



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.000019/2010-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.739 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2024
Recorrente TIBERIO CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. CONTRARIEDADE AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA. DEFORMAÇÃO DE INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL. EXPRESSÃO DE NEUTRALIDADE. CONFLITO COM O CONTEÚDO DO ART. 43 DO CTN.

A tributação de operações de permuta, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido tem fundamentação primordial no conteúdo fictício da norma que determina a sua base de cálculo, acabando por alcançar indevidamente evento que não expressa qualquer rendimento, provento ou acréscimo patrimonial.

O conceito legal de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei nº 8.981/95, expressamente remete e delimita seu alcance ao negócio de venda, que não se confunde com o instituto da permuta.

Permuta e venda são institutos de Direito Civil distintos, ainda que o Legislador de 2002 tenha, tecnicamente, optado por aplainar e coincidir sua regulamentação, exclusivamente no âmbito das relações privadas. A desconsideração da individualidade e da distinção entre tais institutos, por meio de uma equiparação total, para fins de incidência tributária, desrespeita as limitações contidas nos arts. 109 e 110 do CTN.

Sendo a legítima permuta um negócio de expressão econômica e patrimonial absolutamente neutra, a determinação da tributação do valor do bem recebido na troca efetuada contraria e colide com o conteúdo do art. 43 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Marcio Avito Ribeiro Faria (suplente convocado), Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, substituído pelo conselheiro Marcio Avito Ribeiro Faria.

Relatório

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado para cobrança de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS no valor original de R\$ 924.817,10. Acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, calculados até 30/06/2010, chega-se ao montante de R\$ 2.129.696,28.

Segundo apurado pela fiscalização, para o ano calendário de 2005, o contribuinte teria incorrido nas seguintes infrações:

001 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – A PARTIR DO AC 93 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE;

(B) OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – A PARTIR DO AC 93 – OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE – SUBAVALIAÇÃO DE BENS; e

(C) APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO – A PARTIR DO AC 93 – APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

O relatório produzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR”) resumiu os principais pontos relatados pelo termo de verificação fiscal que subsidiou a presente autuação fiscal, veja-se (fls. 816/821 do *e-processo*):

APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO-
A PARTIR DO AC 93/APLICAÇÃO INDEVIDA DE COEFICIENTE DE
DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

• O regime adotado para determinação da base de cálculo do IRPJ foi o de Caixa. Foram analisados os registros contábeis do contribuinte referentes à receita de prestação de serviços.

- Houve intimação no sentido de comprovação documental dos serviços prestados e circularização junto aos tomadores dos serviços.
- Analisada a natureza dos serviços prestados, observa-se que os mesmos estão sujeitos ao percentual de 32% para apuração do Lucro Presumido (Artigo 519, § 1º, do RIR/99), combinado com as Instruções Normativas-SRF 93/1997, 390/2004, 480/2004 e 539/2005.
- Foi aplicado o percentual de 32% para apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Contudo, foi aplicado o percentual de 8% para apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, impondo-se a constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ, pela diferença dos percentuais:

TRIMESTRE	VALOR
PRIMEIRO	1.222.960,24
SEGUNDO	728.490,07
TERCEIRO	54.622,03

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93/OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

Permuta de Unidades do Edifício Style Vivre Moema/Condomínio Chácara Europa

- Houve permuta de bens contabilizados no Ativo/Direitos Realizáveis, Estoques, Imóveis Concluídos, Edifício Style Vivre Moema, por bens do imóvel denominado Condomínio Chácara Europa.
- O valor atribuído aos imóveis permutados foi de R\$ 2.566.233,00, conforme demonstrado no anexo "Permuta Aptos Style Vivre Moema/Condomínio Chácara Europa", fls. 395 e 396.
- Os registros contábeis efetuados na operação foram:

Crédito: Ativo/Direitos Realizáveis, Estoques, Imóveis Concluídos, Edifício Style Vivre Moema-fls 397, 398 e 400. Débito: Ativo/Direitos Realizáveis, Estoques, Terrenos-fls 397 e 399.

- Contudo, em operações de permuta de imóvel por outro da mesma espécie, realizada por pessoa jurídica dedicada à atividade imobiliária, na apuração do resultado, o valor daquele entregue e do recebido devem ser registrados como custo e receita da atividade.
- Essas operações, sem torna, não produzem resultado àqueles optantes pelo Lucro Real. No que se refere aos optantes pelo Lucro Presumido, o valor do imóvel recebido deve compor a base de cálculo tributável.
- Desse modo, restou caracterizada a omissão de receitas no montante de R\$ 2.566.233,00, ocorrendo lançamento de ofício, tendo o fato gerador ocorrido no mês de junho de 2005, por força do instrumento particular firmado entre as partes, na data de 24/06/2005.

Permuta Condomínio Chácara Europa/Participação Societária JMT

- Houve integralização de aumento de capital na sociedade JMT Propriedade Imobiliário S/A, na data de 22/12/2005, com a transferência do imóvel recebido em permuta (Condomínio Chácara Europa), pelo mesmo valor atribuído (R\$ 2.566.233,00), da seguinte forma:

Débito: Ativo/Permanente/Investimentos, Participações Permanentes, Ações e Quotas de Outras Companhias.

Crédito: Ativo/Direitos Realizáveis/Estoques/Terrenos.

- Na referida operação, houve troca de bens integrantes do Ativo, destinados à Venda, que produziram receitas da atividade, por bem destinado ao Ativo Permanente, que até poderia gerar ganho de capital, mas não produziria receita da atividade.
- O valor da participação societária deveria ter sido reconhecido e contabilizado como receita da atividade e computado para efeito de determinação do Lucro Presumido.

Unidades Entregues para Amortização de Passivo –Aquisição Participação Societária Projeto Viver Fases III e IV

Em 16 de abril de 2005, o contribuinte registrou contabilmente, a débito de conta do ativo permanente, 1312.01.1006, e a crédito de conta do passivo circulante, 2111.09.1006, como demonstrado no anexo I, fls. 368 e 369, e na folha 250 do livro diário nº 52, fls. 379, a aquisição de 99,9% de participação na sociedade PROJETO VIVER FASES III E IV, no valor de R\$ 7.000.000,00.

Na seqüência, em 30 de abril de 2005, conforme demonstrado no já referido anexo I, fls. 368 e 369, e na folha 280 do livro diário nº 52, fls. 380, o contribuinte fez registrar a débito de conta do ativo permanente, 1312.01.1006-PROJETO VIVER FASES III E IV LTDA., e a crédito de conta também do ativo permanente, 1312.01.1012-DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV, o valor de R\$ 14.483.273,46, tendo por histórico "VLR. REF. ÁGIO S/ AQUISIÇÃO PARTICIP. 99,9%", inobstante o título contábil seja "DESÁGIO".

Posteriormente, como demonstrado no Anexo I, fls. 368 e 369, e nas folhas 169 e 248 do livro diário nº 53, 150 e 153 do livro diário nº 54, fls. 381 a 384, o contribuinte fez registrar a débito da mencionada conta do passivo circulante, 2111.09.1006- PROJETO VIVER FASES III e IV LTDA, as importâncias de R\$ 387.530,61, R\$ 333.808,81, R\$ 389.603,00 e R\$ 192.980,81, e a crédito das seguintes contas do ativo circulante e do ativo permanente, correspondentes, respectivamente, a estoques de imóveis concluídos e ao deságio mencionado no parágrafo anterior:

1 – 25/JULHO/2005 – LIVRO DIÁRIO Nº 53 – FLS. 169

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4003	R. CIPRIANO BARATA, 1451	97.314,87	VLR. REF. BX. APTO. 122 P. INDEP. P/ DAÇÃO GBN
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	290.215,74	
SOMA		387.530,61	

2 – 26/AGOSTO/2005 – LIVRO DIÁRIO Nº 53 – FLS. 248

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4003	R. CIPRIANO BARATA, 1451	94.898,59	VLR. REF. BX. APTO MANSÃO D. PE DRO 54 PTE PAGTO
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	238.910,22	
SOMA		333.808,81	

3 – 05/DEZEMBRO/2005 – LIVRO DIARIO Nº 54 – FLS. 150

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4009	EDIFICIO LEONARDO DA VINCI	117.028,91	VLR.REF.BAIXA BA 93 VAGA 60 P/CONTA PROJ VIVER
1124.01.4012	EDIFICIO VILLE CHABL DR	257.182,11	VLR.REF.BAIXA DR B1 P/CONTA PROJETO VIVER
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	15.391,98	VLR.REF. PAG TO PROJETO V VER C/ BA 93/60 DR 81
SOMA		389.603,00	

4 – 22/DEZEMBRO/2005 – LIVRO DIARIO Nº 54 – FLS. 153

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4008	CONDOM EDIFICIO DONA GRACIA	170.000,00	VLR.REF.ESCRITU- RA DAÇÃO PAGTO APTO. B D GRACIA
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	22.980,81	
SOMA		192.980,81	

Estes registros contábeis comprovam a entrega, pelo contribuinte, de bens destinados à venda, integrantes do seu Ativo Circulante, para amortização do passivo contraído em razão da aquisição de participação societária inserida no seu Ativo Permanente, pelo valor total daqueles.

