



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Recurso nº : 133.981  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1989 a 1991  
Recorrente : NÚCLEO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.  
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I  
Sessão de : 29 de janeiro de 2004  
Acórdão nº : 103-21.488

**FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO.** A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (art. 118 do CTN).

**PERMUTA DE IMÓVEIS. CONCEITO.** Considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de torna (IN SRF 107/88).

**PERMUTA DE IMÓVEIS COM RECEBIMENTO DE TORNA. CARACTERIZAÇÃO.** Para que fique caracterizado um contrato de permuta com recebimento de torna, em vez de compra e venda, faz-se necessário que a coisa seja o objeto predominante do contrato e não o montante em dinheiro.

**PERMUTA DE IMÓVEIS COM RECEBIMENTO DE TORNA. CONTABILIZAÇÃO.** Na permuta de imóveis com recebimento de torna, as unidades imobiliárias recebidas serão registradas no ativo da pessoa jurídica enquanto a torna será computada em conta de receita.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.** Compete ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato gerador tributário.

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

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

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

FORMALIZADO EM: 20 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, NADJA RODRIGUES ROMERO, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÉSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

Recurso nº : 133.981  
Recorrente : NÚCLEO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

## I - RELATÓRIO

### I.a - Identificação

Núcleo Empreendimentos Imobiliários Ltda. recorre a este Conselho contra o Acórdão DRJ/SPOI nº 80 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I (fls.201).

### I.b - Exigência

Transcrevo, adiante, por bem descrever os autos, o relatório integrante do acórdão contestado.

"Em ação de fiscalização, a empresa acima identificada foi autuada, em 26/04/94, no valor total equivalente a **116.962,46 UFIR** (fl. 1), em razão da constatação, pela fiscalização, em relação aos períodos-base de 1988, 1989 e 1990, dos seguintes fatos (fls. 3 a 5):

- **omissão de receitas**, em virtude da não contabilização dos recebimentos referentes à parte variável do preço de venda de imóveis de empreendimento imobiliário, na proporção de sua participação como compromitente vendedora;

- **omissão de receitas de correção monetária**, em decorrência da não imobilização da parte variável do preço das vendas de imóveis de empreendimento imobiliário, na proporção de sua participação como compromitente vendedora.

2 O auto de infração de **IRPJ**, consignando o crédito tributário equivalente a **78.039,70 UFIR** - incluindo imposto, multa de ofício e juros de mora calculados até 25/04/94 - foi lavrado com os seguintes fundamentos legais (fls. 2 a 9):

2.1 **omissão de receitas** - art. 157 e § 1º, 175, 178, 179 e 387, inciso II, do RIR/80;

2.2 **omissão de receitas de correção monetária**- art. 4º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei n.º 7.799/89, e art. 387, inciso II, do RIR/80.

3 Como decorrência, foram lavrados também os seguintes autos de infração:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n° : 10845.002829/94-59  
Acórdão n° : 103-21.488

**3.1 PIS-FATURAMENTO**, em razão de omissão de receitas, com crédito tributário equivalente a **448,46 UFIR** - incluindo contribuição, multa de ofício e juros de mora calculados até 25/04/94 - com fundamento no art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar n.º 07/70, c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar n.º 17/73, título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF n.º 142/82, e art. 1º do Decreto-lei n.º 2.445/88 c/c art. 1º do Decreto-lei n.º 2.449/88 (fls. 10 a 14);

**3.2 FINSOCIAL-FATURAMENTO**, em razão de omissão de receitas, com crédito tributário equivalente a **932,29 UFIR** - incluindo contribuição, multa de ofício e juros de mora calculados até 25/04/94 - com fundamento no art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.940/82, e art. 16, 80 e 83, do RECOFIS, aprovado pelo Decreto n.º 92.698/86, e art. 28 da Lei n.º 7.738/89 (fls. 15 a 19);

**3.3 IRRF**, em razão de omissão de receitas no período-base de 1988, com fundamento no art. 8º do Decreto-lei n.º 2.065/83, e em razão de omissão de receitas e de omissão de receitas de correção monetária, nos períodos-base de 1989 e 1990, com fundamento no art. 35 da Lei n.º 7.713/88, com crédito tributário equivalente a **15.897,22 UFIR** - incluindo imposto, multa de ofício e juros de mora calculados até 25/04/94 (fls. 20 a 27);

**3.4 CSLL**, em razão de omissão de receitas e de omissão de receitas de correção monetária, com crédito tributário equivalente a **21.644,79 UFIR**, incluindo contribuição, multa de ofício e juros de mora calculados até 25/04/94 - com fundamento no art. 2º e seus parágrafos, da Lei n.º 7.689/88 (fls. 28 a 32).

**4** A empresa apresentou impugnação ao auto de infração de IRPJ (fls. 140 a 159), em 24/05/94, por meio de seu advogado (fl. 160), acostando cópias de documentos (fls. 161 a 198), e alegando, em resumo que:

**4.1** no tocante à omissão de receitas - em virtude da não contabilização dos recebimentos referentes à parte variável do preço de venda de imóveis de empreendimento imobiliário, na proporção de sua participação como comprometente vendedora - não há irregularidade, pois a operação realizada pela impugnante e suas coligadas nada mais é do que permuta de uma unidade imobiliária (terreno) por 28 unidades a serem construídas, com toma, visto que o instrumento particular que regeu o negócio reúne, na realidade, vários contratos (fls. 161 a 198), sendo que o Compromisso de Compra e Venda de Fração Ideal de Terreno, constituindo um condomínio, estabelece que a prestação que cabe aos compromissários compradores de frações ideais de terreno não consiste exclusivamente em dinheiro - condição que caracteriza os contratos de compra e venda - mas implica também na entrega de 28 unidades construídas (fls. 173 e 174 - item 3.9.2), o que significa que trata-se, na verdade, quanto a esta parte, de um Contrato de Troca ou Permuta, sendo também que esta parte do preço - a parte variável - não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

ocorre em dinheiro, como exige o artigo 1.122 do Código Civil, mas, sim, em espécie, ou seja, em imóvel construído, com o que se descaracteriza a compra e a venda e têm-se a permuta (fls. 141 a 145);  
4.2 sendo o contrato de permuta - mesmo porque os valores recebidos em dinheiro são infinitamente inferiores aos valores a receber em imóveis construídos - os seus efeitos tributários são regidos pela IN SRF n.º 107/88, com as definições da IN SRF n.º 84/79, do que resulta que as expressões "unidade imobiliária" ou "unidade" referem-se, também, ao terreno adquirido para venda, com ou sem construção, que é o caso em questão, e resulta também que, em permuta com pagamento de torna, o valor recebido deve ser integralmente tributado, sem a dedução de qualquer parcela, como, de fato, procedeu a impugnante, e deve ser considerado como custo do bem recebido na permuta o valor contábil do bem dado em permuta deduzido do custo atribuído à torna recebida; ou seja, como a "torna" recebida não sofreu qualquer tipo de dedução, o valor contábil da gleba dada em permuta deve ser considerado como custo das 28 unidades construídas, se e quando for recebido (fls. 145 a 147);

4.3 a omissão de receitas de correção monetária é mera decorrência da autuação por não imobilização da parte variável do preço das vendas de imóveis de empreendimento imobiliário, na proporção de sua participação como compromitente vendedora, e de acordo com o princípio jurídico de que o acessório segue o principal, tendo sido demonstrado o equívoco daquele item da autuação, este deve ser também considerado improcedente (fls. 147 e 148);

4.4 a cobrança de juros moratórios com base na TRD, no período de fevereiro a dezembro de 1991, é inconstitucional e deveria limitar-se a 12% ao ano (fls. 148 a 159)."

I.c – Decisão de Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I, por unanimidade de votos dos seus integrantes, julgou o lançamento procedente em parte. A ementa do acórdão se encontra assim redigida, *in verbis*:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 1989, 1990, 1991

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. Caracteriza-se como omissão de receitas, a não contabilização dos recebimentos referentes à parte variável do preço de venda de imóveis de empreendimento imobiliário, na proporção da participação da empresa como compromitente vendedora.

OMISSÃO DE RECEITA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. O custo de imóveis está sujeito à correção monetária do balanço e a sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

contabilização por valores inferiores ao devido caracteriza omissão de receita de correção monetária.

**JUROS DE MORA - TRD.** Ficam excluídos os juros moratórios calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07/91, remanescendo, nesse período, juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês-calendário ou fração, de acordo o artigo 1º da IN SRF n.º 32/97.

**AUTO REFLEXO. PIS-FATURAMENTO.** É mantido o lançamento, com fundamento na Resolução do Senado Federal n.º 49/95, no parágrafo único do art. 4º do Decreto n.º 2.346/97, no inciso VIII do artigo 17 da MP n.º 1.175/95 e suas reedições (atualmente MP n.º 1973-73/2000), bem como no Parecer PGFN/CDA 1482/2001, pois seu valor não excede o valor devido com fulcro na Lei Complementar n.º 7/70, e alterações posteriores.

**AUTO REFLEXO. FINSOCIAL-FATURAMENTO.** O decidido no mérito do IRPJ, em decorrência de omissão de receitas, repercute na tributação reflexa, exonerando-se, todavia, o valor excedente à alíquota de 0,5% (meio por cento), para as empresas comerciais e mistas, por força da MP n.º 1.110/95, art. 17, inciso III e suas reedições, e da IN SRF n.º 31/97, em relação aos períodos-base de 1989 e 1990.

**AUTO REFLEXO. IRRF.** O decidido no mérito do IRPJ, em decorrência de omissão de receitas, repercute na tributação reflexa.

**AUTO REFLEXO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.** O decidido no mérito do IRPJ, em decorrência de omissão de receitas, repercute na tributação reflexa, exonerando-se, todavia, o lançamento referente ao período-base de 1988, com base na Resolução do Senado Federal n.º 11/95."

O acórdão determinou a exclusão da CSLL relativa ao período 1988 (exercício 1989) e dos juros de mora com base na TRD no período 04/02/91 a 29/07/91, remanescendo a sua cobrança no percentual de 1% ao mês. A alíquota do Finsocial foi reduzida a 0,6% para o período-base 1988 e 0,5% nos demais períodos.

Ciência do acórdão pela Recorrente em 30/10/02 (fls. 218).

I.d – Recurso



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

Núcleo Empreendimentos Imobiliários Ltda. interpôs recurso em 26/11/02 (fls. 219). As suas razões de contestação são as abaixo relacionadas, em breve síntese.

- A operação caracterizada pela Fiscalização como venda é, na realidade, uma permuta. Por ser permuta, está submetida às normas da IN SRF 107/88 e, portanto, não houve omissão de receitas;

- A correção monetária não pode ser exigida porque é consequência de omissão de receitas inexistente.

Documentação referente ao arrolamento às fls. 236/243.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

II – V O T O

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator.

II.a – Admissibilidade

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade.

II.b – Análise

A controvérsia está localizada na definição da espécie do contrato intitulado "INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DISPONDO E REGULANDO RECÍPROCAS RELAÇÕES COM VISTA A FUTURA EDIFICAÇÃO IMOBILIÁRIA COMPREENDENDO: A) COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA DE FRAÇÃO IDEAL DE TERRENO; B) LOCAÇÃO DE SERVIÇOS ARQUITETÔNICOS; C) CONSTRUÇÃO DA EDIFICAÇÃO EM CONDOMÍNIO, SOB REGIME DA ADMINISTRAÇÃO; D) LOCAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO DO EMPREENDIMENTO" (fls. 161), se contrato de compra e venda, como afirma a Fiscalização, ou contrato de permuta (ou troca) como quer a Recorrente.

A análise da questão deve ser feita à luz do comando do art. 118 do CTN – Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), como bem lembrado pela Recorrente, buscando identificar-se o real conteúdo do contrato.

Utilizarei indistintamente os vocábulo "troca" e "permuta"<sup>1</sup> como sinônimos, muito embora a prática tenha consagrado o uso de "permuta" em se tratando de operações com imóveis.

O ilustre autor do voto condutor do acórdão recorrido entendeu que o contrato refletia um negócio de compra e venda e não de permuta. Considero oportuno transcrever parte da fundamentação do seu voto (fls. 208), abaixo:

<sup>1</sup> O atual Código Civil (Lei 10.406/2002) adota ambos, a exemplo do Capítulo II que trata "DA TROCA OU PERMUTA" (Parte Especial, Livro I, Título VI).  
133.981\*MSR\*17/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

"10 Examinando o contrato em tela (fls. 161 a 198), verifica-se que o imóvel pertencia às compromitentes-vendedoras (fl. 165) e os compromissários-compradores aderiam à incorporação, reservando cada qual para si uma unidade autônoma e sua respectiva fração ideal de terreno do condomínio, comprometendo-se a pagar um preço total certo e ajustado, constituído de um componente fixo e outro variável - sendo este a parte variável do preço - que corresponde a uma porcentagem do custo total de construção de unidades imobiliárias - incluindo as despesas de administração, incorporação e arquitetura - que cada compromissário-comprador paga, para serem tituladas tais unidades em nome dos compromitentes-vendedores (fls. 172 a 175).

11 Portanto, verifica-se que estes contratos não apresentam dois requisitos essenciais para caracterizar a permuta, quais sejam: ausência de preço e a existência de dois bens como objetos da troca. Verifica-se, também, que o argumento de que a parte variável do preço não ocorria em dinheiro, mas em espécie, não é verdadeira, tanto que os respectivos pagamentos foram objeto deste item da autuação (fl. 3). E finalmente, vale destacar, trata-se apenas de sofisma o argumento de que houve permuta de um terreno - a unidade imobiliária - por 28 unidades a serem construídas, sendo a torna a parte fixa do preço, pois a fração ideal de terreno não pertencia, na ocasião do negócio, ao compromissário-comprador. E mesmo após o negócio, admitindo-se, por simples hipótese, o compromissário-comprador como sendo o novo proprietário do terreno, não há permuta, pois as 28 unidades a serem construídas não lhe pertencerão.

12 Conclui-se, portanto, pela total improcedência da alegação de que os contratos em tela tratavam de permuta com torna, e não de compra e venda.

13 E frustrada a tentativa, por parte da impugnante, de descaracterizar os contratos de compra e venda, conclui-se que os argumentos do item 4.2 do resumo da impugnação são improcedentes, por estarem todos fundamentados na falsa premissa de que os contratos eram de permuta com torna." (Destques sublinhados constam do original).

Pelo contrato de compra e venda<sup>2</sup>, um dos contraentes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro. Na troca<sup>3</sup>, as partes se obrigam a dar uma coisa por outra, que não seja dinheiro. Ambos têm a mesma natureza e se distinguem apenas porque no primeiro a prestação de uma

<sup>2</sup> Art. 1.122 do então vigente Código Civil - Lei 3.071/1916 (dispositivo correspondente ao Art. 481 do atual Código Civil - Lei 10.406/2002)

<sup>3</sup> SILVIO RODRIGUES, "Direito Civil", Volume 3, São Paulo, Saraiva, 1985, 14ª edição, pág. 203.  
133.981\*MSR\*17/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

das partes consiste em dinheiro enquanto no segundo as prestações dos permutantes são em espécie.

Compra e venda é espécie de troca, que lhe é anterior. O surgimento da moeda possibilitou as operações de compra e venda, antes dela (a moeda), as mercadorias eram adquiridas por meio de escambo. No entanto, é certo que as facilidades proporcionadas pela moeda tornaram a troca pouco utilizada. Tendo em vista a identidade entre essas duas espécies de contratos, o legislador determinou que à troca fossem aplicadas as mesmas disposições da compra e venda<sup>4</sup>.

Tudo o que pode ser objeto de compra e venda também pode ser de permuta, exceto o dinheiro. Nesse contrato, não há propriamente preço, porque os contratantes prometem entregar reciprocamente bens que não dinheiro. Não se desnatura a troca em que houver complemento de pagamento em dinheiro. Necessário, porém, que a coisa seja o objeto predominante do contrato e não o montante em dinheiro. Se o valor em dinheiro é primordial, ficando a coisa que integra o preço em segundo plano, não existe troca, mas compra e venda.<sup>5</sup>

O contrato sob análise vem descrever o seguinte negócio, em rápida síntese: a Recorrente (junto com as demais co-proprietárias, todas denominadas compromitentes vendedoras) entrega um terreno a um grupo de condôminos (compromissário comprador) para construção de um conjunto de casas residenciais, cujo custo da obra será suportado pelos condôminos. Em contrapartida, de acordo com o item 3.9 do contrato (fls. 174), a Recorrente receberá o "preço" correspondente a um valor em dinheiro, denominada "parte fixa", mais uma quantidade certa das unidades construídas no local, "parte variável".

A "parte variável" está especificada no contrato da seguinte forma:

<sup>4</sup> Art. 1.164 do então vigente Código Civil – Lei 3.071/1916 (dispositivo correspondente ao Art. 533 do atual Código Civil – Lei 10.406/2002)

<sup>5</sup> SÍLVIO DE SALVO VENOSA, "Direito Civil", Volume 3, São Paulo, Atlas, 2003, 3ª edição, pág. 109 a 111.  
133.981\*MSR\*17/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

"3.9.2. A parte variável do preço será representada pela participação do COMPROMISSÁRIO COMPRADOR nas despesas de construção de 28 unidades a serem construídas no condomínio, que serão tituladas em nome das COMPROMITENTES VENDEDORAS, participação essa a ser representada pelo percentual de 23,9235% do custo, compreendendo o valor total da construção e das despesas de administração, incorporação e arquitetura." (Destques constam do texto do contrato).

Sabe-se que muito raramente há igualdade de valores entre coisas trocadas, de tal modo que, freqüentemente, uma das partes entra com dinheiro na composição da sua prestação para compensar eventual diferença. A Secretaria da Receita Federal, ao editar a IN SRF 107/88, que dispôs sobre 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", reconheceu expressamente, no item 1.1, que abaixo transcrevo, essa prestação em dinheiro, a torna, sem que isso desnaturasse a troca para transformá-la em compra e venda.

"1.1 – Para fins desta Instrução Normativa, considera-se permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento de parcela complementar em dinheiro, aqui denominada "torna"."

Da leitura do contrato, percebe-se que o "preço" discriminado no item 3.9 nada mais é do que a descrição do que o grupo de condôminos se obriga a entregar à Recorrente em contrapartida pelo terreno que obtém o direito de receber. A prestação em dinheiro (parte fixa) é significativamente menor do que os imóveis recebidos (parte variável) conforme se constata por meio do cotejo de valores discriminados no item 3.9.1 do contrato com os indicados no auto de infração como componentes da parte variável.

Portanto, em que pese a consistente fundamentação do voto condutor do acórdão contestado e da existência de um contrato que se refere formal e expressamente a um compromisso de compra e venda, entendo que tal contrato realmente reflete um negócio de troca ou permuta.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

Entretanto, o fato de se tratar de permuta não dispensaria a pessoa jurídica de proceder ao reconhecimento contábil dos valores que integram a "parte variável" do "preço" recebido, mas não como receita, e, portanto, tributável, como entendeu a Fiscalização.

O erro contábil cometido pela Recorrente não teve consequência tributária direta haja vista que o correto lançamento contábil da troca apenas envolveria contas patrimoniais do ativo para a baixa do terreno e para o reconhecimento do direito aos imóveis que seriam construídos ("parte variável"). Trata-se de fato contábil permutativo que não caracteriza a ocorrência do fato gerador do imposto de renda definido pelo art. 43 do Código Tributário Nacional – Lei 5.172/72.

Por outro lado, a torna (parte fixa) deve ser lançada a crédito de conta de receita e, portanto, tributada, conforme disposto no item 2.1.2 da IN SRF 107/88. Quanto à "parte fixa", a fiscalização afirmou às fls. 03 que "o contribuinte efetuou o devido e necessário registro contábil em todas as transações".

A infração descrita no item 2 do auto de infração do IRPJ (fls. 4) como "CORREÇÃO MONETÁRIA – BENS DO ATIVO PERMANENTE NÃO CONTABILIZADOS" é decorrente da omissão de receitas indicada no item 1 do mesmo auto de infração.

Contudo, a improcedência do item 1 não implica necessariamente na exclusão do item 2, como quer a Recorrente. Não houve omissão de receitas, mas ela deveria ter realizado os lançamentos contábeis relativos à "parte variável" recebida e à baixa contábil do terreno entregue em permuta nas respectivas contas patrimoniais envolvidas, o que viria refletir a sua perfeita situação patrimonial. Desse modo, os valores recebidos ("parte variável") continuariam sujeitos à correção monetária.

Por outro lado, o terreno permutado também está sujeito à correção monetária e a Fiscalização nada mencionou a respeito da sua baixa. A exigência, no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

auto de infração, de correção monetária sobre os valores recebidos, para prosperar, não poderia prescindir da confirmação de que o terreno já fora baixado, sob pena de dupla tributação dessa correção: sobre o terreno, compondo o resultado apurado pela Recorrente, e sobre a "parte variável", por meio do auto de infração. É possível que, assim como a Recorrente não escriturou os valores recebidos, também não tenha registrado a baixa contábil do terreno, o que, na hipótese aqui aventada, caracterizaria a dupla exigência citada.

Competia à Fiscalização descrever corretamente a infração e reunir todos os seus elementos comprobatórios. Como regra geral, incumbe ao Fisco o ônus de provar a existência do fato gerador tributário. Nessa linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha<sup>6</sup>:

"Como bem salientou o saudoso e ilustre professor<sup>7</sup>, que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "*relevatio ab onere agendi*" e não uma "*relevatio ab onere probandi*", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão."

Não é diferente o entendimento pacífico deste Conselho, como bem ilustra a ementa abaixo.

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.(Acórdão 108-07.124/2002)."

Apesar da sua independência em relação à omissão de receitas, a exigência de correção monetária também não pode prosperar uma vez que não foi devidamente comprovada.

<sup>6</sup> "Da Prova no processo Administrativo Tributário", São Paulo, Dialética, 1997, 2ª edição, pág.75.

<sup>7</sup> O "saudoso e ilustre professor" a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli  
133.981\*MSR\*17/02/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10845.002829/94-59  
Acórdão nº : 103-21.488

II.c – Conclusão

Deve-se dar provimento ao recurso para que sejam excluídas as exigências principal e decorrentes.

Sala das Sessões – DF, em 29 de janeiro de 2004-02-17

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

