



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

Processo nº 11080.009827/2004-94
Recurso nº 148.360 Voluntário
Acórdão nº 1202-000.163 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente LYNEMAR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Anos-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infralegal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

IRPJ – CSLL – PIS – COFINS – DECADÊNCIA - CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - O IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, tributos cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, estão adstritos à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte em 22/12/2004, é incabível a preliminar de decadência suscitada para os tributos lançados no ano-calendário de 1999.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – ESCRITURAS E CONTRATOS SUBFATURADOS - Caracteriza a ocorrência de omissão no registro de receitas os montantes não declarados pela empresa referentes à venda de imóveis cujos contratos particulares de compra e venda e escrituras públicas não foram registradas integralmente na sua contabilidade.

IRPJ – DESPESA DE COMISSÕES - Para que sejam aceitas, as despesas relativas a comissões devem atender a três condições fundamentais: ser comprovada mediante documentação hábil e idônea, demonstrado seu pagamento e a efetiva realização do serviço, com a prova do vínculo entre a comissão paga e a venda correspondente.

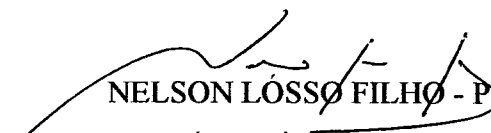
MULTA DE OFÍCIO - APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA – A conduta da contribuinte de omitir receitas durante períodos consecutivos, elaborando contratos particulares de compra e venda de imóveis e escrituras públicas de compra e venda em valores inferiores aos realmente negociados, não informando a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa qualificada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

PIS – COFINS – CSLL - LANÇAMENTOS DECORRENTES - O decidido no julgamento do lançamento principal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica faz coisa julgada nos dele decorrentes, no mesmo grau de jurisdição, ante a íntima relação de causa e efeito entre eles existente.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para admitir a dedução como custo do valor de R\$ 80.235,18, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


NELSON LÓSSO FILHO - Presidente e Relator

EDITADO EM: 20/05/2014

Participaram do julgamento os conselheiros: Nelson Lóssó Filho (Presidente da Turma), Cândido Rodrigues Neuber, Carmem Ferreira Saraiva (Suplente Convocada), Luciano Inocência dos Santos (Suplente Convocado), Valeria Cabral Géo Verçoza, Orlando Jose Gonçalves Bueno (Vice Presidente de Turma)



Relatório

Retorna o recurso a julgamento nesta E. Câmara, após cumprimento de diligência determinada na sessão de 09 de novembro de 2006, por meio da Resolução nº 108-00.385, fls. 3701/3711.

Por pertinente, para tornar mais compreensíveis as matérias em julgamento, a seguir reproduzo o relatório e voto apresentado naquela oportunidade pela Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro:

“LYNEMAR EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., já qualificada, teve contra si lavrado crédito tributário referente ao imposto de renda das pessoas jurídicas, fls.06/14, no valor de R\$ 1.680.960,26 e reflexos, para o PIS, fls.15/32, no valor de 154.866,42; COFINS, fls.33/43, no valor de 684.669,41 e CSL, 50/58, no valor de R\$ 630.211,83, por omissão de receitas operacionais, verificadas nos anos calendários de 1999 a 2003. Enquadramento legal nos respectivos termos.

A causa de lançar, conforme RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL, de fls. 73/135, em breve síntese, foi a ocorrência de omissão de receitas operacionais nas formas seguintes: a) receitas não contabilizadas de venda de imóveis: a.1) sem nenhuma escrituração; a.2) escrituradas e declaradas por valores abaixo dos reais; a.3) imóveis recebidos em permuta e posteriormente alienados sem contabilização e declaração da revenda, 1999/2003; b) falta de reconhecimento da receita de aluguéis nos anos de 2000/2003. Qualificou a multa por entender presente o evidente intuito de fraude.

“Impugnação, fls. 1652/1671, para o IRPJ, anexos 1672/2427, e para a CSLL, fls. 2428/2447, anexos 2448/3201, onde iniciou descrevendo as irregularidades constantes do item 7 do TVE dizendo que essas receitas, foram, antes da lavratura do auto de infração, objeto do PAES instituído através da Lei 10.684, que permitiu a novação da dívida, através de moratória legal, suspendendo a exigência da dívida nos termos do artigo 151, VI do CTN. Por isto o lançamento seria insubsistente.

Diferenças entre os valores declarados no PAES e os lançados foram constatadas, porque o auditor não considerou os custos orçados e incorridos, reconhecido, inclusive, em vários trechos do Relatório Fiscal. Demonstrou essas diferenças na tabela de fls. 1665.

Após, discorreu sobre a impossibilidade de persistir o lançamento relativamente às diferenças entre os valores declarados (DIPJ+PAES) e aqueles apurados no auto de infração, por várias irregularidades.



Arguiu a preliminar de nulidade por falta de MPF regular, porque só fora cientificado da extensão do procedimento na ciência do lançamento, linha na qual expendeu vasto arrazoado.

No mérito, o lançamento, ao incluir valores já confessados antes da lavratura do auto de infração "fez parecer que a mesma deve o dobro do que efetivamente deve".

A diferença veio dos custos não considerados pelo autuante. (Orçados e incorridos), em descompasso com a verdade material e vasta jurisprudência administrativa. Demonstrou na planilha de fls. 1659 esses valores.

Nessa planilha constaram os valores por empreendimentos cujos dados foram extraídos da própria contabilidade, conhecidos pelos autores da ação. Algumas obras não tiveram o custo orçado e outras sim. (anexou detalhamento desses fatores às fls. 1676, 1659), como prova desses custos.

O autuante não considerara esses fatores em descompasso com a legislação (CF art.153, III, art.43 do CTN). O artigo 100 desse dispositivo determina para a construção civil regras específicas destinadas a adequar o conceito de renda e lucro às peculiaridades desse setor, em especial o custo orçado.

o RIR/1999 nos artigos 410 e 412, regendo a matéria determinou que por ocasião da venda, tanto os custos orçados quanto incorridos deveriam ser deduzidos na apuração do lucro.

A sistemática de apuração referida no artigo 28 do DL 1598/77, foi detalhada nas INSRF 84/79, 23/83, 67/88, das quais reproduziu as instruções referentes aos custos pagos ou incorridos (item 7, 8, 9 INSRF 84 de 20/12/1979). Contudo o auto de infração desconsiderou esses fatores e tributou também o custo, com ferimento a preceitos constitucionais e infraconstitucionais. Considerados esses valores acabaria o litígio porque o parcelamento incluiu todos os débitos existentes. Discorreu sobre a legislação de regência do PAES, Portaria Conjunta PGFN-SRF nº 3, de 01/07/2003, transcrevendo seus dispositivos, para concluir que haveria duplicidade no lançamento.

O relatório fiscal constatou pagamentos de comissões de corretagem, utilizando-as como prova do valor das operações, sem contudo utilizá-las para abater a base impositiva. E essas despesas seriam também dedutíveis. Os recibos e notas de comissões apreendidas pela fiscalização comprovariam a vinculação dos pagamentos a cada negócio (demonstrado no relatório de auditoria) o que tornaria inquestionável sua dedução.

Muitas das receitas tidas como omitidas foram incluídas no PAES, em datas diversas daquela considerada pelo autuante, levando o debate para a postergação da receita, o que implicaria na consideração de disponibilidade jurídica ou



financeira para fins de tributação, implicando no cancelamento da, exação também neste item.

No tocante às permutas, nos casos de aquisição de terrenos seria absurda a conclusão do fisco. A permuta por área construída é custo e nunca receita em nenhuma hipótese.

Apenas argumentando, prevalecer tal raciocínio implicaria pressupor que o fato imponível se daria após a conclusão da obra, a expedição da carta de habitação e outorga de escritura. No lançamento, a data utilizada foi anterior a esses fatos. Como as permutas se constituíram em parte substancial do lançamento, pediu pronunciamento expresse sobre a matéria.

Incabível, ainda, a admissão do tratamento dado relativamente às demais trocas, quanto aos valores já escriturados e declarados, considerados alienados em datas anteriores, em desacordo com o § 6º do artigo 6º do DL 1598/77. Expendeu vasto arrazoado sobre a matéria, para concluir que o tratamento correto seria de postergação determinada na lei e não da omissão imputada, não implicando em alteração da multa, inclusive com conseqüências penais. No caso de postergação a multa aplicável não poderia superar os 75% determinados na lei, pedido que expressamente formulou.

Manteve sua espontaneidade até a data do recebimento do auto de infração, razão pela qual, em relação aos tributos e períodos não abrangidos pelo MPF original, inexistiria dispositivo de lei para aplicação de multa de ofício quanto a esses débitos incluídos no PAES.

Impugnação, fls. 3202/3236, para a COFINS, anexos 3237/3302, e para o PIS, fls. 3303/3337, anexos 3338/3406, repetiu os argumentos expendidos para o IRPJ e CSLL, arguindo a decadência do direito de lançar do fisco para os fatos geradores ocorridos antes de 22.12.2004, nos termos do § 4º do art.150 do CTN, pois sua apuração de lucro fora mensal. Expendeu vasto arrazoado sobre o tema transcrevendo doutrina e jurisprudência sobre a matéria.

Nulo também seria o procedimento porque não se fizera acompanhar de MPF regular. A ação se desenvolvera com respaldo no MPF 10.1.01.00-2003-00091-1, restrito ao IRPJ, períodos 01/1998 a 12/2002. Na data da ciência do AIM foi entregue o MPF Complementar 10.01.00-2003-00091-1-3, cuja abrangência se deu apenas em relação do período e não aos tributos.

Nos fundamentos de mérito reclamou do lançamento porque a integralidade os valores lançados estariam incluído no PAES em data anterior à sua ciência, além de parcela alcançada pela decadência.

Insurgiu-se contra a suposta omissão de receitas dos imóveis objeto de permuta. Essas diferenças levaram à falsa crença de que os valores incluídos no parcelamento seriam inferiores



aqueles efetivamente devidos, o que não seria o caso. Ademais, em alguns casos, as receitas foram reconhecidas quando da aquisição da disponibilidade jurídica (em períodos posteriores aqueles considerados no auto de infração).

A INSRF 107, de 14/07/1988 definira as regras para determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis. Também afirmou que, "para fins de apuração de resultados, assim como para determinação dos valores de baixa e de aquisição de bens, nas operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, deverão ser observados os procedimentos fiscais e normas estabelecidas nessa IN".

Essas determinações se confirmaram na IN SRF 85, de 18.08.2000. E sua importância viriam do que seria considerado como receita nas operações de permuta.

O item 1.5 da IN 107/88 estabeleceu que somente a torna seria considerada como receita e assim lançada nos livros contábeis e fiscais, entendimento ignorado pelos autores do lançamento. O imóvel recebido em permuta não seria receita (mesmo no regime de competência) mas simples mutação patrimonial sem interferência nas contas de resultado. Substitui-se um bem por outro cuja receita só se exigirá quando alienado, sob pena de dupla tributação.

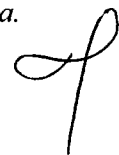
No regime de tributação adotado, o de caixa, outra barreira intransponível haveria, pois a exigência só se faria com a disponibilidade econômica ou jurídica do bem substituído, linha na qual transcreveu doutrina de José Luiz Bulhões Pedreira (IRPJ. RJ: ADCOAS JUSTEC - Ed.1979, p.164-165).

Evidente que no regime de caixa a que estariam sujeitos os recebimentos das atividades imobiliárias (art. 413 do RIR/1999) não haveria tributação sem recebimento da moeda corrente. Tributável seria apenas a torna, pois no caso de permuta entre unidades imobiliárias não haveria o recebimento de dinheiro.

Transcreveu de Carvalho Santos e Caio Mário da Silva Pereira a definição de permuta concluindo que nesta não haveria pagamento de dinheiro mas troca de bens.

A incidência da contribuição sobre o faturamento pressupõe a existência do mesmo, o que não ocorre sem o recebimento de receita, "ausente na permuta de bens". Portanto ausentes os pressupostos legais da capacidade contributiva insculpida no §1º do art. 145 da CF, linha na qual expendeu vasta transcrição doutrinária, para dizer que no caso vertente estaria ausente a hipótese de incidência do artigo 3º do CTN.

A decisão deveria se pautar na INSRF 107/88 aliada ao princípio da capacidade contributiva, acentuada pelo regime de caixa adotado pela recorrente, afastando a tributação imposta.



No caso dos autos houve a substituição patrimonial pelo mesmo valor. Não houve recebimento de dinheiro e a operação foi registrada e contabilizada pelo valor do custo dos bens entregues, como previsto na normativa, permitindo as seguintes conclusões:

a) na permuta não ocorre acréscimo patrimonial ou ingresso de receita, o que é reconhecido historicamente pela administração tributária em sucessivos atos normativos (p. exemplo IN 39/93, AD 08/90, IN107/88), havendo apenas a substituição de um bem por outro.

b) na permuta, não há recebimento de preço, não existindo recursos financeiros para o pagamento do tributo, o que retira da hipótese o requisito essencial da capacidade contributiva, e, no que respeita às empresas tributadas pelo regime de caixa, falta o requisito ingresso financeiro". Por isto o procedimento desobedeceu às normas complementares, nos termos do art. 100 do CTN.

Outro item da autuação - permutas de terrenos para construção de imóveis considerou o autuante que o custo de aquisição seria receita tributável para contribuições sobre o faturamento. Portanto, no caso de permuta por área, o custo da área será sempre custo e não receita.

Apenas argumentando, prevalecer tal raciocínio implicaria pressupor que o fato impositivo se daria após a conclusão da obra, a expedição da carta de habitação e outorga de escritura. No lançamento, a data utilizada fora anterior a esses fatos. Como as permutas se constituíam em parte substancial do lançamento pediu pronunciamento expresso sobre a matéria.

Incabível, ainda, a admissão do tratamento dado relativamente às demais trocas, quanto aos valores já escriturados e declarados, considerados alienados em datas anteriores, em desacordo com § 1º do artigo 273 do RIR/1999, que consolidou o § 6º do artigo 60 do DL 1598/77. Expendeu vasto arrazoado sobre o tema para concluir que o tratamento correto seria de postergação determinada na lei e não da omissão imputada, não resultaria na alteração da multa, inclusive com consequências penais. No caso de postergação a multa aplicável não poderia superar os 75% determinados na lei, pedido que expressamente formulou.

Esclareceu que estaria se contrapondo apenas às diferenças entre os valores confessados no PAES frente aos lançados, arguindo a espontaneidade em seu procedimento, comentando que manter-se o lançamento implicaria em dupla exigência.

Concluiu pedindo a nulidade do procedimento porque se realizara ao relento do MPF, emitido apenas para o IRPJ e até 31/12/2002; decadência para os valores lançados há mais de 05 anos; alternativamente manter apenas os valores declarados no PAES.



Decisão de fls. 3410/3452, em breve síntese, rejeitou a preliminar de nulidade e manteve os lançamentos nos termos propostos na ação fiscal.

Recurso interposto às fls. 3463/3513, para o IRPJ; 3514/3564, para a CSLL; 3566/3631 para COFINS; 3632/3694; onde repetiu os argumentos oferecidos na inicial confrontando-os com a decisão recorrida, questionando os valores dos custos não considerados na apuração da base impositiva, a multa de ofício imposta sobre os valores confessados no PAES.

O Recurso tem seguimento conforme despacho de fls. 3697.

É o Relatório.

Voto

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Tratam os autos de lançamentos para exigência do imposto de renda das pessoas jurídicas, e reflexos, para o PIS, COFINS, e CSL, por omissão de receitas operacionais, verificadas nos anos calendários de 1999 a 2003.

A ação obedeceu ao mandado de busca e apreensão expedido pelo Juiz Federal Substituto da 1ª Vara do RS. Dos documentos apreendidos restou comprovada a ocorrência de omissão de receitas operacionais configuradas na falta de contabilização de vendas de imóveis, bem como pela contabilização de valores abaixo dos reais. No item 7.1 a 7.7 (fls. 79/132) do Relatório de Ação Fiscal, fls. TVF a descrição dos fatos geradores dos ilícitos verificados: a) omissão de receitas de vendas: (por subfaturamento e por falta de consignação dos valores dos bens recebidos em permuta); b) omissão de receitas de aluguéis.

Todavia restou em litígio apenas os valores das multas de ofício aplicadas e as bases impositivas, pois, no dizer da Recorrente, nas planilhas onde constaram as receitas também estariam discriminados os custos correspondentes.

Por isto, entenderam meus pares neste Colegiado, que para bem decidir seria necessário a conversão do julgamento em diligência para que fossem observados os seguintes pontos:

a) em relação aos contratos omitidos, quais os reais valores e, se, desses constaram comprovados os custos incorridos;

b) e se a autuação considerou tais custos;

c) se houve recolhimento de tributos até a data da lavratura do auto de infração e em que valores (e se caracterizou a figura de postergação);

d) demais informações que a autoridade diligenciante entenda esclarecedora do litígio.



Após, relatório circunstanciado deverá ser elaborado e dado ciência à recorrente para nele se pronunciar se assim entender necessário."

Sobreveio o relatório da autoridade fiscal encarregada da diligência, acostado aos autos às fls. 3905/3921, concluindo o seguinte:

"A presente diligência foi realizada em atendimento à decisão da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte (folhas 3702 a 3711), que entendeu haver litígio quanto à matéria de fato objeto deste processo de Auto de Infração, mais especificamente "os valores das multas aplicadas e as bases impositivas".

Foram formulados os quesitos de folha 3711, que passamos a responder:

1º Quesito: "a) em relação aos contratos omitidos, quais os reais valores e, se, desses constaram comprovados os custos incorridos;"

Os valores de receitas de venda de unidades imobiliárias omitidas, apuradas pela fiscalização, estão descritos nos itens 7.1.1 a 7.6 do Relatório de Ação Fiscal de folhas 73 a 135, cujos montantes foram determinados conforme tabelas de folhas 136 a 211. A consolidação de todos os valores encontra-se nas planilhas de folhas 213 a 256.

As receitas omitidas foram apuradas a partir dos contratos particulares ou escrituras de compra e venda de imóveis, e não por meio de planilhas de controle de vendas e custos.

Quanto aos tipos de infração constatados, podem ser citados:

Não contabilização de vendas e revendas de imóveis.

Contabilização de vendas de imóveis baseadas em contratos e escrituras públicas de compra e venda subfaturados;

Contabilização de venda de imóveis em datas posteriores às constantes nos contratos de venda de imóveis. Em relação a este tipo de infração, não foi dado o tratamento de postergação de receitas, pelos motivos expostos no quesito "c", abaixo. Também merece ser dito que, para este tipo de infração, a multa aplicada foi de 75%.

Quanto aos custos das unidades imobiliárias vendidas, devem ser destacados os seguintes pontos:

-Esta fiscalização não analisou ou pesquisou a comprovação ou a correta apropriação dos custos relativos às unidades imobiliárias vendidas, fossem ou não objeto de lançamento de ofício. Portanto, os cálculos de IRPJ e CSLL devidos sobre receitas omitidas levaram em conta os custos e despesas contabilizadas pelo contribuinte, conforme livros diário e razão;



-A fiscalização aceitou todos os custos contabilizados, nos períodos em que os mesmos foram apropriados pelo contribuinte. Não houve glosa de qualquer valor contabilizado a título de custo ou despesa.

Com o objetivo de esclarecer o assunto relativo à demanda apresentada na impugnação para a dedução de custos das receitas omitidas apuradas, esta fiscalização intimou o contribuinte a prestar informações (termo de folhas 3716 a 3718, itens "1" a "4").

Em resposta (folhas 3720 a 3728)

> Relacionou todas as unidades imobiliárias para as quais entendia que deveriam ter sido considerados custos, pela fiscalização. Foram listados 25 apartamentos, 16 boxes e uma loja. Cabe ser destacado que, nesta listagem, constam os apartamentos 606, 607 e 608 do Ed. Danilo, que sequer foram objeto de autuação;

> Apresentou planilhas de custos orçados e incorridos que deveriam ser apropriados para cada unidade imobiliária, os quais totalizaram R\$ 1.025.836,85, entre os anos 1999 e 2002;

> Quanto ao questionamento a respeito de os referidos custos já terem sido apropriados contabilmente pelo contribuinte, em outro período, informou, de forma genérica, que as "unidades não haviam sido apresentadas à contabilidade, razão porque não foram apropriados os custos".

Dada a falta de clareza e objetividade na resposta apresentada, esta fiscalização intimou novamente o contribuinte a prestar informações, conforme termo de folhas 3729 a 3731, item "1".

Em resposta (folhas 3732 a 3736), a pessoa jurídica informou que, para as vendas contabilizadas por um valor inferior ao realmente praticado, os custos já haviam sido apropriados contabilmente. As unidades imobiliárias que não tiveram seus custos apropriados contabilmente foram os apartamentos 702 e 703 e boxes 3 e 4 do Ed. Dunnas Park (valor de R\$ 80.235,18), para os quais a venda teria sido integralmente omitida na contabilidade.

A infração de omissão de receitas pela venda dos apartamentos 702 e 703 e boxes 3 e 4 do Ed. Dunnas Park foi tratada no item 7.5.2 do Relatório de Ação Fiscal. Foi constatada a venda das unidades pelo valor de R\$ 316.000,00, operação esta que foi integralmente omitida.

Analizando-se os demais documentos solicitados na intimação datada de 12/08/2008 (registro permanente de estoque, registro de inventário e balanço patrimonial folhas 3737 a 3895), verifica-se que as referidas unidades permanecem no estoque da pessoa jurídica ao final do ano calendário 2007, pelo valor total de R\$ 80.235,18.



Portanto, respondendo ao quesito formulado, o custo que é reivindicado pelo contribuinte consta em seus livros contábeis.

2º Quesito: "b) e se a autuação considerou tais custos;"

O trabalho da fiscalização não foi voltado para a análise de custos ou despesas, mas sim para a verificação da correta apropriação das receitas. Foram aceitos todos os custos contabilizados, nos períodos em que os mesmos foram apropriados pelo contribuinte. Não houve glosa de qualquer valor contabilizado a título de custo ou despesa.

Com relação aos custos das unidades imobiliárias (orçados ou incorridos) relacionados às vendas consideradas omitidas pela fiscalização, foram adotados dois tipos de procedimentos:

1 - Com relação às unidades imobiliárias novas, construídas pela recorrente: foram aceitas as apropriações e contabilizações feitas pelo contribuinte. Dito de outra forma, a fiscalização não computou valores novos a título de custo, nem efetuou glosas, assim como não re-alocou custos contabilizados em um período para outro período.

2 - Com relação às revendas de unidades imobiliárias: foi deduzido o custo de aquisição da unidade imobiliária, exceto quando não conhecido (falta de registro contábil da origem do imóvel), ou quando o mesmo já havia sido apropriado contabilmente pelo contribuinte.

Portanto, para as unidades imobiliárias novas, cuja receita de venda foi totalmente omitida, como os apartamentos 702 e 703 e boxes 3 e 4 do Ed. Dunnas Park, não foram deduzidos custos que continuaram no ativo da pessoa jurídica (imóveis em construção ou estoque), pois estes valores acabariam sendo levados para resultado em algum período futuro.

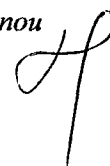
Merece ser destacado o fato de as referidas unidades imobiliárias, mesmo tendo sido vendidas no ano 2001, ainda constarem no estoque da pessoa jurídica ao final do ano 2007.

A reivindicação da concessão do seu custo seria coerente se os referidos valores já tivessem sido baixados para conta de patrimônio líquido (ajuste de exercícios anteriores). Permanecendo no estoque, os referidos imóveis podem ser levados à conta de resultado, em períodos posteriores, afetando a base de cálculo dos tributos em duplicidade.

Por este motivo, entendemos que não é cabível a dedução dos referidos custos das receitas omitidas apuradas pela sua venda.

Caso a autoridade julgadora decida pela concessão dos custos relativos aos valores dos imóveis ainda constantes no estoque da construtora, o montante de R\$ 80.235,18 deve ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário 2001.

Quanto às unidades imobiliárias revendidas, o contribuinte, em resposta ao item "5" do termo de folhas 3716 a 3718, relacionou



as operações para as quais entendia que deveriam ter sido concedidos os custos de aquisição. Também informou que estas unidades não haviam sido apresentadas à contabilidade. Entretanto, em resposta ao item "2" do termo de folhas 3729 a 3731, informou que, de fato, todos os custos das unidades revendidas já haviam sido apropriados (folha 3734).

3º Quesito: "c) se houve recolhimento de tributos até a data de lavratura do auto de infração e em que valores (e se caracterizou a figura de postergação);"

Primeiramente, respondendo diretamente ao quesito formulado, deve ser dito que, até a data de ciência do Auto de Infração, somente houve a opção pelo Programa de Parcelamento Especial - PAES, e a entrega da Declaração PAES informando débitos novos.

Relativamente aos períodos abrangidos pela fiscalização, durante o procedimento fiscal, somente houve o pagamento dos débitos do ano calendário 2003, declarados em DCTF e não pagos, e das parcelas do PAES.

No decorrer do processo de fiscalização, constatou-se que:

1 - Com relação aos tributos apurados sobre as receitas e lucro escriturados nos livros contábeis do contribuinte, apenas parte deles era declarado em DCTF (demonstrativos de folhas 257 a 266 e 277 a 294). As DCTFs de alguns trimestres sequer foram apresentadas (folhas 1365 a 1367). Este fato levou ao lançamento de ofício das diferenças apuradas, conforme processos administrativos nº 11080.009537/2004-41, 11080.009541/2004-17, 11080.009543/2004-06 e 11080.009542/2004-53;

2 - A quase totalidade dos débitos declarados em DCTF não foram pagos, permanecendo em aberto (folhas 1355 a 1374).

Uma vez que não houve o PAGAMENTO do tributo nos períodos nos quais foram escrituradas as receitas postergadas, esta fiscalização considerou inaplicável o disposto no art. 6.º, § 5.º, do Decreto-Lei 1.598/1977.

Entretanto, todas as receitas escrituradas em período posterior ao previsto nos contratos de venda de unidades imobiliárias foram EXCLUÍDAS da apuração dos tributos devidos nesses períodos.

Os tributos pagos e/ou declarados em DCTF pelo contribuinte nestes períodos, que excederam os débitos apurados sobre as receitas escrituradas, foram deduzidos dos valores apurados a partir de receitas omitidas (folhas 267 a 276 e 294).

Vale lembrar que esta sistemática adotada é menos gravosa para o contribuinte que o tratamento de postergação de receitas (caso esta fosse aplicável), pois o tributo pago ou declarado a maior no período para o qual a receita foi postergada foi integralmente



deduzido de débito apurado a partir de receita omitida neste período posterior.

Em resposta ao item "12" da intimação datada de 29/01/2008 (folha 3717) e do item "4" do termo datado de 12/08/2008 (folha 3730), o contribuinte relacionou todas as unidades imobiliárias para as quais entendia que deveria ser dado o tratamento de postergação de receitas (folha 3727). Também informou os valores de tributos postergados (folha 3735).

Ocorre que os valores de tributos que o contribuinte entende que deveriam ter sido tratados como postergados não foram pagos nem declarados em DCTF. Simplesmente foram calculados a partir da receita (15% para o IRPJ, 9% para a CSLL, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS).

De modo exemplificativo, veja-se o caso do ap. 4 do Ed. Residencial 2000 (folha 3735). A contribuinte informa os seguintes valores de tributos postergados, apenas em julho de 2002:

IRPJ: R\$ 30.000,00

CSLL: R\$ 18.000,00;

PIS: R\$ 1.300,00;

COFINS: R\$ 6.000,00

Verificando-se os valores informados pelo contribuinte em DCTF (resumo de folhas 1354 a 1380), assim como os valores de tributos recolhidos (folhas 260, 265 e 294), constata-se que os referidos débitos não foram pagos ou declarados em DCTF. E também não foram informados na declaração de débitos no PAES (demonstrativo de folhas 1337 a 1353), ainda que esta declaração de débitos não tenha o condão de propiciar o tratamento de postergação de tributos, pois tanto a opção quanto a declaração foram efetuadas pelo contribuinte sob fiscalização.

Em resumo, o contribuinte entende, equivocadamente, que deveria receber o tratamento de postergação de tributos pelo fato de ter contabilizado as receitas em períodos posteriores, independentemente do efetivo pagamento do tributo neste período posterior.

Por fim, no entender desta fiscalização, não deve ser aplicado o tratamento de postergação de receitas (imputação do valor de tributo pago a maior no período posterior) quando, no período para o qual a receita foi postergada, é apurada outra infração (omissão de receitas, glosa de despesas, etc). O tributo pago a maior no período posterior, caso exista, deve ser usado para deduzir o débito apurado por esta outra infração. E foi exatamente este o procedimento adotado neste caso pela fiscalização.

4.º Quesito: "d) demais informações que a autoridade diligenciante entenda esclarecedora do litígio."



Tendo em vista a grande controvérsia sobre FATOS estabelecida pela impugnação e recurso apresentados pelo contribuinte, convém aqui trazer algumas informações com o objetivo de esclarecer o litígio:

A) Quanto aos valores declarados pelo contribuinte no PAES.

Em seu recurso, relativamente ao IRPJ e à CSLL, a recorrente afirma que as receitas apontadas no Relatório de Ação Fiscal como omitidas teriam sido computadas na apuração de débitos parcelados no PAES (§ 1.6). Também afirma que as diferenças existentes entre os valores parcelados e os lançados de ofício devem-se ao fato de a fiscalização não ter deduzido os custos orçados e incorridos (§§ 1.8, 3.3 e 3.4). Expõe que, feita esta dedução, os valores incluídos no PAES representariam a totalidade dos valores devidos (§ 3.23).

A recorrente também afirma não estar impugnando os valores confessados no PAES (§3.24).

Convém, então, esclarecer como foram feitos os cálculos dos débitos informados pelo contribuinte no PAES, cujos demonstrativos de apuração foram apresentados à fiscalização e juntados nas folhas 1256 a 1336 deste processo.

Durante o procedimento de fiscalização, o contribuinte solicitou cópia de todos os contratos que haviam sido apreendidos em sua sede (folhas 349 e 406), com o objetivo de recalcular todos os tributos devidos, tendo em vista a possibilidade de parcelamento especial.

De posse do que seriam todos os contratos de venda de imóveis, o contribuinte colocou em planilhas os valores mensais recebidos pela venda de cada unidade imobiliária, separadamente para cada empreendimento, para os anos calendário 1998 a 2002 (folhas 1262 a 1336). É de ser observado que o contribuinte incluiu as revendas de imóveis recebidos de terceiros por dação em pagamento, conforme ele próprio afirmou em resposta ao item "7.2" do termo de intimação (folha 3726). E também apropriou receitas financeiras sobre os valores pagos parceladamente, o que não foi feito pela fiscalização. As planilhas de folhas 1259 a 1261 totalizam estas receitas por empreendimento, obtendo-se assim o total mensal de receitas com a venda de unidades imobiliárias.

Conforme tabelas de folhas 1256 e 1257, para os anos calendário 1998 a 2001 (o ano de 2002 não foi incluído), o contribuinte comparou o total mensal de receitas com a venda de unidades imobiliárias, apuradas a partir dos contratos (coluna "Rec. Informada") com o total mensal de receitas informadas em DIPJ para efeitos de apuração da base de cálculo de PIS e COFINS (coluna "Rec. Declarada").

As diferenças mensais apuradas serviram de base de cálculo para apuração dos valores de PIS, COFINS, IRPJ estimativa



mensal e CSLL estimativa mensal a serem informados na Declaração PAES (folhas 1338 a 1353).

Para a apuração do valor a ser informado como ajuste anual de IRPJ e CSLL, o contribuinte somou as diferenças mensais a cada ano (fossem elas positivas ou negativas), aplicou a alíquota de 15% para o IRPJ e, para a CSLL, 8% em 1998, 12% em 1999 e 9% em 2000 e 2001 (independentemente de incidência de adicional, compensação de prejuízo fiscal do período, de períodos anteriores, consideração de custos, despesa de corretagem, postergação de receitas, etc), e deduziu o somatório anual das estimativas mensais (fossem elas positivas ou negativas). Nada foi apurado e declarado para o ano de 2002 (conforme o próprio contribuinte afirma em resposta ao item "7.1" do termo de intimação - folha 3726). E vale dizer que, em seu cálculo, o contribuinte não considerou qualquer valor a título de custo, nem mesmo o custo de aquisição dos imóveis revendidos, cujas receitas foram computadas (resposta ao item "7.3" do termo de intimação - folha 3726).

Para a apuração dos valores de PIS e COFINS devidos, o contribuinte aplicou sobre as diferenças mensais a alíquota de 0,65 para o PIS e 2% para a COFINS, mesmo após 02/1999, quando a alíquota da COFINS passou a 3%.

Também vale observar que, comparando-se os débitos totais de IRPJ e CSLL apurados pelo contribuinte (DCTF mais Declaração PAES), com os débitos totais desses tributos segundo a apuração da fiscalização (constantes em DCTFs, lançados por falta de declaração e lançados por omissão de receitas), conforme tabelas de folhas 3896 a 3901, verifica-se que:

Para o IRPJ, o somatório anual dos débitos apurados pelo contribuinte superou os apurados pela fiscalização no ano calendário 1999;

Para a CSLL, o somatório anual dos débitos apurados pelo contribuinte superou os apurados pela fiscalização nos anos calendário 1999, 2000 e 2001;

Portanto, diferentemente do afirmado pela recorrente, não foi a falta de consideração de supostos custos ou despesas que geraram as diferenças entre os débitos declarados pelo contribuinte no PAES e os lançados pela fiscalização no presente Auto de Infração.

Afora os grosseiros erros cometidos pelo contribuinte na apuração dos tributos, descritos acima, as diferenças existentes entre os débitos declarados no PAES e os lançados pela fiscalização devem-se também ao fato de que a recorrente não computou, ou computou de modo diferente, as seguintes operações imobiliárias, descritas no Relatório de Ação Fiscal:

>Item 7.2.1: revenda de imóvel; nada foi computado;



- >Item 7.2.2: contrato subfaturado; computou a venda por R\$ 120.000,00, enquanto que a fiscalização apurou um valor de R\$ 215.000,00;*
- >Item 7.2.3: revenda de imóvel; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;*
- >Item 7.2.6: a venda ocorrida em 2001 foi computada em 2002, cuja escrituração contábil foi elaborada após o início do procedimento fiscal;*
- >Item 7.2.8: revenda de imóvel; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;*
- >Item 7.2.9: contrato subfaturado; o montante de R\$ 20.000,00, recebido em 03/2000, foi computado em 03/2001;*
- >Item 7.2.11: contrato subfaturado; computou a venda por R\$ 95.000,00, enquanto que a fiscalização apurou um valor de R\$175.000,00*
- >Item 7.2.14: revenda de imóvel; computou a receita em períodos posteriores ao apurado pela fiscalização;*
- >Item 7.3.9: contrato subfaturado; não computou o montante de R\$ 30.000,00, recebido em 02/2000;*
- >Item 7.3.13: revenda de imóvel; o montante de R\$ 16.000,00, recebido em 02/1999, foi computado em 06/2001;*
- >Item 7.3.18: revenda de apartamento e Box; computou apenas a revenda do Box;*
- >Item 7.3.23: a venda ocorrida em 2000 foi computada em 2002, cuja escrituração contábil foi elaborada após o início do procedimento fiscal;*
- >Item 7.3.27: venda ocorrida em 02/2001 foi computada em 07/2001;*
- >Item 7.3.28: revenda de imóvel; não computou o recebimento de 6 parcelas de R\$ 500,00 cada uma;*
- >Item 7.3.29: revenda de imóvel; nada foi computado;*
- >Item 7.3.30: nada foi computado;*
- >Item 7.4.2: revenda de imóvel; nada foi computado;*
- >Item 7.4.3: revenda de imóvel; nada foi computado;*
- >Item 7.5.1: compra de terreno com pagamento em área construída; nada foi computado;*



>Item 7.5.3: revenda de imóvel; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

>Item 7.5.4: revenda de imóvel; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

>Item 7.5.5: revenda de imóvel; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

>- Item 7.5.6: revenda .de imóvel; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois a operação foi realizada em 2003;

>Item 7.5.8: revenda de imóvel: nada foi computado;

>Item 7.5.9: revenda de imóvel, nada foi computado;

>Item 7.5.10: contrato subfaturado; não gerou diferença, pois a operação foi realizada em 2003;

>Item 7.5.12: compra de terreno com pagamento em área construída; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

>Item 7.5.13: venda de terreno com recebimento de área construída; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

>Item 7.6.1: revenda de imóvel; nada foi computado;

>Item 7.6.2: revenda de imóvel; nada foi computado;

>Item 7.6.3: revenda de imóvel; nada foi computado;

>- Item 7.6.4: revenda de imóvel; não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

>Item 7.6.5: venda de terreno com recebimento de área construída; nada foi computado; mas não gerou diferença, pois não foram declarados no PAES débitos do ano 2002;

Para todas as outras transações descritas no Relatório de Ação Fiscal, os valores computados pelo contribuinte foram iguais ou superiores aos tomados pela fiscalização.

No item "7.4" do Termo de Intimação datado de 29/01/2008 (folha 3717), foi solicitado que o contribuinte informasse quais unidades imobiliárias em relação às quais a fiscalização computou receitas em datas e/ou valores diferentes das receitas consideradas pela própria empresa, para efeitos de apuração de valores a serem incluídos no PAES. Em resposta, fez referência a planilha formulada em resposta ao item "12" do termo de intimação. Ocorre que, das 14 unidades listadas, esta fiscalização constatou as seguintes diferenças entre o apurado



pela fiscalização e o computado pelo contribuinte para a apuração dos débitos declarados no PAES:

- >Ap. 405 e Box 20 do Ed. Palácio de Versailles: sem diferenças;*
- >Ap. 601 e Box 11 do Ed. Castellon Park: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 703 e Box 36 do Ed. Palácio de Versailles: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 704 e Box 33 do Ed. Palácio de Versailles: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 4 do Residencial 2000: a venda ocorreu em 2001, mas foi computada pelo contribuinte em 2002;*
- > Ap. 9 do Residencial 2000: sem diferenças;*
- > Ap. 8 do Ed. Marimar: sem diferenças;*
- > Ap. 406 e Box 18 do Ed. Juline: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 304 e Box 09 do Ed. Juline: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 407 e Box 01 do Ed. Juline: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 506 e Box 28 do Ed. Juline: o contribuinte computou receitas a maior;*
- > Ap. 604 e Box 08 do Ed. Juline: a venda ocorreu em 2000, mas foi computada pelo contribuinte em 2002;*
- >Ap. 204 do Ed. Suene: o contribuinte computou receitas a maior;*
- >Ap. 706 e Box 39 do Ed. Juline: o contribuinte computou receitas a maior;*

Portanto, não são verdadeiras as afirmações do contribuinte (tanto na impugnação, recurso e resposta à intimação), a respeito das justificativas para as diferenças entre os débitos apurados pela fiscalização e os informados por ele no PAES.

Para finalizar, cumpre informar que, conforme extratos de folhas 3902 a 3904, a recorrente foi excluída do PAES, em 13/09/2006, restando um saldo devedor, na mesma data, de R\$ 2.278.513,82.

B) Quanto à solicitação de dedução de despesas de corretagem.

Em seu recurso, o contribuinte solicita a concessão de despesas de corretagem, cujo pagamento a fiscalização teria utilizado como prova das transações ocorridas (§ 3.35).



Conforme item "9" do termo de folhas 3716 a 3718, o contribuinte foi intimado a informar quais os documentos de despesas de corretagem foram mencionados no Relatório de Ação Fiscal e que deveriam ter sido deduzidas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como apresentar a documentação comprobatória do pagamento.

Em resposta (folha 3726), informou que:

-As despesas de corretagem estão expressas nos contratos de compra e venda juntados ao processo;

-Mencionou os itens 7.5.3 e 7.5.4 do Relatório de Ação Fiscal, onde se fez expresse reconhecimento de pagamento de despesas de corretagem.

Com relação ao informado pelo contribuinte, é necessário esclarecer que:

1.º) Não foram relacionados os valores de corretagem que a recorrente entende que deveriam ter sido concedidas como despesas;

2.º) Não foram juntados os comprovantes de pagamento das referidas comissões, identificando o beneficiário, data de pagamento, valor pago, retenção de imposto de renda, etc;

3.º) A empresa já apropriou, em seus demonstrativos de resultado, despesas de corretagem, inclusive as mencionadas nos itens 7.5.3 e 7.5.4 do Relatório de Ação Fiscal, no valor de R\$ 406.000,00, em 2002. Logo, mesmo que houvesse a comprovação do pagamento de comissões, estes deveriam ser comparados com os valores já apropriados contabilmente, sob pena de consideração da despesa em duplicidade;

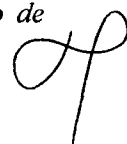
4.º) Conforme mencionado anteriormente, esta fiscalização não auditou ou revisou os valores contabilizados como custos ou despesas pelo contribuinte, considerando todos os valores lançados. O auto de infração foi somente de omissão de receitas.

Tendo em vista estes fatos, entendemos que não devam ser concedidas quaisquer deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas de comissões.

C) Dos contratos de compra de terreno com pagamento em área construída.

Nas operações de compra de terrenos, com pagamento em área construída, sem pactuação de valor da transação, esta fiscalização, diferentemente do afirmado pela recorrente (§ 3.69), apurou apenas PIS e COFINS sobre o valor da área construída alienada.

Nas operações com pactuação de valor, foi considerado receita o valor da operação, e como custo foi considerado o custo construtivo das unidades imobiliárias (apropriadas contabilmente), como no caso do item 7.5.12 do Relatório de



Ação Fiscal. Neste caso, foram apurados valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Sendo estas as respostas da fiscalização aos quesitos formulados pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, é dada ciência ao contribuinte do presente relatório, assim como são fornecidas as cópias de todas as tabelas e demonstrativos juntados ao processo neste momento."

Cientificada do resultado da diligência, apresentou a manifestação de fls. 3923/3930, onde sustenta que:

"1. CUSTOS

a. Das respostas apresentadas pela Recorrente e do Relatório de Diligência Fiscal resulta claro que há necessidade de admissão dos custos de construção/aquisição, que não haviam sido considerados pela Fiscalização, do que decorre, neste ponto, a necessidade de reforma da decisão recorrida.

b. O primeiro ponto que precisa ser esclarecido, em resposta à afirmação contida na fl. 9/17 do Relatório de Diligência Fiscal, diz respeito às "dações em pagamento". Afirma a autoridade fiscal que "é de ser observado que o contribuinte incluiu as vendas de imóveis recebidos de terceiros por dação em pagamento, conforme ele próprio afirmou em resposta ao item "7.2" do termo de intimação (folha 3726). Ora, os imóveis que foram "recebidos" (sua aquisição portanto) em dações não tiveram o seu recebimento incluído na receita de vendas, justamente por se tratar de permuta de imóveis; o que foi incluído como receita foram os valores recebidos como pagamento em dinheiro quando os imóveis foram alienados pela Recorrente com recebimento de dinheiro, o que fez nos termos da legislação em vigor.

c. O único ponto em litígio, não de fato, mas jurídico, é a afirmação da fiscalização de que não se poderiam admitir os custos devido ao fato de que as unidades imobiliárias ainda constariam no estoque da pessoa jurídica.

d. Alega a fiscalização que teria sido necessária a precedente baixa das unidades como ajuste de exercícios anteriores, pois a sua manutenção no estoque permitiria, em tese, serem levados à conta de resultado, em exercícios futuros, permitindo, em tese, afetar a base de cálculo em duplicidade.

e. Ora, a conclusão da fiscalização é totalmente equivocada. A conclusão lógica é justamente o contrário.

f. Da manutenção no estoque não decorreu nenhum prejuízo ao Fisco. Pelo contrário, justamente evitou a duplicidade que em tese teme a fiscalização. Por outro lado, a qualquer tempo pode a exclusão ser feita, sem afetar o resultado, como será o caso após o fim do presente processo, Podendo



a fiscalização auditar a exclusão para certificar-se da não influência no resultado.

g. Ressalte-se que, no caso concreto, a Recorrente passou a ser tributada pelo lucro presumido, de forma que a influência no resultado de eventual baixa das referidas unidades do estoque será impossível.

h. Assim, não se pode de uma potencial influência (que não ocorrerá de fato), apenas cogitada pela fiscalização, impedir a apuração do resultado nos períodos objeto da fiscalização conforme determina a lei e o princípio da verdade real, ou seja, levando-se em consideração os custos (incorridos/orçados) de cada unidade, tenham ou não sido lançados na contabilidade.

2. POSTERGAÇÃO

a. Quanto a este item, a primeira observação que se faz é a contradição no relatório, consistente na afirmação (página 10/17 do Relatório) de que "para o IRPJ, o somatório anual dos débitos apurados pelo contribuinte superou os apurados pela fiscalização no ano calendário de 1999" e que "para a CSLL o somatório anual dos débitos apurados pelo contribuinte superou os apurados pela fiscalização nos anos calendário de 1999, 2000 e 2001". Ora, se os valores declarados pelo contribuinte são maiores do que os apurados pela fiscalização, não há débito a lançar, de sorte que contradiz-se a autoridade ao afirmar de um lado que a empresa declarou mais do que foi apurado, e, ao mesmo tempo, afirma que há débitos passíveis de lançamento. Em síntese, há reconhecimento pela Autoridade Fiscalizadora de que não há saldos que pudessem ser objeto de lançamento de ofício.

b. De outro lado, é importante esclarecer que, ao contrário do que supõe a autoridade fiscal, a legislação prevê que, além dos débitos incluídos em DCTF, também os débitos declarados em DIPJ estão automaticamente incluídos no PAES. Tal, inclusive, já foi objeto de julgamento, em caso idêntico, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

‘CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. CPEN. DCTF POSTERIOR À CONSOLIDAÇÃO DOS DÉBITOS NO PAES. DÉBITOS INFORMADOS EM DIPJ. INCLUSÃO NO PARCELAMENTO.

O parágrafo 1º do artigo 1º da Lei nº 10.684/2003 prevê que os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas, aplicando-se tal previsão aos débitos constituídos ou não, inscritos ou não como Dívida Ativa. A Portaria PGFN-SRF nº 03/2003 instituiu a declaração a ser apresentada pelos contribuintes optantes pelo PAES, constando no parágrafo 2º do seu artigo



1º que "Os valores relativos a débitos de impostos e contribuições já declarados ou confessados anteriormente, inclusive mediante pedido de parcelamento, ainda que pendente de decisão, serão incluídos pela SRF no parcelamento especial, não devendo ser informados na Declaração PAES." Embora a impetrante tenha entregue a DCTF, relativa ao exercício de 2002, posteriormente à sua adesão ao PAES, havia informado ao Fisco a existência de débitos por meio da DIPJ apresentada anteriormente ao pedido de parcelamento. De acordo com a Portaria da própria Secretaria da Receita Federal, não havia a necessidade de a impetrante informar os referidos débitos na Declaração PAES, cabendo ao Fisco considerar a totalidade dos débitos declarados pelo contribuinte. O normativo em questão não prescreve por que meio deve ser efetuada a declaração, descabendo, portanto, a exigência de DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) e considerando-se suficiente para tal fim a DIPJ (Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica). (TRF Região – 1º Turma – Rel. Dês. Fed. Vilson Darós – DE 08.01.2008 – j. 17.12.2007 – 2005.71.00.010563-8/RS)

c. Em consequência, os valores declarados e que estão sendo pagos pela Recorrente em parcelamento, são a soma dos débitos declarados em DCTF, dos débitos declarados em DIPJ que não haviam sido declarados em DCTF, e dos débitos declarados na Declaração PAES. De forma que, no caso concreto, não há débitos declarados que não estejam incluídos nesse total; ao contrário, como reconheceu a autoridade fiscal, os débitos declarados são superiores aos constatados pela fiscalização.

d. Mesmo se assim não fosse, ou seja, mesmo que existissem débitos pendentes, esse suposto fato (que não corresponde à realidade, mas que se admite apenas para fins de argumentação) não teria o condão de impor à autoridade fiscal o tratamento de postergação, dado que a norma em vigor não faz tal exigência.

3. Divergências de valores

a. No que se refere às divergência apontadas nas páginas 10 e seguintes do Relatório, é importante esclarecer alguns pontos essenciais.

b. No intuito de diminuir a importância de seus equívocos, a fiscalização afirma que a Recorrente não teria computado, ou o teria feito de forma diferente, nos itens listados nessas páginas. Em primeiro lugar, é importante REITERAR que os itens que não haviam sido computados originariamente (DCTF) foram incluídos na DIPJ e na declaração PAES, sendo que os valores incluídos em DIPJ estão previstos na legislação como de inclusão automática no PAES, de sorte que, quando errou, a Recorrente reconheceu seus erros.

c. A fiscalização, ao contrário, dedica a parte final de seu relatório (páginas 10 em diante), em tom irônico, a reprimir esses erros, quando boa parte deles já não mais está sob



litígio, como se a lembrar essa Egrégia Turma de que a Recorrente cometeu equívocos, para tentar, com isso, infirmar os tópicos em que tem razão a Recorrente.

d. Nos pontos em que há divergências remanescentes, essas decorrem de interpretação legal, e não de fatos controversos. É questão de direito se os débitos informados em DIPJ estão incluídos automaticamente no PAES, ou não. É questão de direito se os imóveis recebidos devem ter seus valores incluídos como receitas no recebimento dos mesmos, ou não, e, também, quando alienados. É questão de direito determinar se os casos objeto dos autos são de postergação, ou não. Assim quanto às demais questões de mérito objeto do recurso.

4. COMISSÕES

a. No que tange às comissões, merece destaque que as mesmas não foram levadas em consideração quando previstas nos mesmos contratos (fundamentos de prova) e anotações (fundamentos de prova) que utilizaram para estabelecer, no lançamento fiscal, os demais elementos constitutivos do fato gerador. Ora, se a uma determinada anotação é dado o caráter de prova irrefutável de ocorrência do fato gerador, ao mesmo deve ser dada o mesmo caráter quando se trate de anotação de despesa. Tanto mais em contratos que foram tidos como prova irrefutável e nos quais há previsão de pagamento de comissão. Aliás, todas as vendas são feitos por intermédio de corretores de imóveis.

b. Apega-se a fiscalização ao aspecto formal-documental para a dedução de corretagens, e, ao mesmo tempo, a abandona para aferir os demais elementos constitutivos do fato gerador, com dois pesos e duas medidas. Ora, se é afirmado que os fatos são diferentes dos lançados contabilmente, porque há documentos que infirmariam a contabilidade, os documentos devem ser levados em consideração como um todo, e não simplesmente nos aspectos em que prejudiciais à Recorrente. Se o que importa é a verdade real e esses documentos e anotações apreendidos pela fiscalização são a prova, que seja considerada como um todo. Não há meia verdade real!

5. PERMUTA DE TERRENO POR ÁREA CONSTRUÍDA

a. Finalmente, neste item, o Relatório nada esclarece. Trata-se de matéria de direito (aplicação da legislação em vigor, em especial a IN 107/88, requerido em Recurso pela Recorrente) que já está pacificada no âmbito deste Conselho de Contribuintes (permuta).

b. A Recorrente se reporta aos fundamentos do seu recurso voluntário. "

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Nelson Lósso Filho, Relator

As matérias em litígio dizem respeito às preliminares de nulidade do auto de infração, motivada por irregularidades na execução do Mandado de Procedimento Fiscal, MPF-F, e de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar os lançamentos dos períodos relativos a fatos geradores ocorridos até cinco anos antes de 22/12/2004. No mérito, a omissão de receitas da venda de unidades imobiliárias, a existência de permuta e não venda de imóveis, a falta de consideração dos custos dos imóveis na tributação efetivada pela Receita Federal e a ocorrência de postergação no pagamento de tributos em virtude de inclusão do débito no programa de recuperação fiscal PAES.

Incabível a preliminar de nulidade do auto de infração, argüida tendo como base irregularidades na execução do Mandado de Procedimento Fiscal, MPF-F.

Este Conselho já analisou a questão de irregularidades no MPF, no Acórdão 108-07.708, se manifestando no sentido de que tais incorreções não têm o condão de causar a nulidade do auto de infração. Este posicionamento está firmemente fundamentado na Declaração de Voto do ilustre Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias, da qual extraio o seguinte excerto:

“Acompanhei o Senhor Relator tanto na questão preliminar quanto no mérito do recurso voluntário.

Permito-me, no entanto, aditar algumas considerações acerca da alegada nulidade do auto de infração, em razão de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, apontados pelo sujeito passivo.

É sabido que o Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte.

Objetiva o Mandado de Procedimento Fiscal assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais e que o agente fiscal indicado recebeu ordem da Administração Tributária para executar a ação fiscal.

Nesse sentido, o Senhor Secretário da Receita Federal baixou a Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999, disciplinando a execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições por ela administrados.

Eis as principais diretrizes estabelecidas:

1. do MPF será dada ciência ao sujeito passivo, por ocasião do início do procedimento fiscal;

2. o MPF será emitido, caso a caso, pelas seguintes autoridades:
a) Coordenador-Geral de Fiscalização; b) Coordenador-Geral



de Administração Aduaneira; c) Superintendente da Receita Federal; d) Delegado da Receita Federal etc;

3. do MPF conterão: a) a numeração de identificação e controle, composta de dezessete dígitos; b) os dados identificadores do sujeito passivo; c) a natureza do procedimento fiscal a ser executado; d) o prazo para a realização do procedimento fiscal; e) o nome e a matrícula do AFRF responsável pela execução do mandado etc;

4. o MPF indicará, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência), podendo ser fixado o período de apuração correspondente etc;

5. o MPF (para fiscalização) terá prazo máximo de validade de 120 (cento e vinte) dias, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, mediante emissão de MPF Complementar;

6. o MPF se extingue pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo, sendo que, nessa segunda hipótese, na emissão de novo MPF não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do MPF extinto.

Alegou a recorrente que a fiscalização levada a efeito pela Receita Federal deixou de observar as normas emanadas da referida portaria, uma vez que: 1. do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF-F emitido em 26/07/00, com validade até 23/11/00, somente tomou ciência em 08/08/00; 2. do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar – MPF-C emitido em 22/11/00, com validade até 22/03/01, somente tomou ciência em 29/11/00; 3. do MPF-C emitido em 23/03/01, com validade até 21/07/01, somente tomou ciência em 09/04/01; e 4. do MPF-C emitido em 19/07/01, com validade até 18/08/01, somente tomou ciência em 20/07/01.

Sustenta o sujeito passivo que “admitir a continuidade do trabalho fiscalizatório, sem que seja, de imediato, dada ciência ao contribuinte, é o mesmo que aceitar a fiscalização por Agentes Fiscais sem a ordem específica, o que é vedado pela Portaria nº 1.265/99, em seu art. 2º”.

Não tem razão a recorrente.

Como já salientado, o Mandado de Procedimento Fiscal criado pelo aludido ato administrativo visa primordialmente informar ao contribuinte que o procedimento fiscal que estiver sendo executado por auditor-fiscal é de conhecimento da Administração Tributária e por ela foi autorizado.

A ciência tardia das prorrogações dos mandados de procedimento de fiscalização não trouxe qualquer insegurança para o contribuinte fiscalizado, bastando se observar a cronologia das prorrogações para se concluir que os trabalhos de fiscalização tinham o consentimento da Senhora Delegada da Receita Federal em Santo André (SP).



E mais: ainda que os MPF-C somente tivessem sido emitidos após extinto o MPF-F, por decurso de prazo, não haveria que se falar em vício ou nulidade, uma vez que a emissão do MPF-C supre a finalidade do referido ato administrativo, qual seja, a de que o agente fiscal seja autorizado a prosseguir os trabalhos de fiscalização já iniciados.

A prevalecer o entendimento do sujeito passivo, aí sim, teríamos que admitir que eventual inobservância de uma norma infra-legal (Portaria SRF nº 1265/99) teria o condão de gerar nulidades no procedimento, assim entendido o caminho para consecução do ato do lançamento, a chamada fase meramente fiscalizatória.

Ocorre que é matéria reservada à lei o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, assim entendido tanto a fase do procedimento (preparatório do ato do lançamento), quanto à fase do processo (iniciada com a impugnação do lançamento).

No âmbito federal, é o Decreto nº 70.235/72, lei em sentido material, que regula a matéria, dispondo inclusive de capítulo próprio relativo ao tema das nulidades.

Estabelece o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 as duas hipóteses de nulidades passíveis de serem declaradas pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade: I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No âmbito do procedimento, em princípio, é válido todo e qualquer ato praticado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, em exercício nas Divisões de Fiscalização e integrante de Equipe de Fiscalização, não havendo que se falar em pessoa incompetente.

Nesse sentido, reafirma a recente Medida Provisória nº 46/2002 a competência privativa do Auditor-Fiscal da Receita Federal para executar procedimentos de fiscalização, bem assim, constituir, mediante lançamento, crédito tributário em favor da União (art. 6º, I, "a" e "c").

Assim, na hipótese de MPF-F ou MPF-C tardiamente cientificado ao contribuinte, que seja do conhecimento do Delegado da Receita Federal ou do Chefe de Divisão de Fiscalização, e que essas autoridades administrativas não tenham sequer suscitado eventual incompetência do agente fiscal, revela-se absolutamente despropositado, data venia, o entendimento, de julgador de primeiro ou de segundo grau, que vier a acolher tese no sentido da incompetência do AFRF, uma vez que própria Administração Tributária, por meio de autoridade administrativa, teria ratificado essa competência.

Nos presentes autos, frise-se também, não há que se cogitar de eventual preterição do direito de defesa do contribuinte, seja



porque por ele não suscitada, seja porque a referida ciência tardia do MPF-F ou dos MPF-C não lhe acarretou qualquer insegurança quanto à validade da fiscalização que lhe foi imposta.

Qualquer outra interpretação da comentada portaria, que não seja a teleológica, pode gerar graves prejuízos para o Erário Público e ir de encontro aos princípios constitucionais do interesse público e da justiça fiscal, além de ferir o princípio de direito de que a nulidade, salvo se absoluta, não deve ser declarada se a parte interessada não demonstrar a existência de prejuízo, uma vez que esse é da essência daquela.

Por fim, ressalto que compete exclusivamente à autoridade administrativa verificar eventual inobservância de norma de controle administrativo e promover a sua apuração imediata, mediante sindicância ou processo administrativo disciplinar, nos termos da Lei nº 8.212, de 11 de dezembro de 1990.”

Pelo exposto, não se sustenta a alegação de nulidade do auto de infração motivada por vícios na execução do Mandado de Procedimento Fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada com base em cerceamento do direito de defesa, por não ter ocorrido nenhuma das hipóteses de nulidade do lançamento elencadas de forma expressa no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Pela análise dos autos, nas razões de impugnação e recurso, percebe-se que a empresa entendeu perfeitamente a infração que lhe estava sendo imputada, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante, não sendo a incongruência na instrução processual apontada pela recorrente motivadora do cerceamento do direito de defesa.

Em relação à preliminar de decadência, é necessário primeiramente que seja julgada a imposição da multa qualificada de 150% pela ocorrência de dolo, fraude ou simulação, porque o termo inicial para contagem do prazo de decadencial nesses casos é deslocado para o artigo 173 do CTN.

No que concerne à imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, vejo que foi perfeitamente aplicada ao caso em voga, haja vista a conduta dolosa da contribuinte ao não registrar na sua contabilidade, durante anos-calendário consecutivos, a receita de venda de imóveis.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 está assim redigido:

“Art. 44 – Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(Omissis)

II – cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”



Fica claro, que a infração submetida à hipótese da multa do inciso II do artigo 44 é a ação ou omissão com intenção de retardar ou impedir o pagamento do tributo, cujo fato gerador tenha ocorrido.

Alberto Xavier traduz com clareza, apoiado em Rubens Gomes de Sousa, a noção deste instituto:

“Não cabe dúvida que a definição se inspirou nas lições de Rubens Gomes de Sousa, quando ensinava no seu ‘Compêndio de Legislação Tributária’ que a fraude fiscal – uma das infrações tributárias simples, por oposição aos crimes e contravenção em matéria tributária – podia ser definida como toda ação ou omissão destinada a evitar ou retardar o pagamento de um tributo devido, ou a pagar tributo menor que o devido. Em face desta noção desenhava-se bem simples a distinção entre a fraude fiscal e a evasão de imposto. Ambas seriam ações ou omissões destinadas a evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo, mas enquanto a fraude fiscal pressupõe a ocorrência do fato gerador, isto é, uma obrigação tributária já existente, constituindo uma infração, a evasão coloca-se em momento anterior ao da ocorrência do fato gerador, antes pois do nascimento da obrigação do imposto, pelo que não caberia no caso falar-se em ato ilícito.”

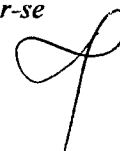
O artigo 72 da Lei nº 4.502/64 traz a definição de fraude citada no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 72 – Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Ao definir que fraude é a ação ou omissão dolosa para impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo, o legislador entendeu que tal procedimento seria motivado por artifício engendrado para impossibilitar a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer na hipótese de incidência tributária.

Novamente Alberto Xavier, com apoio em Galvão Teles, define assim o conceito do dolo no campo tributário:

“Ensina Galvão Teles – com a clareza que é de seu timbre – que ‘dolo, na acepção com que lhe dá a linguagem dos juristas, é a intenção de provocar um evento ou resultado contrário ao Direito. O agente prevê e quer o resultado ilícito; este representa-se no espírito do sujeito que o elege como fim, e para ele dirige a sua vontade através de uma conduta ativa ou passiva’ (Dos Contratos em Geral, 2ª ed., 1962, pág. 45). Não pode falar-se em fraude à lei sem que exista dolo e não pode falar-se em dolo onde não ocorra uma especial direção subjetiva da consciência e vontade do agente que possa caracterizar-se como ‘intenção fraudulenta.’”



As irregularidades apuradas pelo Fisco justificam a imposição da multa qualificada: a empresa omitiu receita na sua escrituração durante os anos de 1999 a 2003.

Por pertinente, do Relatório de Ação Fiscal, fls. 73/135, transcrevo os seguintes fundamentos que levaram o autuante a qualificar a multa para o percentual de 150%:

“Uma vez que o contribuinte, reiteradamente, omitiu, em sua contabilidade regular, valores de receitas provenientes da venda de unidades imobiliárias, assim como, reiteradamente, elaborou contratos particulares de compra e venda de imóveis e escrituras públicas de compra e venda de imóveis em valores inferiores aos realmente negociados, resta clara a conduta da empresa em reduzir, intencionalmente, a base de cálculo dos tributos e contribuições devidos, causando evidente prejuízo ao fisco.

Caracterizado o evidente intuito de fraude do contribuinte, foi aplicada a multa de 150%, prevista no artigo 44, inciso II da Lei n.º 9.430/96, relativamente a todos os valores de tributos e contribuições apurados a partir dos valores de receitas omitidas, identificados neste relatório, que não se tratam de simples contabilização posterior ao efetivo recebimento da receita.”

Assim, não conseguindo a recorrente demonstrar a inconsistência do lançamento fiscal, não trazendo à colação nenhuma prova que descaracterize a infração que lhe está sendo imputada, fica denotada a intenção de reduzir o pagamento do tributo por artifício doloso, sendo aplicável a multa qualificada de 150%.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada pela empresa, em relação aos lançamentos de tributos efetuados pela fiscalização.

Tem esta Turma assentado o entendimento de que o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica insere-se entre os tributos cuja modalidade de lançamento é definida pelo CTN no art. 150, vale dizer, lançamento por homologação.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) adotou três modalidades distintas de lançamento dos tributos, que são identificadas, dentre outros fatores, segundo o grau de participação do sujeito passivo, a saber: lançamento por declaração (art. 147), lançamento direto ou de ofício (art. 149), lançamento por homologação (art. 150).

Lançamento por declaração é aquele efetuado pela autoridade administrativa com base em informações prestadas pelo sujeito passivo ou por terceiros.

Lançamento direto ou de ofício é efetuado pela autoridade administrativa quando a declaração retromencionada deixa de ser apresentada, quando contém erros, falsidades etc., e noutras circunstâncias referidas no art. 149 do CTN.

Lançamento por homologação, de conformidade com o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. Referida autoridade ao conhecer, *a posteriori*, a atividade assim exercida pelo sujeito passivo, homologa-a.

Por muitos anos firmou-se, como regra, a modalidade de lançamento por declaração.



Contudo, já há algum tempo, seja por conveniência da administração, por facilitar os procedimentos arrecadatórios, pelo ingresso mais célere dos recursos, a quase totalidade dos tributos passou a submeter-se àquele regime de constituição do crédito tributário conhecido como “lançamento por homologação”.

Destarte, nos tributos cuja exigência assim se opera, ocorrido o fato jurídico tributário descrito hipoteticamente na Lei, independentemente de manifestação prévia da administração tributária, deve o próprio sujeito passivo determinar o *quantum debeatur* do tributo e providenciar seu pagamento.

A autoridade tributária fica com o direito de verificar, a *posteriori*, a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo em relação a cada fato gerador, sem que, previamente, qualquer informação lhe tenha sido prestada.

A definição do regime de lançamento, ao qual se submete o tributo, é indispensável para determinar qual a regra relativa à decadência será aplicada em cada caso.

Em se tratando de lançamento por declaração, para a contagem do prazo quinquenal de decadência, impõe-se a observância do estatuído no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(Omissis)”

A regra prefalada, relativamente aos tributos lançados por homologação, é afastada, aplicando-se, nesse caso, o disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, *verbis*:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a fazenda pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Como se percebe, o termo inicial da contagem do quinquênio decadencial passa a ser o momento da ocorrência de cada fato gerador que venha a ensejar o nascimento da obrigação tributária, pois desde esse momento dispõe o sujeito ativo da relação jurídica tributária do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

Em defesa dessa tese, à qual nos alinhamos, trazemos à colação a sempre lúcida lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Prevê o Código o prazo de cinco anos para que se dê a caducidade do direito da fazenda de constitui o crédito tributário pelo lançamento. Nada obstante, fixa termos iniciais que dilatam por período maior o aludido prazo, uma vez que são posteriores ao acontecimento do fato jurídico tributário. O exposto já nos permite uma inferência: é incorreto mencionar prazo quinquenal de decadência, a não ser nos casos em que o lançamento não é da essência do tributo - hipóteses de lançamento por



homologação - em que o marco inicial de contagem é a data do fato jurídico tributário.” (Curso de Direito Tributário - Saraiva - 10ª edição - p. 314).

