



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

Processo n° 10803.720032/2015-28
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-003.585 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria IRPJ
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado GOLD BOSTON EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SPE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

RECEITA TRIBUTÁVEL. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO.

Acolhem-se os embargos de declaração para, sem efeitos infringentes, sanar as contradições apontadas no Acórdão n° 1402-002.874.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos, sem efeitos infringentes, para sanar as contradições apontadas.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente eRelator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) em face de decisão exarada na sessão plenária de 19 de fevereiro de 2018 por esta Segunda Turma Ordinária desta Quarta Câmara da Primeira Seção que julgou recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, Gold Boston Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda., e de recurso de ofício manejado pela Turma *a quo*, decidindo, mediante **Acórdão nº 1402-002.874**, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao pedido da recorrente, em decisão assim ementada naquilo que é objeto dos presentes aclaratórios:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA OPERACIONAL. VENDA DE TERRENO POR EMPRESA (SPE) ESTATUTARIAMENTE DEDICADA À INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA ABRANGENTE. AUSÊNCIA DE TRATAMENTO OU ONERAÇÃO FISCAL DISTINTA ENTRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. MANUTENÇÃO CONTÍNUA EM ESTOQUE E EXCLUSIVA INTENÇÃO DE ALIENAÇÃO.

Na hipótese de Sociedade de Propósito Específico, originalmente constituída para promover incorporação em terreno de sua propriedade sempre mantido em conta do ativo circulante, que não obtêm êxito na realização imobiliária pretendida inicialmente e aliena regularmente tal imóvel de seu estoque, mesmo sem edificações ou desdobros, a receita percebida pode ser classificada como operacional, ficando sujeita ao coeficiente de presunção de 8%, determinado pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95, para a obtenção da base de cálculo.

O conceito de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei nº 8.981/95, abrange expressamente as atividades imobiliárias de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, dando tratamento geral e idêntico ao seu produto, sem qualquer restrição, distinção ou ressalva.

Receitas secundárias, fruto de atividades de natureza correlacionada, decorrente ou semelhante ao objeto principal da sociedade, estão incluídas na receita bruta, mesmo antes da vigência da Lei nº 12.973/2014.

A determinação do objeto social das companhias é de decisão e implementação de seus titulares, sendo promovida contratualmente, sem qualquer necessidade de autorização pública. Desse modo, a classificação pela Fiscalização de uma receita como não operacional não pode, exclusivamente, basear-se na ausência da presença de uma subatividade imobiliária específica em seu registro societário.

Contabilmente, a classificação de um ativo como circulante é determinada pelo fato deste ser mantido essencialmente com o propósito de ser negociado.

Se a natureza das atividades pressupõe e compreende a alienação de um determinado imóvel, e este sempre esteve registrado em conta de ativo circulante (estoque), não existindo qualquer elemento indicativo de utilização diversa, não se sustenta a rotulação de ativo permanente imobilizado para tal bem.

RECEITA TRIBUTÁVEL. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO.

Nas empresas que adotem o regime do Lucro Presumido, o valor do bem alienado em forma de permuta deve ser tratado como receita e oferecido à tributação. Havendo torna, tal montante se agrega à receita e igualmente deve ser tributado. Se a permuta envolver bem do não circulante, a tributação deverá ocorrer na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.

O dispositivo do Acórdão está assim redigido:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: negar provimento ao recurso de ofício; rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) reduzir a base de cálculo do lançamento de ofício aplicando o coeficiente de 8% para obtenção do lucro presumido; ii) excluir os coobrigados da relação jurídico-tributárias. II) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Evandro Correa Dias que votou por manter a penalidade nos moldes aplicados; e III) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que se refere à redução no valor tributável dos imóveis recebidos em permuta. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento ao recurso nessa matéria. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues participou do julgamento apenas em relação à multa qualificada e à exclusão dos coobrigados, tendo em vista que o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves votou as demais matérias na sessão de outubro/2017.

Os ED da PGFN (fls. 3023/3041) já foram objeto de análise prévia e admitidos, conforme Despacho de Admissibilidade (fls. 3070/3074).

Conforme sintetizado pelo despacho de admissibilidade prévia, estes foram os argumentos suscitados pela embargante:

“Pois bem. A simples leitura da ementa revela a contradição existente no acórdão. Isso porque, no que toca ao tema do tratamento a ser dado à omissão de receitas decorrente da alienação de terreno, cujo debate se origina do registro contábil adequado, seja como bem do ativo permanente (como acusado pela fiscalização) ou como bem

do ativo circulante (como defendido pelo contribuinte), constou referência tanto ao entendimento vencido quanto ao entendimento vencedor. (g.n.)

(...)

Em suma, o voto vencido entendeu inexistir ganho de capital. Concluiu que o valor oriundo da alienação do terreno poderia ser considerado receita operacional, sujeita ao coeficiente de presunção de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados sob o regime do lucro presumido, razão pela qual reduziu o valor do lançamento. (g.n.)

Essa, entretanto, não foi a tese que se consagrou vencedora.

Conforme se extrai do voto vencedor, redatado pelo Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, o Fisco apurou corretamente o ganho de capital, destacando que o montante oriundo da alienação do terreno, o qual deveria ter sido registrado no ativo permanente, deve ser tratado como receita não-operacional. Nesse sentido, confira-se trecho do voto vencedor: (g.n.)

(...)

Não obstante, o entendimento ventilado no voto vencido constou na ementa, bem como no dispositivo do acórdão, tornando evidente a existência de contradição. (g.n.)

(...)

Nesse contexto, para que não pairam dúvidas sobre o que restou decidido pelo Colegiado, faz-se mister sejam retificados a ementa, bem como o dispositivo do acórdão, a fim de que conste tão somente a tese vencedora, qual seja, a de que houve alienação de bem do ativo permanente (não circulante), gerando receita não-operacional, e, conseqüentemente, de que está correto o lançamento em que se apurou ganho de capital". (g.n.)

Ainda no dizer do Despacho de Admissibilidade, “*pelo exame do acórdão embargado é possível verificar que o Relator restou vencido quanto ao entendimento segundo o qual as receitas decorrentes da alienação, por permuta, dos terrenos de propriedade da contribuinte adquiridos com finalidade específica de incorporação imobiliária devem ser classificadas como receitas operacionais e, portanto, na sistemática do lucro presumido, devem se submeter ao coeficiente de presunção de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ, tal qual as demais receitas operacionais auferidas pela empresa. Vejamos, a seguir, a conclusão do "voto vencido" em relação a essa matéria (e-fl. 2985):*

Posto isso, entende-se que as receitas omitidas, não ofertadas à tributação, têm clara natureza de receita bruta operacional da Recorrente, ficando, então, sujeitas ao coeficiente de 8% de presunção para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados sob o regime do Lucro Presumido, dando-se provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto para reduzir o valor da exação”.

Para prosseguir:

“O entendimento que prevaleceu na Turma é que venda de terrenos adquiridos pela empresa com finalidade específica de incorporação imobiliária não faz parte da atividade para a qual foi constituída, daí porque as receitas daí decorrentes devem ser classificadas como ganho de capital, não se submetendo ao coeficiente de presunção de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ.

Vejamos, a seguir, a conclusão do "voto vencedor" (e-fl. 3021):

Em suma, considerando que a permuta com torna constitui-se em verdadeira receita e como a alienação fez-se de bem notoriamente pertencente ao não circulante (ex-permanente) da empresa, a regra tributária atingida é a do ganho de capital, por isso, isento de erros o trabalho fiscal, que deve ser prestigiado pelos seus escorreitos fundamentos.

(...)

Ocorre que, tal como afirmado pela embargante, o entendimento exposto no "voto vencido" constou, contraditoriamente, tanto na ementa quanto na parte dispositiva do acórdão embargado”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Relator

Como relatado, os embargos já foram alvo de admissão prévia.

A embargante sustenta CONTRADIÇÃO no voto vencedor na comparação com o que consta no acórdão e seu dispositivo relativamente à imputação de omissão de receita feita pelo Fisco em operações envolvendo imóveis alienados mediante permuta.

Compulsando os autos, vejo que, de fato, houve a contradição suscitada, posto que o aduzido no voto vencedor registrado por este Conselheiro (e redator designado na oportunidade) encontra-se em descompasso e dissonância com a parte dispositiva do V. Acórdão, diga-se, enquanto este expressamente registra em seu item III que, *“por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que se refere à redução no valor tributável dos imóveis recebidos em permuta”*, aquele (voto vencedor) adentrou na análise da operação de “venda dos imóveis”, matéria tratada no voto do I. Relator e cuja decisão foi unânime do Colegiado no sentido de prover o recurso voluntário neste ponto (item (i), da parte dispositiva do *decisum*).

Dessa forma, de se acolher, em face do evidente equívoco, os presentes Embargos de Declaração para que o voto vencedor fique em sintonia com o que foi decidido pelo Colegiado, o que passa a ser feito a seguir.

Relembrando, a Fiscalização entendeu que a recorrente auferiu receita derivada de alienação, por permuta, de imóvel de seu ativo e que tal montante deixou de ser tributado pela contribuinte, no importe de R\$ 25.300.000,00 (valor da permuta).

De outra banda, em seu voto, o I. Relator entendeu por afastar tal tributação (duas parcelas de R\$ 12.650.000,00, a primeira em 30/08/2013 e a segunda em 21/11/2013 – TVF – fls. 1037), assentando literalmente que *“o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 é manifestamente ilegal, devendo ser afastado, reduzindo-se do valor total das receitas colhidas a parcela apontada no próprio TVF como referente aos imóveis recebidos em permuta, no montante de R\$ 25.300.00,00”* (fls. 2997), sendo vencido neste ponto pela decisão da maioria qualificada do Colegiado (o que levou à indicação deste Conselheiro para redigir o voto vencedor em relação a este tópico).

Assim, foco-me apenas na discussão do tratamento a ser dado ao montante dos imóveis recebidos em permuta e sua tributação como “receita” (na forma do PN Cosit nº 9/2014).

Pois bem, que a permuta se equipara à “alienação” é inquestionável (artigo 533, Código Civil)¹; também inquestionável que, via de consequência, para fins contábeis e tributários, configura-se como legítima e autêntica “receita” tudo o que implique em *“ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários”* (CPC 30 – item 7).

¹ **Da Troca ou Permuta** - Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

Resta, portanto, verificar se a “permuta” comporia o montante da receita e, mais ainda, a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014.

Embora muito se comente acerca do PN citado e a sua possível “ilegalidade” (tanto que a proposta do I. Relator foi de afastar sua aplicação por “ilegal”)² penso que o entendimento nele exarado tem concreta substância e agrega corretamente princípios contábeis e tributários.

Na verdade, antes da edição do PN, a RFB já havia se manifestado em outros atos normativos tratando do tema “permuta”, por exemplo, Solução de Divergência Cosit nº 5/2010, já destacada na decisão recorrida (fls. 1031):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ 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.

Dispositivos Legais: art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Na mesma linha, inclusive fazendo referência a eventual “torna”, a Solução de Consulta Cosit nº 207, de 11/07/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, ao realizar permuta de imóveis com recebimento de torna, aufere como receita bruta para fins do IRPJ, além da torna, o preço do imóvel recebido na operação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 533; e Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

Diga-se, o entendimento já recorrente no seio da Administração Tributária foi apenas consolidado no Parecer Normativo, de forma que o tratamento dado ao tema pelo PN 9/2014 não deveria gerar a surpresa que parece ter gerado.

Assim, penso, os questionamentos apontados sobre o PN soam-me improcedentes.

Como ensina Edmar de Oliveira Andrade Filho (*in* Imposto de Renda das Empresas – 10ª Ed. Atlas – SP – pg. 145):

“Nos exatos termos do art. 533 do Código Civil de 2002, aplicam-se à troca (ou permuta) as disposições referentes à

² Posto isso, o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 é manifestamente ilegal, devendo ser afastado, reduzindo-se do valor total das receitas colhidas a parcela apontada no próprio TVF como referente aos imóveis recebidos em permuta, no montante de R\$ 25.300.00,00.

compra e venda. Trata-se do contrato pelo qual um dos contratantes promete uma coisa em troca de outra, que não o dinheiro. Na troca, afirma Orlando Gomes, não há preço como na compra e venda, mas é irrelevante que as coisas permutadas tenham valores desiguais. Ela envolve “uma dupla alienação” em que pode ou não haver a figura da “torna” ou saldo em dinheiro, sem que isto descaracterize o contrato.

(...)

*Assim se uma empresa celebra contrato de troca que tenha por objeto um bem cujo valor registrado no Ativo é igual a R\$ 100,00 e recebe um outro bem no mesmo valor, ele não apurará resultado algum, **mas terá uma receita de venda (ou ganho de capital, se for o caso)** no valor de R\$ 100,00. Desta forma, se considerarmos que há uma dupla alienação, **NÃO É CORRETO** o registro contábil unicamente entre contas do Ativo, sem trânsito por resultado.” (destaques acrescentados).*

Ainda na linguagem do mesmo autor (mesma obra, 6ª Ed. – 2009 pg. 117):

“Uma empresa pode obter receita com a alienação ou desapropriação de bens que, do ponto de vista contábil, são classificáveis no Ativo Permanente.

*Quando isto ocorre, essa empresa obtém uma receita não operacional ou um ganho de capital, o que é o mesmo. **O termo alienação compreende qualquer operação que importe transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão ou promessa de cessão de direitos e contratos afins**” (negritos não constam no original)*

A leitura dos ensinamentos do ilustre doutrinador permite melhor visualizar a matéria: a permuta gerará, **sempre e sempre**, uma receita. Se a permutante estiver no regime do Lucro Real, esta receita (se a permuta for por valores iguais) será anulada pelo custo do outro bem permutado. Se houver mais valia, sobre ela incidirá o IRPJ naquela sistemática de apuração (Lucro Real).

Contrario sensu a interpretação a ser dada se a permutante adotar o Lucro Presumido (caso dos autos) é que o bem permutado será, **sempre e sempre**, uma receita e, por óbvio, não haverá “custo” a ser a ela (receita) contraposto (como ocorre no Lucro Real), pelo simples motivo de que naquele regime o “custo” já estará embutido na diferença entre “100%” e a alíquota aplicada para apuração da base de cálculo (8%, 16%, 32%, etc.).

Com isso se quer dizer que “permuta” deverá ser sempre tratada como receita (independentemente de ter havido ou não “torna”). A diferença é que no regime do Lucro Real o bem recebido em permuta comporá o custo, o que não acontece quando se está diante do Lucro Presumido.

Tratando do tema, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis externou a sua posição no CPC 30, cujos excertos, no que interessa, seguem abaixo (negritou-se):

“10. No caso de permuta de bens e serviços de mesma natureza não há reconhecimento de receita; esta só ocorre quando de permuta de bens e serviços de natureza diferente. Atenção especial é dada em Interpretação anexa ao Pronunciamento para o caso de permuta de publicidade.

(...)

12. Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor similares, a troca não é vista como uma transação que gera receita. Exemplificam tais casos as transações envolvendo commodities como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico. Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não similares, tais trocas são vistas como transações que geram receita. Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não pode ser mensurado com confiabilidade, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa”.

Que não difere, na essência, da posição assumida pelo IBRACON no NPC nº 14, de 18/01/2001:

“14. Quando mercadorias ou serviços são permutados por outras mercadorias ou serviços, que são de uma mesma natureza ou valor, essa troca não é considerada como uma transação que gera receita. É este geralmente o caso de produtos como óleo ou leite, quando os fornecedores permutam ou trocam estoques em diversos locais a fim de atender à demanda dentro do prazo em determinado local.

Quando as mercadorias são vendidas ou os serviços são prestados em troca de mercadorias ou serviços sem semelhança, essa troca é considerada uma transação que gera receita. A receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços recebidos, ajustado por qualquer numerário ou equivalente. Quando o valor justo das mercadorias ou serviços não puder ser medido com segurança, a receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços entregues, ajustado por qualquer numerário ou equivalente”. (destacado).

Assim parece-me indubitável ter sido dentro deste contexto e com este cenário já consolidado, que o PN 9/2014 (ementa abaixo) se inseriu:

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ.

PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. LUCRO PRESUMIDO.

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988

Relator):

Excertos de seus fundamentos aclaram o ementado (com destaques deste

“5. Cabe consignar que não há dúvidas quanto ao fato de que as operações de permuta, de acordo com o art. 533 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a seguir transcrito, estão adstritas às mesmas disposições relativas à compra e venda. A permuta de imóveis, portanto, da mesma forma que a compra e venda, está sujeita, em princípio, à incidência do imposto de renda, tanto no caso de alienante pessoa física quanto no de alienante pessoa jurídica. Por conseguinte, está sujeita também à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no caso de ser o alienante pessoa jurídica.

6. Conforme o art. 518 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a base de cálculo do IRPJ no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada através de percentual aplicado sobre a receita bruta. E a definição de receita bruta para este regime, a teor do que dispõe o

art. 519 do RIR/1999, é dada pelo mesmo dispositivo definidor referente à apuração anual do IRPJ com pagamento mensal por estimativa, ou seja, o art. 224 do RIR/1999, abaixo transcrito:

“Art.224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).”

7. Se a permuta se equipara à compra e venda e se a receita bruta compreende o produto da venda nas operações de conta própria, claro está que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

8. Além disso, o item 2.1.1 da IN SRF nº 107, de 1988, não permite concluir que nas operações de permuta sem torna resta descaracterizado o valor do imóvel recebido como receita. Confira-se seu teor:

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

9. Pela ratio legis da norma complementar, não há resultado a tributar no lucro real porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai, fazendo com que os lançamentos venham a se anular em termos de resultado. Daí a razão do tratamento dado à permuta sem pagamento de torna no âmbito da apuração do IRPJ pelo lucro real. Mas há, sim, receita e, havendo receita, haverá repercussão no caso da apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido. Isso porque neste regime o custo do imóvel entregue na permuta não irá

afetar a base de cálculo, de forma a tornar neutro o resultado.

10. Em todas as situações reguladas pela IN SRF nº 107, de 1988, ocorre a apuração de lucro na forma de receita menos custo. E, como é consabido, essa apuração nada tem a ver com o lucro presumido, regime em que o lucro é obtido por presunção legal, a partir de percentual pré-definido pela lei a ser aplicado sobre a receita bruta, sem uma verificação efetiva de sua ocorrência.

11. Não se pode, portanto, aplicar uma norma que disciplina a forma de apuração do lucro real em operações de permuta de imóveis à determinação do lucro presumido. O lucro real é a regra judiciosa de apuração e tributação do lucro. O lucro presumido, outrossim, é opcional, tem por base a receita bruta do contribuinte, esteio da mensuração de sua capacidade contributiva, ainda que estimada, neste caso, estando aí envolvido todo o produto das vendas efetuadas pela pessoa jurídica que se dedique a atividades imobiliárias, mesmo que com parte do respectivo pagamento sendo efetuado com base em operações de permuta. Ao optar livremente pelo regime do lucro presumido, o contribuinte escolhe apurar o lucro para fins tributários de forma indireta, presuntiva, não cabendo portanto apurar o lucro de forma direta, real, apenas para determinado(s) tipo(s) de operação.

*12. A conclusão quanto ao panorama em vigor é que às pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda não se aplicam os conceitos do custo orçado (aplicável às vendas contratadas antes de completado o empreendimento), bem como o de reconhecimento do lucro bruto, nas contas de resultado de cada período de apuração, proporcionalmente à receita da venda recebida (no caso das vendas a prazo ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda). **Estando claro também que o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e do COFINS.***

12.1. Ressalte-se que, nos termos dos regramentos existentes para a apuração do lucro presumido, o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e tributa-se segundo o regime de competência (i.e., no período de apuração da celebração da permuta) ou de caixa (no período de apuração do recebimento do imóvel dado em

permuta), à opção do contribuinte, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último, consoante a IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988”.

Para concluir o parecerista:

“13.1. Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna”.

Precedentes deste Colegiado Administrativo Tributário Federal confirmam a tese, exemplificativamente:

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. (Ac. 3202-001.120)

No mesmo segmento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

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. “Ac. 1201-001.813 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 26 de julho de 2017 – Rel. José Carlos de Assis Guimarães)

Por pertinente, transcrevo excertos do voto condutor, em tudo aplicável ao caso e que agrego ao meu entendimento aqui exposto:

“A meu ver, não há como desconsiderar como receita da atividade empresarial da Recorrente, no momento da alienação das unidades imobiliárias, os valores dos bens recebidos em permuta.

Isto porque, a recorrente espontaneamente apurou o lucro de sua atividade empresarial pela sistemática da presunção, hipótese em que o lucro é estimado

com base em coeficientes (percentuais) que incidem sobre a receita total auferida. Não se pode aplicar, por integração analógica, ato normativo destinado a disciplinar, em particular situação, a apuração do lucro real àqueles contribuintes que adotam o regime do lucro presumido, visto que neste, caso não se consideram custos ou despesas (arts. 518 e 519 do Decreto n.º 3.000, de 1999 –RIR/99), tal como sucede naquele outro. Embora destinados a apurar o lucro da atividade, esses regimes são dessemelhantes, donde inaplicáveis as disposições encartadas na IN SRF n.º 107, de 1988, que visou disciplinar os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis.

Ora, se a Recorrente optou por apurar o seu lucro tributável pela sistemática denominada por “lucro presumido”, deve arcar com o ônus e o bônus dessa opção. Nesta sistemática, o lucro é calculado a partir de índices previamente fixados pela lei que devem incidir sobre a receita total auferida; por outro, não é possível apropriar-se de custos ou despesas, como se faz na sistemática de apuração por “lucro real”, de modo a abater do valor da receita bruta tributável os custos decorrentes das permutas de bens imóveis. No caso da apuração pela sistemática do “lucro presumido”, a lei não diferenciou a receita tributável decorrente do recebimento em pecúnia (“dinheiro”) ou em bens. A incidência se dá indistintamente, desde que ocorra o auferimento de receita em decorrência da venda de mercadoria, da prestação de serviços ou da conjugação de ambos, independentemente da forma de pagamento empregada.

Assim, uma empresa que se dedica à atividade imobiliária, tributada pelo lucro presumido, não pode deixar de oferecer à tributação o valor de uma unidade imobiliária que alienou, recebendo em contrapartida outra unidade imobiliária, em operação denominada permuta. Ao alienar a unidade imobiliária, o valor atribuído à contrapartida recebida deve necessariamente integrar a receita bruta, irrelevante se a operação foi de compra e venda e a contrapartida foi diretamente expressa em moeda, ou se a operação foi de permuta, e a contrapartida foi outra unidade imobiliária, ainda assim passível de ser expressa em moeda. O valor atribuído à operação é decorrente da atividade fim da pessoa jurídica, e deve integrar a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido”. (negritou-se)

E, como conclusão, pertinente lembrar estudo realizado pelo Conselheiro Luís Flávio Neto, deste Colegiado Administrativo Tributário Federal de 2º Piso, relativamente às conseqüências tributárias nas permutas de bens imóveis realizadas por empresas optantes pela sistemática do Lucro Presumido no sentido de que ***“operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte.”*** (Farias & Castro, Renato e Leonardo – Operações Imobiliárias – Estruturação e Tributação – Saraiva – SP – 2016 – pg. 713).

Pelo exposto, parece-me irretocável o trabalho fiscal que impingiu à recorrente ter havido omissão de receitas pela não tributação do valor da permuta. Como o regime adotado pela contribuinte à época era o do Lucro Presumido, a mensuração deve ser feita pelo total da alienação, sem considerar, por elementar, qualquer rubrica a título de custo.

Havendo torna, por evidente, tal “plus” que possa advir desta operação de troca também sofrerá tributação por ser, claramente, uma “receita”, assim conceituada na normatização do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 e que trata da Estrutura Conceitual para a *Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, receita e “ganhos”*:

74. (...) receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

Por fim, não se olvide a dicção do artigo 43, do CTN:

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.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Assim, inequivocamente a decisão tomada pelo voto de qualidade em relação a este item (permuta) implica em considerar como “receita” tributável o montante de referida troca, que, no caso concreto, somou R\$ 25.300.000,00, corretamente incluído pela Autoridade Fiscal nos lançamentos perpetrados.

Como consequência, deve ser rerratificada a ementa pertinente ao tema tratado nestes Embargos, ou seja, montante da permuta considerado como receita para fins de oferecimento à tributação das pessoas jurídicas que adotem o Lucro Presumido, na forma abaixo:

Ementa Original (excluída):

~~RECEITA TRIBUTÁVEL. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO.~~

~~Nas empresas que adotem o regime do Lucro Presumido, o valor do bem alienado em forma de permuta deve ser tratado como receita e oferecido à tributação. Havendo torna, tal montante se agrega à receita e igualmente deve ser tributado. Se a permuta envolver bem do não circulante, a tributação deverá ocorrer na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.~~

Ementa a ser considerada, rerratificada por este Acórdão de Embargos:

RECEITA TRIBUTÁVEL. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO.

Nas empresas que adotem o regime do Lucro Presumido, o valor do bem alienado em forma de permuta deve ser tratado como receita e

oferecido à tributação. Havendo torna, tal montante se agrega à receita e igualmente deve ser tributado.

Com estas ponderações, acolho os Embargos de Declaração e lhe dou provimento, sem efeitos infringentes, unicamente para sanar as contradições apontadas no Acórdão nº 1402-002.874, mantendo integralmente o decidido pelo Colegiado e rerratificando a ementa pertinente, conforme acima tratado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone