



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	11080.002604/2004-04
Recurso nº	143.736 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS - EXS.: 2001 A 2003
Acórdão nº	105-16.429
Sessão de	26 de abril de 2007
Recorrente	EMPREENDIMENTOS E AGROPECUÁRIA ALPES LTDA.
Recorrida	5ª TURMA DA DRJ EM PORTO ALEGRE/RS

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2001, 2002 e 2003

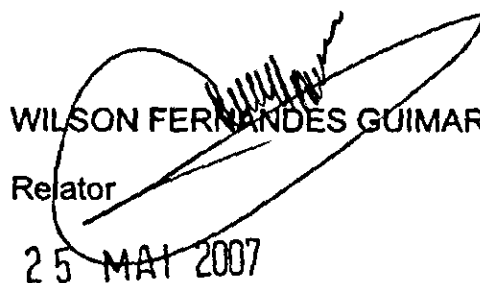
ATIVIDADE IMOBILIÁRIA - LUCRO PRESUMIDO - REGIME DE CAIXA - Tratando-se de atividade de construção de imóveis para venda, em que a pessoa jurídica, devidamente autorizada pela legislação tributária de regência, adotou o lucro presumido para tributar os seus resultados e reconhece suas receitas segundo o REGIME DE CAIXA, não pode subsistir o lançamento que teve por base operações em que ocorreram, tão-somente, trocas de bens com outras pessoas jurídicas, ou entre ela e pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por EMPREENDIMENTOS E AGROPECUÁRIA ALPES LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado



JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente



WILSON FERNANDES GUIMARAES
Relator
25 MAI 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado), CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausentes, justificadamente os Conselheiros EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e MARCOS RODRIGUES DE MELLO.

Relatório

EMPREENHIMENTOS E AGROPECUÁRIA ALPES LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, inconformada com a Decisão nº 4.398, de 08 de setembro de 2004, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, que manteve o lançamento de IRPJ e REFLEXOS, interpõe recurso a este colegiado administrativo objetivando a reforma da decisão em referência.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Programa de Integração Social – PIS), relativas aos exercícios de 2001 a 2003, formalizadas em decorrência da constatação dos fatos adiante descritos.

Em conformidade com o Relatório de Ação Fiscal (fls. 46/58), a empresa, que explora as atividades de construção civil e de intermediação de compra e venda de imóveis, teria omitido receitas decorrentes de vinte e oito alienações de imóveis.

O resultado das apurações feitas pela fiscalização foi sintetizado na tabela de fls. 52. De acordo com a autoridade de primeiro grau, apesar de a tabela fazer referência a vinte e nove operações, na medida em que a operação de número vinte e seis é repetição da de número vinte e nove, essa, a de número vinte e nove, foi excluída do lançamento de ofício, mediante despacho decisório de fls. 595.

De acordo, ainda, com a autoridade de primeira instância, foram objeto de impugnação os créditos tributários decorrentes das operações 1, 14, 15 (parte, no valor de R\$ 60.000,00), 20, 22, 24 e 29, não havendo controvérsia em relação às demais, cujos créditos tributários teriam sido incluídos no PAES ainda no curso da ação fiscal ou pagos dentro do prazo de impugnação, com redução da multa de ofício.

Transcreve-se, abaixo, quadro elaborado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no qual encontram-se discriminadas as receitas omitidas objeto de litígio.



Período	Operação	Contrato – Fls.	Receita Omitida	Fonte do Valor
05/2000	1	123/127	338.000,00	Controle (fls. 128/129)
11/2001	14	166/177	970.000,00	Contrato (fls. 168)
12/2001	15	-	60.000,00	Controle (fls. 178/179)
02/2002	20	194/196	150.000,00	Controle (fls. 197/198)
03/2002	22	206/208	155.000,00	Controle (fls. 209/210)
04/2002	24	215/216	200.000,00	Contrato (fls. 216)
10/2002	29	231/232	40.000,00	Contrato (fls. 231)

De acordo com a autoridade de primeiro grau, na medida em que em alguns contratos não constava o valor da operação, a fiscalização utilizou dados registrados em controle mantido pela empresa, denominado "títulos a receber".

Esclarece a Delegacia de Julgamento que todas essas operações correspondem a trocas, em que a empresa cedeu a terceiros direitos relativos a imóveis, recebendo como pagamento dessas cessões direitos sobre outros imóveis.

A fiscalização sustentou que nessas situações a receita é obtida *"independentemente da entrega do bem, [...] no momento da efetivação da transação, ou seja, por ocasião da venda e/ou promessa desta, feita por instrumento público ou particular de compra ou venda ou promessa de compra e venda"*. Para tanto, mencionou, como fundamentos, o Parecer Normativo CST nº 152, de 1975, segundo o qual a alienação e a aquisição não se configuram apenas nos casos de venda, mas também nos de permuta e nos de cessão de direitos, bem como o § 1º, do art. 154, do RIR/1999, que estabelece que se considera ocorrida a alienação ou aquisição ainda que a transmissão se dê por instrumento particular (fls. 51). Dessa forma, entendeu a fiscalização que as receitas obtidas com as alienações em questão deveriam, já no mês da celebração dos negócios jurídicos de permuta de direitos, ter composto a base de cálculo dos tributos exigidos nos autos de infração.

Assim como outras que não foram objeto de impugnação, essas operações não foram contabilizadas, sendo esse fato interpretado pela fiscalização como evidência de uma ação dolosa da empresa, com o intuito de prejudicar o



conhecimento dos fatos por parte do fisco e de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador. Em consequência, foi lançada a multa de ofício de 150%.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação aos feitos fiscais, fls. 330/592, argumentando, em síntese, o seguinte:

- que a empresa, adotando como base o lucro presumido, reconheceu suas receitas pelo regime de caixa. Assim, para ela, mesmo no caso de permuta, suas receitas só deveriam ser reconhecidas à medida em que houvesse disponibilidade financeira;

- mencionando a Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, que estabelece que nas permutas de bens imóveis as receitas deverão ser reconhecidas à medida em que forem recebidos valores complementares em dinheiro, sustentou que essa sistemática também seria aplicável às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido no regime de caixa, ainda que a instrução normativa fizesse referência apenas ao lucro real das pessoas jurídicas e ao ganho de capital das pessoas físicas. Para ela, a Instrução Normativa teria deixado de abranger pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido porque na época de sua edição essa sistemática estava vedada às construtoras e incorporadoras de imóveis;

- que não teria havido qualquer vantagem para a empresa, relativamente aos bens recebidos em permuta, eis que não teria percebido receitas ou rendimentos, pois não recebeu dinheiro, não tendo ocorrido, assim, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, requisito necessário à ocorrência do fato gerador do imposto de renda, e não teria havido capacidade contributiva, prevista no art. 145, § 1º, da Constituição, como elemento de graduação dos impostos

- que a empresa não dispunha de recursos financeiros para pagar os tributos;

- que, como não recebeu dinheiro, não se poderia exigir que ela recolhesse os tributos em dinheiro;

- que o lançamento contrariaria diversos atos da Secretaria da Receita Federal que tratam da tributação da TORNA percebida por pessoas físicas;



- analisando cada uma das operações em litígio, repisou argumentos anteriormente apresentados, afirmando que a contabilidade não deveria registrar o custo do terreno adquirido para incorporação e o de que a figura do lucro contábil não existirá na permuta em que não houver toma.

- que seria a ocorrência de dolo específico que separaria a mera falta de declaração ou declaração inexata da sonegação (com multa de 150%);

- que o dolo não se presume, impondo-se sua prova, o que não teria acontecido no caso concreto, em que dolo não passaria de mera presunção subjetiva do autuante;

- que, em caso de dúvida, deveria ser aplicada a penalidade mais branda, e que, mesmo que assim não fosse, tratar-se-ia de operações complexas e ela limitou-se a seguir a Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, que determina que, em se tratando de permuta, apenas se houver TORNA incidirá a tributação.

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre, Rio Grande do Sul, analisando os feitos fiscais e a peça de defesa, decidiu, através do Acórdão nº 4.398, de 08 de setembro de 2004, fls. 611/618, pela procedência dos lançamentos, conforme ementa que ora transcrevemos.

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE DIREITOS SOBRE IMÓVEIS. RECONHECIMENTO DA RECEITA NA MEDIDA DO RECEBIMENTO. RECONHECIMENTO QUANDO DA AQUISIÇÃO DO DIREITO PERMUTADO.
No caso de tributação com base no lucro presumido, com opção pelo reconhecimento das receitas na medida de seu recebimento, as receitas decorrentes de alienação, mediante permuta, de direitos sobre unidades a serem construídas devem ser reconhecidas no momento da aquisição do direito recebido em contrapartida, uma vez que o valor deste direito adquirido nada mais é que o preço dos direitos cedidos.

RECEITAS OMITIDAS. MULTA. AGRAVAMENTO.
Caracterizado o evidente intuito de fraude pela falta de escrituração, mantém-se o agravamento da multa.

CONSTITUCIONALIDADE. *Aplicação de princípios constitucionais por parte da autoridade administrativa não*



pode levar à não aplicação de atos regularmente emanados dos Poderes Legislativo e Executivo

Inconformada, a empresa apresentou o recurso de folhas 624/676 através do qual oferece, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- que a permissão legal de adoção do regime de caixa no lucro presumido não revogou a legislação especial relativa à tributação das operações imobiliárias;

- que foi mantida, também, a vigência das normas complementares expedidas pela Secretaria da Receita Federal, em especial a Instrução Normativa nº 107, de 1988 (transcreve o referido ato);

- que a Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, é aplicável também às pessoas jurídicas que tenham optado pelo lucro presumido no regime de caixa, sendo irrelevante a ausência de menção às mesmas no seu preâmbulo, o que resta justificado, pois, à época, não havia a possibilidade de opção pelo lucro presumido para empresas construtoras e incorporadoras de imóveis;

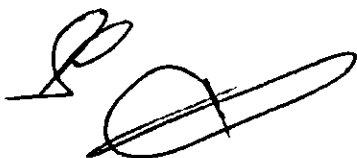
- que a vigência plena do ato em referência (IN nº 107, de 1988) foi reiterada pela IN SRF nº 85, de 2000;

- que, ao contrário do regime de competência, no regime de caixa a tributação somente ocorrerá havendo disponibilidade financeira (transcreve fragmento de doutrina acerca dos regimes em questão);

- que, no regime de caixa, não pode haver tributação sem que haja recebimento de dinheiro, em moeda corrente;

- que, no caso de permutas entre unidades imobiliárias, não há recebimento de dinheiro (com a exceção da TORNA, recebida ocasionalmente e, neste caso, tributável), e, portanto, em respeito ao regime de caixa, não há o que tributar (transcreve fragmento de doutrina acerca do conceito de PERMUTA);

- que, na permuta pura e simples, não há pagamento ou recebimento de dinheiro, mas troca de bens, ambos objeto de um mesmo negócio, destacando-se



um bem do patrimônio do primeiro permutante, e passando este a integrar o patrimônio do segundo permutante;

- que, no caso concreto, foi o que patrimonialmente ocorreu com ela, que não recebeu dinheiro nas trocas efetuadas (ressalvadas as TORNAS), não se podendo admitir a pretendida tributação;

- que, em operação em que não há recebimento de dinheiro, não há capacidade econômica, estando o contribuinte destituído de recursos financeiros que lhe possibilite o pagamento do tributo;

- que não houve qualquer vantagem para ela relativamente aos bens recebidos em permuta, pois não auferiu receita ou rendimentos e não recebeu dinheiro, não havendo, assim, qualquer prejuízo para o fisco, porque, quando alienados os bens recebidos (que têm o mesmo custo dos bens entregues na troca), se houver eventual ganho, este eventual ganho sofrerá a incidência do imposto de renda;

- que o autor do lançamento desobedeceu a diversas normas complementares (transcreve ementas de diversos pareceres CST/Cosit);

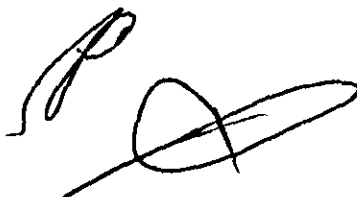
- que o autor do lançamento infringiu o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional (transcreve o dispositivo);

Analisando cada uma das operações objeto de tributação, a recorrente traz as seguintes alegações:

OPERAÇÃO 1 – R\$ 338.000,00 – 30.06.2000 – FLS. 123/129

- que essa operação constitui-se em permuta de fração ideal de dois lotes contíguos, de propriedade do casal Denis Rosenfield e Kathrin Rosenfield, por área a ser construída no local, representada pelo direito a receber os apartamentos 901, 902, 903, 904 e 504, com boxes 09, 10, 11, 33, 34, 43 e 46;

- que, tratando-se de permuta por área a ser construída no local pela adquirente dos lotes, o documento particular não apresenta valor, pois valor não há;



- que, daí, se depreende inconsistente a atribuição do valor de R\$ 338.000,00 como valor da operação, pois a permuta se deu entre pessoas não ligadas e não houve avaliação de mercado;

- que descabida é a utilização de livro de anotações manuscrito, não assinado, que não tem qualquer valia como instrumento de fixação de eventual valor de mercado;

- que não se trata de alienação pela recorrente, mas, sim, de aquisição feita por ela, com pagamento em área a ser construída;

- que aquisição é custo (que integra o PASSIVO), não receita (que integraria o ATIVO);

- que houve reserva da fração ideal que corresponderá aos apartamentos (não promessa de sua alienação), sendo que a obrigação dela é apenas construir e custear a construção;

- que, nessa operação, ela adquiriu terreno prometendo permutar por área a ser construída no local;

- que, como determina a Instrução Normativa SRF nº 107/88, e é usualmente aceito e prática usual na área contábil de empresas construtoras, quando há permuta por área a ser construída, determina a boa técnica que a construtora, a partir do momento em que incide a construção, rateie o custo das unidades atribuídas aos proprietários do terreno entre as unidades atribuídas à construtora (transcreve fragmento de doutrina acerca do assunto);

- que, o que se depreende da doutrina contábil autorizada é que, se houvesse qualquer lançamento por parte dela, esse lançamento contábil seria tecnicamente errado, errôneo, equivocado;

- que foi por essas razões que ela não fez, naquela data, lançamento contábil;

OPERAÇÃO "14", R\$ 970.000,00 – 31.12.2001 – FLS. 177/177



- que essa operação constitui-se em permuta de fração ideal de dois lotes contíguos, de propriedade de D. Bassani & Cia Ltda, do casal Waldir Candido dos Reis e Maria de Lourdes Bassani dos Reis, e de Renato Serafim, por área a ser construída no local, representada pelo direito a receber, a D. Bassani, os apartamentos 502, 503, 602, 603 e 803, com boxes 68 a 72, ao casal Reis os apartamentos 701, 703 e 708 e boxes 41, 42 e 43, e a Renato o apartamento 1.305 e os boxes 85 a 87.

A recorrente repete, a partir daqui, todos os argumentos expendidos na apreciação da OPERAÇÃO "1".

OPERAÇÃO "15", R\$ 80.000,00 – 31.12.2001 – FLS. 178/179

- que essa operação constitui-se em permuta com TORNA, de unidades, na data da operação, a serem construídas, sendo que a TORNA monta a R\$ 20.000,00; que, por lapso involuntário, o tributo decorrente dessa TORNA não foi incluído no parcelamento do PAES, mas que, contudo, é objeto de pagamento à vista, com benefício de redução de 50% de multa, e integra a relação (planilha 2 anexa) dos débitos não parcelados e que foram pagos à vista;

- que, assim, faz parte da contestação apenas o direito ao imóvel recebido (apartamento nº 803 do edifício Luiz Bassani) na permuta pelo apartamento entregue (apartamento nº 804), ambos, na data do negócio, a serem futuramente construídos;

- que, muito embora em seu preâmbulo conste a expressão "contrato particular de promessa de compra e venda", o teor material do contrato revela tratar-se de permuta, eis que, nas suas cláusulas, se refere a troca dos imóveis, não constando qualquer pagamento, de um ao outro, de qualquer valor;

- que, como de permuta de imóveis se trata, e há que se observar a essência sobre a forma, não há que se falar em valor, pois é a simples troca sem expressão monetária.

A recorrente repete, a partir daqui, todos os argumentos expendidos na apreciação da OPERAÇÃO "1".



Em nota, a recorrente esclarece que, no caso concreto, a permutante pessoa física tinha o direito ao recebimento do apartamento 803, porém resolveu trocá-lo pelo apartamento 804 no mesmo prédio, pagando apenas a diferença de valor entre um e outro. Aduz que ela (a recorrente), por sua vez, apenas trocou o dever de entregar um apartamento pelo dever de entregar o outro, e pagou, no prazo da impugnação, o valor dos tributos devidos.

OPERAÇÃO "20", R\$ 150.000,00 – 31.03.2002 – FLS. 194/196

- que essa operação constitui-se em permuta, sem TORNA, de dois imóveis: apartamento e o box de propriedade dela, e dois terrenos urbanos de propriedade de Francisco Xavier Kunst.

A recorrente repete, a partir daqui, parte dos argumentos expendidos na apreciação da OPERAÇÃO "15", inclusive as relacionadas à operação "1".

OPERAÇÃO "22", R\$ 155.000,00 – 31.03.2002 – FLS. 206/208

- que essa operação constitui-se em permuta, sem TORNA, de imóveis: apartamento e box de propriedade dela, e o apartamento e boxes de propriedade de Sandra Maria Rocha de Oliveira.

A recorrente repete, a partir daqui, parte dos argumentos expendidos na apreciação da OPERAÇÃO "15", inclusive as relacionadas à operação "1".

OPERAÇÃO "24", R\$ 200.000,00 – 30.06.2002 – FLS. 215/217

- que essa operação constitui-se em permuta, sem TORNA, de imóveis: apartamento e boxes de propriedade dela e apartamento e boxes de propriedade de Almir Osmar Lemos.

A recorrente repete, a partir daqui, parte dos argumentos expendidos na apreciação da OPERAÇÃO "15", inclusive as relacionadas à operação "1".

OPERAÇÃO "29", R\$ 40.000,00 – 31.12.2002 – FLS. 231/232



- que essa operação constitui-se em permuta, sem TORNA, de imóveis: apartamento e box de propriedade dela e apartamento e box de propriedade de Marlene Teixeira.

A recorrente repete, a partir daqui, parte dos argumentos expendidos na apreciação da OPERAÇÃO "15", inclusive as relacionadas à operação "1".

Após a descrição das operações com as respectivas razões de defesa, a recorrente requer que, caso não seja determinado o cancelamento integral dos lançamentos, seja reduzida a multa de ofício, de 150% para 75%. Para amparar tal pedido, alega:

- que o dolo não se presume, impondo-se a sua prova, prova essa inexistente no caso;

- que, no caso sob exame, o fator determinante da aplicação da multa majorada foi exclusivamente presunção subjetiva do autor do lançamento, que dos fatos presumiu o dolo, sem apresentação de prova inequívoca de sua existência (transcreve fragmento do Relatório Fiscal e de doutrinas acerca da matéria);

- que houve violação ao artigo 112 do Código Tributário Nacional, sendo desrespeitados os incisos I e IV do referido dispositivo;

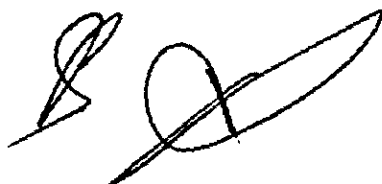
- que, no caso dos autos, a eventual existência de declaração inexata ou a ausência de declaração (hipóteses que, alega, admite apenas para argumentar, eis que, para ela, não há fato gerador e as declarações, em razão disso, não poderiam incluir débitos que não existem face à ausência de suporte fático) não implica existência de dolo, visto que essa presunção não corresponde à realidade dos fatos;

- que, diante do quadro fático e da complexidade das normas jurídicas, não é possível aceitar-se a premissa criada pelo autor do auto de infração no sentido de que qualquer suposta declaração inexata resulte de dolo específico (transcreve fragmentos de doutrinas).



Às fls.682/853, a recorrente, a exemplo do que fez por ocasião da interposição da peça impugnatória, apresenta recursos, de teor igual ao oferecido contra o lançamento principal, para os lançamentos reflexos.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'S' followed by a large, sweeping loop and a final diagonal stroke.

Voto

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARAES, Relator

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Trata o processo das exigências de IRPJ e reflexos, relativas aos exercícios de 2001 a 2003, formalizadas em decorrência da constatação de omissão de receitas decorrente de alienação de imóveis.

O lançamento original alcançou as operações abaixo descritas.

Operação	Descrição	Valor (R\$)	Situação
1	Efetuada com Denis Lerrer Rosenfiel	338.000,00	IMPUGNADA
2	Efetuada com Luiz Tonidandel Plettes	145.000,00	PARCELAMENTO
3	Efetuada com Luiz Tonidandel Plettes	69.000,00	PARCELAMENTO
4	Efetuada com Jorge Barth Thomaz	113.000,00	PAGAMENTO
5	Efetuada com Jacy Luiz Bonfanti	60.000,00	PAGAMENTO
6	Efetuada com Guilherme Nedeff	75.000,00	PAGAMENTO
7	Efetuada com Luiz Tonidandel Plettes	54.000,00	PARCELAMENTO
8	Efetuada com Corilde Pereira	35.000,00	PARCELAMENTO
9	Efetuada com Jorge Alberto Azevedo	25.000,00	PARCELAMENTO
10	Efetuada com Adriano Vogt de Araújo	23.000,00	PAGAMENTO
11	Efetuada com Ary Domingos Tonelotto	70.000,00	PARCELAMENTO
12	Efetuada com Raul Gunter Weber	82.500,00	PAGAMENTO
13	Efetuada com Dilécio Antônio Adamatti	85.000,00	PARCELAMENTO
14	Efetuada com D. Bassani & Cia Ltda, Waldir Cândido dos Reis e Renato Serafim	970.000,00	IMPUGNADA
15	Efetuada com Irmã Bassani	80.000,00	IMPUGNADA/PARTE PAGAMENTO/PARTE
16	Efetuada com Ricardo Vitorio Pires	55.000,00	PARCELAMENTO



17	Efetuada com Guido Moacir de Freitas Pedroso	85.000,00	PAGAMENTO
18	Efetuada com Jayme Marins Tevah	175.000,00	PAGAMENTO
19	Efetuada com Odylia Minetto Tiecher	65.000,00	PAGAMENTO
20	Efetuada com Francisco Xavier Kunst	150.000,00	IMPUGNADA
21	Efetuada com Ruy Hoyo Kinashi	816.000,00	PARCELAMENTO
22	Efetuada com Sandra Maria Rocha de Oliveira	155.000,00	IMPUGNADA
23	Efetuada com Eraclides Quoos Camargo	85.800,00	PAGAMENTO
24	Efetuada com Almir Osmar Lemos	200.000,00	IMPUGNADA
25	Efetuada com Mario Antunes Terroso	110.000,00	PAGAMENTO
26	Efetuada com Marlene Teixeira	40.000,00	EM DUPLICIDADE
27	Efetuada com Dormeu Furlanetto	150.000,00	PAGAMENTO
28	Efetuada com Gustavo Cynowiek dos Anjos	80.000,00	PARCELAMENTO
29	Efetuada com Marlene Teixeira	40.000,00	IMPUGNADA

Não obstante o fato do lançamento original abranger vinte e nove operações, a lide restringe-se às operações abaixo discriminadas, uma vez que, em relação às demais, uma foi excluída em razão de duplicidade, e as outras não foram objeto de impugnação por parte da empresa.

Período	Operação	Contrato – Fls.	Receita Omitida	Fonte do Valor
05/2000	1	123/127	338.000,00	Controle (fls. 128/129)
11/2001	14	166/177	970.000,00	Contrato (fls. 168)
12/2001	15	-	60.000,00	Controle (fls. 178/179)
02/2002	20	194/196	150.000,00	Controle (fls. 197/198)
03/2002	22	206/208	155.000,00	Controle (fls. 209/210)
04/2002	24	215/216	200.000,00	Contrato (fls. 216)
10/2002	29	231/232	40.000,00	Contrato (fls. 231)



Inconformada com a decisão prolatada em primeira instância, que manteve, na íntegra, o lançamento dos tributos e contribuições relativos às operações acima mencionadas, a empresa oferece, em sede de recurso voluntário, razões, as quais passaremos a apreciar.

Alega a recorrente que a permissão legal de adoção do regime de caixa no lucro presumido não revogou a legislação especial relativa à tributação das operações imobiliárias; que foi mantida, também, a vigência das normas complementares expedidas pela Secretaria da Receita Federal, em especial a Instrução Normativa nº 107, de 1988; que a Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, é aplicável também às pessoas jurídicas que tenham optado pelo lucro presumido no regime de caixa, sendo irrelevante a ausência de menção às mesmas no seu preâmbulo, o que restaria justificado, pois, à época, não havia a possibilidade de opção pelo lucro presumido para empresas construtoras e incorporadoras de imóveis; que a vigência plena do ato em referência (IN nº 107, de 1988) foi reiterada pela IN SRF nº 85, de 2000; que, ao contrário do regime de competência, no regime de caixa a tributação somente ocorrerá havendo disponibilidade financeira; que, no regime de caixa, não pode haver tributação sem que haja recebimento de dinheiro, em moeda corrente; que, no caso de permutas entre unidades imobiliárias, não há recebimento de dinheiro (com a exceção da TORNA, recebida ocasionalmente e, neste caso, tributável), e, portanto, em respeito ao regime de caixa, não há o que tributar; que, na permuta pura e simples, não há pagamento ou recebimento de dinheiro, mas troca de bens, ambos objeto de um mesmo negócio, destacando-se um bem do patrimônio do primeiro permutante, e passando este a integrar o patrimônio do segundo permutante; que, no caso concreto, foi o que patrimonialmente ocorreu com ela, que não recebeu dinheiro nas trocas efetuadas (ressalvadas as TORNAS), não se podendo admitir a pretendida tributação; que, em operação em que não há recebimento de dinheiro, não há capacidade econômica, estando o contribuinte destituído de recursos financeiros que lhe possibilite o pagamento do tributo; que não houve qualquer vantagem para ela relativamente aos bens recebidos em permuta, pois não auferiu receita ou rendimentos e não recebeu dinheiro, não havendo, assim, qualquer prejuízo para o fisco, porque, quando alienados os bens recebidos (que têm o mesmo custo dos bens entregues na troca), se houver eventual ganho, este eventual ganho sofrerá a incidência do imposto de renda; que o autor do lançamento



desobedeceu a diversas normas complementares; que o autor do lançamento infringiu o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

Adiante, a recorrente descreve cada uma das operações objeto de litígio, alegando, em apertada síntese, que elas se referem à permuta de bens; que, tratando-se de permuta por área a ser construída no local pela adquirente dos lotes, o documento particular não apresenta valor, pois valor não há; que, daí, se depreende inconsistente a atribuição de valor por parte da autoridade fiscal pois a permuta se deu entre pessoas não ligadas e não houve avaliação de mercado; que seria descabida a utilização de livro de anotações manuscrito, não assinado, que não teria qualquer valia como instrumento de fixação de eventual valor de mercado; que não se trata de alienação pela recorrente, mas, sim, de aquisição feita por ela, com pagamento em área a ser construída; que aquisição é custo (que integra o PASSIVO), não receita (que integraria o ATIVO); que houve reserva da fração ideal que corresponderá aos apartamentos (não promessa de sua alienação), sendo que a obrigação dela é apenas construir e custear a construção; que ela adquiriu terreno prometendo permutar por área a ser construída no local; que, como determina a Instrução Normativa SRF nº 107/88, e é usualmente aceito e prática usual na área contábil de empresas construtoras, quando há permuta por área a ser construída, determina a boa técnica que a construtora, a partir do momento em que incide a construção, rateie o custo das unidades atribuídas aos proprietários do terreno entre as unidades atribuídas à construtora; que, o que se depreende da doutrina contábil autorizada é que, se houvesse qualquer lançamento por parte dela, esse lançamento contábil seria tecnicamente errado, errôneo, equivocado; que foi por essas razões que ela não fez, naquela data, lançamento contábil; que, muito embora, em alguns casos, conste no preâmbulo a expressão "contrato particular de promessa de compra e venda", o teor material do contrato revela tratar-se de permuta, eis que, nas suas cláusulas, se refere a troca dos imóveis, não constando qualquer pagamento, de um ao outro, de qualquer valor; que, como de permuta de imóveis se trata, e há que se observar a essência sobre a forma, não há que se falar em valor, pois é a simples troca sem expressão monetária.

Ao final, admitindo a hipótese dos lançamentos prosperarem, a recorrente requer que a multa de ofício seja reduzida de 150% para 75%. Para



amparar tal pedido, alega que o dolo não se presume, impondo-se a sua prova, prova essa, para ela, inexistente no caso; que, no caso sob exame, o fator determinante da aplicação da multa majorada foi exclusivamente presunção subjetiva do autor do lançamento, que dos fatos presumiu o dolo, sem apresentação de prova inequívoca de sua existência; que houve violação ao artigo 112 do Código Tributário Nacional, sendo desrespeitados os incisos I e IV do referido dispositivo; que, no caso dos autos, a eventual existência de declaração inexata ou a ausência de declaração (hipóteses que, alega, admite apenas para argumentar, eis que, para ela, não há fato gerador e as declarações, em razão disso, não poderiam incluir débitos que não existem face à ausência de suporte fático) não implica existência de dolo, visto que essa presunção não corresponde à realidade dos fatos; que, diante do quadro fático, da complexidade das normas jurídicas, não é possível aceitar-se a premissa criada pelo autor do auto de infração no sentido de que qualquer suposta declaração inexata resulte de dolo específico.

Como se vê, a controvérsia trazida aos autos circunscreve-se à seguinte questão: considerado o regime de tributação adotado pela empresa (lucro presumido) e considerado o regime contábil adotado por ela para reconhecer as suas receitas (regime de caixa), qual o tratamento, em termos tributários, que deve ser dispensado às operações envolvendo permuta de imóveis.

A autoridade de primeiro grau, decidindo pela manutenção dos lançamentos, assim se manifestou:

[...]

Nos negócios imobiliários em questão, denominados de "permutas", efetivamente houve alienação de direitos por parte da autuada, com concomitante recebimento do preço ajustado, preço esse consubstanciado nos direitos por ela adquiridos. Isto é, na própria celebração do contrato de permuta, a autuada cedeu direitos sobre unidades imobiliárias a serem construídas, recebendo como pagamento direitos sobre o terreno em que se realizaria construção. Cada um dos contratantes, no instante mesmo do contrato, cede direitos e recebe o pagamento pela cessão. Trata-se, portanto, de negócio jurídico em que há não dilação temporal de pagamento, e, assim, embora não haja pagamento em dinheiro, é negócio efetuado à vista.



Fazendo referência ao artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 104, de 1998, afirmou:

Vê-se, no caput, que na verdade a instrução normativa refere-se tão-somente a vendas a prazo ou em parcelas, podendo-se afirmar sem sombra de dúvida que ela não é aplicável a alienações ocorridas nos negócios jurídicos de troca à vista, de que ora se trata. Além disso, e apenas para complementar, note-se que não há menção alguma a recebimento de dinheiro como critério para reconhecimento de receitas, mas a recebimento de valores, a qualquer título. Ressalte-se que valor, segundo o Dicionário Eletrônico Houaiss, é "recebimento ou paga em bens, serviços ou dinheiro por algo trocado". Assim, conclui-se que nos casos de troca, mesmo naqueles em que o pagamento do preço é recebido a prazo, a receita correspondente à alienação deve ser reconhecida no momento da realização do negócio jurídico (no caso, cessão do direito), pois a instrução normativa só se aplica a vendas, não a trocas.

Abordando as disposições da Instrução Normativa SRF nº 107, também de 1998, argumentou:

Quanto à Instrução Normativa SRF nº 107, de 1998, que trata da "torna" em permuta de direitos imobiliários, regula "a determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens móveis". Já há aí um indício de que não se aplica ao lucro presumido, nem ao arbitrado.

Mas, mesmo que se entenda ser a ementa insuficiente para estabelecer o completo alcance da instrução (entendimento esse bastante razoável), há um óbice de natureza lógica a estendê-la ao lucro presumido. É que em todas as situações por ela reguladas ocorre apuração de lucro, na forma de receita menos custo. Ora, essa apuração nada tem a ver com lucro presumido, regime em que não se contemplam custos, além de não ter a mínima relevância haver ou não haver efetivamente lucro, uma vez que ele é, como diz o próprio nome, presumido.

Diz a autuada que a instrução deixou de mencionar o lucro presumido porque na época tal modalidade era vedada às construtoras e incorporadoras. Ora o lucro arbitrado não era a elas vedado, mas também foi não mencionado. O que acontece é que o lucro presumido, assim como no arbitrado, deixou de ser abrangido por



uma questão lógica: nele não se cogita de custos ou de efetivo lucro.

Concluindo, a referida autoridade alega que:

Os demais argumentos trazidos pela autuada também são insuficientes para infirmar o lançamento. O único deles que se mostra verdadeiro é não ter recebido dinheiro, o que é irrelevante. Vejamos;

- não houve qualquer vantagem relativamente aos bens recebidos em permuta: houve, sim, a autuada passou imediatamente a poder dispor de direitos relativos a esses bens;

- não recebeu receita, ou rendimentos, não recebeu dinheiro: sim, não recebeu dinheiro, mas obteve receita pela alienação de direitos, receita essa, como já consignado, consubstanciada na aquisição de direitos sobre os terrenos em que se daria a construção;

- não ocorreu aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda: no lucro presumido, tal aquisição é legalmente presumida com base na obtenção de receita;

Quanto aos argumentos relativos ao princípio constitucional da capacidade contributiva, não é de serem apreciados no julgamento administrativo, pois se admitidos levariam o lançamento de tributos a ficar condicionado a ter o sujeito passivo dinheiro ou a suspender a exigibilidade do crédito tributário até que ele venha a tê-lo. Ora, em qualquer dessas situações estar-se-ia negando vigência a normas legais, o que não se encontra no âmbito da competência do julgador administrativo.

Finalmente, há que se enfrentar as alegações de existência de critério doutrinário determinando que o custo do terreno não seja contabilizado e de que não ocorrerá lucro contábil em quanto não houver torna. Por um lado, o mencionado critério doutrinário não é razoável: se a contabilidade visa a representar o patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações), como defender que não sejam contabilizados direitos (integrantes do patrimônio, portanto) sobre um terreno? Não me parece ser possível sustentar tal posição. De outro, quanto ao lucro contábil não surgir enquanto não houver torna, lembremos que estamos tratando de lucro presumido, situação em que o lucro contábil é irrelevante.

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.

Com relação ao agravamento, é de se ressaltar o lançamento de ofício abrangeu tanto operações escrituradas e operações não escrituradas. Os créditos tributários decorrentes das operações escrituradas, exigidos com multa de 75%, não foram contestados. Os das não escrituradas foram lançados com multa de 150%, uma vez que a fiscalização vislumbrou evidente intuito de fraude na falta de escrituração. Estes a autuada em parte não impugnou. A impugnação dirigiu-se apenas aos casos de permutas.

A meu ver, a falta de escrituração autoriza o agravamento da multa, o que, aliás, em outras operações, não foi objeto de questionamento por parte da autuada. Assim, está patente que a autuada, mesmo em negócios em que não havia dúvidas quanto à incidência de tributos, deixou de escriturá-los. Portanto, é lícito concluir que a autuada deixou de contabilizar as operações objeto de impugnação com o mesmo intuito de fraude. Não é suficiente para afastar essa conclusão o fato de a Instrução Normativa nº 107, de 1988, estabelecer a tributação apenas na existência de torna, pois, como se viu, não há razoabilidade alguma entender que isso se refira também ao lucro presumido.

A partir de tais reproduções, passemos a análise da lide.

Em primeiro lugar, convergente com o esposado pela recorrente, discordamos da autoridade julgadora de primeiro grau sobre a possibilidade, ou não, de se aplicar disposições da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 107, de 1998, ao caso vertente. Para aquela autoridade, pelo simples fato de o referido normativo fazer referência ao lucro real, todo e qualquer entendimento ali explicitado não poderia ser aplicado à pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido. Com a devida *venia*, ousamos discordar dessa ilação, eis que, como apropriadamente ressaltou a recorrente, à época da edição da referida Instrução Normativa, as pessoas jurídicas dedicadas à exploração da atividade imobiliária eram, obrigatoriamente, submetidas à tributação com base no lucro real. Isso, porém, a nosso ver, não desautoriza a pesquisa acerca de determinados disciplinamentos ali explicitados.



Obviamente que, no que diz respeito a apuração de resultado, na medida em que o referido ato normativo é dirigido a pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real, resta prejudicada, para a situação que ora se aprecia, toda e qualquer orientação acerca do tratamento contábil e tributário que se deve dar às operações ali tratadas.

Consideradas tais observações, analisemos algumas disposições contidas no ato normativo em referência.

[...]

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.

[...]

1.3 As operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, controladoras e controladas, sob controle comum ou associadas por qualquer forma, ou entre a pessoa jurídica e seu sócio, administrador ou titular, ou com o cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive afim dessas pessoas físicas, serão sempre realizadas tomando-se por base o valor de mercado das unidades permutadas e exigindo-se laudo de avaliação, nas condições estabelecidas no subitem anterior sob pena de arbitramento do valor dos bens pela autoridade fiscal.

[...]

1.5 A permutante que se beneficiar por torna deverá computá-la como receita, no ano-base ou período-base da operação, podendo deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber. A parcela a deduzir será determinada mediante a aplicação, sobre o custo atualizado ou o valor contábil da unidade, na data da operação, do percentual obtido pela divisão do valor da torna pelo somatório desta com o valor do custo da unidade dada em permuta. A permutante que pagar a torna deverá computá-la no custo da unidade adquirida.

1.6 A parcela de lucro auferido pela permutante, contida na torna, poderá ser tributada à medida de seu recebimento. Tratando-se de permutante pessoa



jurídica, a faculdade aqui prevista somente poderá ser utilizada em relação à unidade imobiliária cuja venda seja contratada nas condições dispostas no artigo 29 ou no parágrafo 2º do artigo 31. do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

1.7 Quando a torna for contratada para pagamento a prazo ou a prestação, acrescida de correção monetária, a parcela do lucro a ser oferecida à tributação pela pessoa física proporcional ao valor recebido no ano-base, deverá ser corrigida monetariamente segundo os mesmos índices utilizados para a atualização do crédito.

1.8 Nas operações que envolvam a permuta de uma unidade imobiliária por duas ou mais unidades, o permutante que as receber deverá determinar o valor individual de cada uma delas proporcionalmente a um dos seguintes parâmetros, utilizados na ordem indicada:

a) o valor adotado como base de cálculo do imposto de transmissão incidente sobre a operação de permuta dessas duas ou mais unidades imobiliárias;

b) o valor da base de cálculo do último imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana ou rural lançado em relação a cada uma dessas duas ou mais unidades imobiliárias;

c) o valor de mercado de cada unidade, apurado na forma do subitem 1.2.

[...]

2. Permuta entre pessoas jurídicas

[...]

2.1.1 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.

2.1.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que receber a torna procederá pela forma indicada no subitem 1.5, devendo considerar como custo do bem recebido o valor contábil do bem dado em permuta, deduzido do custo atribuído a torna recebida ou a receber. Para a permutante que pagar ou prometer pagar a torna, o custo do bem adquirido será a soma do valor contábil do bem dado em permuta com o valor da torna.



2.1.3 Na hipótese de permuta entre as pessoas jurídicas a que se refere o subitem 1.3, cada permutante apurará o resultado entre o valor de mercado atribuído ao bem que houver dado em permuta e o seu valor contábil, resultado esse que será computado na determinação do lucro real do período-base da operação, e registrará o bem adquirido pelo valor de mercado a ele atribuído. Tratando-se de permuta com pagamento de torna, esta será computada no preço de alienação da unidade a que couber, aplicando-se, quanto à sua tributação, o disposto no subitem 1.6.

2.2 Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.1. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

2.2.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão de subitem 2.1.2. A permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, observando, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

2.2.3 Na hipótese de permuta entre as pessoas jurídicas a que se refere o subitem 1.3, a permutante que alienar a unidade pronta deverá proceder pela forma indicada na divisão de subitem 2.1.3. A permutante que prometer entregar unidade a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida, observando, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

3. Permuta entre pessoa jurídica e pessoa física

3.1 Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.1. A pessoa física não terá resultado a apurar e atribuirá como preço de alienação, da unidade dada em permuta, o mesmo valor apurado como custo



da unidade adquirida, determinado com base no subitem 1.9.

3.1.2 No caso de permuta com o pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.2, ao passo que a pessoa física determinará o valor da aquisição da um

idade recebida conforme determinado no subitem 1.9, adotando, quanto à torna, os procedimentos previstos no subitem 1.5.

3.1.3 Na hipótese de permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, nas condições referidas no subitem 1.3, a pessoa jurídica deverá observar o disposto na divisão de subitem 2.1.3. A pessoa física determinará o lucro imobiliário considerando como preço de alienação o valor de mercado do bem dado em permuta, registrará o bem adquirido pelo valor de mercado a ele atribuído e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.6.

3.2 Na permuta entre pessoa jurídica e pessoa física, tendo por objeto unidade imobiliária pronta, incluindo-se como tal, terreno para construção ou edificação, e unidade imobiliária a construir, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

3.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.1. A pessoa física na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.1. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

3.2.2 No caso de permuta com pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.2. A pessoa física, na hipótese de alienação de unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem

3.1.2. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.

3.2.3 Na hipótese de permuta nas condições referidas no subitem 1.3, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.2.3. A pessoa física, caso aliene unidade pronta, deverá observar o que a ela se referir na divisão de subitem 3.1.3. Caso prometa entregar unidade a construir, considerará o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida e observará, quanto à torna, o disposto no subitem 1.5.



A partir dos excertos acima reproduzidos, releva destacar, para os fins aqui propostos, as seguintes passagens:

Conceito de PERMUTA: toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades;

Conceito de TORNA: pagamento de parcela complementar em dinheiro;

Tratamento Tributário da TORNA: a permutante que se beneficiar por torna deverá computá-la como receita no ano-base ou período-base da operação. A parcela de lucro auferido pela permutante, contida na torna, poderá ser tributada à medida de seu recebimento;

Permuta sem TORNA – Resultado: 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.

Custo da Unidade Adquirida: a permutante que prometer entregar unidade imobiliária a construir deverá considerar o custo de produção desta como integrante do custo da unidade adquirida.

No caso ora sob análise, temos que as operações objeto de controvérsia são aquelas em que houve, tão-somente, permuta de bens, eis que, para as que envolveram pagamento de parcela complementar em dinheiro (torna), a contribuinte promoveu o recolhimento dos tributos correspondentes.

Nesse diapasão, resta claro que, se a recorrente fosse tributada pelo lucro real, o tratamento tributário adequado, tratando-se de operação envolvendo pessoas jurídicas, seria o previsto no subitem 2.1.1 da Instrução Normativa em referência, isto é, as permutantes não teriam resultado a apurar uma vez que cada pessoa jurídica atribuiria ao bem que recebesse o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração. Se a operação fosse entre pessoa jurídica e pessoa física, o tratamento tributário não mudaria, sendo que, nesse caso, a pessoa física



deveria atribuir, como preço de alienação da unidade dada em permuta, o mesmo valor apurado como custo da unidade adquirida.

A questão, portanto, é saber se, sendo tributada pelo lucro presumido, tais normas poderiam ser aplicadas à recorrente. Acreditamos que, especificamente no que diz respeito a norma em si, a resposta é negativa, visto que, como se sabe, no regime de tributação com base no lucro presumido, tratando-se da parcela correspondente à receita bruta, não há que se falar em custos. Como o próprio nome do regime indica, a margem de lucro que deve ser submetida à tributação é presumida. Mas, como já dissemos, nada impede que se aproveite determinados disciplinamentos e conclusões explicitados pela Instrução Normativa, pois, a nosso ver, em algumas passagens, o referido ato preconiza tratamentos que independem da forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, ganha relevo dois aspectos antes destacados, quais sejam:

1. A TORNA deve ser computada como receita no período-base da operação, porém, para fins de tributação, se deve levar em conta o seu recebimento. Assim, mesmo na apuração do resultado das pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, tratando-se de atividade imobiliária, a tributação se dá a partir do recebimento do preço. Não nos parece, aqui, que a expressão RECEBIMENTO DA TORNA possa representar algo que não seja exatamente o seu RECEBIMENTO EM DINHEIRO;

2. Tratando-se de permuta sem pagamento de torna, inexistente resultado apurar, vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração. Aqui, não nos parece, também, que a conclusão acerca da não tributação do RESULTADO seja restrita às pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, pois, independentemente da forma tributação, quanto se trata do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o que efetivamente é objeto de incidência é o acréscimo patrimonial resultante do fato concretizado. Nessa linha, pouco importa, a nosso ver, se esse resultado decorre de uma apuração efetiva (receita – custo) ou de uma apuração presumida (receita X % presunção).



No caso vertente, deve-se atentar, ainda, para o regime contábil adotado pela recorrente para considerar, no seu resultado, as receitas auferidas. Quanto a isso, resta indubitável que a contribuinte, amparada pelas disposições da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 104, de 1998, optou pelo regime de caixa.

Para a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão integrante da estrutura organizacional do Ministério da Fazenda, REGIME DE CAIXA representa a:

Modalidade contábil que considera para a apuração do resultado do exercício apenas os pagamentos e recebimentos ocorridos efetivamente no exercício.

REGIME DE COMPETÊNCIA, por sua vez, significa a:

Modalidade contábil que considera os fatos contábeis ocorridos durante o exercício para fins de apuração dos resultados do mesmo.

Tratando do que denominou REGIME MISTO, o referido órgão esclarece que citado regime representaria a:

Modalidade conceitual estabelecida pela Lei nº 4.320/64, que dispõe sobre as finanças públicas da federação, Art. 35 do Título IV - Do Exercício Financeiro, e que determina para a execução orçamentária, a combinação do Regime de Caixa para as receitas, ou seja, a realização dessas se dará após o efetivo impacto nas disponibilidades financeiras e o Regime de Competência para a despesa, reconhecendo-a em momentos diferentes, quais sejam:

1- A obrigação em potencial ocorre no primeiro estágio, denominado empenho da despesa e que resulta em potencialidade passiva, e

2- A obrigação real que ocorre no segundo estágio consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos hábeis que sustentam a efetiva realização da despesa correspondente.

[...]

FONTE: Glossário contido no sítio do órgão na internet.



O Banco Central do Brasil, por sua vez, tratando da diferença entre os regimes de caixa e de competência, esclarece que:

As despesas fiscais podem ser contabilizadas pelo regime de caixa ou de competência. Pelo regime de caixa, os dispêndios são medidos no mês do efetivo desembolso de recursos; no regime de competência, no mês do fato gerador da despesa. Por exemplo, os salários dos funcionários públicos referentes a janeiro de 2005 e pagos em fevereiro sensibilizam as estatísticas de gastos em janeiro, se apurados pelo regime de competência; ou em fevereiro, se apurados pelo regime de caixa.

[...]

FONTE: Indicadores Fiscais – Perguntas mais Frequentes – Sítio da Autarquia na internet.

Observa-se, assim, que o denominado REGIME DE CAIXA representa um método contábil no qual os recebimentos e pagamentos são reconhecidos unicamente quando se recebe ou se paga mediante dinheiro ou equivalente, não se admitindo, a nosso ver, que a expressão “equivalente” possa representar bens que, em razão da sua liquidez, não possam ser imediatamente convertidos em moeda.

Nessa linha, discordamos da autoridade de primeira instância quanto ao elemento caracterizador do denominado Regime de Caixa, eis que, na linha do nosso entendimento, não há que se falar em aplicação do citado regime nas hipóteses em que ocorreram, tão-somente, trocas de bens entre pessoas jurídicas, ou entre pessoa jurídica e pessoas físicas.

Outra, a nosso ver, poderia ser a conclusão, caso estivéssemos diante de apuração de resultado feita com base no regime de competência, eis que, nessa situação, tratando-se especificamente de pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro presumido, o auferimento de receita decorrente da efetivação do negócio poderia dar azo à tributação dos respectivos valores.

Ainda que irrelevante em razão da conclusão aqui esposada, somos do entendimento, também, que, relativamente às operações em que houve permuta de terrenos por unidades imobiliárias a serem construídas, estamos diante de



aquisições, e não de alienações. Nessa linha, não há que se falar em tributação, sob a égide de TROCA DE DIREITOS, dos valores envolvidos na operação.

No âmbito em que as questões postas em discussão foram colocadas, torna-se dispensável perquirirmos acerca dos lançamentos contábeis questionados pela autoridade fiscal, pois inexistem efeitos tributários relevantes.

Por fim, releva notar que a Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, foi convalidada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 085, de 18 de agosto de 2000.

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.

WILSON FERNANDES GUIMARAES