Do mesmo mestre, em reforço da idéia por nós esposada de tratar-se o Imposto de Renda da Pessoa jurídica de tributo lançado por homologação, pedimos vênica para transcrever:

“... O IPI, o ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (Op. Cit. p. 284).

Entretanto, ocorrendo fraude, dolo ou simulação, provada pelo Fisco e perfeitamente imputável ao sujeito passivo da obrigação tributária adstrita ao lançamento por homologação, o marco inicial para a contagem da decadência deixa de ser a data do fato gerador para deslocar-se para aquele previsto no art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim se manifesta a respeito do assunto o mestre Luciano Amaro, em seu livro Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 1997, às fls. 383 e seguintes:

“A Segunda questão diz respeito à ressalva dos casos de dolo, fraude ou simulação, presentes os quais não há a homologação tácita de que trata o dispositivo, surgindo a questão de se saber qual seria o prazo dentro do qual o Fisco poderia (demonstrando que houve dolo, fraude ou simulação) recusar a homologação e efetuar o lançamento de ofício. Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, de lege lata. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174 e 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo de direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar, ser buscada dentro do próprio subsistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (cinco anos, do art. 173) contado após a descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não se ter criado a ressalva.

(Omissis).

A norma do art. 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não o ano em que termina essa possibilidade. Supondo, por exemplo, que o fato gerador ocorreu em 10 de junho de 1995, e a lei dá ao sujeito passivo trinta dias para efetuar a “antecipação” do pagamento, se, até 30 de julho de 1995, o recolhimento não tiver sido feito, ou tiver-se realizado



com insuficiência, graças a artifício do devedor (dolo, fraude ou simulação), o Fisco poderia ter lançado de ofício já no dia 31 de julho de 1995. Ou seja, o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o exercício de 1995..... Portanto, segundo a regra do art. 173, I, o prazo se contaria a partir de 1º de janeiro de 1996.

(Omissis)

Em suma: a) se, nesse exemplo, tiver havido antecipação de pagamento (e não se constatando dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao Fisco homologar expressamente o pagamento, ou, se discordar do valor recolhido, lançar de ofício) conta-se da data do fato gerador (10-06-1995), nos termos do art. 150, § 4º; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o caput nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, I, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício a partir de 1º de janeiro de 1996, não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o art. 173 não contempla essas discriminações; c) finalmente, se o pagamento foi efetuado a menor, mas for constatada a existência de dolo, fraude ou simulação, não ocorre a homologação ficta, nos moldes do art. 150, § 4º, e o caso vai para a regra geral do art. 173, I, contando-se o prazo para lançamento de ofício, também aí, de 1º de janeiro de 1996."

Pelo exposto, tenho como não ocorrida a decadência das exigências relativas ao IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro, ao PIS e à COFINS.

Quanto à infração apurada pelo Fisco, todos os elementos trazidos aos autos militam contra a autuada, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco.

As esparsas alegações apresentadas pela empresa em sua impugnação e recurso não conseguiram ilidir a constatação das irregularidades detectadas pela fiscalização, a omissão de receitas. Não foram juntados aos autos nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique o fato detectado.

O Relatório de Diligência Fiscal reforça as conclusões contidas no Relatório de Ação Fiscal de fls. 73/135, de que a empresa omitiu receitas deixando de escriturar vendas de unidades imobiliárias, bem como elaborou contratos particulares de compra e venda ou escrituras públicas de compra e venda de imóveis em valores inferiores aos realmente praticados, devendo apenas ser considerado como custo não computado pela fiscalização o valor de R\$80.235,18.

No Relatório de Ação Fiscal estão listados os imóveis vendidos que tiveram situações de omissão total de receitas pela falta de escrituração do fato ou de subfaturamento. Cada irregularidade ali descrita não foi infirmada pela recorrente.

No que diz respeito à possível dedutibilidade dos custos dos imóveis na apuração do valor tributável da omissão de receitas, quesitos 1 e 2 da Resolução nº 108-00385, o Relatório de Diligência de fls. 3905/3921 informa o seguinte:



"1º Quesito: "a) em relação aos contratos omitidos, quais os reais valores e, se, desses constaram comprovados os custos incorridos;"

Os valores de receitas de venda de unidades imobiliárias omitidas, apuradas pela fiscalização, estão descritos nos itens 7.1.1 a 7.6 do Relatório de Ação Fiscal de folhas 73 a 135, cujos montantes foram determinados conforme tabelas de folhas 136 a 211. A consolidação de todos os valores encontra-se nas planilhas de folhas 213 a 256.

As receitas omitidas foram apuradas a partir dos contratos particulares ou escrituras de compra e venda de imóveis, e não por meio de planilhas de controle de vendas e custos.

Quanto aos tipos de infração constatados, podem ser citados:

Não contabilização de vendas e revendas de imóveis.

Contabilização de vendas de imóveis baseadas em contratos e escrituras públicas de compra e venda subfaturados;

Contabilização de venda de imóveis em datas posteriores às constantes nos contratos de venda de imóveis. Em relação a este tipo de infração, não foi dado o tratamento de postergação de receitas, pelos motivos expostos no quesito "c", abaixo. Também merece ser dito que, para este tipo de infração, a multa aplicada foi de 75%.

Quanto aos custos das unidades imobiliárias vendidas, devem ser destacados os seguintes pontos:

-Esta fiscalização não analisou ou pesquisou a comprovação ou a correta apropriação dos custos relativos às unidades imobiliárias vendidas, fossem ou não objeto de lançamento de ofício. Portanto, os cálculos de IRPJ e CSLL devidos sobre receitas omitidas levaram em conta os custos e despesas contabilizadas pelo contribuinte, conforme livros diário e razão;

-A fiscalização aceitou todos os custos contabilizados, nos períodos em que os mesmos foram apropriados pelo contribuinte. Não houve glosa de qualquer valor contabilizado a título de custo ou despesa.

Com o objetivo de esclarecer o assunto relativo à demanda apresentada na impugnação para a dedução de custos das receitas omitidas apuradas, esta fiscalização intimou o contribuinte a prestar informações (termo de folhas 3716 a 3718, itens "1" a "4").

Em resposta (folhas 3720 a 3728)

>. Relacionou todas as unidades imobiliárias para as quais entendia que deveriam ter sido considerados custos, pela fiscalização. Foram listados 25 apartamentos, 16 boxes e uma loja. Cabe ser destacado que, nesta listagem, constam os



apartamentos 606, 607 e 608 do Ed. Danilo, que sequer foram objeto de autuação;

➤ Apresentou planilhas de custos orçados e incorridos que deveriam ser apropriados para cada unidade imobiliária, os quais totalizaram R\$ 1.025.836,85, entre os anos 1999 e 2002;

➤ Quanto ao questionamento a respeito de os referidos custos já terem sido apropriados contabilmente pelo contribuinte, em outro período, informou, de forma genérica, que as "unidades não haviam sido apresentadas à contabilidade, razão porque não foram apropriados os custos".

Dada a falta de clareza e objetividade na resposta apresentada, esta fiscalização intimou novamente o contribuinte a prestar informações, conforme termo de folhas 3729 a 3731, item "1".

Em resposta (folhas 3732 a 3736), a pessoa jurídica informou que, para as vendas contabilizadas por um valor inferior ao realmente praticado, os custos já haviam sido apropriados contabilmente. As unidades imobiliárias que não tiveram seus custos apropriados contabilmente foram os apartamentos 702 e 703 e boxes 3 e 4 do Ed. Dunnas Park (valor de R\$ 80.235,18), para os quais a venda teria sido integralmente omitida na contabilidade.

A infração de omissão de receitas pela venda dos apartamentos 702 e 703 e boxes 3 e 4 do Ed. Dunnas Park foi tratada no item 7.5.2 do Relatório de Ação Fiscal. Foi constatada a venda das unidades pelo valor de R\$ 316.000,00, operação esta que foi integralmente omitida.

Analizando-se os demais documentos solicitados na intimação datada de 12/08/2008 (registro permanente de estoque, registro de inventário e balanço patrimonial folhas 3737 a 3895), verifica-se que as referidas unidades permanecem no estoque da pessoa jurídica ao final do ano calendário 2007, pelo valor total de R\$ 80.235,18.

Portanto, respondendo ao quesito formulado, o custo que é reivindicado pelo contribuinte consta em seus livros contábeis.

2º Quesito: "b) e se a autuação considerou tais custos;"

O trabalho da fiscalização não foi voltado para a análise de custos ou despesas, mas sim para a verificação da correta apropriação das receitas. Foram aceitos todos os custos contabilizados, nos períodos em que os mesmos foram apropriados pelo contribuinte. Não houve glosa de qualquer valor contabilizado a título de custo ou despesa.

Com relação aos custos das unidades imobiliárias (orçados ou incorridos) relacionados às vendas consideradas omitidas pela fiscalização, foram adotados dois tipos de procedimentos:

1 - Com relação às unidades imobiliárias novas, construídas pela recorrente: foram aceitas as apropriações e contabilizações



feitas pelo contribuinte. Dito de outra forma, a fiscalização não computou valores novos a título de custo, nem efetuou glosas, assim como não re-alocou custos contabilizados em um período para outro período.

2 - Com relação às revendas de unidades imobiliárias: foi deduzido o custo de aquisição da unidade imobiliária, exceto quando não conhecido (falta de registro contábil da origem do imóvel), ou quando o mesmo já havia sido apropriado contabilmente pelo contribuinte.

Portanto, para as unidades imobiliárias novas, cuja receita de venda foi totalmente omitida, como os apartamentos 702 e 703 e boxes 3 e 4 do Ed. Dunnas Park, não foram deduzidos custos que continuaram no ativo da pessoa jurídica (imóveis em construção ou estoque), pois estes valores acabariam sendo levados para resultado em algum período futuro.

Merece ser destacado o fato de as referidas unidades imobiliárias, mesmo tendo sido vendidas no ano 2001, ainda constarem no estoque da pessoa jurídica ao final do ano 2007.

A reivindicação da concessão do seu custo seria coerente se os referidos valores já tivessem sido baixados para conta de patrimônio líquido (ajuste de exercícios anteriores). Permanecendo no estoque, os referidos imóveis podem ser levados à conta de resultado, em períodos posteriores, afetando a base de cálculo dos tributos em duplicidade.

Por este motivo, entendemos que não é cabível a dedução dos referidos custos das receitas omitidas apuradas pela sua venda.

Caso a autoridade julgadora decida pela concessão dos custos relativos aos valores dos imóveis ainda constantes no estoque da construtora, o montante de R\$ 80.235,18 deve ser deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário 2001.

Quanto às unidades imobiliárias revendidas, o contribuinte, em resposta ao item "5" do termo de folhas 3716 a 3718, relacionou as operações para as quais entendia que deveriam ter sido concedidos os custos de aquisição. Também informou que estas unidades não haviam sido apresentadas à contabilidade. Entretanto, em resposta ao item "2" do termo de folhas 3729 a 3731, informou que, de fato, todos os custos das unidades revendidas já haviam sido apropriados (folha 3734)."

Quanto à alegação da pessoa jurídica de que deveriam ser considerados os custos dos imóveis cujas receitas foram omitidas totalmente ou subfaturadas, não comprovou a recorrente a vinculação dos valores não registrados com os montantes apurados pelo Fisco.

Após a diligência realizada, é de se admitir apenas como custo o valor de R\$ 80.235,18, no ano-calendário de 2001, relativo aos imóveis constantes ainda dos estoques da construtora.



Quanto à forma de tributação das receitas omitidas, quesito 3 da Resolução nº 108-00385, o Relatório de Diligência de fls. 3905/3921 esclarece que:

"3º Quesito: "c) se houve recolhimento de tributos até a data de lavratura do auto de infração e em que valores (e se caracterizou a figura de postergação);"

Primeiramente, respondendo diretamente ao quesito formulado, deve ser dito que, até a data de ciência do Auto de Infração, somente houve a opção pelo Programa de Parcelamento Especial - PAES, e a entrega da Declaração PAES informando débitos novos.

Relativamente aos períodos abrangidos pela fiscalização, durante o procedimento fiscal, somente houve o pagamento dos débitos do ano calendário 2003, declarados em DCTF e não pagos, e das parcelas do PAES.

No decorrer do processo de fiscalização, constatou-se que:

1 - Com relação aos tributos apurados sobre as receitas e lucro escriturados nos livros contábeis do contribuinte, apenas parte deles era declarado em DCTF (demonstrativos de folhas 257 a 266 e 277 a 294). As DCTFs de alguns trimestres sequer foram apresentadas (folhas 1365 a 1367). Este fato levou ao lançamento de ofício das diferenças apuradas, conforme processos administrativos nº 11080.009537/2004-41, 11080.009541/2004-17, 11080.009543/2004-06 e 11080.009542/2004-53;

2 - A quase totalidade dos débitos declarados em DCTF não foram pagos, permanecendo em aberto (folhas 1355 a 1374).

Uma vez que não houve o PAGAMENTO do tributo nos períodos nos quais foram escrituradas as receitas postergadas, esta fiscalização considerou inaplicável o disposto no art. 6.º, § 5.º, do Decreto-Lei 1.598/1977.

Entretanto, todas as receitas escrituradas em período posterior ao previsto nos contratos de venda de unidades imobiliárias foram EXCLUÍDAS da apuração dos tributos devidos nesses períodos.

Os tributos pagos e/ou declarados em DCTF pelo contribuinte nestes períodos, que excederam os débitos apurados sobre as receitas escrituradas, foram deduzidos dos valores apurados a partir de receitas omitidas (folhas 267 a 276 e 294).

Vale lembrar que esta sistemática adotada é menos gravosa para o contribuinte que o tratamento de postergação de receitas (caso esta fosse aplicável), pois o tributo pago ou declarado a maior no período para o qual a receita foi postergada foi integralmente deduzido de débito apurado a partir de receita omitida neste período posterior.



Em resposta ao item "12" da intimação datada de 29/01/2008 (folha 3717) e do item "4" do termo datado de 12/08/2008 (folha 3730), o contribuinte relacionou todas as unidades imobiliárias para as quais entendia que deveria ser dado o tratamento de postergação de receitas (folha 3727). Também informou os valores de tributos postergados (folha 3735).

Ocorre que os valores de tributos que o contribuinte entende que deveriam ter sido tratados como postergados não foram pagos nem declarados em DCTF. Simplesmente foram calculados a partir da receita (15% para o IRPJ, 9% para a CSLL, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS).

De modo exemplificativo, veja-se o caso do ap. 4 do Ed. Residencial 2000 (folha 3735). A contribuinte informa os seguintes valores de tributos postergados, apenas em julho de 2002:

IRPJ: R\$ 30.000,00

CSLL: R\$ 18.000,00;

PIS: R\$ 1.300,00;

COFINS: R\$ 6.000,00

Verificando-se os valores informados pelo contribuinte em DCTF (resumo de folhas 1354 a 1380), assim como os valores de tributos recolhidos (folhas 260, 265 e 294), constata-se que os referidos débitos não foram pagos ou declarados em DCTF. E também não foram informados na declaração de débitos no PAES (demonstrativo de folhas 1337 a 1353), ainda que esta declaração de débitos não tenha o condão de propiciar o tratamento de postergação de tributos, pois tanto a opção quanto a declaração foram efetuadas pelo contribuinte sob fiscalização.

Em resumo, o contribuinte entende, equivocadamente, que deveria receber o tratamento de postergação de tributos pelo fato de ter contabilizado as receitas em períodos posteriores, independentemente do efetivo pagamento do tributo neste período posterior.

Por fim, no entender desta fiscalização, não deve ser aplicado o tratamento de postergação de receitas (imputação do valor de tributo pago a maior no período posterior) quando, no período para o qual a receita foi postergada, é apurada outra infração (omissão de receitas, glosa de despesas, etc). O tributo pago a maior no período posterior, caso exista, deve ser usado para deduzir o débito apurado por esta outra infração. E foi exatamente este o procedimento adotado neste caso pela fiscalização."

No que se refere à questão da espontaneidade do parcelamento no PAES e a ocorrência de postergação no recolhimento do tributo, não tem razão a recorrente quanto a sua alegação.



A postergação no pagamento de tributos não se aplica ao caso em voga, em virtude de a empresa não ter recolhido tributos em períodos posteriores ou quando o fez existiram infrações nesse período que absorveram os montantes apurados. O procedimento de auditoria adotado pelo autuante para levantar o *quantum debeatur* está correto.

Além do mais, conforme extrato de fls. 3902 a 3904, a recorrente foi excluída do PAES em 13/09/2006, restando um saldo devedor no montante de R\$2.278.513,82.

Cabe à autoridade administrativa da jurisdição do autuado, no momento da execução deste acórdão, considerar e vincular com a omissão de receitas, se for o caso, os valores parcelados, pagos, e efetuar os ajustes necessários.

No que concerne à apropriação de despesas de corretagem relativas às receitas omitidas, o Relatório de Diligência de fls. 3905/3921 esclarece:

"B) Quanto à solicitação de dedução de despesas de corretagem.

Em seu recurso, o contribuinte solicita a concessão de despesas de corretagem, cujo pagamento a fiscalização teria utilizado como prova das transações ocorridas (§ 3.35).

Conforme item "9" do termo de folhas 3716 a 3718, o contribuinte foi intimado a informar quais os documentos de despesas de corretagem foram mencionados no Relatório de Ação Fiscal e que deveriam ter sido deduzidas na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como apresentar a documentação comprobatória do pagamento.

Em resposta (folha 3726), informou que:

-As despesas de corretagem estão expressas nos contratos de compra e venda juntados ao processo;

-Mencionou os itens 7.5.3 e 7.5.4 do Relatório de Ação Fiscal, onde se fez expresso reconhecimento de pagamento de despesas de corretagem.

Com relação ao informado pelo contribuinte, é necessário esclarecer que:

1.º) Não foram relacionados os valores de corretagem que a recorrente entende que deveriam ter sido concedidas como despesas;

2.º) Não foram juntados os comprovantes de pagamento das referidas comissões, identificando o beneficiário, data de pagamento, valor pago, retenção de imposto de renda, etc;

3.º) A empresa já apropria, em seus demonstrativos de resultado, despesas de corretagem, inclusive as mencionadas nos itens 7.5.3 e 7.5.4 do Relatório de Ação Fiscal, no valor de R\$ 406.000,00, em 2002. Logo, mesmo que houvesse a comprovação do pagamento de comissões, estes deveriam ser comparados com os valores já apropriados contabilmente, sob pena de consideração da despesa em duplicidade;



4.º) Conforme mencionado anteriormente, esta fiscalização não auditou ou revisou os valores contabilizados como custos ou despesas pelo contribuinte, considerando todos os valores lançados. O auto de infração foi somente de omissão de receitas.

Tendo em vista estes fatos, entendemos que não devam ser concedidas quaisquer deduções da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas de comissões.”

Quanto a não dedução no lançamento do IRPJ e CSLL das despesas de comissão, não conseguiu a recorrente carrear aos autos elementos probantes de seu pagamento e vinculação em relação aos montantes considerados como receita omitida.

A dedutibilidade de despesa está condicionada não só a sua necessidade, mas também à imperiosa comprovação de sua efetividade. Não há, portanto, que se falar em despesas normais, usuais ou necessárias, sem a prova da existência delas, ou de ter a empresa nelas incorrido.

É farta a jurisprudência deste Conselho no sentido de que para serem aceitos os valores registrados na contabilidade como comissões sobre vendas deve ficar demonstrada, além de sua comprovação por documentos idôneos, efetivamente, a ocorrência da intermediação comercial e seu pagamento.

As comissões sobre vendas devem ser provadas com a vinculação de tal despesa ao faturamento correspondente, não sendo, portanto, admitida como prova a alegação genérica apresentada pela pessoa jurídica.

No que diz respeito à existência de permuta não tributada pela legislação tributária, o Relatório de Ação Fiscal de fls. 73/135 afirma:

“6.3 Ocorrência da permuta de imóveis

A determinação dos resultados nas operações de permutas de imóveis entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas deve seguir as orientações da IN/SRF nº 107/88.

Segundo as disposições do direito civil brasileiro, para os bens imóveis, entre vivos, a propriedade somente se transfere pela transcrição do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.

Título translativo, no caso de bens imóveis, também de acordo com as disposições do Código Civil (antigo e atual), é a escritura pública.

Assim, para todas as demais espécies de transações envolvendo bens imóveis, baseadas em contrato particular celebrado entre as partes, ocorre apenas a transmissão de direitos, e não a transmissão da propriedade.

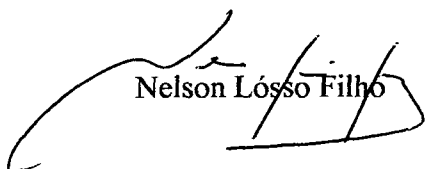
Logo, nas alienações de direitos sobre unidades imobiliárias em que ocorre o recebimento de direitos sobre outro imóvel, com parte do pagamento do preço, não são aplicáveis as disposições da IN/SRF nº 107/88, uma vez que, neste caso, não há permuta de bens imóveis.



Da mesma forma, a transmissão de direitos sobre o terreno onde será construído o edifício, com recebimento de direitos sobre uma ou mais unidades imobiliárias a serem construídas no local, operada por contrato particular, não é uma permuta de bens imóveis, e igualmente não são aplicáveis as disposições da IN/SRF n.º 107/88.”

Melhor sorte não tem a empresa quando afirma existir permuta em algumas operações indicadas como tributáveis pela fiscalização, por não estarem juntados aos autos quaisquer escrituras referentes à permuta. Pelo contrário, todas as escrituras constantes do processo são de compra e venda. Além do mais, nenhum dos elementos indicados se adéqua às condições contidas no item 4.1 da IN SRF nº 107/88.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para admitir a dedução como custo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2001 o valor de R\$ 80.235,18.


Nelson Lósso Filho