



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13706.000830/90-06
Recurso nº : 108.798
Matéria : IRPJ - EXS.: 1987 e 1988
Recorrente : RM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida : DRF-RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 15 DE OUTUBRO DE 1997
Acórdão nº : 105-11.869

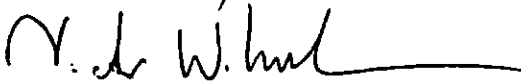
IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IMOBILIÁRIA - CUSTO ORÇADO - Deve ser levado a resultado o ganho ou a perda realizados pela empresa de empreendimentos imobiliários quando de permuta, com toma de unidades imobiliárias a construir pelo terreno onde tais unidades seriam construídas. O custo a ser apropriado é o custo orçado, que deve ser comparado com o custo efetivo, assim que esse esteja disponível, ajustando-se o resultado. Não cabe ao conselho de contribuintes modificar as bases fáticas e legais da autuação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA
PRESIDENTE


VICTOR WOLSZCZAK
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 MAI 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JORGE PONSONI ANOROZO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, NILTON PÊSS, CHARLES PEREIRA NUNES, IVO DE LIMA BARBOZA e AFONSO CELSO MATTOS LOURENÇO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº 13706.000830/90-06
Acórdão nº. 105-11.869

RECURSO Nº: 108.798
RECORRENTE: RM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a empresa e que constitui crédito tributário no valor de 209.939,61 BTNFS , assim descrevendo o fato dado por infringente:

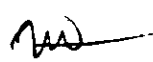
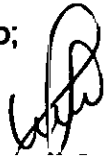
"Excesso de custos/despesas sobre receitas apuradas irregularmente, na baixa de bens imóveis, considerando que foram levados a resultado dos exercícios, em decorrência de permuta com outros bens imóveis. Foi levantado também que a empresa baixou indevidamente nos exercícios os custos dos imóveis, que em troca dos terrenos, onde seriam construídas as benfeitorias, foram gravados com a condição de obrigação do dever de construir. Ficou constatado portanto que a empresa incorreu em erro, tendo em vista que a permuta de imóveis tem registro apenas no ativo da empresa, sem qualquer repercussão no seu resultado ou lucro operacional e líquido."

Foram dados como infringidos os artigos 285 a 288 do RIR/80 e as INs 84/79 e 2383, consubstanciadas na IN 107/88.

Às fls. 14/18 peça impugnatória interposta pela contribuinte dentro do prazo legal.

Em sua defesa, traz os seguintes argumentos:

- 1) não houve declaração inexata, como quer a fiscalização;
- 2) a contribuinte, ao mesmo tempo em que levou a resultado os custos de aquisição dos bens permutados, considerou como receita de venda prevista o valor relativo às unidades adquiridas com a permuta;
- 3) a IN 107/88 é posterior aos anos-base fiscalizados, não podendo suas disposições serem aplicadas aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 13706.000830/90-06
Acórdão nº. 105-11.869

4) os critérios utilizados pela empresa para a contabilização de seus resultados na operação enfocada no auto de infração são corretos e não prejudicam o Fisco, tendo sido utilizados por falta de normatização do procedimento a ser seguido, o que somente ocorreu com a IN 107/88.

No que concerne à correção monetária, argumenta a contribuinte que parte das unidades dadas em pagamento foram apropriadas na conta "Imóveis a Comercializar", que foi integralmente corrigida, e outra foi apropriada como "Resultado de Exercício Futuro".

Solicitou, por fim, a realização de diligência em sua escrita, para comprovar que o método de apuração utilizado no cômputo do lucro real pelo Fisco era inexato. A empresa alega que as unidades prometidas aos antigos proprietários dos terrenos tinham metragens diversas entre si, motivo pelo qual nem todas tinham o mesmo valor de mercado.

Às fls. 49 está despacho do Agente da Receita Federal que determina a realização da diligência solicitada, da qual resultou a apuração de que, de fato, as unidades 201, 301, 501 e 701 do edifício em questão não são uniformes, devendo, no entender do fiscal diligenciante, ser ajustada a exigência para refletir o valor real das unidades permutadas. Após demonstrações e cálculos, a fiscalização aponta redução da base de cálculo de Cz\$ 602.704,27 para Cz\$ 502.253,00. Recalculados também os demais valores relativos aos outros imóveis que foram dados como permutados pela fiscalização. O diligenciante indica ainda que o valor da correção monetária não apropriada pela empresa teve também seu valor reduzido, em função da diminuição do montante relativo ao primeiro item da autuação.

Foram trazidas aos autos as escrituras de promessa de compra e venda dos imóveis sob análise.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº 13706.000830/90-06
Acórdão nº. 105-11.869

Vem a fls. 95/101 a manifestação do autuante, que inicialmente alega ser a autuação apoiada nos artigos 285 a 288 do RIR combinados com as IN ns. 84/79 e 23/87, que são anteriores ao fato gerador, e não na IN 107/88, a que se refere a defesa. De resto, concorda com os termos propostos pelo diligenciante, e conclui pela manutenção parcial da exigência original.

A decisão de primeiro grau, fls. 102/103, acolhe as razões fiscais e ostenta a seguinte ementa:

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Caracteriza-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra o pagamento de parcela complementar em dinheiro.

Tributa-se o custo dos imóveis permutados apropriados em conta de resultado que deveriam ser incorporados aos valores das unidades em estoque.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Intimada em 26.04.94, a empresa recorre a este Conselho de Contribuintes por meio da petição de fls. 105/109, protocolada em 25.05.94, e cujas razões leio em sessão, para melhor compreensão.(leio)

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 13706.000830/90-06
Acórdão nº. 105-11.869

VOTO

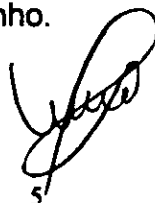
CONSELHEIRO VICTOR WOLSZCZAK, RELATOR

Ao apreciar a lide ora em pauta de julgamento cumpre inicialmente identificar os contornos da acusação fiscal, eis que a este Colegiado não compete alterar a descrição dos fatos dados por infringentes nem a fundamentação que deu lastro ao lançamento.

Entendeu o Fisco que se caracterizou, no caso, permuta de bens que, por sua própria natureza, não comporta trânsito em Resultado. Assim, o registro contábil das alterações patrimoniais deveria ter reflexo apenas no ativo da empresa.

Parece-me que labora em equívoco a fiscalização, pois que a permuta admite a torna, aqui desconsiderada. Com efeito, ao prometer adquirir terrenos pagando parte do preço em dinheiro e parte em obrigação de dar unidades construídas, a empresa deu em torna não só o valor pago em espécie, mas também eventual diferença de valor - para maior - entre o preço de mercado dos imóveis cuja construção e entrega assumiu, e o previsto no contrato de promessa de compra e venda.

Assim, de fato, ao prometer comprar o terreno, pagando parte do preço em dinheiro e obrigando-se a dar aos outorgantes apartamentos por construir, a autuada assumiu o ônus do risco de o custo de construção ser superior à diferença entre o preço do terreno e a soma da parcela paga em espécie. Nessa hipótese, ocorreria perda sua. No caso contrário - de o custo de construção ser inferior àquela diferença - haveria que reconhecer o ganho.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 13706.000830/90-06

Acórdão nº. 105-11.869

Nesse ponto é de se tomar que o valor indicado como remanescente, do preço de compra dos terrenos, na escritura, e correspondente às unidades a serem construídas, correspondia ao custo orçado destas.

Ora, nessas condições, não é admissível a pretensão fiscal de que o registro dessas alterações patrimoniais somente tivesse registro no ativo da empresa.

Ao contrário, a norma legal é explícita determinando que - tratando-se de empresas construtoras e de empreendimentos imobiliários - as compras e vendas sejam contabilizadas, bem como os custos dos respectivos imóveis, segundo a fase da obra.

Assim, adquirindo a empresa o direito à compra do terreno, esse direito havia que compor seu ativo, enquanto que, havendo-se obrigado a construir para os outorgantes e a eles entregar unidades do imóvel a ser erguido, havia que reconhecer como custo seu o custo orçado dessas unidades.

Então o lançamento contábil de contrapartida do direito ao terreno, no valor de sete milhões de cruzados, era bipartido: de um lado, contra bancos ou caixa, no montante pago em espécie, e de outro o custo orçado das unidades por construir e entregar.

À medida da construção o custo orçado devia ser confrontado com o custo incorrido, prevalecendo este e retificando-se aquele, pelo período remanescente, até final da obra, quando se alcançaria uma de três soluções: o custo orçado teria sido superior, igual ou inferior ao custo incorrido, com as conseqüências próprias.

Assim, não tem razão o Fisco, no lançamento em causa, porquanto o fundamenta no fato de que os custos foram levados a resultado dos exercícios, ou quando indica como infringente a baixa dos custos dos imóveis onde seriam



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 13706.000830/90-06
Acórdão nº. 105-11.869

construídas as benfeitorias. Enfim, não procede a pretensão posta no Auto, de que se restringisse o registro dos negócios ao ativo da autuada.

Também não comungo com o entendimento adotado pela douta autoridade julgadora de primeiro grau, no sentido de que o custo dos imóveis permutados deveria ser incorporado aos valores das unidades em estoque.

Com efeito, o custo de construção desses imóveis é parte do preço de aquisição do terreno, não sendo portanto admissível que se atribua esse custo às demais unidades, para o fim de tributa-lo se o direito relativo ao terreno foi apropriado pelo seu valor integral.

Desta forma, se o terreno tem seu registro no ativo e contrapartida na parcela paga em espécie somada à obrigação de construir - vale dizer, somada ao custo orçado das unidades por construir e entregar - então não se pode concomitantemente atribuir esse custo às demais unidades de construção.

Toda a tese fiscal está enfim sediada na equivocada compreensão da operação inicial, de promessa de compra e venda de terreno, contra pagamento em espécie e em unidades imobiliárias a serem construídas.

Assim, se a empresa vendesse as unidades por construir pelo preço de 7 milhões pagos à vista e empregasse esse valor no pagamento do terreno, o lançamento contábil seria feito pelo registro da venda das unidades com o reconhecimento da receita e o registro do custo orçado de sua construção.

Por outro lado, se essa promessa de compra e venda houvesse sido contratada com pagamento apenas em unidades a serem construídas (parcela maior do preço, no caso, cf. a própria tese fiscal), o lançamento contábil teria que registrar o direito à aquisição de terreno, no valor de 7 milhões, e que registrar sua contrapartida, vale dizer, as obrigações assumidas, que são de construir, e apenas quantificáveis -

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 13706.000830/90-06
Acórdão nº. 105-11.869

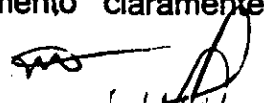
na ocasião - pelo seu custo orçado. Certamente o Fisco tomaria o custo orçado dessa construção como contrapartida da aquisição do terreno, ao invés de tentar, como aqui, atribuir esse custo às demais unidades por construir. O fato de haver pagamento parcial em dinheiro seria irrelevante, pois o lançamento contábil registraria essa parte a crédito de direito sobre imóveis e a débito de bancos ou caixa. O restante, correspondente à obrigação de construir e entregar, somente poderia ser registrado pelo custo orçado, como obrigação, típica do passivo e não do ativo, como quer a fiscalização.

Obviamente às unidades destinadas a comércio corresponderá o custo do terreno assim pago, coisa que não se confunde com o custo orçado das unidades dadas em troca, eis que se a diferença entre o preço fixado na promessa (7 milhões) fosse inferior ao custo incorrido ao final da obra, a perda caberia à empresa, e não aos adquirentes das demais unidades. Sua eventual tentativa de recuperar prejuízo elevando o preço de venda destas não se traduz pela incorporação do custo orçado das unidades dadas em pagamento ao custo dos imóveis em estoque. Esse custo é contrapartida específica da aquisição do terreno, em uma ótica, e da venda das unidades a serem dadas, em outra.

Não posso, portanto, concordar com a tese esposada na Autuação, segundo qual não era possível que o negócio transitasse em resultado, ao longo da construção e ao final dela.

Não se deve confundir o custo do terreno (60 %) - este sim inteiramente atribuível às unidades por vender - com o custo dos imóveis construídos e dados em pagamento desse terreno. O fato de se ter pago o primeiro com o segundo não torna incorporável aos imóveis em estoque este segundo, mas sim o primeiro. A incorporação dos dois será cômputo em duplicidade.

Também não tenho como admitir a tese - diferente - esposada pela douta autoridade singular. Com efeito, a admitir o entendimento claramente



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº 13706.000830/90-06

Acórdão nº. 105-11.869

sintetizado na ementa do julgado, ter-se-ia que a imobiliária poderia trocar um edifício luxuoso por um barraco, e essa operação teria registro somente em seu ativo, sem transitar por resultado. As normas que regem as empresas e empreendimentos imobiliários são claras, especificando tratamento diferenciado fiscal, justamente por se perceber que para tais situações os imóveis estão no circulante e o custo orçado é o único disponível para a contabilização da contrapartida das vendas (ou trocas - como ocorre no caso) antecipadas. Assim, tanto na alienação antecipada das unidades por construir pelo sistema da permuta quanto na alienação antecipada das unidades por construir pelo sistema de venda simples, a contrapartida da alienação pelo polo da receita (ou troca) é inicialmente o custo orçado da construção das unidades correspondentes e, finalmente o custo efetivamente incorrido nessa construção, tudo transitando por resultado, que esta é a atividade operacional da empresa.

Em suma, havia um custo orçado de todas as unidades, vale dizer, do imóvel como um todo. Nem necessariamente esse custo orçado iria coincidir com o custo incorrido apurado ano a ano e ao final da obra. Não era possível à empresa, segundo as normas próprias, alterar o custo orçado de construção das demais unidades, à medida em que apurasse eventual diferença para maior entre o custo orçado e o incorrido. Tratar-se-ia de custo seu, resultado de seu negócio de alienação feita por preço certo na escritura de promessa de compra e venda. Ela poderia até alterar o preço de venda das unidades remanescentes, procurando assim recuperar essa perda, mas de nenhuma forma esse valor poderia ser definido como custo orçado das demais unidades, nem incorporável ao custo das unidades em estoque.

Em outros termos, repito, sem saber - por impossível - o custo real da construção a que se obrigou na promessa, a empresa fez negócio para o futuro, por preço/custo a apurar. O registro dessa situação se faz, segundo as normas que regem os negócios de empresas imobiliárias, pelo lançamento contábil do preço pago em obrigação de construir e dar, quantificado pelo seu custo orçado de construção, valor esse a ser retificado anualmente pelo confronto com custo incorrido, e apuração de resultado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº 13706.000830/90-06

Acórdão nº. 105-11.869

A empresa, no caso, considerou a escritura de promessa em causa como representativa de dois negócios concomitantes e distintos. Tomou, assim, sua obrigação de construir e entregar como representativa de promessa de venda dessas unidades, efetuada pelo preço indicado na escritura - dois milhões e quatrocentos mil cruzados. Por isso, apropriou esse valor como receita, com a qual quitou (em parte) a aquisição concomitante de promessa de aquisição do terreno.

Conseqüentemente, o custo orçado das unidades dadas como alienadas era de ser apropriado como tal, confrontando-se-o com o custo incorrido, no curso da construção e no final dela, tudo conduzindo à apuração do resultado nessa operação e à sua tributação, conforme o caso. Ocorrendo que o custo incorrido superasse o orçado, e, pois, o preço de venda aos outorgantes, nenhum lucro se apuraria.

O tratamento da questão como troca ou permuta não produz efeito sobre o resultado fiscal, eis que, ao contrário do que pretende a autoridade a quo, a lei não define a permuta, nem a tem como coisa diversa da alienação recíproca e concomitante de bens. O mais que se tem na espécie é o entendimento de que na permuta não há tributação, coisa que somente ocorre se na operação não se apura lucro ou prejuízo, e, especificamente, se a aquisição e venda os bens reciprocamente alienados não identificam exatamente a atividade operacional da empresa, como no caso. A admitir a tese exposta na decisão recorrida, estaria aberto o campo para a elisão fiscal, com sucessivas trocas de bens de valores diversos sem trânsito por resultado.

Quanto às referências feitas em recurso, relativas a outras unidades, entendo que a questão não tem pertinência com a autuação aqui em exame.

Em face de todo o exposto, e tomando em consideração o direito do contribuinte à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição, insisto em que não cabe,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES


Processo nº 13706.000830/90-06

Acórdão nº. 105-11.869

nesta instância recursal, a alteração dos limites do litígio nem da base fática e legal em que se sustenta o lançamento, e concluo pelo provimento do recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 1997.


VICTOR WOLSZCZAK