Comprovam, ainda, com o registro a crédito da conta do Ativo Circulante, a baixa do custo dos referidos bens.

Por último, e de forma estranha, referidos lançamentos contábeis comprovam que a diferença entre o valor total dos bens e o seu custo registrado no ativo aumentaram o deságio na aquisição da participação societária, quando levados a crédito da conta do Ativo Permanente representativa do mencionado deságio.

A outra conclusão não se pode chegar, se não a de que o contribuinte transformou bens integrantes do seu ativo circulante, destinados a venda, geradores de receita operacional, em bens integrantes do seu ativo permanente, sem no entanto registrar contabilmente em conta de resultado a receita correspondente.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE-A PARTIR DO AC 93-SUBAVALIAÇÃO DE BENS

• Na permuta foram entregues trinta apartamentos e igual número de vagas de garagem do Edifício Style Vivre Moema, cujo valor unitário de venda, conforme operação de compra e venda, integralmente recebida no ano-calendário de 2005, escriturada no Livro Razão Analítico (fl.411), foi de R\$ 270.000,00. A baixa no estoque ocorreu pelo valor de R\$ 107.518,16.

• O valor referente a trinta unidades poderia ter equivalido a R\$ 8.100.000,00. Da escritura pública de permuta (fls. 158 a 164), consta que a prefeitura municipal atribuiu aos apartamentos e vagas de garagem o montante de R\$ 6.968.461,80 (Decreto n.º 46.228/2005). Caso atribuído o valor da venda de uma unidade baixada em estoque (R\$ 107.518,16), multiplicada por trinta, alcançaria-se o montante de R\$ 3.225.544,80.

• No mesmo documento, foi atribuído pela prefeitura municipal, ao imóvel Condomínio Chácara Europa, o valor de R\$ 7.703.808,39.

Observa-se que no dia seguinte, 23 de dezembro de 2005, à integralização do capital na sociedade JMT, ocorrida em 22 de dezembro de 2005, com a transferência do imóvel Condomínio Chácara Europa, mencionada participação societária, foi baixada, por

permuta com a participação societária na sociedade PROJETO OLIMPIADAS — EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA., CNPJ 03.849.451/001-96, na forma dos documentos de fls. 191 a 216, atribuída à operação o valor de R\$ 8.084.130,00, contabilizado, nos termos demonstrados no Anexo I, no livro Diário e Razão, fls. 368 e 369, 373, 376, 377 e 378, da seguinte forma:

Débito — Ativo, Permanente, Investimentos, Participações Permanentes, Ações e Quotas Outras Companhias — PROJETO OLIMPIADAS - R\$ 8.084.130,00.

Crédito — Ativo Permanente, Investimentos, Participações Permanentes, Ações e Quotas de Outras Companhias — JMT - R\$ 2.567.232,00.

Crédito — Ativo, Permanente, Investimentos, Participações Permanentes, Ações e Quotas de Outras Companhias — AGIO PROJETO OLIMPIADAS - R\$ 5.516.898,00.

Apesar da denominação "Ágio", o contribuinte teria adquirido uma participação societária no valor de R\$ 8.084.130,00 por R\$ 2.567.232,00, auferindo um ganho, que até poderia ser chamado de deságio, no valor de R\$ 5.516.898,00.

- O valor de aquisição da participação societária deveria ser próxima ao de trinta unidades do Edifício Style Vivre Moema (R\$ 8.100.000,00).
- Restou comprovada a subavaliação dos imóveis permutados, resultando em omissão de receita na apuração do IRPJ na forma do Lucro Presumido, sujeitando-se a lançamento de ofício.

Com a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ/SDR acabou parte dos argumentos apresentados pelo contribuinte, de modo que houve o cancelamento de parte da autuação, veja-se (fls. 841/829 do *e-processo*):

Da Decadência

9-Conforme já relatado, a interessada alega que:

- Uma vez que a apuração tributária ocorreu na forma do Lucro Presumido, o fato gerador ocorre ao final de cada trimestre. As bases de cálculo referentes ao primeiro e segundo trimestre de 2005 foram atingidas pela decadência. Foi citada jurisprudência administrativa nesse sentido.
- Quanto à suposta subavaliação das unidades do Edifício Style Vivre Moema, com fato gerador apontado em julho de 2005, observa-se erro por parte do fiscal, haja vista que o fato gerador teria ocorrido em junho de 2005. Como destacado pelo auditor autuante, a suposta subavaliação que daria ensejo à autuação, teria ocorrido na mesma data em que realizada a operação de permuta, tornando o lançamento decadente.

10-Com relação a esta questão, deve-se destacar que o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica é tributo sujeito ao lançamento por homologação, estando vinculado à norma jurídica do artigo 150, § 4º, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (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.(grifei)

11-Observa-se que, caso ocorrido e comprovado dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial deslocaria-se para o artigo 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo de contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

12-Contudo, não houve comprovação de dolo, fraude ou simulação, nem mesmo qualificação da multa de ofício, devida nessas situações.

13-O auto de infração foi cientificado ao contribuinte, de forma pessoal, em 13/07/2010. Uma vez que refere-se ao Lucro Presumido apurado no ano-calendário de 2005, pela regra do artigo 150, § 4º do CTN, todos os lançamentos relativos ao primeiro semestre deveriam ter sido realizados até 30/06/2010.

14-Quanto à omissão de receita, descrita no auto de infração como decorrente do "valor do bem recebido, Condomínio Chácara Europa, destinado à venda, ativo realizável, em permuta por outros, apartamentos Style Vivre Moema, igualmente destinados à venda, integrantes do ativo realizável.", no valor de R\$ 2.566.233,00, constam as seguintes informações no Termo de Verificação Fiscal:

Na seqüência dos trabalhos, apurou-se que, tendo o contribuinte disponível para venda, contabilizado no Ativo, Direitos Realizáveis, Estoques, Imóveis Concluídos, Edifício Style Vivre Moema, conta 1124.01.4044, os apartamentos de números 13, 14, 22, 23, 24, 31, 33, 42, 44, 51, 53, 61, 62, 63, 64, 81, 91, 101, 102, 104, 112, 113, 121, 122, 123, 124, 131, 132, 133 e 134, e as vagas de garagem números 02, 03, 06, 07, 09, 11, 17, 18, 23, 34, 38, 39, 42, 45, 54, 57, 62, 68, 70, 81, 90, 94, 100, 104, 108, 110, 112 e extras, por meio da Escritura Pública de Permuta, lavrada junto ao 16º Tabelião de Notas de São Paulo, em

22/12/2005, fls. 149 a 170, permutou referidos bens pelo imóvel denominado Condomínio Chácara Europa.

Da referida escritura fez-se constar, "CAPÍTULO II- DA PERMUTA - Item 4.1)- Por Instrumento particular de permuta de imóveis, celebrado em 24 de junho de 2005, não levado aos registros imobiliários competentes, as PRIMEIRA E SEGUNDA PERMUTANTES comprometeram-se de forma irrevogável e irretroatável a permutarem os imóveis descritos e caracterizados nos ...", fls. 160.

Nos termos do "Item 4.4", fls. 161 verso e 162, do mesmo instrumento, combinaram os contratantes em atribuir aos imóveis permutados o valor de R\$ 2.566.233,00, conforme demonstrado no anexo denominado "PERMUTA APTOS STYLE VIVRE MOEMA/CONDOMÍNIO CHÁCARA EUROPA", fls. 370 e 371, configurando dessa forma, permuta sem torna.

(...)

Por isto, tendo o contribuinte optado pelo pagamento do IRPJ na forma do lucro presumido, fls. 570 a 591, resta caracterizada a omissão de receitas no montante de R\$ 2.566.233,00, sujeitando-se ao lançamento de ofício para constituição do crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, tendo por ocorrido o fato gerador

no mês de junho de 2005, por força do instrumento particular firmado entre as partes em 24 de junho de 2005, conforme consta do "CAPÍTULO II - DA PERMUTA - item 4.1" acima transcrito. (grifei)

15-Por sua vez, no auto de infração, consta a seguinte descrição:

001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93
OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE

Omissão de receita, conforme Termo de Verificação, fls. 30 a 46, que faz parte integrante do presente Auto de Infração, correspondente a:

1- valor do bem recebido, Condomínio Chacara Europa, destinado a venda, ativo realizável, em permuta por outros, apartamentos Style Vivre Moema, igualmente destinados a venda, integrantes do ativo realizável.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

30/06/2005 R\$ 2.566.233,00 75,00

(grifei)

16 - Quanto à base de cálculo, no valor de R\$ 5.516.898,00, a mesma foi descrita no auto de infração da seguinte maneira:

002 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93
OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - SUBAVALIAÇÃO DE BENS

Omissão de receita caracterizada pela subavaliação de bens destinados a venda, apartamentos Edifício Style Vivre Moema, entregues em permuta por bem também destinado venda, Condomínio Chacara Europa, conforme Termo de Verificação, fls. 30 a 46, que faz parte integrante do presente Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Tributável ou Imposto Multa(%)

30/09/2005 R\$ 5.516.898,00 75,00

(grifei)

17-Ora, se os bens subavaliados referem-se à operação ocorrida em 30/06/2005, equivocou-se a Autoridade Fiscal, ao indicar no Termo de Verificação Fiscal e no auto de infração, a ocorrência do fato gerador em 07/2005, tendo ocorrido a decadência do direito de lançar.

18-Assim sendo, cabe razão à impugnante neste ponto de sua irresignação, tendo ocorrido a decadência em relação aos lançamentos decorrentes das seguintes bases de cálculo:

I-RECEITA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS-DIFERENÇA DE PERCENTUAL
DE PRESUNÇÃO DO LUCRO

MARÇO/2005- R\$ 1.222.960,24

JUNHO/2005 -R\$ 728.490,07

II-PERMUTA UNIDADES EDÍFICIO STYLE VIVRE MOEMA/CONDOMÍNIO
CHÁCARA EUROPA

JUNHO/2005-R\$ 2.566.233,00

III-SUBAVALIAÇÃO DE UNIDADES EDIFÍCIO STYLE VIVRE MOEMA NA
PERMUTA COM O CONDOMÍNIO CHÁCARA EUROPA

MÉRITO

1º apontamento: A Indevida Cobrança da Diferença do Percentual para Apuração do Lucro Presumido

19-Foi constatado durante ação fiscal, mediante intimação para comprovação documental dos serviços prestados e circularização junto aos tomadores dos serviços, que, de acordo com a natureza dos serviços prestados, os mesmos estariam sujeitos ao percentual de 32% para apuração do Lucro Presumido (inciso III do, § 1º, do Artigo 519 do RIR/99), combinado com as Instruções Normativas-SRF 93/1997, 390/2004, 480/2004 e 539/2005.

20-A autuada alega equívoco por parte do fiscal autuante, ao fundamentar legalmente a infração mediante invocação da IN 480/2004, haja vista referir-se, conforme seu artigo 1º, caput, § 7º, I, a serviços prestados a órgãos públicos, não se referindo a relações entre particulares. Segundo ela, não havia obrigação de discriminar nas notas fiscais os materiais empregados na obra de construção por regime de empreitada global, sendo irrelevante a quantidade de material para apuração do Lucro Presumido. De acordo com o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 06/97, o percentual aplicável seria de 8%.

[...]

26- Portanto, a partir da 01/01/1999, as empresas prestadoras de serviços de construção civil puderam adotar o lucro presumido como regime de tributação, aplicando o percentual de 8% sobre a receita bruta obtida por meio da prestação dos mencionados serviços, com o emprego de material, uma vez que não constam no dispositivo legal supracitado.

27-No Termo de Verificação Fiscal constam as seguintes informações:

Ainda que o contrato de fls. 301 a 307, sem qualquer prova de sua temporalidade, tenha sido intitulado de "Empreitada Global", somente as notas fiscais, fls. 346 a 353, abaixo relacionadas, entre as 18 (dezoito) apresentadas, fls. 346 a 363, indicam a aplicação de material em valores pequenos em relação àqueles correspondentes aos serviços executados de mão-de-obra sem ainda discriminar o material aplicado na forma em que dispõe o inciso I do § 7º do Artigo 12 da Instrução Normativa SRF N.º 480, de 15 de abril de 2004:

(...)

28-O dispositivo acima grifado, de acordo com seu artigo 1º, conforme argumenta a contribuinte, refere-se a "órgãos da administração federal direta, as autarquias, as fundações federais, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades em que a União, direta ou indiretamente detenha a maioria do capital social sujeito a voto, e que recebam recursos do Tesouro Nacional e estejam obrigadas a registrar sua execução orçamentária e financeira no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi)".

29-O "Instrumento Particular de Construção por Regime de Empreitada Global", constante dos autos às fls.327 a 362, foi firmado com a pessoa jurídica RDV 11 SPE LTDA (CNPJ: 06.001.350/0001-59), não integrante da Administração Pública.

30-Assim sendo, cabe razão à impugnante nesse item de sua irresignação, devendo ser exonerado o lançamento de ofício referente à diferença de percentual de presunção do lucro.

31-Uma vez que já havia sido julgado pela decadência dos lançamentos relativos a fatos geradores do primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2005, restou exonerado o lançamento relativo a fatos geradores do terceiro trimestre de 2005.

[grifamos]

Em decorrência do provimento com à decadência, a infração referente à omissão de receitas da atividade por subavaliação dos bens perdeu o objeto, como se observa pelo seguinte trecho do acórdão da DRJ/SDR (fls. 834 do *e-processo*):

4º apontamento: A impugnante não precisa realizar a operação de permuta pelo valor de mercado. Elementos trazidos na autuação que não servem para caracterizar uma suposta subavaliação-Lançamento Improcedente

73-Nesse ponto da impugnação, há insurgência contra a infração "Omissão de Receitas da Atividade-Subavaliação de Bens".

74-Uma vez que todo o valor lançado, decorrente dessa infração, foi julgado decadente, resta prejudicada a apreciação dos argumentos levantados nesse apontamento.

[grifos constantes do original]

O auto de infração manteve então os seguintes apontamentos constantes do termo de verificação fiscal:

2º apontamento: Não há resultado operacional na permuta sem torna, de imóveis no desenvolvimento da atividade imobiliária

3º apontamento: Não há resultado operacional na troca de bens do ativo circulante por bem destinado ao ativo permanente

5º apontamento: "Projeto Viver"- Não há resultado operacional na troca de bens do Ativo Circulante por bem destinado ao Ativo Não-Circulante.

Vejamos então os fundamentos do acórdão recorrido para manutenção do auto (fls. 829/835 do *e-processo*):

2º apontamento: Não há resultado operacional na permuta sem torna, de imóveis no desenvolvimento da atividade imobiliária.

32-No Termo de Verificação fiscal, consta que houve permuta de bens contabilizados no Ativo/Direitos Realizáveis, Estoques, Imóveis Concluídos, Edifício Style Vivre Moema, por bens do imóvel denominado Condomínio Chácara Europa.

33-Uma vez que a interessada é optante pelo Lucro Presumido, no ramo de atividades imobiliárias, houve autuação, haja vista que a permuta de bens imóveis, ainda que sem torna, é tributável nessa forma de apuração do Lucro.

34-A interessada alega que o regime de apuração (Lucro Real ou Presumido) não pode ser elemento diferenciador para apuração do resultado no que tange à permuta, sem torna. troca de bens do Ativo Circulante por bem destinado ao Ativo Não-Circulante.

35-Aduz que a Instrução Normativa SRF nº 107/1988, a qual visou disciplinar regras de permuta no exercício da atividade imobiliária, independentemente do regime de tributação do IRPJ, determina que na permuta sem torna, objeto de unidades imobiliárias prontas, não há resultado a apurar. Quando referida Instrução Normativa foi editada, era vedado às empresas que exerciam a atividade imobiliária optar pelo regime de tributação pelo Lucro Presumido. Apenas por isso é que o referido ato normativo faria referência ao regime de tributação pelo Lucro Real.

36-Analisando a questão, torna-se interessante colacionar a conceituação dada por Sílvio de Salvo Venosa ("Direito Civil - Direitos Reais". Editora Atlas. São Paulo: 2007. Ed. Atlas. p. 234) . Segundo esse doutrinador, a permuta é espécie do gênero alienação (no qual se insere a espécie compra e venda), por meio da qual é feita transferência da propriedade de bem para aquisição de outro bem por ambas as pessoas envolvidas:

A esta altura de nosso discurso, dúvidas não devem existir sobre a alienação. O proprietário, por vontade própria, transfere a coisa ou direito a outrem por compra e venda, doação, dação em pagamento, permuta, etc. Para este último, é forma de aquisição. Existe negócio bilateral, pois o adquirente deve aceitá-lo.

37-O mesmo entendimento encontra-se no Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 154. Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de imóveis ou de direitos sobre imóveis.(grifei)

38-Assim, a permuta nada mais é do que uma alienação cujo pagamento é realizado com a aquisição de outro bem.

39-Quanto à Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, que trata da “torna” em permuta de direitos imobiliários, a mesma regula “a determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis”. Já há, nessa descrição, um indício de que não se aplica ao Lucro Presumido, nem ao Lucro Arbitrado.

40-No plano da legislação tributária, a norma referida é de caráter excepcional, aplicável apenas ao Lucro Real das pessoas jurídicas e ao lucro imobiliário das pessoas físicas. Concede-se benefício fiscal que permite deduzir do resultado da venda, o valor

de imóvel recebido em pagamento. Dito de outra forma, em se tratando de permuta de unidades imobiliárias por outras unidades imobiliárias, o lucro obtido na operação será reconhecido na proporção da diferença de valor recebido em dinheiro (denominada torna).

41-Essa regra é excepcional porque:

- a) só se aplica ao Lucro Real e aos ganhos de capital de pessoas físicas, deixando de fora os casos de lucro presumido ou arbitrado;
- b) só se aplica a bens imóveis, e não a bens ou direitos de outra natureza; e
- c) só se aplica a bens imóveis se a contrapartida for outro bem imóvel.

42-Assim, não há como afastar a conclusão de que, mesmo na apuração do Lucro Presumido pelo regime de “Caixa”, as receitas decorrentes de trocas de direitos sobre imóveis devem ser reconhecidas quando da aquisição do direito obtido no negócio jurídico, o que, via de regra, ocorre na própria celebração dele.

43-A interessada acrescenta que , ainda que a IN 107/1988 não existisse, o entendimento da autoridade fiscal vai de encontro ao conceito de renda, o qual exige acréscimo patrimonial. Foi citada doutrina e jurisprudência administrativa nesse sentido.

44-Em contraponto ao afirmado pela interessada, destaque-se definição do Código Tributário Nacional :

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

(...)

45-Perceba-se que diferentemente do que é defendido pela contribuinte, não houve alteração do conceito de renda e do fato gerador do IRPJ, nem imposição de tributo sem previsão legal, haja vista que, em decorrência da operação de permuta, configura-se a disponibilidade econômica ou jurídica imediata representada pelo imóvel denominado Condomínio Chácara Europa.

46-Não se pode considerar receita bruta apenas a parcela do preço recebida em dinheiro já que, no caso, uma parte significativa deste foi representada ou garantida por um bem igualmente imóvel, cujo valor certo em moeda nacional figura nas avenças das partes e que, apenas em função de seu acordo de permanência, pode demorar mais ou menos a converter-se em pecúnia. Tal acordo não modifica a natureza das coisas.

47-Assim, vai contra toda lógica contábil e tributária – e é, portanto, inaceitável – tributar apenas a parte da receita representada por tradições de moeda corrente nacional.

48-O recebimento de bens imóveis, disponíveis para venda, como parte do pagamento da unidade nova, quando da venda desta, constitui acréscimo patrimonial na data de efetivo ingresso no estoque e, se não reconhecido como tal, prefigura omissão de receita.

49-Ademais, o Código Civil (Lei nº 10.406/2002) prevê que à permuta deve se dar o mesmo tratamento da compra e venda:

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante.

50-Saliente-se ainda que, a lei deve ser interpretada em seu contexto, com a integração dos diversos dispositivos que versem sobre a matéria e no caso, trata-se de um regime de tributação especial - o do Lucro Presumido – que é opção do contribuinte.

51-Em geral, na apuração pelo Lucro Real não incide IRPJ sobre a operação de permuta sem torna, simplesmente por não haver resultado a apurar, uma vez que se contabilizam valores iguais, preço de aquisição (receita reconhecida) equivalente ao de alienação (custo reconhecido). O mesmo não se pode dizer da apuração do imposto de renda pela sistemática do Lucro Presumido, modalidade pela qual optou a própria contribuinte. É

que ocorrendo a alienação, tal valor compõe a receita bruta, consequentemente compondo a base de cálculo do lucro presumido.

52-No regime do Lucro Presumido não importa se a operação gerou lucro ou não, ou como no caso, se a permuta teve torna ou não; aplica-se sobre a receita bruta coeficiente para apurar o Lucro Presumido a servir de base para cálculo do tributo. Aceitar a exclusão da permuta sem torna, equivaleria a aceitar a exclusão das operações comerciais que não gerassem lucro, desnaturando assim a essência do regime, que é a utilização da “presunção do lucro” nas operações para compor a base de cálculo do tributo, decorrente da livre manifestação de vontade do próprio contribuinte.

53-Ora, a opção pelo Lucro Presumido realizada pela contribuinte, se a um lado pode permitir uma tributação mais favorável, por outro não permite deturpar o conceito de receita bruta, de forma a subtrair valor resultante de alienação de bem. A opção pelo Lucro Presumido é única, impondo benefícios e ônus, que devem ser sobrepesados antes da opção e não a posteriori.

54-O entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a matéria foi pacificado com o advento da Solução de Divergência Cosit nº 5, de 01/12/2010, cuja ementa dispõe: "LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta."

55-Quanto ao PIS e à COFINS, é alegado pela defesa que a apuração não pode ser equivalente para todos os tributos, na medida em que suas bases de cálculo são distintas daquelas referentes ao IRPJ e CSLL. Apurados na forma cumulativa, suas bases de cálculo compõem-se do faturamento, o qual não se dá nas permutas sem torna.

56-Equivoca-se a interessada em suas alegações. A base de cálculo, no caso do Lucro Presumido, para o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS cumulativos é a mesma. O que os diferencia são as alíquotas, as quais foram corretamente aplicadas no lançamento de ofício. No que se refere à inclusão dos valores de permutas sem torna ao faturamento, valem as mesmas observações realizadas nos parágrafos antecedentes.

57-Diante disso, não acato a alegação de não inclusão nas bases de cálculo do PIS e da COFINS dos valores relativos a permutas sem torna.

58-Por fim, argumenta-se que houve desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

59-Conforme já constante deste Voto, não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade de lei, pois o controle da constitucionalidade das normas é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no Supremo Tribunal Federal, conforme estipula o art. 102, I, “a”, III da CF/88.

60-Portanto, as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade. Ou seja, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, pois o lançamento é uma atividade vinculada.

61-Cabe lembrar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, consoante o disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, salvo os casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

62-No caso concreto, o efeito confiscatório alegado, estaria adstrito à declaração de inconstitucionalidade das normas que regem a forma de apuração do Lucro Presumido, a qual não ocorreu. Portanto, as mesmas encontram-se válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o Princípio da Legalidade.

63-Assim sendo, não acato a alegação de efeito confiscatório da inclusão na base de cálculo do Lucro Presumido, dos valores decorrentes de permuta de imóveis, ainda que não tenha havido torna.

3º apontamento: Não há resultado operacional na troca de bens do ativo circulante por bem destinado ao ativo permanente

64-No procedimento fiscalizatório, foi verificado que houve integralização de aumento de capital na sociedade JMT Propriedade Imobiliário S/A, na data de 22/12/2005, com a transferência do imóvel recebido em permuta (Condomínio Chácara Europa), pelo mesmo valor atribuído (R\$ 2.566.233,00), debitando-se conta do Ativo Permanente e creditando-se conta do Ativo Circulante.

65-De acordo com o relatado no Termo de Verificação Fiscal, na referida operação, houve troca de bens integrantes do Ativo, destinados à Venda, que produziram receitas da atividade, por bem destinado ao Ativo Permanente.

66-A interessada alega que, se o bem não produziu receita, como apontado pela própria fiscalização, não se pode aceitar o lançamento do IRPJ e da CSLL, pela ausência de acréscimo patrimonial, nem, tampouco, o lançamento da contribuição ao PIS e da COFINS, pela ausência de operação de venda que resultasse em faturamento.

67-Constata-se uma interpretação errônea do Termo de Verificação Fiscal, visto que a Autoridade Fiscal não afirma que a operação não produziu receita. Afirma que bens integrantes do estoque são voltados à produção de receita.

68-Houve uma operação equiparável à de permuta, a qual, por sua vez, equipara-se à compra e venda. Trocou-se bens integrantes do estoque para integralização de participação societária. As questões tributárias relativas à permuta, ainda que sem torna, já foram tratadas no tópico anterior.

69-A entrega de bens para integralização de capital produz o mesmo efeito que produziria sua venda. Se o bem for integrante do estoque, sua entrega será tratada como uma venda regular e o valor pelo qual se deu a transferência constituirá receita bruta da atividade.

70-Uma vez que o valor da participação societária deveria ter sido reconhecido e contabilizado como receita da atividade e computado para efeito de determinação do Lucro Presumido, houve o devido lançamento de ofício.

71-Quanto à alegação no sentido de que a ausência de acréscimo patrimonial, tornaria improcedente o auto de infração lavrado, esse tema já foi tratado na análise do "2º apontamento" efetuado pela contribuinte.

72-Assim sendo, não acato o argumento no sentido de que o valor da participação societária não deveria ter sido reconhecido e contabilizado como receita da atividade e computado para efeito de determinação do Lucro Presumido.

[...]

5º apontamento: "Projeto Viver"- Não há resultado operacional na troca de bens do Ativo Circulante por bem destinado ao Ativo Não-Circulante.

75-Está descrito, no Termo de Verificação Fiscal, que a contribuinte registrou contabilmente, a débito de conta do ativo permanente, e a crédito de conta do passivo circulante, a aquisição de 99,9% de participação na sociedade PROJETO VIVER FASES III E IV, no valor de R\$ 7.000.000,00. Na sequência, registrou a débito de conta do ativo permanente e a crédito de conta também do ativo permanente, o valor de R\$ 14.483.273,46, tendo por histórico "VLR. REF. ÁGIO S/ AQUISIÇÃO PARTICIP, 99,9%", inobstante o título contábil seja "DESÁGIO".

76-Posteriormente, fez registrar a débito da mencionada conta do passivo circulante, 2111.09.1006- PROJETO VIVER FASES III e IV LTDA., as importâncias de R\$ 387.530,61, R\$ 333.808,81, R\$ 389.603,00 e R\$ 192.980,81, e a crédito de contas do ativo circulante e do ativo permanente, correspondentes, respectivamente, a estoques de imóveis concluídos e ao deságio mencionado no parágrafo anterior.

77-Esses registros contábeis comprovam a entrega, pelo contribuinte, de bens destinados à venda, integrantes do seu Ativo Circulante, para amortização do passivo contraído em razão da aquisição de participação societária inserida no seu Ativo Permanente, pelo valor total daqueles.

78-Comprovam, ainda, com o registro a crédito da conta do Ativo Circulante, a baixa do custo dos referidos bens. A outra conclusão não se pode chegar, se não a de que o contribuinte transformou bens integrantes do seu ativo circulante, destinados à venda, geradores de receita operacional, em bens integrantes do seu ativo permanente, sem no entanto registrar contabilmente em conta de resultado a receita correspondente, motivo pelo qual foi efetuado lançamento de ofício.

79-A impugnante alega que, assim como na troca de imóvel integrante do ativo circulante como forma de integralizar aumento de capital na sociedade JMT Propriedade Imobiliário S.A., a fiscalização apontou uma suposta omissão de receitas na troca de imóveis do ativo circulante com a participação do "Projeto Viver", não havendo acréscimo patrimonial e tornando o lançamento de ofício imprecendente.

80-Ocorre que, como bem colocado pela Autoridade Fiscal autuante, a contribuinte transformou bens integrantes do seu ativo circulante, destinados à venda, geradores de receita operacional, em bens integrantes do seu ativo permanente, sem no entanto registrar contabilmente em conta de resultado a receita correspondente.

81-Mais uma vez ocorreu uma operação equiparável à de permuta. Houve dação em pagamento de imóveis, com o fito de quitação de participação societária adquirida.

82-Dessa forma, o lançamento de ofício foi corretamente efetuado.

83-Quanto à alegação no sentido de que a ausência de acréscimo patrimonial, tornaria imprecendente o auto de infração lavrado, esse tema já foi tratado na análise do "2º apontamento" efetuado pela contribuinte.

84-Assim sendo, não acato o argumento de que não houve omissão de receitas na troca de imóveis do ativo circulante com a participação do "Projeto Viver".

[grifos constantes do original]

O acórdão recorrido partiu da premissa de que, no regime de tributação do lucro presumido, as operações de permuta equiparam-se à alienação, de modo que, realizada qualquer tipo de operação envolvendo imóvel do ativo circulante de empresa imobiliária optante do regime do lucro presumido, necessariamente deverá ser reconhecida receita operacional, com a subsequente tributação do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da COFINS.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário em face do que fora mantido pela DRJ/SDR. Em sua defesa, reitera a alegação de que as operações (terceiro apontamento: troca de bem do ativo circulante por bem destinado ao ativo permanente; e quinto apontamento: troca de bem do ativo circulante por bem destinado ao ativo não circulante) não teriam produzido resultado operacional.

Ato subsequente, o contribuinte apresentou petição nos autos para informar o julgamento do processo n.º 11080.001020/2005-94 pela 1ª Turma da Câmara Superior, em sessão de 10/11/2020, do qual resultou o acórdão n.º 9101-005.204, cuja ementa segue abaixo transcrita:

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. CONTRARIEDADE AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA. DEFORMAÇÃO DE INSTITUTOS DE -O} DIREITO CIVIL. EXPRESSÃO DE NEUTRALIDADE. CONFLITO COM OCONTEÚDO DO ART. 43 DO CTN.

A tributação de operações de permuta, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido tem fundamentação primordial no conteúdo fictício da norma que determina a sua base de cálculo, acabando por alcançar indevidamente evento que não expressa qualquer rendimento, provento ou acréscimo patrimonial.

O conceito legal de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei n.º 8.981/95, expressamente remete e delimita seu alcance ao negócio de venda, que não se confunde com o instituto da permuta.

Permuta e venda são institutos de Direito Civil distintos, ainda que o Legislador de 2002 tenha, tecnicamente, optado por aplainar e coincidir sua regulamentação, exclusivamente no âmbito das relações privadas. A desconsideração da individualidade e da distinção entre tais institutos, por meio de uma equiparação total, para fins de incidência tributária, desrespeita as limitações contidas nos arts. 109 e 110 do CTN.

Sendo a legítima permuta um negócio de expressão econômica e patrimonial absolutamente neutra, a determinação da tributação do valor do bem recebido na troca efetuada contraria e colide com o conteúdo do art. 43 do CTN.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 04/04/2019 (fls. 833 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia

03/05/2019 (fls. 845 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Mérito

Remanesce em discussão nos presentes autos tão somente uma parte da infração relacionada à omissão de receitas da atividade imobiliária, mais especificamente de duas operações que resultaram nos apontamentos n.º 03 e 05 do termo de verificação fiscal, assim resumidos pelo relatório constante do acórdão recorrido (fls. 817/819 do *e-processo*):

Permuta Condomínio Chácara Europa/Participação Societária JMT

- Houve integralização de aumento de capital na sociedade JMT Propriedade Imobiliário S/A, na data de 22/12/2005, com a transferência do imóvel recebido em permuta (Condomínio Chácara Europa), pelo mesmo valor atribuído (R\$ 2.566.233,00), da seguinte forma:

Débito: Ativo/Permanente/Investimentos, Participações Permanentes, Ações e Quotas de Outras Companhias.

Crédito: Ativo/Direitos Realizáveis/Estoques/Terrenos.

- Na referida operação, houve troca de bens integrantes do Ativo, destinados à Venda, que produziram receitas da atividade, por bem destinado ao Ativo Permanente, que até poderia gerar ganho de capital, mas não produziria receita da atividade.
- O valor da participação societária deveria ter sido reconhecido e contabilizado como receita da atividade e computado para efeito de determinação do Lucro Presumido.

Unidades Entregues para Amortização de Passivo –Aquisição Participação Societária Projeto Viver Fases III e IV

Em 16 de abril de 2005, o contribuinte registrou contabilmente, a débito de conta do ativo permanente, 1312.01.1006, e a crédito de conta do passivo circulante, 2111.09.1006, como demonstrado no anexo I, fls. 368 e 369, e na folha 250 do livro diário n.º 52, fls. 379, a aquisição de 99,9% de participação na sociedade PROJETO VIVER FASES III E IV, no valor de R\$ 7.000.000,00.

Na seqüência, em 30 de abril de 2005, conforme demonstrado no já referido anexo I, fls. 368 e 369, e na folha 280 do livro diário n.º 52, fls. 380, o contribuinte fez registrar a débito de conta do ativo permanente, 1312.01.1006-PROJETO VIVER FASES III E IV LTDA., e a crédito de conta também do ativo permanente, 1312.01.1012-DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV, o valor de R\$ 14.483.273,46, tendo por histórico "VLR. REF. ÁGIO S/ AQUISIÇÃO PARTICIP. 99,9%", inobstante o título contábil seja "DESÁGIO".

Posteriormente, como demonstrado no Anexo I, fls. 368 e 369, e nas folhas 169 e 248 do livro diário n.º 53, 150 e 153 do livro diário n.º 54, fls. 381 a 384, o contribuinte fez registrar a débito da mencionada conta do passivo circulante, 2111.09.1006- PROJETO VIVER FASES III e IV LTDA, as importâncias de R\$ 387.530,61, R\$ 333.808,81, R\$ 389.603,00 e R\$ 192.980,81, e a crédito das seguintes contas do ativo circulante e do

ativo permanente, correspondentes, respectivamente, a estoques de imóveis concluídos e ao deságio mencionado no parágrafo anterior:

1 – 25/JULHO/2005 – LIVRO DIÁRIO Nº 53 – FLS. 169

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4003	R. CIPRIANO BARATA, 1451	97.314,87	VLR. REF. BX. APTO. 122 P.
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	290.215,74	INDEP. P/ DAÇÃO GBN
SOMA		387.530,61	

2 – 26/AGOSTO/2005 – LIVRO DIÁRIO Nº 53 – FLS. 248

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4003	R. CIPRIANO BARATA, 1451	94.898,59	VLR. REF. BX. APTO MANSÃO D. PE
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	238.910,22	DRO 54 PTE PAGTO
SOMA		333.808,81	

3 – 05/DEZEMBRO/2005 – LIVRO DIÁRIO Nº 54 – FLS. 150

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4009	EDIFICIO LEONARDO DA VINCI	117.028,91	VLR. REF. BAIXA BA 93 VAGA 60 P/CONTA PROJ VIVER
1124.01.4012	EDIFICIO VILLE CHABL DR	257.182,11	VLR. REF. BAIXA DR 81 P/CONTA PROJETO VIVER
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	15.391,98	VLR. REF. PAG TO PROJETO VIVER C/ BA 93/60 DR 81
SOMA		389.603,00	

4 – 22/DEZEMBRO/2005 – LIVRO DIÁRIO Nº 54 – FLS. 153

CÓDIGO	TÍTULO	VALOR	HISTÓRICO
1124.01.4008	CONDOM EDIFICIO DONA GRACIA	170.000,00	VLR. REF. ESCRITURA DAÇÃO PAGTO APTO. 8 D GRACIA
1312.01.1012	DESAGIO PROJETO VIVER F. III E IV	22.980,81	
SOMA		192.980,81	

Estes registros contábeis comprovam a entrega, pelo contribuinte, de bens destinados à venda, integrantes do seu Ativo Circulante, para amortização do passivo contraído em razão da aquisição de participação societária inserida no seu Ativo Permanente, pelo valor total daqueles.

Comprovam, ainda, com o registro a crédito da conta do Ativo Circulante, a baixa do custo dos referidos bens.

Por último, e de forma estranha, referidos lançamentos contábeis comprovam que a diferença entre o valor total dos bens e o seu custo registrado no ativo aumentaram o deságio na aquisição da participação societária, quando levados a crédito da conta do Ativo Permanente representativa do mencionado deságio.

A outra conclusão não se pode chegar, se não a de que o contribuinte transformou bens integrantes do seu ativo circulante, destinados a venda, geradores de receita operacional, em bens integrantes do seu ativo permanente, sem no entanto registrar contabilmente em conta de resultado a receita correspondente.

A razão para manutenção das infrações pelo acórdão recorrido resume-se ao fato de as operações terem envolvido a troca de bens do ativo circulante, destinados à venda e voltados à produção de receita, por bens do ativo permanente e do ativo não circulante.

A DRJ/SDR conclui que (fls. 834 do *e-processo*), *“Houve uma operação equiparável à de permuta, a qual, por sua vez, equipara-se à compra e venda. Trocou-se bens integrantes do estoque para integralização de participação societária.”*

Para o terceiro apontamento (“Permuta Condomínio Chácara Europa/Participação Societária JMT”), adverte que (fls. 834 do *e-processo*) *“Uma vez que o valor da participação societária deveria ter sido reconhecido e contabilizado como receita da atividade e computado para efeito de determinação do Lucro Presumido, houve o devido lançamento de ofício.”*

E para o quinto apontamento (“Unidades Entregues para Amortização de Passivo –Aquisição Participação Societária Projeto Viver Fases III e IV”), explica que (fls. 835 do *e-processo*) *“Esses registros contábeis comprovam a entrega, pelo contribuinte, de bens destinados à venda, integrantes do seu Ativo Circulante, para amortização do passivo contraído em razão da aquisição de participação societária inserida no seu Ativo Permanente, pelo valor total daqueles. [...] Mais uma vez ocorreu uma operação equiparável à de permuta. Houve dação em pagamento de imóveis, com o fito de quitação de participação societária adquirida.”*

Em que pese o aduzido, a autuação não poderia subsistir, pois, ao contrário do que conclui a DRJ/SDR, a permuta de bens imóveis sem torna não é tributável pela sistemática de apuração do lucro presumido, posto não haver resultado a se apurar.

Para a delegacia de julgamento, a Instrução Normativa n.º 107/1988 que trata da torna em permuta de direitos imobiliários é de caráter excepcional, aplicável apenas ao Lucro Real das pessoas jurídicas e ao lucro imobiliário das pessoas físicas. Cita ainda a Solução de Divergência COSIT n.º 5/2010.

Todavia, o entendimento do acórdão recorrido estabelece uma analogia entre a permuta e a compra e venda sem, contudo, levar em consideração que a suposta receita nunca existiu já que não há *in casu* a efetiva venda da unidade permutada, mas sim uma mera substituição de ativos, sem qualquer acréscimo patrimonial.

Ao que nos parece, trata-se, inclusive, de discussão já pacificada no âmbito do Poder Judiciário, tanto que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou ainda em abril de 2022 o Despacho PGFN n.º 167/2022 por meio do qual informa que não irá mais apresentar recursos ou desistir dos já apresentados nos processos envolvendo a cobrança de tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) sobre as operações de permuta de imóveis por empresas optantes pela sistemática do lucro presumido.

Veja-se abaixo o conteúdo do aludido despacho:

Aprovo, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI N.º 8694/2021/ME (SEI n.º 16442676), com as retificações propostas pela Nota SEI n.º 1/2022/REDLIT/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (SEI n.º 23697123) que conclui o seguinte: "12. Ante o exposto, **considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União**, a hipótese ora apreciada enquadra-se na previsão do art. 2.º, inciso VII, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, e art. 19, inciso VI, da Lei n.º 10.522, de 2002, **que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos**, em tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. 13. Propõe-se, assim, a inclusão do tema nos itens 1.12-CSLL, alínea "f"; 1.22-**Imposto de Renda**, alínea "ae"; e 1.31-**PIS/COFINS**, alínea "x", da lista relativa ao art. 2.º, inciso VII, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos seguintes termos: alínea) **Base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Empresas do ramo imobiliário que apuram seus tributos pela sistemática do lucro presumido. Contrato de permuta, sem parcela complementar**.
Resumo: **O contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. O art. 533 do Código Civil apenas ressalta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. Como corolário, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido**. Precedentes: REsp n.º 1.733.560/SC, AgInt no REsp n.º 1.758.483/SC, AgInt no REsp 1.796.877/SC, AgInt no AgInt no REsp n.º 1.639.798/RS, AgInt no REsp 1.737.467/SC, AgInt no REsp 1.800.971/SC, AgInt no REsp n.º REsp 1.868.026/PB, REsp n.º 1.754.618/SC, REsp n.º 1.798.211/RS, REsp n.º 1.801.839/RS, REsp n.º 1.850.377/SC, REsp n.º 1.737.790/RS e REsp n.º 1.738.667/SC. Data de início da vigência da dispensa: 08/04/2022. Referência: Parecer SEI n.º 8.694/2021/ME."Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para ciência, consoante sugerido. Outrossim, restitua-se à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial para adoção das providências pertinentes, em especial, aquelas apontadas no item 15 do PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI N.º 8694/2021/ME (SEI n.º 16442676).

Para além de todos os precedentes judiciais mencionados no aludido despacho, destaque-se o julgamento mencionado pelo contribuinte em petição recentemente protocolada

nos autos deste processo. Trata-se do acórdão CARF n.º 9101-005.204, proferido em sessão de 10/11/2020 pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, veja-se a sua ementa:

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. CONTRARIEDADE AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA. DEFORMAÇÃO DE INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL. EXPRESSÃO DE NEUTRALIDADE. CONFLITO COM O CONTEÚDO DO ART. 43 DO CTN.

A tributação de operações de permuta, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido tem fundamentação primordial no conteúdo fictício da norma que determina a sua base de cálculo, acabando por alcançar indevidamente evento que não expressa qualquer rendimento, provento ou acréscimo patrimonial.

O conceito legal de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei n.º 8.981/95, expressamente remete e delimita seu alcance ao negócio de venda, que não se confunde com o instituto da permuta.

Permuta e venda são institutos de Direito Civil distintos, ainda que o Legislador de 2002 tenha, tecnicamente, optado por apalpar e coincidir sua regulamentação, exclusivamente no âmbito das relações privadas. A desconsideração da individualidade e da distinção entre tais institutos, por meio de uma equiparação total, para fins de incidência tributária, desrespeita as limitações contidas nos arts. 109 e 110 do CTN.

Sendo a legítima permuta um negócio de expressão econômica e patrimonial absolutamente neutra, a determinação da tributação do valor do bem recebido na troca efetuada contraria e colide com o conteúdo do art. 43 do CTN.

Em nossas razões de decidir, adotamos integralmente os fundamentos constantes do voto vencedor, razão pela qual pedimos licença para realizar a sua transcrição integral, a qual subsidiará o presente acórdão de julgamento

Com a devida vênua, ousou discordar do entendimento adotado pela I. Conselheira Relatora, Edeli Pereira Bessa, em seu fundamentado e robusto voto, no que tange ao mérito da contenda, agora admitido para julgamento, referente à tributação, sob a sistemática do Lucro Presumido, do valor de imóveis recebidos em operações de permuta realizadas pela Contribuinte nos períodos colhidos na Autuação.

Registre-se que tal tema vem, agora, para a apreciação dessa C. 1ª Turma da CSRF nos termos da admissão do Recurso Especial (vide r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1.467 a 1.476), desvinculado e livre de questões de fatos e peculiaridades circunstanciais do presente feito, limitando-se apenas à questão de Direito em torno da tributação da permuta imobiliária.

Este Conselheiro já teve a oportunidade de apreciar e decidir sobre essa mesma matéria, na condição de Relator, no v. Acórdão n.º 1402-002.874, publicado em 11/06/2018, posteriormente complementado pelo v. Acórdão n.º 1402-003.585, publicado em 01/02/2019, ainda no âmbito da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF.

Naquela outra contenda, a Autuação teve como base o Parecer Normativo COSIT n.º 9/2014, que expressamente, no âmbito da Receita Federal do Brasil, tratou da tributação da permuta de imóveis por empresas que exerçam atividades imobiliárias e sejam optantes pela tributação com base no lucro presumido – que restou declarado ilegal em voto vencido por qualidade.

Porém, fica claro que o tema de Direito é exatamente o mesmo, apenas tendo sido lavrado o Auto de Infração sob apreciação neste feito antes da edição do mencionado Parecer Normativo COSIT n.º 9/2014, o qual nada mais faz além de analisar a mesma Legislação envolvida nesta demanda.

Igualmente frise-se, desde já, que entende-se que todo o debate sobre o alcance, a abrangência e a aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 107/88, assim como a natureza e os efeitos da Instrução Normativa SRF n.º 104/88, são dispensáveis para a derradeira resolução jurídica do tema.

Pois bem, o entendimento defendido pela Fazenda Nacional para justificar a tributação das permutas imobiliárias (independentemente da existência de torna), realizadas por contribuinte optante pelo regime do Lucro Presumido – o mesmo adotado no voto da I. Relatora e no v. Acórdão ora recorrido – tem como cerne a premissa e consideração primordial de que é irrelevante para o Lucro Presumido qualquer dispêndio, sejam custos ou despesas, da empresa no desenvolvimento das suas atividades, sendo apenas as contraprestações percebidas pelos imóveis entregues a terceiros objeto da apuração do lucro tributável sob essa presunção, de modo que o valor da unidade imobiliária entregue em troca da outra recebida não pode ser desconsiderado ou mesmo descontado na determinação da base de cálculo.

Inicialmente, sob um olhar bastante amplo do tema, é necessário considerar que o regime de tributação pelo Lucro Presumido é simplificado, fazendo parte do corolário da praticabilidade fiscal implementado há décadas no sistema tributário nacional.

Tal sistemática oferece ao contribuinte a possibilidade de substituir a apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL por um coeficiente fictício, aplicável sobre sua receita bruta. E, uma vez ocorrida a tributação sobre tal dinâmica, ela é absoluta e definitiva. Não poderia o contribuinte demonstrar que seu lucro foi efetivamente menor, visando à redução ou ao reembolso do valor dos tributos pagos, sendo necessário cambiar a opção, efetivada nos períodos seguintes.

Contudo, a ficção jurídica contida em tal dinâmica simplificada cinge-se apenas à apuração da base de cálculo, não se estendendo aos princípios informadores, às normas gerais e aos demais conceitos legais que disciplinam e constroem a regulamentação jurídica da tributação das pessoas jurídicas no Brasil.

Como visto, o entendimento da Administração Tributária acaba por criar uma dinâmica dúplice em relação à tributação do negócio permuta imobiliária: a operação é tributada no regime do Lucro Presumido, incluindo integralmente o valor dos bens trocados, ainda que de mesma monta, e, no regime do Lucro Real, apenas tributa-se a eventual diferença positiva, ajustada por meio do pagamento de torna.

Tal ocorrência dá-se na medida em que se utiliza um prisma isolado, exclusivamente contábil, para se dissecar o instituto de Direito Civil da Permuta, permitindo, então, observar de maneira descontextualizada o valor do bem entregue, reduzindo-o a um mero e ordinário dispêndio – que, como já dito, não pode ser considerado na apuração do Lucro Presumido.

Assim, essa oneração discrepante do mesmo negócio jurídico tem como base ficção jurídica, a qual acaba por justificar a obrigação de tributar o valor total do imóvel recebido em permuta, sem torna, naquela dinâmica simplificada de apuração.

A situação (valer-se de ficção ou presunção absoluta⁴ para dar margem a obrigação tributária) é inaceitável, sendo fortemente rechaçada pela própria doutrina especializada quando esclarece o alcance da praticabilidade tributária, como versa a Min. Regina Helena Costa⁵ em sua célebre obra:

Com efeito, se indubitado constituir a presunção ferramenta de manejo indispensável com vista a possibilitar a execução da lei tributária, ensejando a facilitação da arrecadação mediante a redução da complexidade da realidade fática, exatamente por isso seu emprego exige cautela, de modo a não se perpetuar ofensa injustificável a essa mesma realidade.

Pelo quê forçoso concluir que o direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.

(...)

Não se olvide, no entanto, a advertência formulada por Perez de Ayala reconhecer que "a existência de ficções de direito na definição legal dos elementos do fato imponible, dos sujeitos passivos tributários e das bases imponíveis pode ter graves inconvenientes para a realização do princípio da capacidade contributiva (...)".

A nosso ver, diante de nosso ordenamento jurídico, a conclusão há de ser mais veemente. Com efeito, prestigiando o direito tributário os princípios da realidade ou da verdade material e da capacidade contributiva, inviável torna-se o emprego, pelo legislador, de ficções, nessa seara, para a criação de obrigações. Em outras palavras, pensamos que, justamente por sua absoluta falta de conexão com a realidade - já que se refere a fato improvável ou mesmo inexistente -, a ficção não pode ser empregada para tal fim. (destacamos)

Não se pode, por meio de ficção, tratar como rendimento os resultados e os efeitos de instituto jurídico, típico e próprio, que não revela qualquer acréscimo patrimonial, provento ou produto de capital e trabalho. O percentual de presunção tem sua aplicação legalmente limitada a elementos que expressem renda, relacionados aos fatos jurídicos tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

Um imóvel é entregue pelo contribuinte permutante e outro é recebido em substituição, instantaneamente, dentro de total reciprocidade, neutra, intrínseca e indissociável da natureza e do aperfeiçoamento de um contrato/negócio de Direito Civil individual, não podendo haver tratamento jurídico-tributário isolado dos valores (de igual monta) dos imóveis envolvidos, equipando-os, de forma desconexa e economicamente descontextualizada, a ordinárias despesa/custo e receita da atividade operacional - valendo-se apenas da ciência contábil para tal fracionamento.

Posto isso, uma vez que a premissa primordial para determinar a obrigação de se tributar permutas de imóveis de igual valor parte de uma ficção empregada na apuração do Lucro Presumido, ignorando o conceito legal de renda veiculado no art. 43 do CTN, já poder-se-ia, aqui, fundamentar sua improcedência.

Mas, dando continuidade a essa mesma linha de exposição, independentemente da utilização de ficções, como já comentado, o próprio conceito de permuta, de existência milenar, exprime um negócio de troca, que na sua própria natureza depreende-se equivalência e neutralidade econômica.

Ainda que no Código Civil de 2002 o Legislador tenha determinado que aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, tal remissão por técnica legislativa de aplainamento de regulamentação não pode - de forma alguma - permitir a confusão entre dois institutos distintos de Direito Civil.

Frise-se aqui que o art. 224 do RIR/99 traz a definição de receita bruta para a composição da base de cálculo do IRPJ dentro do regime do Lucro Presumido, sendo tal dispositivo uma regra geral. Mas, em relação às atividades imobiliárias, o art. 227 do mesmo Regulamento (correspondente ao art. 30 da Lei nº 8.981/95) se apresenta como

norma especial, delimitando, definitivamente, a receita bruta imobiliária, aplicável ao caso tratado, inclusive por força de previsão expressa do art. 15 da Lei n.º 9.249/95:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (destacamos)

É certo que o dispositivo versa sobre o produto de vendas, nada tratando sobre permutas.

Por sua vez, equiparar o produto de uma venda, comercial e operacionalmente procedida dentro de um fluxo de entradas e saídas, ao recebimento determinado bem, em operação instantânea de troca por outro de igual valor, acaba por deformar e alargar o conceito legal desse instituto, estendendo a tributação da receita percebida com vendas ao valor dos imóveis recebidos em permuta.

Sem qualquer sombra de dúvida, são institutos distintos.

Confira-se a definição de De Plácido e Silva⁶ acerca de tal figura e a sua lição sobre a distinção entre venda e permuta:

PERMUTA. Derivado de permutar, do latim *permutare* (permutar, trocar, cambiar), na significação técnica do Direito exprime o contrato, em virtude do qual os contratantes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade.

(...)

Na venda há um preço. Na permuta, a troca de valores é firmada na sua equivalência, pelo que dela se exclui qualquer obrigação que resulte na entrega de soma em dinheiro.

Bem claro está, pois, o conceito, em virtude do qual se verifica que uma coisa é permutar e outra é comprar e vender.

(destacamos)

E tanto assim é que, esse mesmo Legislador civil alocou as disposições sobre esses negócios em Capítulos diferentes do Título IV do Código Civil (venda no Capítulo I e permuta no Capítulo III).

Ora, se trata-se de institutos legais idênticos, razão não haveria para dispor sobre eles, separadamente, no mesmo compêndio. Ou então, deveria existir dispositivo que expressamente afirmasse tratar-se da mesma figura de Direito, levando (nesse caso hipotético) à conclusão inafastável que permuta e venda são mero sinônimos.

Como anteriormente já defendido por este Conselheiro em outras manifestações, a interpretação que pressupõe existência de equívoco do Legislador e, principalmente, a existência de conteúdo inútil no texto legislativo, mostra-se logicamente improcedente, dentro da análise da dinâmica entre as normas de um dado sistema jurídico.

E ainda, essa regulamentação coincidente desses institutos – distintos - pelo Direito Civil restringe-se ao universo de Direito Privado, não podendo valer-se o Direito Público, especificamente o ramo do Direito Tributário, de tal opção legislativa de equiparação de tratamento na esfera civil para promover a fusão ou a equiparação total

de seus conceitos para fins de incidência tributária, em total conflito com aquilo disposto nos arts. 108, §1º, 109 e 110 do CTN7.

A opção de equiparar tratamentos legislativos de um objeto em determinada esfera não se confunde com fundar, suprimir ou mesmo excluir conceitos e institutos distintos de Direito.

É certo que permuta exprime neutralidade entre valores transacionados. Exatamente por isso que fala-se em permuta com torna, destacando-se daquele conceito neutro a parcela que representa efetivo desencontro de valoração e, conseqüentemente, o acréscimo econômico na transação, que exprime receita e renda.

Quando da sua ocorrência concreta, e diante das ferramentas da regulamentação contábil, pode e deve ser confirmada tal equivalência valorativa entre os bens para a legítima constatação de ocorrência de permuta – tributando-se eventual excedente que possa se revelar.

O que não pode prevalecer é entendimento generalista, no qual se considera o valor integral dos bens de quaisquer permutas imobiliárias ocorridas como receita tributável, em clara afronta ao conceito de receita bruta imobiliária, insculpido no art. 227 do RIR/99. Logicamente, assim, não há de falar sobre a incidência de Contribuição ao PIS ou COFINS.

Adentrando ainda outra abordagem, em termos mais práticos e financeiros, se efetivamente for realizada a simples troca de uma unidade imobiliária, por outra, de mesmo valor, não há qualquer acréscimo patrimonial ou disponibilidade renda em favor da sociedade.

A disponibilidade da efetiva renda apenas ocorrerá quando da venda, definitiva, do imóvel recebido.

Contrario sensu, se for tributada a simples operação de permuta de imóvel e, posteriormente, também se tributar a venda desse mesmo imóvel recebido em troca, fica clara a dupla oneração de apenas uma transação mercantil.

que afastada a situação de neutralidade.

Nesse sentido, são estas as lições do Prof. Ricardo Lacaz Martins⁸, sobre esta precisa questão:

A tributação presumida incide sobre a receita recebida, assim se considerada a permuta recebida como receita para efeito do LP [Lucro Presumido] o contribuinte acabaria por arcar com uma dupla imposição sobre o mesmo negócio realizado, pois deveria recolher o imposto quando do recebimento dos imóveis em permuta e, posteriormente, quando da sua alienação.

(...)

Se a lei faz referência ao montante recebido por unidades vendidas, então, não haveria que se cogitar que a permuta configure receita bruta para fins tributários (ainda que contabilmente devesse registrar como tal depois da Lei nº 11.638/2007). Inclusive o art. 30 da Lei nº 8.981/95, base legal do art. 227 do RIR, aplica-se tanto ao lucro real quanto ao lucro presumido.

Aproveitando o ensejo das lições do Professor citado, diga-se que as regras da ciência contábil, per si, não podem ampliar ou inovar sobre a materialidade da incidência tributária, rigidamente delimitada em Lei, bem como, in casu, os fatos tributários colhidos na presente demanda ocorreram anteriormente à vigência da Lei nº 11.638/2007, da Lei nº 11.941/2009 e da Lei nº 12.973/2014.

Por fim, tem-se que o Poder Judiciário já vem se manifestando sobre o tema, como primeiro se ilustra com o v. Acórdão prolatado pela C. 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem, na Apelação (Remessa Necessária) n.º 5000704-14.2017.4.04.7200/SC, proferido em 06/09/2017:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. CSLL. PIS E COFINS. PERMUTA DE IMÓVEIS. INEXIGIBILIDADE.

1. O valor decorrente do recebimento de imóveis dados como parte do pagamento nas operações de permuta de imóveis não se enquadra no conceito de receita bruta.
2. Não há justificativa para a inclusão destes valores na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.
3. Somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ, pelas empresas optantes pelo lucro presumido. Precedentes desta Corte.

(...)

Assim, a base de cálculo do IRPJ e CSLL, para as pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, optantes pelo lucro presumido, é determinada através de percentuais fixados em lei, de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida nos casos de atividade imobiliária (Lei n.º 9.249/95, artigos 15 e 20). Já a receita bruta desta atividade compreende o montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei n.º 8.981/95, artigo 30).

Prosseguindo, releva esclarecer que se considera permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento da parcela complementar em, dinheiro, denominada "torna".

Nesse cenário, a Receita Federal do Brasil tem adotado o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT n.º 9/2014, lastreado no artigo 533 do Código Civil Brasileiro, equiparando os procedimentos de permuta de bens imóveis a duas operações simultâneas de compra e venda e, assim, considerando que o ingresso de bens imóveis em operações de permuta, com ou sem "torna", constitui receita bruta e sujeita-se, portanto, à tributação.

Entendo, contudo, que a mera previsão de aplicação das disposições de compra e venda à permuta/troca pela legislação civil não se mostra suficiente a ensejar que nos negócios jurídicos de permuta, sem torna, ou seja, sem complemento em dinheiro, haja receita para fins de tributação.

Na realidade, na operação de permuta haverá apenas uma substituição de ativos, o que evidentemente de modo algum caracteriza o conceito de receita, na medida em que nem todo o ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se amolda a esse conceito. Vale ressaltar que, ao se falar em receita, pressupõe-se o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão da celebração de negócio jurídico.

Portanto, somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ pelas empresas optantes pelo lucro presumido respeitando-se o princípio da capacidade contributiva, na medida em que não há ingresso financeiro na operação de permuta, ou melhor, há apenas uma troca de ativos.

Neste sentido, aliás, é o entendimento já consolidado no âmbito deste Regional, consoante precedentes que passo a colacionar:(...)

Em suma, não há falar em violação à sistemática da tributação do lucro presumido, na medida em que tal está sendo rigorosamente observada, consoante acima explanado. O que ocorre, por outro lado, é que não se amolda ao conceito de receita bruta a mera substituição de ativos que ocorre nas operações de permuta em que não há a compensação financeira conhecida por "torna". Não se cogita, de outro lado, de ofensa ao disposto no artigo 533 do Código Civil, porquanto não se está com o entendimento ora adotado afirmando que não se aplique às trocas ou permutas as disposições que regulamentam os procedimentos de compra e venda, mas tão-somente se afirma que tal aplicação não é suficiente para gerar, no campo da tributação, os efeitos que a Receita Federal pretende aplicar, porquanto não há autorização para que, uma vez mais, se considere receita bruta aquilo que é, em verdade, mera substituição de ativos. (destacamos)

E, pouco depois de tal precedente, a C. Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, por meio do julgamento do REsp 1.733.560/SC, de relatoria do Exmo. Min. Herman Benjamin, publicado em 21/11/2018, endossou a mesma posição sobre impossibilidade de tributação das permutas imobiliárias no regime do Lucro Presumido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TROCA DE IMÓVEIS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE LUCRO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM A COMPRA E VENDA. ESFERA TRIBUTÁRIA. EXEGESE CORRETA DO TRIBUNAL DE ORIGEM. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC.

1. A parte recorrente sustenta que o art. 1.022, II, do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assim, é inviável o conhecimento do Recurso Especial nesse ponto, ante o óbice da Súmula 284/STF.

2. A indicada afronta ao art. 521 do CCom; aos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998; aos arts. 224, 518 e 519 do Decreto 3.000/1999 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. A Corte a quo interpretou corretamente o art. 533 do CC, porquanto o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro Imposto sobre a Renda, ed. Malheiros, 2ª edição, pag.45, para quem “renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente predeterminadas.”

4. O dispositivo em comento apenas salienta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam no que forem compatíveis com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, não provido. (destacamos)

Posto isso, é certa a improcedência do crédito tributário ora exigido da Contribuinte atuada, no que tange às permutas procedidas.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, para cancelar as exações tributárias referentes às operações de permuta imobiliária praticadas.

E com base nessas mesmas razões de decidir, concluo pela impossibilidade de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS das operações de permuta imobiliária realizadas por pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido.

Em face do exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo