



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

Processo n° 11080.004659/2006-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.007 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITA. VENDA DE IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO
Recorrente MELNICK CONSTRUCOES E INCORPORACOES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa:

OMISSÃO DE RECEITA. VENDA DE IMÓVEIS. IN SRF n°. 107/88 APLICÁVEL SOMENTE NO REAL. NOS CASOS LUCRO PRESUMIDO É OBRIGATÓRIA A TRIBUTAÇÃO SOBRE AS VENDAS DE IMÓVEIS

O fato de que a empresa optar pelo regime de apuração tributária, com base no lucro presumido obriga o oferecimento à tributação de todo o valor das permutas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao acórdão nº 10-17.077, de 03/09/2008, da 1ª Turma da DRJ de Porto Alegre, cujo julgamento havia sido convertido em diligência (Resolução nº 1302-000.305, de 10/04/2014, desta 2ª Turma Ordinária) para que se aguardasse a DRF atender ao pedido da recorrente, quanto à retificação da consolidação dos débitos parcelados, com base na Lei nº 11.941/2009.

Em resposta, a DRF verificou que a recorrente havia incluído na referida consolidação os débitos discutidos nos seguintes processos:

Proc.	Sistema	Situação
18208-053711/2011-87	Sief-Proc	Consolidado
11060-004659/2006-11*	Sief-Proc	Consolidado
11080-912773/2009-51	Sief-Proc	Consolidado

*Este é o processo em questão.

Nos termos do despacho de 22/05/2012, fls. 2.086, referente ao Proc. **11080.722806/2011-97**, para o qual foram **transferidos os débitos objeto do parcelamento, não foi possível retificar**, isto é, excluir o débito relativo a estes autos, sobre o qual não se estende o pedido de desistência apresentado pela recorrente para atender às exigências para o parcelamento.

A DRF registrou que o sistema gerenciador dos débitos consolidados não dispunha de funcionalidade que permitisse atender a tal solicitação. Dessa forma, a DRF concluiu por devolver estes autos ao Carf para julgamento do recurso voluntário, independentemente, da transferência de valores ocorrida por equívoco do pedido de consolidação da recorrente,

Com tais conclusões, os presentes autos (Proc. 11080.004659/2006-11) retornaram ao Carf para julgamento do recurso voluntário.

Na primeira oportunidade, portanto, não se julgou o recurso voluntário pelo fato de que não havia certeza quanto ao débito sobre o qual, especificamente, se mantinha o litígio administrativo fiscal, à vista do referido pedido de desistência para fins de enquadramento nos benefícios da Lei nº 11.941/2009.

Nos termos do despacho da DRF, não foi possível identificar, com segurança, os efetivos valores em que permaneceram em discussão nesse processo. Justificou-se que, não foi possível, por limitações operacionais, revertê-los para estes autos (Proc. 11080.004659/2006-11) os débitos transferidos para o referido Proc. **11080.722806/2011-97**, o qual foi gerado para o controle do parcelamento dos débitos consolidados.

Dessa forma, por não haver certeza quanto aos valores objeto do pedido de desistência (consolidados e parcelados) e os valores sobre os quais persistia a recorrente, converteu-se o julgamento em segunda diligência (Resolução nº 1302-000.305, de 10/04/2014), pelo fato de que não era possível apreciar, com segurança, as razões de recurso de voluntário. Sobretudo, pelo fato de que, verificou-se a **desistência parcial do recurso voluntário**, face à adesão a parcelamento pelo sujeito passivo.

A recorrente retificou tal pedido de desistência parcial, informando que a petição de desistência parcial contempla pontos específicos, sobre os quais, em realidade, sua intenção é prosseguir no litígio.

Os autos retornaram a este Conselho sem que fosse prestada a informação objetivamente solicitada no sentido de delimitar quais matérias remanescem em litígio após o pedido de parcelamento, inclusive após a o pedido de retificação do contribuinte, caso tenha sido acatado.

Convertemos o julgamento em terceira diligência, determinando que os autos fossem remetidos à unidade da RFB de origem, para que a autoridade preparadora informasse especificamente quais as exigências, por tributo e matéria (infração constatada), contidas nos autos de infração (e-fls. 6/59), permaneceriam sob litígio após a decisão de primeiro grau (DRJ) e do pedido de desistência em face de adesão ao parcelamento pelo sujeito passivo, inclusive de seu pedido de retificação.

A autoridade preparadora deveria elaborar relatório circunstanciado quanto aos débitos remanescentes em litígio nestes autos, dos quais deveria ser dada ciência ao contribuinte, abrindo-se prazo para sua manifestação na forma regulamentar.

Concluídas as diligências solicitadas, os autos deveriam retornar a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

Cumprimento da Diligência

Para a certeza e precisão quanto às matérias e exigências objeto do pedido de desistência parcial e respectiva retificação, a DRF intimou a recorrente (fl. 2114), a qual informou os pontos e valores específicos sobre os quais pretendia manter seu recurso voluntário.

Diante das informações pontuais apresentadas pela recorrente, a DRF limitou-se a devolver os autos ao CARF, sem a emissão de relatório fiscal de diligência.

Após o recebimento dos autos pelo CARF, mas antes, contudo, da nossa apreciação das matérias que permaneceram em litígio, a recorrente apresentou mais um pedido de desistência parcial (fls. 2141/2145), por meio da qual indica, individualizadamente, as matérias, valores, períodos, itens do TVF, folhas do processo, de modo a registrar, precisamente que, a única matéria objeto da autuação sobre a qual insiste em suas razões recursais, refere-se à aplicabilidade, ao caso, da **Instrução Normativa SRF nº. 107, de 1988**, independentemente da expressa previsão de que essa regulamentação cinge-se às empresas optantes do Lucro Presumido e a recorrente ser tributada pelo Lucro Real.

Com essa precisa identificação do quanto restou a ser apreciado do recurso voluntário, passo a relatar os fundamentos e conclusões da Acórdão recorrido, como segue.

A DRJ ratificou os seguintes fundamentos e conclusões registradas pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (TVF), resumidamente destacados:

- a) a Instrução Normativa SRF nº. 107, de 1988, somente seria aplicável às operações de empresas submetidas à tributação com base no lucro real;
- b) no caso de aquisição de terreno com obrigação de pagamento em área construída, os valores do imóvel adquirido e da área a construir, a ser entregue no futuro, deverão ser escriturados, respectivamente, em conta do Ativo e do Passivo da Pessoa Jurídica adquirente, como se tratasse de uma compra a prazo relativamente ao

terreno e de uma venda com recebimento antecipado relativamente às unidades a serem construídas;

c) o benefício fiscal estabelecido pela IN SRF nº. 107, de 1988, somente se aplicaria nos casos em que a transferência da propriedade dos imóveis se desse por escritura pública, ex vi do disposto no art. 108 do atual código Civil, por ser essa forma exigida para tal espécie de contrato, consistindo-se, assim, em condição essencial à validade do negócio jurídico, o que não é o caso de operação contratada por meio de instrumento particular, pois, enquanto não celebrada a escritura pública, existiria apenas uma cessão de direitos sobre o imóvel, o que impediria a aplicação das regras da IN SRF nº. 107, de 1988, tendo em vista que esta somente se aplicaria às operações de que trata a legislação civil, como a seu ver dizem o subitem 4.1 da referida IN, o art. 121, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda baixado pelo Decreto nº. 3000, de 1999 (RIR/99) e a IN SRF nº. 84, de 2001, que exigiriam, para a permuta de imóveis a que se referem, a contratação por meio de instrumento público;

d) as operações de compra e venda de fração ideal de terreno, com pagamento em área construída no local, ainda que efetuadas por escritura pública, não constituem permuta de imóveis, porque no caso, não ocorre a dupla transferência de propriedade necessária à sua caracterização;

e) na operação de alienação de unidades imobiliárias, objeto de contrato particular, em que parte do pagamento do preço se dá pelo recebimento de direitos sobre outro imóvel, não se verifica uma permuta de bens imóveis, não se lhe aplicando, por conseguinte, as disposições da IN SRF nº 107, de 1988.

O recurso voluntário apresenta as razões pela quais a recorrente entende infundada a conclusão da DRJ, as quais serão analisadas no voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator.

Na forma relatada, o recurso é tempestivo e a recorrente está regularmente representada. Conheço do recurso voluntário.

Preliminar de Cerceamento de Defesa. Indeferimento da Perícia

A recorrente havia reiterado em suas razões de recurso, pedido para a reabertura da instrução do procedimento fiscal para a realização de perícia, sob pena de caracterizar cerceamento do direito de defesa. Afirmava que o Fisco não havia disponibilizado-lhe todas as variáveis necessárias à completa compreensão do procedimento fiscal.

Não obstante, à vista dos dois pedidos de desistência parcial do recurso voluntário e do expresso registro da recorrente de que a única matéria sobre qual pretende prosseguir com o recurso voluntário, cinge-se à aplicabilidade ao caso da IN SRF nº 107/88, conclui-se que, tal pedido de perícia restou prejudicado.

De qualquer forma, à vista do fato de que as discussões que permanecem em questão limitam-se a interpretações de direito, entendo que, não caberia, nessa situação a realização de perícia. Assim, para que não paire dúvida, voto por rejeitar a preliminar.

Instrução Normativa SRF n.º. 107, de 1988

Única matéria sobre a qual não estendeu-se os dois pedidos de desistência da recorrente

Sobre essa específica matéria, a fiscalização verificou que, a recorrente tributou seus resultados pelo **lucro real** no ano-calendário de **2001**, e pelo **lucro presumido** nos anos de **2002 a 2004**. Relacionou legislação civil e tributária aplicáveis à atividade de compra, venda, incorporação e construção de imóveis da qual extrai as seguintes conclusões, que serviram de base para a imputação das infrações (fl. 76 a 80):

- a) nas alienações de imóveis ou direitos sobre imóveis em que se recebe, como parte do pagamento, outras unidades imobiliárias ou direitos sobre essas unidades, o valor do unidade imobiliária recebida equivale a pagamento à vista, devendo compor a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins;
- b) a Instrução Normativa SRF n.º 107/88, não se aplica às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado;
- c) todas as operações de aquisição ou alienação de unidades imobiliárias ou de direitos sobre elas devem estar registrados na contabilidade;
- d) as transmissões de direitos sobre imóveis formalizados mediante contrato particular de compra e venda não caracterizam permuta, não sendo aplicáveis as disposições da IN SRF n.º 107/88. Do mesmo modo, na compra e venda de fração ideal de terreno com pagamento em área construída no local, mesmo que efetuada mediante escritura pública, não caracteriza permuta pois não ocorre a dupla transferência da propriedade sobre imóveis;
- e) também não cabe aplicar a IN SRF n.º 107/88 nos casos em que não ocorre o reconhecimento contábil do recebimento do imóvel permutado, do mesmo modo não o sendo admissível pelas empresas tributadas pelo lucro presumido, para o qual a discussão acerca de custos é irrelevante./^

A partir dessas premissas e com base nos dispositivos legais que embasam os autos de infração, a fiscalização concluiu que teria havido as seguintes irregularidades praticadas pela contribuinte.

Omissão de receitas de vendas de unidades imobiliárias (fl. 81 a 101)

A fiscalização registra relato detalhado de diversas operações imobiliárias realizadas pela recorrente, em relação aos quais apuraram-se omissões de receitas e que podem ser resumidas ao essencial da seguinte forma:

- a) operações de promessa de compra de venda de imóveis construídos pelo contribuinte, com parte do preço pago pelos adquirentes mediante dação de imóveis em pagamento;
- b) operações de promessa de compra de venda de imóveis sobre os quais o contribuinte (adquirente), construiria unidades imobiliárias a serem dadas em pagamento do imóvel recebido; e

c) operações de promessa de compra e venda de frações ideais de terreno, seguidas de promessa de permuta com torna, nos quais o contribuinte recebe imóvel, torna em dinheiro e índices construtivos, compromissando-se, em contrapartida, a entregar unidades imobiliárias a serem construídas sobre imóvel recebido.

Em relação às operações descritas foram consideradas como receitas omitidas os seguintes valores, não registros na contabilidade do contribuinte:

- a) nas operações descritas no item "a", o valor do imóvel efetivamente recebido por dação em pagamento;
- b) nas operações descritas no item "b", o valor dos imóveis efetivamente recebidos, a serem pagos com a entrega de unidades imobiliárias neles construídas;
- c) nas operações descritas no item "c", o valor dos imóveis permutados e os índices construtivos recebidos.

A recorrente impugnou tais conclusões da fiscalização, com base nas argumentações a seguir sintetizadas:

- a) pelo fato de a Instrução Normativa nº 107/88 ter sido editada anteriormente à alteração legislativa que passou a **permitir a adoção do lucro presumido** pelas empresas do ramo imobiliário, não seria razoável imaginar que se pudesse, na sua edição, prever sua utilização pelas empresas tributadas desta forma, hipótese então vedada pela legislação. Porém, não havendo proibição legal, as normas previstas na IN 107/88 são sim aplicáveis aos optantes pelo lucro presumido, especialmente considerando que sua utilização não ofende os princípios e normas jurídicas, ou à moral e aos bons costumes. Não cabe, assim, obstar a aplicação da referida instrução normativa às empresas que optarem pela tributação dos seus resultados com base no lucro presumido;
- b) as operações de aquisição de terreno com pagamento em área construída caracterizam a permuta descrita na Instrução Normativa nº 107/88, cabendo portanto observar às operações em exame o tratamento nela prescrito, descabendo pretender tratar os negócios como se de compra e venda fossem, de modo que não há incidência do IRPJ e da CSLL senão quando do recebimento de torna em dinheiro. Alega, ainda, que o entendimento do Fisco criaria dificuldades para contabilização das operações, obrigando o registro de direitos fictícios pelo sujeito passivo adquirente das unidades imobiliárias a serem construídas;
- c) que se equivocam as autoridades fiscais quanto à exigência de instrumento público nas operações de permuta de bens imóveis para efeito de aplicação da instrução normativa SRF nº 107/88, pois esta obrigação, a teor do item 4.1. da IN, somente foi estabelecida para a hipótese de compra e venda com dação de unidade em pagamento. Além disso, esse entendimento vem de encontro a outras normas tributárias, de mesma ou superior hierarquia, como por exemplo, os art. 152 e 154 do RIR/99 e o art. 29 da IN SRF nº 84/2001. Argumenta, ainda, que o Código Civil, o CTN e o RIR/99 dispõem de normas que dão preferência ao fato em detrimento à forma, de modo que sendo possível desqualificar as operações de permuta para efeito de aplicação da Instrução Normativa SRF nº 107/88;
- d) 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, entende também estarem equiparadas à permuta por força do art. 121, § 1º, do RIR/99, de forma que, cumprido os requisitos da IN, não se pode obstar sua

aplicação, ainda que haja eventual alteração do contrato mas que não altere o cumprimento das condições do ato normativo;

e) em relação às unidades imobiliárias transacionadas por meio de instrumento particular, com recebimento de outra unidade imobiliária e parcela em dinheiro, entende hipótese tipificada no item 1.1 da Instrução Normativa SRF nº 107/88, que equipara essa operação à permuta, sendo inconsistente o entendimento da fiscalização em sentido contrário. Recorre, ainda, à doutrina e à jurisprudência para demonstrar estar caracterizada a permuta a ensejar a observância da instrução normativa, a qual teria por finalidade reconhecer que nesse tipo de negócio não ocorre modificação de valor patrimonial, senão na hipótese de torna, não ocorrendo, por conseguinte, fato gerador do tributo que tenha como pressuposto renda ou lucro;

Razões da Recorrente

As razões da recorrente, específicas sobre essa IN, única matéria remanescente no litígio, conforme segundo pedido de desistência parcial do recurso voluntário, apresentado pela recorrente, em **20/07/2018**, são resumidas a seguir:

(...) não resta dúvida de que as normas da IN SRF nº. 107, de 1988, são plenamente aplicáveis aos casos de permuta de bens imóveis efetuadas entre pessoas jurídicas em que uma ou todas sejam optantes pela tributação de seus resultados com base no lucro presumido, bem assim entre pessoa jurídica e pessoa física, ainda quando a primeira a adotar a forma de tributação ora mencionada.

(...) não há incompatibilidade na aplicação das normas da IN SRF nº. 107, de 1988, às empresas tributadas pelo lucro real, não se pode dizer que haverá incompatibilidade quando aplicadas às pessoas jurídicas tributadas pelo **lucro presumido**, pois, em princípio, a auditoria, em ambos os casos, se faz à vista das mesmas espécies de documentos;

(...) não vemos como prosperar (...) o argumento do Fisco (...) quanto à inaplicabilidade das normas da IN SRF nº. 107, de 1988, às empresas que optarem pela tributação de seus resultados com base no lucro presumido.

A IN SRF nº. 107, de 1988 e a Aquisição de Terreno com Pagamento em Área Construída:

(...) operação típica daquela prevista na Lei nº. 4.591, de 16 de dezembro de 1964, que regula a atividade de incorporação imobiliária no País, a qual, em seu art. 39, in verbis, assim dispõe:

"Art. 39. Nas incorporações em que a aquisição do terreno se der com pagamento total ou parcial em unidades a serem construídas, deverão ser discriminadas em todos os documentos de ajuste:

I- a parcela que, se houver, será paga em dinheiro;

II- a quota-parte da área das unidades a serem entregues em pagamento do terreno que corresponderá a cada uma das unidades, a qual deverá ser expressa em metros quadrados Parágrafo Único. "Deverá constar, também, de todos os documentos de ajuste, se o alienante do terreno ficou ou não sujeito a qualquer prestação ou encargo".

(...) a lei **não faz distinção** quanto ao fato de as unidades imobiliárias a ser entregues, a título de pagamento, ao ex-proprietário do terreno, virem a ser **construídas no próprio terreno objeto da operação ou em outro local**, o que torna irrelevante, para efeitos tributários, a localização das referidas unidades.

Para efeitos tributários, essas operações foram entendidas como de permuta, ante o que dispõe a IN SRF na. 107, de 1988, em seu subitem 5.3, verbis:

5.3 - Os procedimentos indicados no subitem 3.2 e suas divisões são aplicáveis às operações de permuta realizadas com base no disposto no artigo 39 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964.

A propósito, o mesmo ato normativo assim define permuta:

"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'".

Ao tratar do significado de 'unidade imobiliária' ou 'unidade', a IN SRF nº. 107, de 1988, em seu subitem 1.4, adota a definição constante do item 2 da Instrução Normativa SRF nº 084, de 20 de dezembro de 1979, estendendo-a a todo e qualquer imóvel de propriedade da pessoa física ou da pessoa jurídica permutante, ainda que classificado no ativo permanente, na última.

Tendo em vista que o ato normativo em comento considera como permuta o negócio jurídico em epígrafe e estabelece, para o caso, a aplicação do disposto em seu subitem 3.2, o qual, por sua vez, determina, para a pessoa jurídica, a observância do disposto nos subitens 2.2.1 e 2.2.2, que tratam, respectivamente, de permuta sem e com pagamento de torna, há que se proceder segundo prevê os subitens 2.1.1, 2.1.2 e 1.5, que a seguir se transcreve, como meio de facilitar o trabalho do intérprete:

"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 à 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".

"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".

(...) **houve equívoco dos auditores** ao pretenderem que as operações da espécie ora examinada sejam tratadas como de **compra a prazo do terreno e de venda com recebimento antecipado de unidade a construir**.

(...) o negócio jurídico em questão deve ser tratado, para efeitos da legislação tributária federal, como permuta. (...) **não há que se falar em incidência do Imposto de Renda ou da Contribuição Social sobre o Lucro, senão na hipótese em que uma das partes contratantes receba torna em dinheiro.**

Segundo o entendimento do **Fisco**, exarado no subitem 5.2 do termo de verificação fiscal, a **operação em epígrafe corresponderia a uma venda à vista de unidades imobiliárias por parte da empresa adquirente do terreno**, o que demandaria o registro contábil do valor do terreno em conta do ativo (estoque) em contrapartida a uma conta do passivo, representativa da obrigação de construir. E o valor das unidades a serem construídas, considerado o seu entendimento. Deveria ser registrado a crédito de conta de receita, sem, no entanto, indicar a contrapartida.

Não é este o entendimento corrente no Primeiro Conselho de Contribuintes, como se pode ver do acórdão nº 101-95.000, de 20 de maio de 2005, Primeira Câmara:

IRPJ - Aplicam-se as regras previstas na IN SRF 107/88, relativas à permuta de imóveis, nas incorporações em que a aquisição do terreno se der com pagamento total ou parcial em unidades a serem construídas. PIS, FINSOCIAL, IRRF, CSLL - Cancelada a exigência do IRPJ, as exigências reflexas, formalizadas por repercussão daquela, devem também ser canceladas.

(...) a pessoa jurídica permutante que adquirir o terreno deve tratar como custo dessa aquisição os valores correspondentes aos custos relativos à construção das unidades que prometer entregar como pagamento da aquisição do referido imóvel, cujos valores poderão ser escriturados na medida do pagamento ou da contratação, sem qualquer impacto tributário, pois **não configuram rendimento nem ganho para a empresa adquirente do terreno, mas simplesmente custo do mesmo, que os ilustres auditores, equivocadamente, pretendem transformar em valor de receita.**

A IN SRF nº. 107, de 1988 e a Forma do Contrato

(...) auditores afirmam que as normas da IN SRF nº. 107, de 1988, somente se aplicariam aos casos em que as transferências dos imóveis se dessem por meio de **escritura pública**, tendo em vista que nos casos de operação de permuta contratada por meio de **instrumento particular** existiria apenas uma **cessão de direitos sobre imóveis**, o que impediria a aplicação das regras do referido ato normativo.

(...) o referido ato normativo trata de permuta de bens sem e com torna. No primeiro caso, permuta sem torna, é evidente que a operação constitui apenas um fato permutativo, em que não ocorre nenhuma variação no valor do patrimônio das partes contratantes, nem há faturamento, por conseguinte, não ocorre fato gerador para a exigência de Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro, Pis e Cofins. Nos casos de permuta com torna em dinheiro ou a valor de mercado, a IN SRF determina a apuração do resultado e a incidência do IR e da CSLL sobre o ganho, se

houver, bem assim das contribuições Pis e Cofins sobre o valor recebido. Ante isso, resta evidente inexistir suporte para tal afirmativa.

Quanto à exigência de **instrumento público** nas operações de permuta de bens imóveis para efeito da aplicação das regras da IN SRF n.º. 107, de 1988, mais uma vez se equivocam os ilustres auditores, na verdade, referido ato normativo somente estabeleceu tal obrigação na alínea "a" de seu subitem 4.1, ou seja, **exclusivamente para a hipótese de compra e venda com dação de unidade em pagamento**, não mencionando tal exigência em nenhuma outra parte de todo o seu texto, o que vem ao encontro de outras normas de natureza tributárias, de mesma ou maior hierarquia, a exemplo:

a) do RIR/99:

Art. 152, §1º: Para os efeitos deste artigo, caracterizar-se-á a alienação pela existência de qualquer ajuste preliminar, ainda que de simples recebimento de importância a título de reserva (Decreto-Lei n.º. 1.381, de 1974, art. 6o, § 2o).

Art. 154, §1º: Data de aquisição ou de alienação é aquela em que for celebrado o contrato inicial da operação imobiliária correspondente, ainda que através de instrumento particular (Decreto-Lei n.º 1.381, de 1974, art. 2o, inciso II).

§ 2º: A data de aquisição ou de alienação constante de instrumento particular, se favorável aos interesses da pessoa física, só será aceita pela autoridade fiscal quando atendida pelo menos uma das condições abaixo especificadas (Decreto-Lei n.º. 1.381, de 1974, art. 2º, § 2o):

I- o instrumento tiver sido registrado no Registro Imobiliário ou no Registro de Títulos e Documentos no prazo de trinta dias contados da data dele constante;

II- houver conformidade com cheque nominativo pago dentro do prazo de trinta dias contados da data do instrumento;

III - houver conformidade com lançamentos contábeis da pessoa jurídica, atendidos os preceitos para escrituração em vigor;

IV - houver menção expressa da operação nas declarações de bens da parte interessada, apresentadas tempestivamente à repartição competente, juntamente com as declarações de rendimentos.

§ 3o: O Ministro de Estado da Fazenda poderá estabelecer critérios adicionais para aceitação da data do instrumento particular a que se refere o parágrafo anterior (Decreto-Lei n.º. 1.381, de 1974, art. 2o, § 3o).

b) - da Instrução Normativa SRF n.º. 84, de 11/10/2001:

Art. 29, IV - permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

§ 4o Na hipótese do inciso IV do caput, a exclusão aplica-se:

II - às operações de permuta realizadas por contrato particular, desde que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta.

(...) a observância da formalidade relativa à contratação por meio de **instrumento público**, no caso em exame, está restrita à hipótese prevista, expressamente, no subitem 4.1 da IN SRF nº. 107, de 1988, caso para o qual entendeu a autoridade competente para dizer o entendimento do Fisco, o Secretário da Receita Federal, que atenderia melhor aos interesses da Administração Pública exigir, para aplicação da norma, a existência de instrumento público. **Para qualquer outra das hipóteses de permuta a que se refere aquele ato normativo não se estabeleceu tal obrigação**, donde se concluir, mais uma vez com fulcro no art. 5o, II, da Constituição Federal, como plenamente válidas para seus efeitos as operações, diferentes da prevista no subitem 4.1, formalizadas por meio de contrato particular (...)

A IN SRF nº. 107, de 1988 e a Dupla Transferência de Propriedade:

(...) com relação às operações quitadas, de compra e venda de terreno, ou fração de terreno, seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, os Auditores entenderam que, mesmo quando efetuadas por meio de escritura pública, **essas operações não constituem permuta**, por faltar-lhe a dupla transferência de propriedade, necessária à sua caracterização como tal.

Realmente, neste caso, há que se reconhecer que a operação não é, de fato, uma permuta. Nem mesmo o Decreto nº. 3.000, de 1999, com o qual se baixou o Regulamento do Imposto de Renda, ou a IN SRF nº. 107, de 1988, pretendeu tal transformação. Na verdade, o que estes atos legais fazem, no primeiro caso, é equipará-las à permuta, e, no segundo, estender a elas o tratamento dado às permutas, senão vejamos:

RIR/99 :

Art. 121, § 1º: Equiparam-se à permuta as operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e escritura pública de dação em pagamento de unidades imobiliárias construídas ou a construir.

IN SRF nº. 107, de 1988:

4.1 - São aplicáveis às operações quitadas de compra e venda de terreno, seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, todos os procedimentos e normas constantes das Seções I e II desta Instrução Normativa, desde que observadas as condições cumulativas a seguir:

a) a alienação do terreno e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, mediante instrumento público;

b) o terreno objeto da operação de compra e venda seja, até o final do período-base seguinte ao em que esta ocorrer,

dado em hipoteca para obtenção de financiamento ou, no caso de loteamento, oferecido em garantia ao poder público, nos termos da Lei n.º. 6.766, de 19 de dezembro de 1979.

No mesmo sentido já se manifestou a TRF/10a Região Fiscal (Porto Alegre - RS) em decisão prolatada em 24 de julho de 2000, publicada no D.O.U. de 24 de agosto de 2000, no Processo de Consulta n.º. 58/00, *verbis*:

PERMUTA - DAÇÃO EM PAGAMENTO - Operação quitada de compra e venda de terreno seguida de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir, efetuada com observância da IN SRF n.º. 107, de 1988, equipara-se à operação de permuta, não estando sujeita portanto à apuração do ganho de capital, para fins de incidência do imposto sobre a renda. Quando da alienação das unidades imobiliárias recebidas em dação de pagamento, o ganho de capital porventura apurado será ou não tributado, de acordo com a legislação de regência. Dispositivos legais: arts.117, § 4º, 121, II e §1º, 150, III, 151, I e 152, caput, do Decreto n.º. 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999); arts. 3o, I, e 24, IV e § 4o, I, da IN SRF n.º. 48, de 1998; IN SRF n.º. 7, de 1988; item 2 da IN SRF n.º. 84, de 1979; Parecer Normativo CST n.º. 06. de 1986.

(...) embora não se trate de permuta terão o mesmo tratamento dispensado a esta por força do que dispõe a IN SRF n.º. 107, de 1988 (...)

(...) embora o ato diga que a alienação e o compromisso de dação em pagamento sejam levados a efeito na mesma data, por instrumento público, não está a proibir que as partes possam, em um momento qualquer, fechar o negócio jurídico por meio de instrumento particular do tipo do de promessa de compra e venda de imóveis e, mais adiante, no futuro, dar cumprimento a tal promessa formalizando o ato segundo a regra estabelecida na mencionada alínea "a". Se assim o fizerem e, no prazo estabelecido, fardado cumprimento à condição da alínea "b", restarão atendidas todas as condições exigidas, nada podendo impedir que à operação se aplique as normas a que se referem à IN SRF n.º. 107, de 1988, nas Seções I e II de seu corpo.

A IN SRF n.º. 107, de 1988, e a Alienação de Unidade Imobiliária com Recebimento de Parte do Preço em Imóvel ou Direito sobre Imóvel:

(...) a operação realizada por meio de instrumento particular em que a empresa aliena unidade imobiliária, recebendo, a título de pagamento do preço, outra unidade e parcela em dinheiro, trata-se, claramente, da operação descrita no item 1.1 do ato normativo em epígrafe, assim tipificada:

"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 complementar em dinheiro, aqui denominada 'torna'".

Acerca dessa operação assim se manifestam os ilustres Auditores no subitem 5.5, página 10, do Termo de Verificação Fiscal, literis:

"Logo, na alienação de direitos sobre unidades imobiliárias, objeto de contrato particular, em que ocorre o recebimento de direitos sobre outro imóvel como

parte do pagamento do preço, não são aplicáveis as disposições da IN/SRF nº. 107/88, uma vez que, neste caso, **não há permuta de bens imóveis**".

(...) a operação descrita pelos Auditores se encaixa no tipo descrito no subitem item 1.1 da IN SRF 107, de 1988, consistindo a típica operação de permuta(...)

PERMUTA. 1. Direito Bancário: Câmbio. 2. Direito Civil: Troca, que é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro (Clóvis Beviláqua). O objeto da permuta há de ser dois bens; se um dos contratantes, em vez de dar coisa, prestar um serviço, não se terá troca. São suscetíveis de permuta os bens que puderem ser vendidos, não sendo necessário que os bens sejam da mesma espécie ou tenham igual valor.

TORNA. I. Aquilo que, além do objeto que se troca por outro, se dá para igualar o valor deste; volta. 2. Compensação dada a outro(s) por um co-herdeiro mais favorecido na partilha, a fim de igualar os quinhões. 3. Reposição em dinheiro.

(...) a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, como se pode ver pela ementa do:

Acórdão nº 107-07705, de 07 de julho de 2004, Sétima Câmara:

IRPJ - PERMUTA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS - Aplicam-se as regras da Instrução Normativa SRF nº. 107/88, quando, embora o contrato não esteja assim nominado, as características do negócio revelam um típico contrato de permuta.

Acórdão nº. 108-08358, de 15 de junho de 2005, Oitava Câmara:

IRPJ - PERMUTA DE IMÓVEIS - GANHO DE CAPITAL - Havendo comprovação de que a operação realizada pelo contribuinte foi de permuta de imóveis, ou de compra e venda com dação em pagamento, sem o pagamento de torna, descabe a autuação relativa ao IRPJ, porquanto não verificada nesta situação ganho de capital.

CSLL - PIS - COFINS - IRRF - Os lançamentos reflexos seguem a sorte do lançamento principal, naquilo que lhes for aplicável.

(...) o tratamento dado à permuta, pela Administração Tributária teve por finalidade simplesmente reconhecer, perante seus agentes fiscalizadores e contribuintes, que **nesse tipo de negócio não ocorre modificação de valor patrimonial seja de incremento ou redução, senão na hipótese de torna em dinheiro**. Por conseguinte, não ocorre, também, fato gerador de tributo que tenha por pressuposto a apuração de rendimento ou lucro (IR e CSLL), exceto em relação à torna em dinheiro.

Das Razões da DRJ

Da inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 104, de 14/07/88

Destacam-se as seguintes razões de decidir da DRJ:

A argumentação da impugnante encontra-se fundada, basicamente, no entendimento de que cabe aplicar ao caso vertente as prescrições da IN SRF 107/88.

Entretanto, como bem asseverou a autoridade administrativa em seu relatório, os procedimentos descritos na IN são aplicáveis, no caso de pessoas jurídicas, **exclusivamente, para determinação do lucro real.**

Conclusão que não se extrai unicamente da ementa daquele ato normativo, mas, principalmente, pelo fato de que os procedimentos descritos na norma **destinam-se à apuração de resultados**, assim como para determinação dos valores de baixa e de aquisição de bens nas operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas.

Estes procedimentos só fazem sentido e têm aplicação quando se trata de determinar o chamado **lucro real**, pois reflete uma lógica própria desse sistema de apuração, inaplicável ao regime do lucro presumido. Nesta modalidade de apuração dos tributos devidos, feita *por opção dos contribuintes*, são absolutamente irrelevantes quaisquer considerações acerca de custos, resultado, valor de aquisição e baixa dos bens, uma vez que o IRPJ e a CSLL são calculados tendo por base apenas as receitas. Confira-se, de imediato, as disposições legais pertinentes:

Regulamento do Imposto de Renda

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo.

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

Art.521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no §3º do art. 243, quando for o caso.

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 auferidos nas operações de conta alheia.

Lei nº 8.981, de 20/01/95:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Por outro lado, tratando das contribuições para o PIS e para Seguridade Social (Cofins), a Lei nº 9.718, de 27/11/98, e o Decreto nº 4.524, de 17/12/02, assim dispuseram:

Lei nº 9.718/98

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com

base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Decreto nº 4.524/02

Art. 16. Na hipótese de atividade imobiliária relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem assim a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade imobiliária, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda Derivam dessas normas que, ocorrida venda de unidades imobiliárias, o total (montante) recebido pela alienação constitui receita bruta para efeito de apuração do lucro presumido, independentemente da forma como é recebido. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 104/98, esta sim tratando do lucro presumido, esclareceu no § 3º do art. 1º que "[...] os valores recebidos, a qualquer título do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite."

Nessa linha de entendimento a Superintendência da Receita Federal na 10ª Região Fiscal assim ementou a solução de consulta nº 142, de 2005 (publicada em 14/10/05, fl. 1761):

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. *Na operação de permuta de imóveis com recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta, além da torna, o preço do imóvel recebido em permuta.*

Em decorrência, é irrelevante para a solução do litígio caracterizar ou não as operações como permuta, arguição que na quase totalidade das operações não subsiste sequer faticamente posto que os contratos trazidos aos autos comprovam de maneira insofismável operações de compra e venda, com parte do preço pago mediante dação de imóveis em pagamento (não se confundindo com a permuta por força do Código Civil Pátrio). Tampouco se verifica nesses contratos sustentáculo para a pretensão de aplicar, ainda que subsidiariamente, o preceito declinado no art. 112 do Código Civil, do mesmo modo que não é possível sustentar a aplicação ao caso do disposto no art. 121, § 1º do RIR/99, pelo singelo motivo que o comando ali disposto se aplica unicamente às pessoas físicas (Seção II, Capítulo I, Título X do Livro I - Tributação das Pessoas Físicas).

As normas citadas também afastam a alegação de que nas aquisições de imóveis mediante pagamento com unidades imobiliárias a serem sobre ele construídas não ocorre renda ou lucro, pois fica evidente que, havendo incorporação ao patrimônio da empresa de imóvel em contrapartida à futura entrega de unidades

imobiliárias, ocorre acréscimo patrimonial e obtenção de receita pela venda de imóveis.

Também não se pode confrontar à aplicação da legislação o argumento de que a aceitação do entendimento administrativo implicaria eventual inobservância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, pois a obediência das normas tributárias não implica desconsideração das normas contábeis, cabendo observá-las cada em relação às suas esferas de aplicação. Não é outro o entendimento ventilado pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 18, de 28/12/05:

Artigo único. A pessoa jurídica que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá observar o disposto nos arts. 27 a 29 do Decreto-lei n-1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 30 da Lei n? 8.981, de 20 de janeiro de 1995, não se aplicando, para fins tributários, as disposições contidas nas NBC T 10.5 - Entidades Imobiliárias, aprovadas pela Resolução n-936, de 16 de maio de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade, (grifei)

Por outro lado, a alegada ocorrência de duplo ônus por ocasião da venda dos imóveis recebidos em pagamento não decorre do entendimento da autoridade administrativa, mas da **opção feita pela impugnante** de tributar seus resultados com base no lucro presumido, sujeitando-se, em decorrência, à legislação aplicável a esse regime de apuração (o que também atinge as operações efetuadas pelas sociedades em conta de participação da qual a impugnante é sócia ostensiva por força do art. 149 do RIR/99, que determina que na apuração dos resultados e tributação dos lucros devem ser observadas as mesmas normas aplicadas às pessoas jurídicas em geral).

Conclusões

Verifica-se, portanto, que em realidade, a contabilização e a determinação do **lucro real** para os contribuintes cuja atividade econômica seja a compra e venda de imóveis, a incorporação imobiliária ou a construção de prédios **destinados à venda**, estão estabelecidos pela **IN/SRF nº. 84/79, com as alterações introduzidas pelas IN/SRF nº. 23/83 e 67/88**.

Todas as aquisições ou **alienações** de unidades imobiliárias ou de direitos sobre unidades imobiliárias devem ser registradas pela contabilidade.

Observa-se que, mesmo no caso de aquisição de terreno onde haveria de ser construído o empreendimento, com pagamento por meio de área construída no local, os direitos sobre o terreno devem ser reconhecidos no ativo da empresa que optou pelo lucro presumido, assim como deve ser reconhecida a obrigação da empresa em entregar a área construída. Esta obrigação é o custo orçado ou estimado para a construção das respectivas unidades.

Na forma certificada pela Fiscalização, de fato, houve compra e venda, pois os contratos analisados consignavam **promessa de se transferir a propriedade de bem ou direito**. Verificou-se que houve celebração de contratos, por meio dos quais promovia-se a **entrega do bem** (tradição).

Conforme as disposições do art. 108 do novo Código Civil, para a transferência de propriedade de bens imóveis, a lavratura de escritura pública (ou seja, a forma do contrato) é essencial à validade do negócio jurídico.

Em conformidade com as disposições do art. 1.245 do novo Código Civil, entre vivos, a propriedade de bens imóveis transfere-se mediante o registro do título translativo do direito de propriedade no Registro de Imóveis.

Comprovando essa afirmação, tem-se: Item 4.1 da IN/SRF nº. 107/88: para efeitos de manutenção do benefício fiscal de não apuração de resultado tributável na operação de permuta efetuada por pessoa jurídica, **somente admite que a transferência da propriedade do terreno onde serão construídas as unidades imobiliárias seja por escritura pública de compra e venda** se, cumulativamente, forem obedecidas as condições ali estabelecidas.

A IN/SRF nº 84/2001: trata da apuração do ganho de capital de pessoas físicas. O art. 29, inciso IV, prevê a exclusão das operações de permutas de unidades imobiliárias. O § 4o, inciso II, do mesmo artigo, estende a exclusão às operações objeto de contrato particular, desde que a escritura pública, quando lavrada, seja de permuta.

Logo, na alienação de direitos sobre unidades imobiliárias, objeto de contrato particular, em que ocorre o recebimento de direitos sobre outro imóvel, como parte do pagamento do preço, **não são aplicáveis** às disposições da IN/SRF nº. 107/88, uma vez que, neste caso, não há permuta de bens imóveis.

Da mesma forma, a **transmissão de direitos sobre o terreno** onde será construído o edifício, com recebimento de direitos sobre uma ou mais unidades imobiliárias a serem construídas no local, operada por contrato particular, **não é uma permuta** de bens imóveis e igualmente não são aplicáveis as disposições da IN/SRF nº. 107/88. Veja-se o esclarecimento a seguir.

Nas operações de compra e venda de fração ideal de terreno, com pagamento por meio de área construída no local, mesmo que efetuada por escritura pública, **também não é uma operação de permuta de imóveis**. Neste caso, a construtora adquire a propriedade de uma fração do terreno (**normalmente em torno de 80%**), e em pagamento, promete entregar área construída sobre a fração ideal do terreno que permaneceu com o vendedor. Ou seja, não ocorre dupla transferência de propriedade sobre imóveis, necessária para caracterizar a operação de permuta de unidades imobiliárias.

O tratamento fiscal favorecido concedido pela IN/SRF nº. 107/88 consiste em não apurar resultado tributável **quando da realização da permuta de imóveis**, mas que irá ser apurado e tributado quando da alienação do imóvel recebido em permuta. Logo, **não é admissível tal tratamento quando não ocorre o reconhecimento contábil do recebimento de um imóvel pelo valor daquele que foi entregue em permuta. Igualmente não é admissível tal tratamento pelas empresas tributadas pelo lucro presumido e cujo objeto seja a compra, venda e incorporação de imóveis, uma vez que o resultado apurado nessas alienações é presumido, sendo irrelevante o custo contábil.**

Com relação à alegação da ocorrência de **duplo ônus** por ocasião da venda dos imóveis recebidos em pagamento não decorre do entendimento da autoridade administrativa, mas da opção feita pela recorrente de **tributar seus resultados com base no lucro presumido**, sujeitando-se, em decorrência, à legislação aplicável a esse regime de apuração (o que também atinge as operações efetuidas pelas sociedades em conta de participação da qual **a recorrente é sócia ostensiva por força do art. 149 do RIR/99, que**

Processo nº 11080.004659/2006-11
Acórdão nº 1302-003.007

S1-C3T2
Fl. 19

determina que na apuração dos resultados e tributação dos lucros devem ser observadas as mesmas normas aplicadas às pessoas jurídicas em geral).

De todo modo, o que deve prevalecer, neste caso, é o fato de que a empresa optou pelo regime de apuração tributária, com base no lucro presumido e que sendo assim todo o valor das permutas devem ser o valor todo oferecido à tributação. Sendo assim, nem há que se falar na aplicação da IN nº 107 - que trata de lucro real.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil