fins tributários. Não o fez antes do início do procedimento fiscal. Não cabe à fiscalização a responsabilidade de refazer a escrita” (fls. 3510)

Demais disso, o auto de infração expressamente excepcionou quem, quanto à venda das unidades omitidas, os custos “foram e serão apropriadas pela empresa quando da venda de outras unidades construídas”, pelo que não há qualquer prejuízo à Recorrente no aproveitamento futuro de referidos custos.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso, neste particular.

PERMUTA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. IMPOSTO DE RENDA. CSLL.

Aduz, a Recorrente, estar a mesma sujeita ao regime de caixa na apuração dos tributos, pelo que somente as receitas financeiras recebidas são passíveis de contabilização, tanto para apuração do IRPJ e CSLL, quanto para sujeitar-se à incidência de PIS e COFINS.



Segundo entende, os imóveis recebidos em pagamento de venda de outros imóveis não constitui receita ou faturamento, não devendo os mesmos integrar a contabilidade para fins de apuração do montante de tributos devidos.

Analisando a documentação colhida pela fiscalização, identifiquei que a Recorrente recebeu, como pagamento de imóveis vendidos a terceiros, outras unidades imóveis, como lotes, casas ou apartamentos, que eram por ela vendidos posteriormente a terceiros.

É o caso das seguintes transações, apenas a título de exemplo:

1) Edifício Residencial Henrique Sirtoli (fls. 169/170)

Apto. 301 e box 02 – vendido por R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais). Parte do pagamento foi feita por dação de terreno na praia de Cidreira no valor de R\$ 12.000,00 e o restante pago parceladamente.

O lote foi posteriormente vendido pelo valor de R\$ 10.000,00.

Irregularidade: as vendas não foram registradas na contabilidade.

Custos: na venda do apartamento e do box, os custos “foram e serão apropriadas pela empresa quando da venda de outras unidades construídas”. Os custos na venda do lote foram considerados para apuração do IRPJ e CSLL.

2) Edifício Residencial Henrique Sirtoli (fls. 170/171)

Apto. 604 e box 14 – vendido por R\$ 48.000,00 (quarenta e oito mil reais). Parte do pagamento foi feito por meio de dação do apto 204 e box 08 do ed. Dom Ramiro no valor de R\$ 20.000,00 e o restante parcelado. O apartamento e o box foram vendidos posteriormente por R\$ 30.000,00

Irregularidade: as vendas não foram registradas na contabilidade.

A questão é regida pela Instrução Normativa nº 107/1988, que dispõe o seguinte:

1.1 – Para fins desta Instrução Normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada "torna".

Em referida instrução normativa, a Secretaria da Receita Federal estabelece requisitos e formas para que os bens imóveis objeto de permuta não sejam enquadrados como receita e, desta forma, não se sujeitem à incidência do IRPJ e da CSLL

Vejam-se os requisitos:

1.2 – As operações de permuta a preço de mercado deverão estar apoiadas em laudo de avaliação dos imóveis permutados, feito por três peritos, ou por entidade ou empresa especializada, desvinculados dos interesses dos contratantes, com a indicação



dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados.

1.3 – As operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, sob controle comum ou associadas por qualquer forma, ou entre a pessoa jurídica e seu sócio, administrador ou titular, ou com o cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim dessas pessoas físicas, serão sempre realizadas tomando-se por base o valor de mercado das unidades permutadas e exigindo-se laudo de avaliação, nas condições estabelecidas no subitem anterior, sob pena de arbitramento do valor dos bens pela autoridade fiscal.

1.4 – São aplicáveis às operações de permuta, toda vez que aqui se fizer referência à expressão "unidade imobiliária" ou "unidade", as definições contidas no item 2 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 20 de dezembro de 1979, as quais alcançarão todo e qualquer imóvel de propriedade da pessoa física ou da pessoa jurídica permutante, ainda que classificado no ativo permanente, na última hipótese.

1.5 – A permutante que se beneficiar por torna deverá computá-la como receita, no ano-base ou período-base da operação, podendo deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber. A parcela a deduzir será determinada mediante a aplicação; sobre o custo atualizado ou o valor contábil da unidade, na data da operação, do percentual obtido pela divisão do valor da torna pelo somatório desta com o valor do custo da unidade dada em permuta. A permutante que pagar a torna deverá computá-la no custo da unidade adquirida.

1.6 – A parcela de lucro auferido pela permutante, contida na torna, poderá ser tributada à medida de seu recebimento. Tratando-se de permutante pessoa jurídica, a faculdade aqui prevista somente poderá ser utilizada em relação à unidade imobiliária cuja venda seja contratada nas condições dispostas no artigo 29 ou no § 2º do artigo 31 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

1.7 – Quando a torna for contratada para pagamento a prazo ou a prestação, acrescida de correção monetária, a parcela do lucro a ser oferecida à tributação pela pessoa física, proporcional ao valor recebido no ano-base, deverá ser corrigida monetariamente segundo os mesmos índices utilizados para a atualização do crédito.

1.8 – Nas operações que envolvam a permuta de uma unidade imobiliária por duas ou mais unidades, o permutante que as receber deverá determinar o valor individual de cada uma delas proporcionalmente a um dos seguintes parâmetros, utilizados na ordem indicada:

- a) o valor adotado como base de cálculo do imposto de transmissão incidente sobre a operação de permuta dessas duas ou mais unidades imobiliárias;
- b) o valor da base de cálculo do último Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana ou rural lançado em relação a cada uma dessas duas ou mais unidades imobiliárias;
- c) o valor de mercado de cada unidade, apurado na forma do subitem 1.2.

1.9 – Para os efeitos desta Instrução Normativa, o valor de aquisição de unidade imobiliária, para a pessoa física permutante, será o custo de aquisição do imóvel dado em permuta corrigido monetariamente segundo a variação do valor da Obrigação do Tesouro Nacional – OTN, até o mês da operação.

1.10 – A pessoa física permutante deverá observar as regras de equiparação estabelecidas nos artigos 115 a 117 do Regulamento do Imposto sobre a Renda aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, e, resultando equiparada, as normas aqui previstas aplicáveis às pessoas jurídicas.

Seção II

Operações de Permuta

2. Permuta Entre Pessoas Jurídicas:

2.1 – Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

2.1.1 – No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

2.1.2 – No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que receber a torna procederá pela forma indicada no subitem 1.5 devendo considerar como custo do bem recebido o valor contábil do bem dado em permuta, deduzido do custo atribuído à torna recebida ou a receber. Para a permutante que pagar ou prometer pagar a torna, o custo do bem adquirido será a soma do valor contábil do bem dado em permuta com o valor da torna.

2.1.3 – Na hipótese de permuta entre as pessoas jurídicas a que se refere o subitem 1.3, cada permutante apurará o resultado entre o valor de mercado atribuído ao bem que houver dado em permuta e o seu valor contábil, resultado esse que será computado na determinação do lucro real do período-base da operação, e registrará o bem adquirido pelo valor de mercado a ele atribuído. Tratando-se de permuta com pagamento de torna,

esta será computada no preço de alienação da unidade a que couber, aplicando-se, quanto à sua tributação, o disposto no subitem 1.6.

2.2 – Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

2.2.1 – No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

2.2.2 – No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.2. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, observando, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

2.2.3 – Na hipótese de permuta entre as pessoas jurídicas a que se refere o subitem 1.3, a permutante que alienar a unidade pronta deverá proceder pela forma indicada na divisão de subitem 2.1.3. A permutante que prometer entregar unidade a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, observando, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

3. Permuta Entre Pessoa Jurídica e Pessoa Física:

3.1 – Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.1.1 – No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.1. A pessoa física não terá resultado a apurar e atribuirá como preço de alienação, da unidade dada em permuta, o mesmo valor apurado como custo da unidade adquirida, determinado com base no subitem 1.9.

3.1.2 – No caso de permuta com pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.2, ao passo que a pessoa física determinará o valor de aquisição da unidade recebida conforme determinado no subitem 1.9, adotando, quanto à torna, os procedimentos previstos no subitem 1.5.

3.1.3 – Na hipótese de permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, nas condições referidas no subitem 1.3, a pessoa jurídica deverá observar o disposto na divisão de subitem 2.1.3. A pessoa

física determinará o lucro imobiliário considerando como preço de alienação o valor de mercado do bem dado em permuta, registrará o bem adquirido pelo valor de mercado a ele atribuído e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.6.

3.2 – Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.2.1 – No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.1. A pessoa física, na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.1. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

3.2.2 – No caso de permuta com pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.2. A pessoa física, na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.2. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

3.2.3 – Na hipótese de permuta nas condições referidas no subitem 1.3, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.3. A pessoa física, caso aliene unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.3. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

Seção III

Compra e Venda com Dação de Unidade Imobiliária em Pagamento

4. Normas Aplicáveis:

4.1 – São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação, em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta Instrução Normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;



b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

4.1.1 – A não observância das condições cumulativas aqui estipuladas sujeitará o promitente da dação à apuração dos resultados da operação tomando-se por base, para determinação do preço de alienação dos bens permutados, o valor de mercado tal como previsto no subitem 1.2, ou, na ausência de laudo de avaliação, o valor que vier a ser arbitrado pela autoridade fiscal. Nesta hipótese, a apuração do resultado da operação reportar-se-á ao ano-base ou período-base em que esta tiver ocorrido, sujeitando-se o promitente da dação ao recolhimento do Imposto sobre a Renda sobre o lucro da compra e venda como tributo postergado.

Seção IV

Disposições Finais

5. Normas Suplementares:

5.1 – Em qualquer das operações de que tratam as Seções II e III da presente Instrução Normativa, a baixa do bem alienado pela pessoa jurídica implicará a realização de eventual lucro inflacionário ou reserva de reavaliação a ele correspondente, no período-base da operação.

5.2 – A baixa de bem objeto de permuta classificado no ativo permanente será sempre precedida de correção monetária, consoante previsto no artigo 4º do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

5.3 – Os procedimentos indicados no subitem 3.2 e suas divisões são aplicáveis às operações de permuta realizadas com base no disposto no artigo 39 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

5.4 – Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, a partir da qual deixam de ser aplicadas as disposições do subitem 5.2 e do item 8 da Portaria MINIFAZ nº 80, de 1º de março de 1979.

5.5 – São homologados os procedimentos dos contribuintes que, anteriormente à publicação desta Instrução Normativa, houverem sido adotados em conformidade com as normas ora baixadas.

No caso dos autos, apesar de a Recorrente alegar que os imóveis recebidos em pagamento teriam sido objeto de permuta, (i) as transações realizadas não ocorreram no âmbito dos requisitos da IN SRF nº 107/88 e (ii) não existe uma única escritura pública de permuta nos autos que pudesse comprovar a efetividade deste negócio jurídico.



Na verdade, de acordo com o item 4 da instrução normativa citada acima, para serem aplicadas as regras de tributação de permuta, a operação de compra e venda com dação de unidade imobiliária em pagamento deve cumprir as seguintes condições, cumulativamente:

- a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;
- b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer, dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

Desta feita, afasta-se a pretensão de ver aplicado o regime da IN 107/88, seja por não cumprimento dos requisitos formais exigidos para sua fruição, seja por não ter havido, no caso, permuta de imóveis sujeita ao regime excepcional de tributação.

Assim, a integração dos bens recebidos em pagamento deve sujeitar-se à composição do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

PERMUTA. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. COFINS. PIS

Em não sendo aplicável a IN SRF nº 107/88, a mesma solução dada para o imposto de renda deve ser aplicada à COFINS E PIS.

Neste particular,

Nº Recurso 154618

Número do Processo 11080.001020/2005-94

Turma 1ª Câmara

*Contribuinte VERTICALI CONSTRUÇÕES E
INCORPORAÇÕES*

*Tipo do Recurso Recurso Voluntário - Provimento Parcial Por
Unanidade*

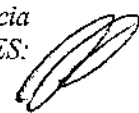
Data da Sessão 23/01/2008

Relator(a) Sandra Maria Faroni

Nº Acórdão 101-96524 -

Tributo / Matéria DCTF - Multa por atraso na entrega da DCTF

Ementa 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.

Diante do exposto, afasto a argumentação apresentada no recurso voluntário e mantenho o lançamento.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, nego provimento ao recurso e confirmo o lançamento. É como voto.


ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA