



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.009711/2008-57
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-012.769 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NACIONAL COMÉRCIO E EMPREEDIMENTOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2003

ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO CIRCULANTE. DAÇÃO EM PAGAMENTO. BENS OBJETO DA ATIVIDADE OPERACIONAL DA EMPRESA. FATURAMENTO. OCORRÊNCIA.

A contribuição para o PIS e COFINS incide sobre as receitas oriundas de operações de alienação, entre as quais se classifica a dação em pagamento, relacionadas à atividade fim da entidade.

Hipótese em que, considerando que a venda de imóveis contabilizados no Ativo Circulante era o objeto social da entidade, a alienação de um imóvel caracteriza operação sujeita à tributação, ainda que para quitação de uma dívida preexistente. Portanto, na dação em pagamento há uma alienação onerosa de bens, que se manifesta em concomitância com a quitação da obrigação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 3201-005.202, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/10/2003

DAÇÃO EM PAGAMENTO. BENS OBJETO DA ATIVIDADE OPERACIONAL. FATURAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A dação em pagamento de imóveis para quitar obrigação da própria doadora, ainda que esta realize atividade imobiliária, é uma mera operação de natureza patrimonial, sem trânsito pelo resultado.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão

- A Cofins incide sobre as receitas oriundas da operação de dação em pagamento de imóveis, eis que as mesmas são vinculadas à atividade fim do contribuinte;
- Na dação em pagamento há uma alienação onerosa de bens, que se manifesta em concomitância com a quitação da obrigação;
- Apesar de expressar um único negócio jurídico, tem, em si, dois reflexos de conteúdo econômico: um relativo à alienação, por entrega de um bem, e o outro relativo à quitação de uma obrigação.

Em despacho às fls. 279 a 281, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quanto à tributação pelo PIS e Cofins da operação de dação em pagamento de imóvel do ativo circulante por empresas do ramo imobiliário.

Contrarrazões foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que o recurso não deve ser conhecido, mas se conhecido, que seja negado provimento para se manter integralmente a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos constante do art. 67 do RICARF/2015 – com alterações posteriores. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho:

“[...]

A Fazenda suscita divergência quanto à tributação, pelo Pis e Cofins, da dação em pagamento de imóvel do Ativo Circulante.

O acórdão recorrido, pelo seu voto vencedor, considera que quando tal dação em pagamento acontece para extinção de uma obrigação financeira da própria doadora, a operação seria de natureza patrimonial e não caracterizaria receita tributável.

Por sua vez, o paradigma assevera que a dação em pagamento de imóvel, por parte empresa do ramo imobiliário, tal como o é a recorrente, seria sim base de cálculo do Pis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/07/1998

BASE DE CÁLCULO. RECEITA OPERACIONAL, AINDA QUE PARA FINS DE DAÇÃO EM PAGAMENTO. INCLUSÃO.

A dação de pagamento, por uma empresa do ramo imobiliário, de unidades contabilizadas em seu Ativo Circulante, constitui-se em receita tributável,

mesmo no regime cumulativo, pois perfeitamente caracterizável como operacional (produto da venda de bens). “

Considerando-se que a recorrente é do ramo imobiliário, que efetuou dação em pagamento de imóvel do seu Ativo Circulante, e que o paradigma deu resultado diverso do acórdão recorrido, fica caracterizada a divergência jurisprudencial.”

Vê-se que os arestos tratam de casos similares, se direcionando a resultados diferentes, eis que a decisão recorrida considerou o negócio jurídico perfeito da dação em pagamento, inclusive quanto aos aspectos contábeis, não se equiparando tal negócio a uma alienação de imóvel com posterior ou imediato cumprimento de obrigação com os recursos dessa alienação. Enquanto, no acórdão indicado como paradigma, independentemente de o negócio jurídico firmado corresponder a dação em pagamento, considerou o evento como alienação de imóveis com posterior cumprimento de obrigação através do “produto da venda” – receita operacional (por conta de sua atividade imobiliária). Eis a ementa do acórdão indicado como paradigma: “A dação de pagamento, por uma empresa do ramo imobiliário, de unidades contabilizadas em seu Ativo Circulante, constitui-se em receita tributável, mesmo no regime cumulativo, pois perfeitamente caracterizável como operacional (produto da venda de bens)”.

Vê-se que, independentemente do período – se antes ou depois da instituição da sistemática não cumulativa, o que se discute na lide é se a dação em pagamento poderia ser desconsiderada para dar efeitos tributários como se tivesse ocorrido uma alienação de imóvel para o cumprimento de uma obrigação própria. Se fosse alienação de ativo circulante, independentemente se a empresa estivesse no regime cumulativo (base de cálculo – receita bruta) ou no regime não cumulativo (base de cálculo – receita bruta e todas as demais receitas), a princípio, o resultado seria o mesmo, considerando sua atividade imobiliária.

Em vista de todo o exposto, considerando que há similitude fática entre os arestos, com direcionamentos divergentes, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, considerando se tratar apenas de discussão acerca da extinção de dívida contraída com a PreviMinas preexistente com dação em pagamento através de entrega de imóvel de seu estoque, continuo com o meu entendimento de que o negócio jurídico firmado para a extinção da obrigação deve ser considerado para fins de se definir os efeitos tributários decorrentes. O que é preciso observar que a operação envolveu uma **dação em pagamento**, regulada nos artigos 356 a 359 do Código Civil: CAPÍTULO V Da Dação em Pagamento.

E como tal, possui como elemento básico a alteração do objeto do contrato, mantendo-se o liame obrigacional, através da substituição da coisa que deveria ser prestada ou entregue por outra *aliud pro alio*.

Ensina Orlando Gomes que o credor não é obrigado a receber coisa diversa da que constitui objeto da prestação devida, mas a partir de sua aquiescência no recebimento de outro bem ou prestação, não há que se distinguir a dação em pagamento de qualquer outro meio normal de cumprimento da prestação (in Obrigações, 17ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.145).

O efeito decorrente da dação em pagamento é a extinção do crédito, qualquer que seja o valor da coisa dada em substituição para a quitação da obrigação. Eis o que diz Pontes de Miranda “O regime civil dos efeitos da dação em pagamento implica na imediata extinção da obrigação (PONTES DE MIRANDA. Tratado de Direito Privado, v. 25, §3000, nº4, p.6)”. Por isso, concordo com o voto do acórdão recorrido do nobre conselheiro Charles Mayer de Castro Souza ao trazer que o ponto predominante dessa operação é a extinção de obrigação (o que reforça que somente, quanto ao principal da obrigação, os eventos deveriam transitar somente em contas patrimoniais). Eis:

“Mas o que de fato ocorreu foi que, para extinguir dívida sua, a Recorrente promoveu a entrega de um bem que integrava o seu ativo circulante e, nele, no ativo circulante, nenhum outro bem foi incorporado. O que houve, portanto, foi uma mera operação de natureza patrimonial, sem trânsito pelo resultado, como se a dívida tivesse sido paga em pecúnia (também classificável no ativo

circulante!); a extinção de uma obrigação (passivo!) e a concomitante redução de um ativo.

É certo que a extinção de uma obrigação pelo pagamento ou pela dação em pagamento pode transitar pelo resultado. É o caso, por exemplo, do pagamento com o acréscimo de juros moratórios ou com descontos condicionais. Neste caso, porém, apenas a parcela dos juros pagos ou dos descontos obtidos é que transita pelo resultado. Nada mais, porém, foi mencionado pela fiscalização, que se limitou a considerar como receita todo o valor da operação.”

A extinção da obrigação ocorreu com a entrega do imóvel por meio da dação em pagamento. Nesse caso, não houve alienação de imóvel por decorrência de sua atividade principal, pois nem houve motivação para isso. A motivação que houve aqui foi a extinção de uma obrigação, e não a compra do imóvel.

Ademais, para a eficácia da dação em pagamento, deve-se observar:

- A existência de uma obrigação vencida.
- Acordo entre as partes para receber coisa diversa;
- Ser entregue a coisa diversa, e não alienado.

Na dação em pagamento, não há obrigação de a parte que irá receber coisa diversa “dar” em contrapartida outra coisa pelo recebimento dessa coisa – como, por exemplo, há em uma alienação. Na alienação, a parte compradora deve cumprir sua obrigação de pagar pela coisa comprada. Ou seja, com o contrato oneroso, surge essa obrigação. O que não ocorre na dação em pagamento, vez que não surge nenhuma obrigação de dar ou de fazer pela parte que recebeu o imóvel, apenas ocorrendo a extinção da dívida.

Por isso, contabilmente, a dação em pagamento deve considerar o lançamento a débito de uma conta de obrigação em contrapartida a conta de um bem ou direito (no ativo) correspondente a entrega para a extinção da dívida.

Vê-se ainda que contabilmente não há que se falar em auferimento de receita na dação em pagamento, eis que não está ocorrendo ingresso de recursos, tampouco “riqueza” pela extinção da dívida, tampouco receita derivada de contratos de clientes (afastando o enquadramento de receita até mesmo aplicando a inteligência do CPC 47).

Pensar que a dação em pagamento deveria fluir receita passível de tributação pelo PIS e Cofins acabaria por desvirtuar até mesmo a intenção manifestada pela própria Procuradoria Geral da Fazenda em outras situações. Por exemplo, em 2018, a PGFN havia regulamentado (Portaria PGFN 32/18) a dação em pagamento de imóveis para quitação de débitos. Lá também restou claro que a dação em pagamento somente serviria para extinguir/liquidar o débito que o contribuinte teria com a Fazenda Nacional

Em vista do exposto, nego provimento ao recurso da fazenda.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto à seguinte matéria: **“Incidência da COFINS sobre as receitas oriundas da operação de dação em pagamento de imóveis (do Ativo Circulante), eis que as mesmas são vinculadas à atividade fim do contribuinte”**, conforme passarei a explicar.

O Fisco constatou que o Contribuinte não recolheu as contribuições sobre a receita de venda advinda da alienação de imóvel escriturado no Ativo Circulante da

empresa, que foi entregue como dação em pagamento, conforme contrato firmado com a empresa Previminas (Fundação de Seguridade Social de Minas Gerais).

No Acórdão recorrido, a Turma considerou que quando tal dação em pagamento acontece para extinção de uma obrigação financeira da própria doadora, a operação seria de natureza patrimonial e não caracterizaria receita tributável.

No especial a Fazenda Nacional suscita divergência quanto à tributação, pelo PIS e pela COFINS, da dação em pagamento de imóvel registrado no Ativo Circulante.

Pois bem. O cerne do litígio é julgar se a dação em pagamento de bem registrado no Ativo Circulante é base de cálculo para o PIS e para a COFINS, - neste caso, por afastamento judicial, em ação própria, da Lei nº 9.718, de 1998, conforme consta do recorrido. A data do evento foi 31/10/2003.

Não há controvérsia de que o imóvel vendido é bem contabilizado no Ativo Circulante da empresa, e sua venda, de receita operacional, que é base de cálculo tanto para a Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, quanto para a LC nº 70/91, art. 2º.

Ou seja, a dívida preexistente com a empresa Previminas (MG), foi quitada pelo contribuinte mediante a dação de imóvel constante de seu estoque.

Importa ressaltar que, no presente caso, trata-se de Contribuinte que tem como atividade econômica, dentre outras “a compra e venda de imóveis”, conforme consta da Cláusula 4.1 do seu Contrato Social (fls. 30), também, conforme consta do Relatório do Acórdão recorrido, o imóvel objeto do lançamento em discussão estava escriturado no Ativo Circulante do contribuinte. Confira-se:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 17/22, foi constatado que o contribuinte não recolheu as contribuições sobre a receita de venda advinda da **alienação de imóvel contabilizado no ativo circulante da empresa** (fls. 72/101) entregue como dação em pagamento, conforme contrato firmado com a Previminas (Fundação de Seguridade Social de Minas Gerais) (fls. 47/53). (Grifei)

Portanto, não há dúvidas que houve alienação do imóvel do estoque e portanto, isso é fato gerador das Contribuições.

Nesse contexto, entendendo ser irrelevante o fato de a venda ser quitada mediante dação em pagamento, visto que a dação em pagamento é modalidade de extinção da obrigação (que nasce da alienação), mas concomitantemente, há receita de pessoa jurídica que deve ser reconhecida conforme regime de competência, pela alienação do bem de seu Ativo Circulante, receita essa decorrente do objeto social da empresa.

Para ilustração do pensamento apresentado no parágrafo anterior, considere que uma determinada sociedade cujo objeto seja a venda de imóveis tenha em seu ativo circulante dois imóveis idênticos, ao custo de um milhão de reais, cada, e cujo preço de venda seja um milhão e meio de reais, cada. Considere, ainda, que essa sociedade tenha uma dívida de um milhão e meio de reais, para com um credor. Considere, por fim, que os dois imóveis tenham sido alienados para dois adquirentes diferentes, nos seguintes termos: (a) o primeiro cliente, pagou à vista o valor de um milhão e meio de reais, pelo imóvel, em moeda corrente, e (b) o segundo, o antigo credor, recebeu o imóvel e deu por quitada sua dívida, de um milhão e meio de reais.

Ora, não resta dúvida de que o primeiro caso proposto acima enseja ocorrência do fato gerador das constituições sobre a receita. Já, o segundo caso acima descrito, que é

exatamente equivalente ao que se encontra em litígio nos presentes autos, no entendimento deste conselheiro, não apresenta diferença essencial em relação ao primeiro, no tocante à ocorrência do fato gerador dos tributos. Com efeito, havendo alienação em ambos os casos, penso que a tributação deva incidir de forma equivalente, sendo a quitação (mediante entrega de moeda ou mediante o perdão da dívida) um mero detalhe, irrelevante para fins tributários.

Nesse diapasão temos que, os ingressos decorrentes de sua alienação, ainda que mediante dação em pagamento, constitui receita operacional e, portanto, se sujeita ao PIS, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e à COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e art. 2º, inc. II e parágrafo único, arts. 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524, de 2002, vigentes na data do fato gerador das contribuições lançadas e exigidas.

Ante o exposto, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos