



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

Processo nº 11080.102817/2003-46
Recurso nº 171.015 Voluntário
Acórdão nº 1802-00.769 – 2ª Turma Especial
Sessão de 25/02/2011
Matéria IRPJ
Recorrente MARINA PARK EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida 1ª Turma da DRJ/PORTO ALEGRE/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano calendário: 2003

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. RECEITA BRUTA. DAÇÃO EM PAGAMENTO/PERMUTA OU TROCA DE IMÓVEIS.

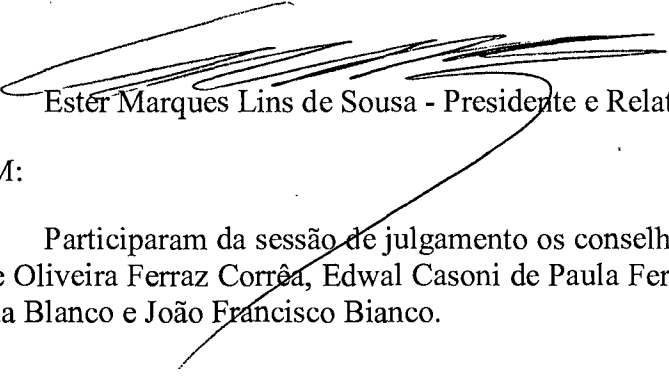
Para fins do disposto no artigo do 224 do RIR/99, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, tributadas com base no lucro presumido deverão considerar como receita bruta o montante recebido, **a qualquer título**, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

No regime do lucro presumido tributa-se a receita bruta sem dedução de custos e despesas. Não é possível à empresa optante pelo lucro presumido adotar procedimento com as vantagens a que teria direito pelo lucro real, mesclando os regimes de apuração.

A sistemática do lucro presumido tem como base uma presunção de lucro, calculada pela aplicação de um percentual sobre a receita. Assim, deve-se entender que a receita bruta a ser considerada para fins de tributação com base no lucro presumido é a **soma** do preço do imóvel recebido a qualquer título (dinheiro, cheque, dação em pagamento, permuta ou troca de imóveis etc) com o eventual valor em dinheiro recebido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros André Almeida Blanco e João Francisco Bianco. O Conselheiro João Francisco Bianco apresenta declaração de voto.


Ester Marques Lins de Sousa - Presidente e Relatora.

EDITADO EM:

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior, Nelsó Kichel, André Almeida Blanco e João Francisco Bianco.

Relatório

Por economia processual e bem descrever a lide adoto o relatório da decisão recorrida (fls.608/609) que a seguir transcrevo:

O processo contém peças referentes ao lançamento de ofício de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), cuja exigência correspondia, na época da lavratura, a R\$ 171.248,29, incluindo os consectários legais (fls. 5/14).

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

A fiscalização identificou as seguintes infrações tributárias: em 2001 e 2002, houve recolhimento a menor de tributo sobre receitas contabilizadas (fls. 17/20 e 22) e as receitas financeiras foram considerados como receitas de vendas na base de cálculo do tributo, o que importa aplicação indevida do percentual de presunção do lucro (8%), quando a legislação determina tributação pela totalidade (fls. 24/27); no primeiro semestre de 2003, a autuada teria deixado de recolher ou declarar IRPJ sobre receitas de vendas e financeiras (fls.28/80 e 83).

O procedimento fiscal iniciou-se em 11/3/2003 (fls. 120/121), não apresentando solução de continuidade (fls. 135/166) até a intimação do auto de infração à interessada (fl. 5).

Nesse ínterim, em 28/11/03, a contribuinte apresentou declaração ao Parcelamento Especial (Paes), contemplando valores devidos em 2001 e 2002 (fls. 529/540). A impugnação foi apresentada tempestivamente em 10/2/04 (fls. 514/527).

A impugnação pode ser assim resumida:

1. fatos geradores relativos a 2001 e 2002;

1.1 - não há urna impugnação expressa; a contribuinte consigna apenas serem devidos os juros Selic após a adesão e confissão dos valores no Paes, em 29/7/03 (fl. 607);

2. fatos geradores ocorridos em 2003: - 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;

- não poderiam ser exigidos impostos sobre quaisquer números que não correspondessem a recebimentos de valores definidos pela ciência contábil e pela legislação fiscal como compreendidos e objetos de escrituração no livro caixa;

- 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);

- os enquadramentos legais utilizados pelo fisco para sustentar a autuação não têm conexão com a pretendida exigência ou com o critério adotado pelo fisco.

A contribuinte pede o cancelamento parcial do auto de infração. Apresenta diversos casos em que a fiscalização arbitrou valores de imóveis recebidos em permuta como valores efetivamente recebidos e elabora planilhas com o propósito de evidenciar impropriedades na autuação (fls. 579/580).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/Porto Alegre/RS) julgou procedente em parte o lançamento, mantendo integralmente os valores lançados, salvo quanto à incidência da Selic sobre os tributos confessados no Paes a partir de agosto de 2003, conforme decisão proferida mediante o venerando Acórdão nº 10-17.215 de 25 de setembro de 2008 (fls.608/611), cientificado ao interessado em 21/10/2008 (fl.615).

A empresa interpôs recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, em 14/11/2008, fls.616/644.

As razões da recorrente na peça recursal são, no essencial, as mesmas apontadas na sua impugnação acima transcritas.

A Recorrente atacando veementemente a decisão recorrida insiste na tese de que apurou o lucro presumido segundo o REGIME DE CAIXA conforme lhe faculta a legislação aplicável, ou seja, igual a todas as empresas que optam por tal regime.

Aduz que todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) foram calculados a partir da receita efetivamente recebida nas operações de venda de imóveis que envolvem permuta com outros imóveis.

A recorrente afirma às fls.620 a 621 que o contexto operacional das empresas que exploram atividades imobiliárias, em relação às quais desde 1977, através do DL-1.598/77, em seu artigo 29, convertido no artigo 413 do RIR/99, aplica-se o REGIME DE CAIXA (receita da venda efetivamente recebida) na apuração de seus resultados, inclusive no arbitramento do lucro.

Diz também que faz parte do mesmo contexto operacional a viabilização das vendas sob condição de permuta com imóvel de menor valor e é sob essa condição que as operações de vendas se concretizam, daí a razão de ser instituído tratamento fiscal próprio para tais operações, através da Instrução Normativa nº 107/88, aplicável exclusivamente às empresas tributadas pelo regime do lucro real, o que não é o caso da Recorrente (sic). E que, o

tratamento tributário permitido através daquele ato, cumulado com a admissibilidade de se deduzir o custo orçado na apuração do resultado, tinham e tem o efeito de compatibilizar o recolhimento dos tributos com a capacidade financeira/contributiva das empresas do ramo imobiliário.

Conclui que, para as empresas submetidas ao regime do lucro real o resultado (lucro bruto) sempre será diferença entre o valor da venda e o respectivo custo do imóvel, sendo que para o imóvel recebido em permuta, ou mesmo em dação de pagamento, o resultado também corresponderá ao valor da venda desse imóvel deduzido do respectivo custo, de tal forma que não se materializa multiplicidade de incidência (sic). Além disso, as empresas imobiliárias também tinham tratamento diferenciado, antes mesmo da edição da IN/SRF 107/98, em relação ao arbitramento de seus lucros, segundo disposto no art.534 do RIR/99.

A recorrente alega que tanto no regime do lucro real, como no regime do lucro arbitrado, está preservada a dedução do custo do imóvel, construído ou adquirido mediante permuta ou qualquer outra forma, além de resguardar também o REGIME DE CAIXA para a receita, eis que o texto diz receita recebida. Afirma que em nenhum desses regimes (real ou arbitrado) ocorre a incidência múltipla na determinação do lucro do contribuinte.

A recorrente verbera que, no procedimento fiscal a incidência múltipla está perfeitamente comprovada na impugnação e mais objetivamente no demonstrativo de fls. 579. E mais absurdo ainda, na medida fiscal está praticado o REGIME DE COMPETÊNCIA para apuração do lucro presumido, sem qualquer simetria com a proporcionalidade e a capacidade financeira da Recorrente, com inaceitável superposição de exigência de tributos (incidências múltiplas), prática de adoção vedada ao Fisco até mesmo nas hipóteses de ARBITRAMENTO do lucro em empresas de atividades imobiliárias.

A recorrente alega que o regime praticado pelo Fisco, com incidências múltiplas, sem dedução do custo (admitido até mesmo no regime de arbitramento) e sem limitar a receita ao valor efetivamente recebido (também admitido no regime de arbitramento) transforma-o em regime "SEM NOME", não previsto em lei ou em qualquer outro ato, de tal forma que converte-o extremamente mais oneroso em paralelo com o LUCRO ARBITRADO.

A recorrente tratando do art. 1º da IN 104/98 (fls.609-verso e 610) diz que o Relator não sublinhou o disposto no inciso II daquele artigo, o qual trata do registro, no livro Caixa, de cada recebimento, obviamente, em dinheiro ou equivalente (cartão de crédito, cheque, etc.) e, sublinhou parcialmente o disposto no § 3º daquele artigo, para destacar valores recebidos a qualquer título e o fez com o propósito de convencer a si e seus colegas que valores recebidos é o mesmo que imóveis recebidos.

A recorrente elenca como exemplo do procedimento adotado às fls os seguintes fatos:

1.8.1 - O imóvel foi vendido em 02/03/2003 por R\$ 250.000,00, sendo R\$ 120.000,00 mediante permuta com o Ap. 601, box 09 do Ed Residencial Verjama, e R\$ 130.000,00 em dinheiro.

1.8.2 - Na forma facultada pelo REGIME DE CAIXA, a, Recorrente apurou e recolheu todos os tributos (IREI, CSLL, PIS e COFINS) , sobre a receita efetivamente recebida no valor de R\$ 130.000,00.

1.8.3 - Valendo-se do "seu" regime, o Fisco autuou a Recorrente sobre o valor integral, ou seja, R\$ 250.000,00.

1.8.4 - No mesmo mês (13/03/2003) a Recorrente vendeu o Ap.601 do Ed. Residencial Verjama pelo valor de R\$ 110.000,00, recebendo em permuta o ap. 503 do mesmo edifício (R\$ 60.000,00) e a garagem do Conjunto de Garagens do Ed. Tupinambá (R\$ 10.000,00) e mais R\$ 40.000,00 em dinheiro em duas parcelas de R\$ 20.000,00 para pagamento nos meses de abril e maio de 2003.

1.8.5 - A Recorrente, segundo o REGIME DE CAIXA, recolheu todos os tributos sobre o valor da receita efetivamente recebida, sendo R\$ 20.000,00 em abril/2003 e R\$ 20.000,00 em maio/2003.

1.8.6 - Conforme exposto no demonstrativo de fls. 579 e no Auto de Infração, o Fisco adotou como base para autuação, os seguintes valores de receita:

Em março de 2003 (imóvel) R\$ 70.000,00

Em abril de 2003 (dinheiro) R\$ 20.000,00

Em maio de 2003 (dinheiro) R\$ 20.000,00

SOMA R\$ 110.000,00

1.8.7 - Em 23/08/2003 a Recorrente vendeu o Ap. 503 do Ed.Verjama, recebido na permuta, conforme indica os documentos anexos nºs "03 e 04", sendo que o valor da receita recebida no mesmo mês de agosto/2003 foi contabilizada e submetida à tributação pelo lucro presumido (docs. anexos nºs "05 e 06").

1.8.8 - Todos os valores recebidos pela Recorrente (em permuta e em dinheiro) referem-se à venda do Ap. 404, boxes 22 e 63 do Ed.Residencial Marina Park, de sua construção, o qual foi vendido por R\$ 250.000,00, sendo este o valor econômico da operação.

1.8.9 - Todavia, illogicamente, para dizer o menos, e considerando ainda o valor da venda do ap. 503 do Ed. Residencial Verjama, o Fisco autuou a Recorrente e interpretou como receita recebida, ou seja, valor que na sua concepção teria sido incorporado ao patrimônio da Recorrente (imagine !!!), o montante de R\$ 410.000,00 (R\$ 250.000,00 + R\$ 110.000,00 + R\$ 50.000,00) sendo, segundo demonstrado a fls. 579, R\$ 320.000,00 (R\$ 250.000,00 + R\$ 70.000,00) para efeito de exigência dos tributos de março/2003; R\$ 20.000,00 para o mês de abril/2003; R\$ 20.000,00 no mês de maio de 2003 e mais R\$ 50.000,00 no mês de II agosto/2003, declarado pela Recorrente(docs. anexos nºs "05 e 06").

1.8.10- Afinal, onde está a lógica econômica que o Relator alega estar presente no procedimento fiscal? Qual o valor da receita decorrente da venda do ap. 404, boxes 22 e 63 do Ed.

Residencial Marina Park, construído pela Recorrente? Seria R\$ 410.000,00, segundo a versão do Fisco e do Relator, ou seria R\$ 250.000,00, conforme indica a operação de venda? 1.8.11- Veja-se que todos os valores recebidos referem-se ao ap.404 e boxes 22 e 63, vendido por R\$ 250.000,00. Logo, para efeito de se materializar o REGIME DE CAIXA (valor da receita recebida) esse é o valor máxima para cálculo dos tributos devidos. Todavia, na versão do Fisco, e na lógica (???) do Relator, o valor recebido teria sido R\$ 410.000,00.

A recorrente solicita que sejam verificados os demonstrativos fls.579 e 580 para analisar o procedimento fiscal, e afirma que a IN/SRF nº 107/88, que trata de custo orçado e outras normas, não foi utilizada pela Recorrente para apurar as receitas, custos, resultados e tributos recolhidos, eis que inaplicável às empresas que optam pelo lucro presumido.

Em outro tópico, no tocante aos trimestres de 2001 e 2002, a recorrente alega equívoco na elaboração do demonstrativo de fls. 611-Verso, ao consignar, na Coluna B - Receitas Financeiras Contabilizadas como Receitas de Vendas, o valor da própria receita, enquanto que o valor correto seria do tributo correspondente, daí resultando que as Diferenças apontadas na última coluna não refletem a realidade dos números constantes no Auto de Infração. Afirma que os valores corretos da Coluna B são aqueles elencados à fl.627.

Finalmente a Recorrente solicita acolhida do presente RECURSO, para que seja determinado o cancelamento do crédito tributário a que se reporta, observando-se que a parte não impugnada está submetida ao Parcelamento Especial - PAES - conforme precedentemente demonstrado.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and curves.

Voto

Conselheira Relatora, Ester Marques Lins de Sousa

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, dele conhecido.

No tocante aos trimestres de 2001 e 2002, observa-se que é parte não impugnada e está submetida ao Parcelamento Especial – PAES, porém, a recorrente alega equívoco na decisão recorrida na elaboração do demonstrativo de fl. 611-Verso, ao consignar, na Coluna B - Receitas Financeiras Contabilizadas como Receitas de Vendas, o valor da própria receita, enquanto que o valor correto seria do tributo correspondente, daí resultando que as Diferenças apontadas na última coluna não refletem a realidade dos números constantes no Auto de Infração.

A recorrente afirma que os valores corretos da Coluna B são aqueles elencados à fl.627 da peça recursal.

Na verdade, os valores relacionados à fl.627 estão compatíveis com o lançamento do IRPJ devido constante do auto de infração, fls.09 e 11, e que, de acordo com o despacho de fl.603, os débitos com período de apuração até 12/2002, foram transferidos para o processo nº 11012.000142/2007-39 (fl.01), para inclusão no Parcelamento Especial — PAES, considerando que a empresa apresentou a Declaração do PAES com os períodos de apuração, que constam no auto de Infração.

Assim, a autoridade administrativa deve observar o equívoco apontado pelo contribuinte.

Passa-se pois, a ser analisada a questão impugnada relativa ao ano calendário de 1993.

O litígio gira em torno de haver o contribuinte no ano calendário de 2003, apurado o lucro presumido reconhecendo para fins de tributação na venda dos imóveis apenas o valor recebido em dinheiro e não toda a receita recebida seja em dinheiro ou em bens (unidades imobiliárias).

O cotejo das receitas com vendas de imóveis consta do Relatório Fiscal (fls.91/107).

Toda a discussão consiste em saber qual a definição que se dá a “receitas recebidas” tendo-se como fato que a recorrente apurou o imposto de renda com base no lucro presumido adotando o regime de caixa.

A recorrente alega que as unidades imobiliárias recebidas decorrem da permuta de imóveis no ano calendário de 2003 e por haver adotado o regime de caixa somente será tributada a receita efetivamente recebida em dinheiro ou cheque.

De acordo com o artigo 227 do Decreto nº 3000/1999 que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/99), para fins de recolhimento do IRPJ por estimativa e apuração anual com

base lucro real anual, considera-se receita bruta nas atividades imobiliárias o montante efetivamente recebido em cada período de apuração, relativo às unidades imobiliárias vendidas, vejamos:

Art.227.As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único.O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único, Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Com a edição da Lei nº 9.718 de 27/12//1998 (arts. 14 e 17, II), a partir de 1º de janeiro de 1999, passou a ser permitido às pessoas jurídicas que exercem as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis optar pela tributação com base no lucro presumido.

Na mencionada modalidade de tributação, a base de cálculo do imposto de renda (e respectivo adicional), em cada trimestre, é determinada por essas empresas mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta auferida no respectivo período de apuração (Instrução Normativa SRF nº 93/1997, art. 3º, parágrafo 7º).

No conceito de **receita bruta para fins do lucro presumido**, compreende-se o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (RIR/1999, art. 224). Na receita bruta se inclui o ICMS e deverão ser excluídas: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI incidente sobre as vendas e do ICMS devido por substituição tributária (RIR/1999, art. 224, parágrafo único; IN SRF nº 93, de 1997, art. 36, § 3º).

A receita bruta era considerada pelo regime de competência, ou seja, quando a receita era auferida, independentemente da data de seu pagamento.

Porém, a partir da publicação da Instrução Normativa SRF 104/1998 (DOU 26.08.1998), passou-se a admitir o regime de caixa para a tributação da receita bruta. Ou seja, é admissível a tributação da receita bruta somente por ocasião do recebimento da mesma.

A tributação somente por ocasião do recebimento da receita está sujeita às seguintes condições:

1) emissão da nota fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço;

2) caso seja mantida escrituração somente do Livro Caixa, neste deverá ser indicada, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder a cada recebimento;

3) caso seja mantida escrituração contábil, os recebimentos das receitas deverão ser controlados em conta específica, na qual, em cada lançamento, deverá ser indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento;

A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, poderá adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços pelo regime de competência ou de caixa observando-se as exigências descritas na IN SRF nº 104, de 1998 que estabelece as normas para apuração do lucro presumido com base no regime de caixa.

Entendo que as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, poderão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Desse modo as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda ao adotar o regime de caixa de que trata a Instrução Normativa 104/98, deve considerar como recebimento do preço os valores recebidos, **a qualquer título**, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços, nos exatos termos do § 3º do art.1º da mencionada Instrução Normativa, *verbis*:

Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:

(...)

§ 3º Na hipótese deste artigo, 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.

No tocante aos institutos da dação em pagamento, permuta ou troca, a Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro), assim dispõe:

Sobre a troca ou permuta:

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I - salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II - é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante

Sobre a dação em pagamento:

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Como se vê a permuta ou troca se equipara a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente dessa operação sujeita à incidência do imposto de renda cuja base para o cálculo do lucro presumido é a totalidade das receitas recebidas pela pessoa jurídica (valor do bem recebido + dinheiro recebido).

Nessa toada, 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 da parcela complementar em dinheiro, sem contudo descaracterizar os atos negociais da compra e venda.

A dação em pagamento, é pois, o cumprimento da obrigação, pela aceitação, por parte do credor, de coisa dada pelo devedor em lugar de dinheiro.

Na dação em pagamento considera-se extinta a obrigação na medida em que o credor consente em receber do devedor uma unidade imobiliária como forma de pagamento pelo imóvel vendido.

Assim, no caso de empresa imobiliária tributada com base no lucro presumido, é possível concluir que o valor do bem recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas, seja por dação em pagamento ou à título de permuta deve ser considerado como receita bruta para fins do disposto no artigo 224 do RIR/99.

Não é possível ao sujeito passivo optante pelo lucro presumido adotar procedimento com as vantagens a que teria direito pelo lucro real, mesclando os regimes de apuração.

Vale esclarecer que os documentos de dação em pagamento devem ser registrados no Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 6.015/1973, arts.129, 9º, 167, I, 31) bem como a permuta deve constar de escritura pública.

Não constam dos autos documentos desse quilate, logo não há que se falar de permuta ou dação em pagamento e sim, troca de bens.

A Instrução Normativa SRF nº 107/1988 baixada antes da Lei nº 9.718 de 27/12/1998 que passou a permitir às pessoas jurídicas que exercem as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis optar pelo lucro presumido, **disciplina** a apuração de resultados, assim como a 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.

Conforme a mencionada instrução normativa, no sistema do lucro real tributa-se apenas o valor da torna, e, mesmo assim, a permuta que se beneficiar da torna pode deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber. No caso de permuta sem pagamento de torna a permutante não tem resultado a apurar, uma vez que deverá atribuir ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

A recorrente afirma que a IN/SRF nº 107/88, que trata de custo orçado e outras normas, não foi utilizada pela Recorrente para apurar as receitas, custos, resultados e tributos recolhidos, eis que inaplicável às empresas que optam pelo lucro presumido.

Nesse ponto tem razão a recorrente, pois, no regime do lucro presumido se tributa a receita bruta sem dedução de custos e despesas. A sistemática do **lucro presumido** é diferente da sistemática do **lucro real**, pois, tem como base uma presunção de lucro, calculada pela aplicação de um percentual sobre a receita. E, como é sabido, não se pode **mesclar os regimes de apuração**.

Assim, deve-se entender que a receita bruta a ser considerada para fins de tributação com base no lucro presumido é a soma do preço do imóvel recebido em permuta ou dação de pagamento com o eventual valor em dinheiro recebido.

Na linha desse entendimento, cita-se as Soluções de Consulta nº 142/2005 e nº 68/2009, proferidas pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, assim ementadas.

"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."

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 68, DE 20 DE OUTUBRO DE 2009 - 10ª REGIÃO FISCAL

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

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

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pela CSLL com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999; art. 3º da IN SRF nº 390, de 2004.

Com efeito, a empresa imobiliária adotando o regime de caixa, na apuração do lucro presumido deve tributar o valor **total** do negócio quando receber o imóvel dado em pagamento

+ o valor em dinheiro recebido por constituir receita bruta, as duas partes recebidas (o preço do imóvel recebido + o dinheiro recebido).

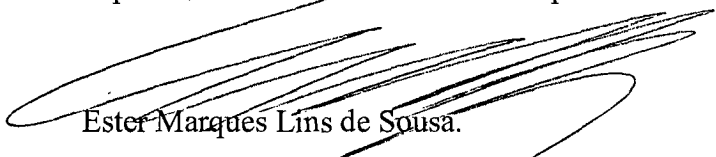
Nessa mesma linha é também a Solução de Consulta nº 238/04, proferida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal, assim ementada.

DAÇÃO EM PAGAMENTO – RECEITA BRUTA – O valor do bem veículo, unidade imobiliária usada recebido a título de dação em pagamento deve ser considerado como receita bruta para fins do disposto no artigo do 227 do RIR/99.

Portanto, considera-se receita bruta nas atividades imobiliárias o montante efetivamente recebido em cada período de apuração, relativo às unidades imobiliárias vendidas, observando que **o valor do bem**, unidade imobiliária, **recebido** a título de dação em pagamento, permuta ou troca - não importa o nome dado à operação de compra e venda - deve ser considerado como receita bruta desse período de apuração.

Assim, não se dá guarida aos argumentos e procedimento da recorrente que considerou como receita tributável apenas o valor recebido em dinheiro desconsiderando as receitas recebidas em bens (unidades imobiliárias).

Diante do exposto voto no sentido de **NEGAR** provimento ao recurso.



Ester Marques Lins de Sousa.

Declaração de Voto

Conselheiro João Francisco Bianco

Peço vênia à ilustre Conselheira Relatora para divergir de suas bem lançadas razões, pelos motivos que passo a expor.

Tratam os presentes autos de exigência de IRPJ sobre supostos lucros auferidos pela recorrente em virtude da realização de operações de permuta de bens imóveis. O que se discute aqui é a forma de apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido.

Considerando o exemplo dado pela própria recorrente, temos que um imóvel avaliado em R\$ 250.000,00 foi dado em permuta por outro imóvel avaliado em R\$ 120.000,00, com o recebimento de R\$ 130.000,00 em dinheiro a título de torna.

Sustenta a recorrente que a base de cálculo do IRPJ, no regime do lucro presumido, deve ser o valor de R\$ 130.000,00, que é o valor da torna. Já a decisão recorrida pretende que o valor da base de cálculo do IRPJ deve ser R\$ 250.000,00, correspondente ao valor total da operação.

A Conselheira Relatora acatou a linha de argumentação da DRJ e votou no sentido de que *“a receita bruta a ser considerada para fins de tributação com base no lucro presumido é a soma do preço do imóvel recebido em permuta com o eventual valor em dinheiro recebido”*. E acrescentou que esse entendimento era o mesmo sustentado na Solução de Consulta n. 68, da 10ª Região Fiscal, assim ementada:

“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”.

A meu ver, em que pese o respeito que merecem os que sustentam esse entendimento, o raciocínio não tem fundamento.

Com efeito, o artigo 518 do RIR/99 estabelece que a base de cálculo do lucro presumido será determinada a partir da receita bruta auferida no período de apuração. O artigo 519 prevê que o conceito de receita bruta é aquele dado pelo artigo 224. E o artigo 224 conceitua receita bruta das vendas e serviços como o produto da venda de bens nas operações de conta própria.

Ora, no caso de permuta de bens **sem torna**, não há receita bruta a ser reconhecida simplesmente porque não há preço fixado para a operação. Com efeito, na permuta sem torna há simples troca de bens, um pelo outro. A contraprestação pela transmissão do direito de propriedade ou de posse a alguém é exclusivamente a transmissão de outro direito de propriedade ou de posse. Não há, portanto, preço na permuta.

Confira-se o que sobre o assunto escreveu Pontes de Miranda, em seu Tratado de Direito Privado, Bookseller, volume 39, p. 489 e seguintes:

“Pela troca permuta-se coisa por coisa, ou posse por posse. Tudo que é suscetível de venda é permutável, tudo que é suscetível de propriedade ou posse também o é, exceto o dinheiro. A moeda corrente é que, funcionando, como funciona, no tráfico, é medida comum de valor e constitui preço, o que conceitualmente torna de compra e venda o contrato.

(...)

Se uma das prestações é dinheiro, há compra e venda e não troca.

(...)

Na permuta não há preço, no sentido próprio; porque um dos figurantes promete um bem, que não é dinheiro, e o outro figurante promete outro bem, que não é dinheiro”.

O texto acima transcrito é claro. Na permuta não há preço, há simples troca de coisa por coisa. Se houver preço, o contrato não é mais de permuta mas sim de compra e venda.

Confirmando esse entendimento, a Instrução Normativa SRF n. 107 de 1988 prevê expressamente que na permuta sem torna não há receita bruta a ser reconhecida. E o motivo para a adoção desse critério não pode ser outro: é porque não há preço nesse tipo de operação.

Confira-se o disposto no item 2.1.1 da referida instrução:

“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”.

Já se houver torna, a mesma instrução, nos itens 2.1.2 e 1.5, estabelecem que a permutante que a receber deverá computá-la como receita. O teor da instrução é claro. No caso de permuta com pagamento de torna, a permutante que a receber deverá *“computá-la como receita no ano-base ou período da operação”*.

Ora, parece evidente, diante do exposto, que na permuta com torna é somente o valor da torna que deve ser reconhecido como receita, ou seja, é o valor da torna que tem natureza de receita bruta de venda. Logo, a base de cálculo do lucro presumido (que corresponde à receita bruta de venda), no caso de operação de permuta, é composta exclusivamente pelo valor da torna recebida, exatamente como foi feito pela recorrente no caso dos autos.

Nem se alegue que a falta de comprovação de que as operações de permuta foram realizadas por escritura pública teria o condão de descaracterizar a sua natureza jurídica. A permuta, assim como a compra e venda, pode perfeitamente ser feita por instrumento particular irrevogável e irretratável, produzindo, no momento de sua assinatura, todos os efeitos fiscais dela decorrentes.



Não procede também o argumento de que a Instrução Normativa SRF n. 107 de 1988 seria específica para o lucro real, não sendo aplicável para as pessoas jurídicas submetidas ao regime do lucro presumido. Os conceitos acima expostos, e que foram fundamentados em respeitada doutrina civilista, são de natureza geral e aplicáveis a todas as pessoas jurídicas, independentemente do seu regime de tributação.

Mesmo porque, a ser correto o entendimento da decisão recorrida, em uma permuta sem torna, a pessoas jurídicas permutantes submetidas ao regime do lucro real não apurariam receita bruta passível de tributação. E realizando a mesma operação, as pessoas jurídicas permutantes submetidas ao regime do lucro presumido apurariam receita bruta e seriam tributadas.

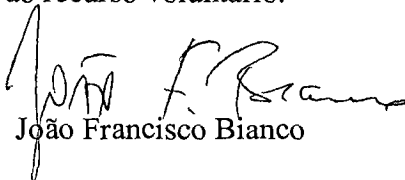
Como se vê, o resultado da interpretação sustentada pela DRJ é a tributação diferenciada de pessoas jurídicas com idênticas manifestações de capacidade contributiva, simplesmente porque submetidas a diferentes regimes de tributação. Não vejo sentido nisso. Parece-me evidente o desrespeito ao princípio da isonomia.

Igualmente o fato de o Código Civil prever, em seu artigo 533, que se aplicam à troca as disposições referentes à compra e venda, não justifica a conclusão da decisão recorrida. Confira-se o que escreveu Pontes de Miranda (obra citada, p. 491) sobre esse dispositivo:

“É falso que haja, no contrato de troca, dois contratos, “duas verdadeiras vendas”. Só há a prestação de A e a contraprestação de B, sem que uma delas seja dinheiro”.

Por fim, reconheço que, caso as operações praticadas fossem de dação em pagamento, minha conclusão seria diversa. Isso porque não se confundem a permuta e a dação em pagamento e os regimes fiscais aplicáveis a cada uma delas são completamente diversos. Mas segundo entendi, no caso dos autos é matéria incontroversa que a natureza jurídica dos negócios realizados é de permuta e não de dação em pagamento.

Diante de todo o exposto, mais uma vez pedindo vênia para discordar do entendimento sustentado pela ilustre Conselheira Relatora, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.


João Francisco Bianco