



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.004659/2006-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.898 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente MELNICK CONSTRUCOES E INCORPORACOES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Se a irresignação do Recorrente deixa de atacar um dos fundamentos do acórdão recorrido que, por si só, já seria suficiente para manter a decisão, não se conhece do Recurso Especial.

RECURSO ESPECIAL. CONTEXTOS FÁTICOS DISTINTOS. NÃO CONHECIMENTO.

Constatado que os contextos fáticos enfrentados nos acórdãos recorrido e paradigma são distintos, não há que se falar em dissídio jurisprudencial apto a ensejar o conhecimento do Recurso Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e de Cofins cujo Relatório de Ação Fiscal de fls. 71-126, após início de procedimento fiscal mediante busca e apreensão de documentos expedido pelo Juízo da 3ª Vara Federal Criminal em Porto Alegre/RS.

A Fiscalizou imputou ao Contribuinte as seguintes infrações:

- Não computou na base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL as receitas auferidas quando do recebimento de imóveis em pagamento de outras unidades imobiliárias vendidas;
- Não computou na base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL as receitas auferidas nas operações de dação área construída em pagamento pela aquisição de terrenos para a construção de empreendimentos imobiliários;
- Não adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores de despesas de variação cambial, tendo em vista a opção de sua tributação quando da liquidação da operação;
- Não comprovação de custos construtivos contabilizados;
- Aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro presumido sobre receitas de variação monetária;
- Falta de recolhimento e/ou declaração em DCTF de valores de IRPJ apurados pelo próprio contribuinte e seus livros e demonstrativos.

Inconformado, o Contribuinte apresentou impugnação que foi julgada improcedente pelo colegiado de primeira instância.

Intimado dessa decisão, o Sujeito Passivo manejou o competente Recurso Voluntário, e, em seguida, apresentou pedido de desistência parcial.

Os autos foram encaminhados ao CARF e foram proferidas duas Resoluções com vistas a esclarecer a matéria, e conseqüentemente o crédito tributário, que ainda restaria em litígio.

Após o cumprimento das diligências, analisando o Recurso Voluntário interposto, por meio do Acórdão nº 1302-003.007 (15/08/2018) o colegiado *a quo* negou-lhe provimento, tendo essa decisão ementa e dispositivo assim redigidos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. VENDA DE IMÓVEIS. IN SRF nº. 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.

Assim consta no relatório do aresto recorrido:

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 n.º. 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 n.º. 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 n.º. 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 n.º. 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 n.º. 3000, de 1999 (RIR/99) e a IN SRF n.º. 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 manejado, refuta as conclusões da decisão de primeira instância, requerendo o cancelamento da exigência em relação à matéria.

Peço vênia para transcrever os principais fundamentos do voto condutor do aresto recorrido:

Instrução Normativa SRF nº. 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 nº 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 nº 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, comprometendo-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 n.º 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;

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;

[...]

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 efetuadas pelas sociedades em conta de participação da qual **a recorrente 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**).

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.

Intimado dessa decisão, o Contribuinte interpôs o Recurso Especial de fls. 2230-2244 que foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 2272-2276, cujos principais trechos pede-se vênia para reproduzir a seguir:

Tendo a Recorrente sido cientificada do acórdão recorrido em 18/10/2018 e apresentado o recurso especial em 31/10/2018, verifica-se que é tempestiva a sua interposição.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria **tributação dos valores correspondentes aos imóveis recebidos como parte do pagamento na venda de unidades imobiliárias**, sendo indicado o acórdão paradigma a seguir:

Acórdão nº 3803-002.182 (1ª Turma Especial da 3ª Seção do CARF), com inteiro teor anexado ao recurso e ementa a seguir reproduzida:

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003.

BENEFÍCIOS FISCAIS. PERMUTA DE IMÓVEIS.

A receita bruta pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido, que tenha adotado o regime de caixa corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda da unidade Imobiliária.

A fim de melhor demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, a Recorrente contrapõe os seguintes excertos dos votos condutores do recorrido e do paradigma:

Acórdão recorrido

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 efetuadas pelas sociedades em conta de participação da qual a recorrente 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).

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.

Acórdão Paradigma

Mesmo em vista das disposições acima, a Fiscalização fez incidir o PIS sobre os valores dos imóveis recebidos como parcelas de pagamentos nos meses dos recebimentos dos imóveis pela alienante por atribuir a este fato jurídico a configuração de receita - e nova incidência sobre estes imóveis quando da sua alienação posterior.

Vejo que esta linha de ação conduzida pela Auditoria Fiscal subverte com nitidez o conceito de regime de caixa, fere os expressos dispositivos legais supra transcritos e que regulam a matéria, e imprime sobre a contribuinte um excesso de exação decerto, por vezes, não suportável para a capacidade contributiva gerada por este particular meandro - que é próprio e pertinente - das transações imobiliárias.

Destaco que foram consignados no auto de infração a Lei Complementar 7/702, arts. 1º e 3º; Decreto 4.524/023, arts. 2º, II e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51. No Relatório de Ação Fiscal citados os arts. 412 e 413 e genericamente a IN 84/79, 23/83 e 67/88.

Nenhum dos dispositivos elencados pela Auditoria definem ou conceituam a forma de extinção obrigacional consubstanciada na entrega do imóvel substituindo parcela do pagamento como receita, ou fixam o momento da assinatura do Contrato como sendo o ato que consuma o fato gerador da contribuição, de sorte a que a combinação

das disposições legais substanciassem a norma de incidência capaz de capturar o fato jurídico ora controvertido.

Quer-me parecer que é dispensável registrar que no Regime de Caixa, as receitas são reconhecidas e registradas na data da entrada de recursos, vale dizer, recebimento de numerários. No caso, nas transações operadas com inserção da dação em pagamento, a entrada dos recursos correspondentes fizeram-se uma a uma posteriormente, quando então, e somente, sofreria a incidência e não dupla ou multiplamente: uma incidência por ocasião da entrada do imóvel, uma segunda incidência quando de sua venda, se em espécie, e uma terceira, ainda, se, acaso, este último recebesse outro imóvel de menor valor como parte do pagamento.

Carece de amparo legal a consideração da Fiscalização, corroborada pela decisão recorrida, de que a permuta transmute-se em duas operações de compra e venda. Bem assim, de que a dação em pagamento seja uma das formas da expressão "valores recebidos a qualquer título", constante do art. 85, § 3º da IN SRF nº 247/20024, como aduziu a decisão recorrida, para que configure receita tributável pelo regime de caixa no momento da tradição do bem.

Cabe registrar, ainda, que o Ato Declaratório SRF nº 18, de 28 de dezembro de 2005, é entendimento que deveria aplicar-se ao lançamento ocorrido em 2004, dado a retroatividade pertinente ao seu caráter interpretativo, verbis:

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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 30 da Lei nº 8.981, de 30 de janeiro de 1995, não se aplicando, para fins tributários, as disposições contidas na NBC T 10.5 Entidades Imobiliárias, aprovadas pela Resolução nº 936, de 16 de maio de 2003, do Conselho Federal de Contabilidade

A NBC T 10.55 preconiza o reconhecimento mensal das receitas, custos e despesas, respeitando os Princípios da Oportunidade e da Competência, bem como o reconhecimento das receitas no momento da assinatura do título translativo, em se ratando de direitos reais sobre imóveis.

Qualquer mudança de entendimento, só pode de ter efeito prospectivo, a teor do art. 146 do CTN.

Desse modo a Delegacia de origem deve excluir do lançamento os valores dupla ou multiplamente lançados em decorrência de ter considerado o momento da tradição dos imóveis recebidos como parte dos pagamentos na aquisição de imóvel à Recorrente, como receita tributável pelo regime de caixa.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos ora contrapostos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No acórdão recorrido, restou consignado que, na tributação com base no lucro presumido, os valores referentes aos imóveis recebidos como parte do pagamento na venda de unidades imobiliárias, pelo contribuinte, devem ser oferecidos à tributação.

Por sua vez, no paradigma, entendeu-se que, no caso de empresa optante pelo lucro presumido, a receita na venda de imóveis somente é auferida com o efetivo recebimento de numerário, tendo em vista que o regime de caixa, próprio da apuração com base lucro presumido, impede que se tribute o mero recebimento de imóveis em dação em pagamento.

No mérito, a Recorrente reafirma os termos de sua Impugnação e de seu Recurso Voluntário.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 23/04/2019 (fl. 2277) e apresentou tempestivamente Contrarrazões de fls. 2278-2285 em 03/05/2019, requerendo, preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial em razão de exigência tratar de IRPJ e de CSLL, enquanto que o paradigma cuidava da exigência de PIS e de Cofins. No mérito, requer a confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Em suas Contrarrazões, a PGFN questiona o conhecimento do Apelo Especial do Contribuinte.

Pois bem, entendo que não procede o argumento da Fazenda Nacional de que já seria suficiente para não configuração de divergência jurisprudencial o fato de o acórdão recorrido tratar de exigências de IRPJ e de CSLL, enquanto o paradigma colacionado (Acórdão nº 3803-002.182) referir-se a exigências de PIS e Cofins.

Em primeiro lugar, porque, no máximo, tal argumento serviria tão somente para o não conhecimento do Recurso em relação ao IRPJ e à CSLL, uma vez que os presentes autos também encampam exigências de PIS e Cofins, inclusive quanto ao litígio remanescente após a desistência parcial já consignada e detalhada pelo Contribuinte às fls. 2141-2145.

Por outro lado, embora o paradigma em questão trate, em realidade, apenas de exigência de PIS, conforme se extrai de seu relatório e voto condutor, tratava-se da discussão sobre a quantificação de receitas, envolvendo operações de permuta e dação em pagamento em operações imobiliárias, para contribuintes optantes pelo lucro presumido. Confira-se:

Relatório

[...]

O processo é constituído pelo auto de infração em que é exigida a Contribuição para o PIS, fls. 4/16, recolhido a menor sobre receitas contabilizadas, fls. 17/21, nos anos-calendário 2001/2002, e no primeiro semestre de 2003, por ter a contribuinte deixado de recolher ou declarar PIS sobre receitas de vendas de imóveis e financeiras, fls. 24/76 e 78.

A contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido, nos períodos correspondentes à autuação.

[...]

Em sua impugnação, fls. 429/442, a interessada argumentou:

[...]

fatos geradores ocorridos em 2003:

- a) a apuração do lucro pelo regime de caixa - faculdade que a impugnante teria por haver optado pelo lucro presumido e por ser empresa que explora atividades imobiliárias não foi considerada pela fiscalização;
- b) não poderiam ser exigidos impostos sobre quaisquer números que não correspondessem a recebimentos de valores definidos pela ciência contábil e pela legislação fiscal conforme escriturados no livro caixa;
- c) os imóveis recebidos em permuta não podem ser incluídos na base tributária, pois não seriam passíveis de contabilização no livro caixa. Muitos deles estariam ainda contabilizados nos estoques (a classificação contábil de imóveis para revenda é na conta de estoque, jamais se cogitando de se escriturar na conta caixa);

[...]

Voto

[...]

Mesmo em vista das disposições acima, a Fiscalização fez incidir o PIS sobre os valores dos imóveis recebidos como parcelas de pagamentos nos meses dos recebimentos dos imóveis pela alienante por atribuir a este fato jurídico a configuração de receita – e nova incidência sobre estes imóveis quando da sua alienação posterior.

Vejo que esta linha de ação conduzida pela Auditoria Fiscal subverte com nitidez o conceito de regime de caixa, fere os expressos dispositivos legais supra transcritos e que regulam a matéria, e imprime sobre a contribuinte um excesso de exação decerto, por vezes, não suportável para a capacidade contributiva gerada por este particular meandro – que é próprio e pertinente – das transações imobiliárias.

[...]

Nenhum dos dispositivos elencados pela Auditoria definem ou conceituam a forma de extinção obrigacional consubstanciada na entrega do imóvel substituindo parcela do pagamento como receita, ou fixam o momento da assinatura do Contrato como sendo o ato que consuma o fato gerador da contribuição, de sorte a que a combinação das

disposições legais substanciassem a norma de incidência capaz de capturar o fato jurídico ora controvertido.

Quer-me parecer que é dispensável registrar que no **Regime de Caixa**, as receitas são reconhecidas e registradas na data da entrada de recursos, vale dizer, recebimento de numerários. No caso, nas transações operadas com inserção da dação em pagamento, a entrada dos recursos correspondentes fizeram-se uma a uma posteriormente, quando então, e somente, sofreria a incidência e não dupla ou multiplamente: uma incidência por ocasião da entrada do imóvel, uma segunda incidência quando de sua venda, se em espécie, e uma terceira, ainda, se, acaso, este último recebesse outro imóvel de menor valor como parte do pagamento.

Carece de amparo legal a consideração da Fiscalização, corroborada pela decisão recorrida, de que a permuta transmute-se em duas operações de compra e venda. Bem assim, de que a dação em pagamento seja uma das formas da expressão “*valores recebidos a qualquer título*”, constante do art. 85, § 3º da IN SRF nº 247/20024, como aduziu a decisão recorrida, para que configure receita tributável pelo regime de caixa no momento da tradição do bem.

[...] [destaques do próprio paradigma]

Desse modo, pela argumentação contida no voto condutor do referido paradigma, e no contexto em que foi realizado o lançamento (lucro presumido), o que interessaria para fins de divergência jurisprudencial seriam as interpretações dadas nos acórdãos paragonados para o conceito de receita bruta (inclusão ou não dos imóveis recebidos em permuta ou dação de pagamento), uma vez que, uma definido esse conceito, ambos seriam utilizados para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quanto do PIS e Cofins no regime cumulativo (“faturamento”).

Assim sendo, o argumento da PGFN, de fato, não pode prevalecer.

Contudo, por outras razões, entendo que o Apelo do Contribuinte não pode ser admitido em razão das peculiaridades fáticas e jurídicas contidas no acórdão recorrido e não enfrentadas no aresto paradigma colacionado pelo Recorrente.

Enquanto no acórdão paradigma entendeu-se que todas os fatos referentes às operações analisadas naqueles autos caracterizariam permuta, no acórdão recorrido, diante de circunstâncias fáticas significativamente distintas, concluiu-se não se tratar de operações de permuta. Confira-se:

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 efetuadas pelas sociedades em conta de participação da qual a recorrente 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).

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.

Vê assim, que o acórdão recorrido, além de afirmar que a IN SRF 107/88 não era aplicável aos contribuintes optantes pela tributação com base no lucro presumido, trouxe outro fundamento autônomo, qual seja, a não caracterização de permuta no caso concreto, o que também afastaria a aplicação da referida instrução normativa. Nesse sentido, não seriam classificadas como permuta as operações de: a) a 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; b) 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; e c) 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, hipótese em que a construtora adquire a propriedade de uma fração do terreno, e em pagamento, promete entregar área construída sobre a fração ideal do terreno que permaneceu com o vendedor.

No acórdão paradigma, por outro lado, essa discussão inexiste, uma vez que o entendimento ali firmado parte do pressuposto que as operações realizadas seriam todas enquadradas como permuta.

Desse modo, o Recurso Especial do Contribuinte acabou por não atacar esse fundamento autônomo do acórdão recorrido, o que, por si só, já é suficiente para não caracterizar a divergência e implicar o não conhecimento do Apelo.

Mas há ainda mais uma razão para a não admissão do Recurso.

Explico. Poder-se-ia afirmar que, no acórdão paradigma, além de uma única citação acerca da aplicabilidade da IN SRF nº 107/88 - no relatório, ao se transcrever os fundamentos da decisão de primeira instância -, o voto condutor desse precedente não chega a citar a discussão sobre a possibilidade de aplicação dessa norma complementar aos optantes pelo lucro presumido, embora afirme, que o conceito de receita bruta, não englobaria os imóveis recebidos no bojo da transação imobiliária, o que, ao menos em uma primeira análise, poderia caracterizar a divergência com o acórdão recorrido, conforme decidido, por exemplo, nos Acórdãos nº 9101-004.363 e nº 9101-003.464, ambos julgados na sessão de 10/09/2019¹.

Por outro lado, o acórdão paradigma analisa a legislação tributária sob o a premissa de que o contribuinte autuado apuraria seus tributos com base no regime de caixa, o que não ocorre no acórdão recorrido.

Com efeito, nos presentes autos, em que pese constar no relatório fiscal² do acórdão recorrido como se daria a tributação com base no regime de caixa para optantes pelo lucro presumido³, tal citação se deu em termos teóricos, pois em nenhum momento foi indicado que o contribuinte apuraria seus tributos com base no regime de caixa⁴, e tampouco tal argumentação foi utilizada nas razões de decidir do acórdão recorrido e mesmo do Recurso Especial.

Se fosse o caso, deveria o Contribuinte ter oposto embargos de declaração para que tal discussão viesse à tona no colegiado recorrido.

Não o fazendo, o contexto em que o acórdão recorrido foi decidido baseou-se em apuração dos tributos com base no regime de competência (regra geral). E, nesse aspecto, aplicando-se a tese de aderência, não se pode afirmar que o colegiado que proferiu o acórdão paradigma reformaria o acórdão recorrido, uma vez que toda a argumentação no voto condutor do paradigma se deu levando-se em consideração apuração dos tributos com base no regime de caixa.

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella e Adriana Gomes Rêgo.

² Subitem 5.2, fl. 76.

³ Tal menção se deu no item 5 do Relatório de Ação Fiscal que analisa a "Legislação Tributária Aplicável à Atividade de Compra, Venda, Incorporação e Construção de Imóveis" - fl. 76 e seguintes.

⁴ Compulsando os autos, constatei que nas DIPJs referentes aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004, o contribuinte possuía escrituração contábil em relação aos dois primeiros anos (respectivamente às fl. 1632 e 1.664) e escriturou Livro Caixa em 2004 (fl. 1700), embora não haja qualquer menção noa autos que, sequer nesse último período, houve a apuração de tributos federais com base no regime de caixa, uma vez que, a IN SRF nº 104/1998 exige procedimentos específicos, no próprio Livro Caixa, para que a tributação possa ser realizada com base no regime de caixa.

Nesse contexto, não há que se falar, propriamente dito, de ausência de prequestionamento, mas de circunstâncias fáticas distintas enfrentadas nos acórdãos paragonados, razão suficiente para se afastar a existência de dissídio jurisprudencial no caso concreto.

Desse modo, o recurso não pode ser conhecido.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto