



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721536/2011-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.280 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrente BECKER CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. PAGAMENTOS NÃO CONTABILIZADOS.

Caracteriza omissão de receitas a falta de contabilização de pagamentos efetuados por meio de cheques emitidos pela pessoa jurídica, e devidamente compensados, cujos valores teriam, supostamente, ingressado no caixa da empresa, sem que se comprove a correspondência entre tais valores e a baixa das respectivas obrigações no Passivo, capaz de identificar as despesas efetuadas e de ilidir a presunção legal, ressaltando-se, ainda, ser desnecessário, para efeito de cálculo da receita omitida, desconsiderar o valor dos cheques questionados, proceder à recomposição do caixa e apurar eventuais saldos credores de caixa.

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS SEM TORNA. NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme art. 227 do RIR/99, a receita bruta das pessoas jurídicas dedicadas à atividade imobiliária, para fins de tributação no regime do lucro presumido, corresponde ao montante recebido em função das unidades imobiliárias vendidas. Permuta sem torna que não se confunde com operação de venda. Jurisprudência do STJ reconhecida pela PGFN no Despacho nº 167/2022.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL.

Caracterizam receitas omitidas os valores depositados em contas correntes mantidas junto a instituições financeiras, em relação aos quais a pessoa jurídica titular, regularmente intimada, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, destacando-se que os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes e que a presunção legal dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda correspondente aos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAIS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

Sendo possível identificar nos autos a atividade a que se refere a receita omitida, esta deve ser retirada do rol daquelas tributadas ao percentual mais elevado e adicionada às receitas correspondentes ao percentual da respectiva atividade.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS. POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

A inexatidão quanto ao período de escrituração de receita ou de reconhecimento de lucro constitui fundamento para lançamento de imposto quando dela resulta redução indevida do lucro real ou postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior àquele em que seria devido.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do SELIC está amparada em lei ordinária e não contraria disposições constitucionais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário: 1) por unanimidade, para excluir a tributação da omissão de receita de depósitos de origem não comprovada sem extratos bancários; 2) por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, excluir a tributação de omissão de receita sobre a permuta no valor de 246 mil, vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa (relator), Iágaro Jung Martins, Rafael Taranto Malheiros e Giovana Pereira de Paiva Leite, que mantinham esta tributação. Neste ponto designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso; vencido ainda o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que dava provimento em maior extensão para acolher o argumento de ocorrência.

(documento assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael

Taranto Malheiros, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Giovana Pereira de Paiva Leite (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão n.º 15-035.723 - 2ª Turma da DRJ/SDR, que afastou a preliminar de nulidade e, no mérito, considerou parcialmente procedente a impugnação, mantendo, em parte, os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 212.526,67 (duzentos e doze mil, quinhentos e vinte e seis reais e sessenta e sete centavos); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 90.773,03 (noventa mil, setecentos e setenta e três reais e três centavos); à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 36.622,04 (trinta e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e quatro centavos); e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no valor de R\$ 169.023,58 (cento e sessenta e nove mil, vinte e três reais e cinquenta e oito centavos), acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e de juros de mora. Peço a devida vênia para reproduzir o relatório constante da decisão da DRJ, que bem descreve os fatos e argumentos apresentados pelas partes (e-fls. 1880 e ss):

Trata o processo em questão de Autos de Infração, referentes ao ano-calendário de 2007, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, às fls. 1.489 a 1.498, no valor de R\$283.168,38 (duzentos e oitenta e três mil, cento e sessenta e oito reais e trinta e oito centavos); de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, às fls. 1.499 a 1.508, no valor de R\$45.657,82 (quarenta e cinco mil, seiscentos e cinquenta e sete reais e oitenta e dois centavos); de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, às fls. 1.509 a 1.518, no valor de R\$210.728,58 (duzentos e dez mil, setecentos e vinte e oito reais e cinquenta e oito centavos); e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 1.519 a 1.527, no valor de R\$202.299,48 (duzentos e dois mil, duzentos e noventa e nove reais e quarenta e oito centavos), acrescidos da multa de ofício, de 75%, e de juros de mora.

O Auto de Infração de IRPJ foi proveniente de:

1) omissão de receitas da atividade, uma vez que cheques compensados foram lançados a débitos de caixa, sem a devida contrapartida. Esses cheques serviram para efetuar pagamentos que não foram contabilizados, conforme admitiu a fiscalizada. Assim, ficou caracterizada a omissão de receitas, nos termos do art. 281, inciso II, do RIR/1999, consoante o item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal (TVF). A base de cálculo foi apurada com base no percentual de 32%, tendo em vista o critério descrito no item 5 do TVF. Os recebimentos em dinheiro e imóveis, nos contratos de venda e compra descritos no item 3.3 do TVF, foram tributados com base no percentual 8%, em face do descrito no item 5 do TVF. O enquadramento legal aponta os arts. 281 e 528 do RIR/1999.

2) depósitos bancários com origem não comprovada, conforme item 3.2 do TVF. Os valores lançados foram retirados da planilha anexa “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente”. O enquadramento legal aponta os arts. 25 e 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, e art. 528 do RIR/1999.

Os Auto de Infração relativos ao PIS, à COFINS e à CSLL decorreram desses mesmos fatos. O enquadramento legal do Auto de PIS aponta arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 07, de 1970; art. 24, §2º, da Lei n.º 9.249, de 1995; e arts. 2º, inciso I, alínea “a”, e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e 91 do Decreto n.º 4.524, de 2002. O enquadramento legal do Auto de COFINS aponta os arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 22, 51 e

91 do Decreto n.º 4.524, de 2002. No caso CSLL, o enquadramento legal aponta o art. 37 da Lei n.º 10.637, de 2002; e art. 22 da Lei n.º 10.684, de 2003.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.532 a 1.546, o Autuante declara, em síntese, que:

– a Contribuinte é uma empresa que tem por objeto social a locação, intermediação, construção e venda de imóveis, conforme a 8ª alteração e consolidação contratual e está cadastrada sob o CNAE 41.10-7-00 8630-5-03 – incorporação de empreendimentos imobiliários. No decorrer do ano-calendário de 2007, obteve suas receitas a partir de vendas de imóveis, nas quais atuou como incorporadora, e na administração de bens imóveis, conforme declaração de rendimentos e também a contabilidade apresentada (vide no Livro Razão as contas “3110103002 – Receita com venda de imóveis” e “3110104001 – Receita de administração de bens”);

– a presente ação fiscal decorreu da constatação de divergências entre os dados relativos à movimentação financeira da empresa, oriundos das DIMOF (Declaração de Informações sobre a Movimentação Financeira) fornecidas pelas instituições bancárias, e a receita bruta informada na DIPJ. As DIMOF mostram que a empresa movimentou, em 2007, valores da ordem de R\$8.264.105,00, enquanto a DIPJ informa uma receita bruta de R\$4.262.691,00, com uma diferença em torno de R\$4.000.000,00, que transitaram pelas contas correntes da empresa e cuja origem não se encontrava esclarecida. A empresa optou pelo lucro presumido, tendo oferecido à tributação receitas submetidas ao percentual de 8%, referente à venda de imóveis, e ao percentual de 32%, no tocante à administração de bens. As contas correntes são mantidas junto aos bancos Bradesco, Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal (CEF) (duas contas) e SICREDI, devidamente escrituradas em seus livros contábeis;

– intimada em 05/05/2011, através do Termo de Início de Procedimento de Fiscalização, a apresentar, entre outros elementos, os Livros Diário e Razão, extratos bancários, contrato social e alterações, etc, a empresa forneceu, em 11/05/2011, alguns dos elementos solicitados. Da análise dos livros contábeis e dos extratos bancários, a Fiscalização elaborou planilhas que integraram o Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 001, com ciência em 27/05/2011, mediante o qual foram solicitados esclarecimentos e documentos contábeis relativos a diversas operações realizadas. Relativamente aos contratos de venda e compra de imóveis, questionou-se o tratamento tributário dado aos recursos e aos imóveis recebidos como parcela do pagamento nos atos negociais praticados. Também foram questionados diversos lançamentos a débito da conta caixa de “cheques compensados”, conforme planilhas anexas ao termo de intimação. Em resposta datada de 22/06/2011, complementada em 02/08/2011, foram apresentados alguns documentos e esclarecimentos que, no entanto, não afastam a constatação de irregularidades detalhadas a seguir;

3.1 OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE PAGAMENTOS – mediante o TIF n.º 001 (item “a”), a Contribuinte foi questionada sobre um conjunto de cheques compensados, extraídos dos extratos bancários, lançados a débito da conta caixa, sem o devido lançamento a crédito nesta mesma conta. Foram elaboradas duas planilhas, anexas ao Termo, chamadas “Cheques Compensados Lançados a Débito de Caixa”, solicitando-se da Contribuinte que: 1) indicasse nos livros contábeis o lançamento a crédito da conta “Caixa” e os respectivos documentos de lastro de cada um dos valores listados e; 2) apresentasse os documentos contábeis que comprovassem a origem dos valores lançados a débito da conta “Caixa”;

– em resposta, a Contribuinte informou que os cheques compensados e debitados a “Caixa” referem-se a pagamentos efetuados pelo caixa, à medida das necessidades, não havendo como vinculá-los com algum tipo de despesa específica e que os documentos comprobatórios são os próprios cheques emitidos, uma vez que a origem é a própria conta bancária. Tal explicação não atende à solicitação, pois não foram indicados os lançamentos a crédito da conta “Caixa” dos cheques compensados e lançados a débito,

bem como não foram apresentados documentos que demonstrem os pagamentos efetuados. Logo, conclui-se que os pagamentos efetuados com estes cheques, listados nas duas planilhas “Cheques Compensados Lançados a Débito de Caixa”, não foram contabilizados, caracterizando omissão de receitas, conforme o inciso II do art. 281 do RIR/1999 (transcreve). Os valores foram totalizados mensalmente, utilizando-se o percentual de base de cálculo de 32%, em face do critério descrito no item 5 deste Termo. Apresenta tabela dos valores mensais lançados de ofício;

3.2 OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS EM CONTAS CORRENTES DE ORIGEM INCOMPROVADA

– consoante o item “b” do TIF n.º 001, solicitou-se a comprovação da origem dos ingressos nas contas bancárias mantidas pela Contribuinte. Listou-se em planilhas anexas os ingressos nas contas mantidas no Bradesco, Banco do Brasil, SICREDI, e em duas contas na CEF. Além dos documentos contábeis (contratos de compra e venda, de prestação de serviços, etc), foram solicitados documentos bancários capazes de vincular os documentos contábeis aos ingressos nas contas bancárias, bem como a indicação nos livros contábeis do oferecimento à tributação, nos casos em que o ingresso se constitui em receita auferida. Em seguida, analisamos as situações em que as justificativas apresentadas pela Contribuinte não foram aceitas para comprovar a origem dos ingressos, acarretando sua tributação como receitas omitidas, tendo em vista a presunção legal contida no art. 42 da Lei n.º 9.430 (transcreve);

3.2.1 INGRESSOS NÃO JUSTIFICADOS – CEF/AG 1877 CONTA 1850-0 – os valores que ingressaram na conta 1850-0, mantida na agência 1877 da CEF, cuja origem não foi comprovada, foram incluídos na planilha “Consolidação Mensal dos Ingressos CEF – Não Justificados”. Em relação a outros ingressos, a Contribuinte demonstrou parcialmente a sua tributação, mediante a apresentação de documentos contábeis e a indicação do lançamento como receita auferida e tributada;

– não foram aceitas as justificativas da Contribuinte sobre a vinculação desses ingressos, no total de R\$1.600.000,00, à venda do apartamento 501 do edifício Mirantes da Ilha, ao Sr. Jean Claude Charot, pelos seguintes motivos: a) em resposta ao TIF n.º 001, a Contribuinte apresentou o contrato de venda e compra do citado imóvel, datado de 19/04/2007, pretendendo vinculá-lo aos ingressos oriundos de transferências eletrônicas de depósito (TED), conforme tabela desses valores, extraídos da planilha elaborada pela Fiscalização; b) os livros contábeis mostram que a venda do imóvel, por R\$1.650.000,00 foi lançada a crédito da conta “2320101004 – Receitas Dif Mirantes da Ilha”, em 19/04/2007, tendo como contrapartida lançamento a débito na conta de Ativo “Jean Claude Charot – 501”, dentro do grupo “Direitos Reais a Curto Prazo”. Esse imóvel permanecia no Ativo até o Balanço Patrimonial de 31/12/2007. Assim, durante o ano de 2007, nenhum dos valores referentes às TED listadas foi apropriado como receita auferida e tributada, pois não transitaram pela conta “3110103002 – Receita com Venda de Imóveis”, conforme Livro Razão. Alega a Contribuinte que o referido imóvel foi oferecido à tributação em fevereiro de 2008, juntando como prova cópia de folha do Livro Razão de 2008; c) apesar de intimada, a Contribuinte não apresentou documentos oriundos da instituição financeira (CEF) que permitissem a vinculação do contrato firmado com o Sr. Jean Claude com o conjunto de ingressos listados, da mesma forma que a contabilização adotada também não permite tal vinculação entre os ingressos e a venda realizada. Todos os valores listados deveriam ter sido lançados a crédito da conta “3110103002 – Receita com Venda de Imóveis”, na data de cada ingresso, e a débito da conta “2320101004 – Receitas Dif Mirantes da Ilha”, fato que não ocorreu. Logo, tais ingressos não foram tributados. Como não tiveram sua origem comprovada, estão sendo tributados como receita omitida, conforme planilha “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente”;

3.2.2 INGRESSOS NÃO JUSTIFICADOS – CEF/AG 1078/CONTA 1850-6 – a Fiscalização verificou que a Contribuinte apresentou planilhas e diversos documentos (contratos de venda e compra, boletos bancários, etc), na resposta ao TIF n.º 001,

vinculando, individualmente ou parcialmente, ingressos tributados na conta “3110103002 – Receita com Venda de Imóveis”, durante o ano de 2007, conforme cópias dessa conta do Livro Razão. Assim, foram aceitas as justificativas trazidas, em relação aos ingressos que perfazem R\$612.990,10. Do total de R\$1.173.740,56, constante da planilha original elaborada pela Fiscalização, restou um total de R\$560.750,46 de ingressos não justificados. Esses valores foram levados às planilhas chamadas “Consolidação Mensal dos Ingressos CEF Ag 1078 Conta 1850-6 – Não Justificados”, efetuando-se o lançamento de ofício com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430, como receita omitida, sujeita ao percentual de 32%, conforme item 5 deste Termo. Esses valores foram transpostos para a planilha chamada “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente”;

3.2.3 INGRESSOS NÃO JUSTIFICADOS – BRADESCO/AG 348 CONTA 131412-2 – quanto aos ingressos nessa conta do Bradesco, a empresa apenas apresentou documentos relativos a dois lançamentos, que foram considerados justificados e excluídos da planilha anexa ao TIF nº 001, gerando a planilha “Consolidação Mensal dos Ingressos Bradesco – Não Justificados”. Assim, não foi justificado o total de R\$1.240.758,33, tributado como receita omitida, sendo utilizado o percentual de 32%, conforme item 5 deste Termo. Os valores desta planilha foram transpostos para a planilha “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente”;

3.2.4 INGRESSOS NÃO JUSTIFICADOS – BANCO DO BRASIL/AG 1808-2 CONTA 18008-4 – a Contribuinte demonstrou que os ingressos nominados “Cred Serv. Cambio” e “Rpag Origem Exterior” foram oferecidos à tributação na conta “3110103002 – Receita com Venda de Imóveis”, à medida de seu recebimento. Entretanto, no contrato “Promessa de Compra e Venda de Imóvel Mirantes da Ilha”, consta a venda de dois imóveis para a empresa Brasfumo del Paraguay S/A, no dia 26/12/2006 (apartamentos 401 e 1101, e suas garagens), não sendo possível saber, através da escrituração e dos documentos apresentados, qual dos dois imóveis está sendo quitado com os valores ingressados na conta corrente da empresa. No Livro Diário de 2006, em 15/12/2006, foi efetuado lançamento a débito de “Brasfumo del Paraguay S/A”, conta 11011318-8, a crédito de “Receitas Dif Mirantes da Ilha”, conta 2320101004, com o histórico “Vlr Contrato de Compra e Venda Brasfumo Del Paraguay S/A Ref Apto 401, 1101”, no valor de R\$3.420.000,00;

– no decorrer de 2007, a Contribuinte tributou os ingressos oriundos do exterior, provenientes da “Brasfumo del Paraguay S/A”, no total de R\$1.331.436,27, a débito de “Receitas Dif Mirantes da Ilha”, conta “2320101004 – Receitas Dif Mirantes da Ilha”, e a crédito de “3110103002 – Receita com Venda de Imóveis”, referente ao período de janeiro a dezembro de 2007, sendo que até 30/07/2007 foram tributados R\$854.664,629 (apts. 401 e 1101). Em 31/07/2007, a “Becker” firmou um novo contrato com a empresa paraguaia, para a venda do apt. 1302, entrando como arras no novo negócio o apt. 401, no valor de R\$1.500.000,00. Este ato negocial não foi registrado nos livros contábeis da empresa, que, quando consultada, disse que houve apenas a troca da unidade 401 para a 1302 e que os valores pagos até a data da troca foram transferidos para o apt. 1302, sendo efetuado novo contrato em 31/07/2007. A explicação dada não tem suporte na escrita contábil, pois o negócio efetuado em 31/07/2007 sequer foi registrado nos Livros Diário e Razão, embora o contrato apresentado comprove a realização da venda. Até 31/07/2007, a empresa recebeu e tributou pagamentos no valor de R\$854.664,62 (referentes a dois apartamentos), no entanto, somente o apt. 401, no novo contrato firmado, foi recebido por R\$1.500.000,00, a título de arras, ou seja, este valor não foi oferecido à tributação na escrita da Contribuinte, devendo ser tributado de ofício, utilizando-se o percentual de base de cálculo de 8%;

– os demais ingressos na conta mantida junto ao Banco do Brasil, no valor de R\$88.172,25, não foram justificados, vindo a compor a planilha “Consolidação Mensal dos Ingressos Banco do Brasil – Não Justificados”. Dessa forma, serão tributados de ofício, nos termos do art. 42 da Lei 9.430, como receita omitida, utilizando o percentual

de base de cálculo de 32%, conforme item 5 deste Termo. Esses valores foram transpostos para a planilha “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente”;

3.3 RECEBIMENTOS EM REAIS E IMÓVEIS RECEBIDOS NOS CONTRATOS DE VENDA E COMPRA

– através do item “c” do TIF nº 001, a Contribuinte foi consultada sobre os contratos de compra e venda, nos quais foram recebidos imóveis e/ou recursos em moeda corrente como parte do pagamento, cujos valores não foram encontrados na contabilidade, e confirmou que os valores foram recebidos, mas não escriturados e nem tributados, *verbis*:

1) referente ao contrato de venda para Marcelo Pompeo da Silva onde consta pgto. de R\$350.000,00 como ato da venda do apto. 701 do Ed. Mirantes da Ilha, não consta registro contábil deste valor;

2) referente ao contrato de venda para Sérgio Roberto Arruda onde consta o pgto. de R\$550.000,00 como ato de venda do apto. 201 do Ed. Mirantes da Ilha, não consta registro contábil deste valor;

3) referente ao contrato de venda para a Brasfumo del Paraguay onde consta como arras o valor de R\$1.500.000,00 representado pelo apto. 401 do mesmo edifício Mirantes da Ilha, na realidade houve apenas troca de unidade de 401 para 1302 e os valores pagos até a data da troca do apto. 401 foram transferidos para o apto. 1302 e assim efetuado o novo contrato em 31/07/2007;

4) referente ao contrato de permuta para Maurício Pamplona do apto. 102 do Ed. Mirantes da Ilha, informamos que foi utilizado o custo contábil da construção e para registro desta operação na contabilidade o valor ficou correspondente a R\$246.243,41;

5) referente ao contrato de venda para Jean Claude Charot informamos que o valor de R\$900.000,00 recebidos do apto. 501 do Mirantes da Ilha, que este valor está registrado e tributado na contabilidade em 25/02/2008 conforme demonstrado na planilha de cálculo para pgto. dos impostos (anexa).

– relativamente ao esclarecido acima pela Contribuinte, apresentamos tabela resumo sobre as conclusões tiradas. Verifica-se que os valores questionados foram omitidos das bases de cálculo do IRPJ e demais tributos federais, com exceção do item 5, fato que ocasionou seu lançamento de ofício. Os valores apurados consoante a citada tabela compuseram a tabela constante do final do item 6 deste Termo;

5 CRITÉRIO UTILIZADO NA TRIBUTAÇÃO DE VALORES OMITIDOS NAS BASES DE CÁLCULO

– no item “b” da resposta oferecida pela Contribuinte, quando se refere aos ingressos em bancos, a fiscalizada menciona as operações relativas à administração de imóveis de terceiros (transcreve). Verifica-se então que, no ano de 2007, foram realizadas diversas operações de prestação de serviços na administração de imóveis de terceiros. A empresa contabiliza suas receitas de prestação de serviços na conta “3110104001 – Receita de Admin. De Bens”. Informou também a Contribuinte que os valores oriundos da prestação de serviços transitaram por suas contas bancárias, mas que não é possível identificá-los. O art. 528, parágrafo único, do RIR/1999 estabelece que quando o contribuinte exerce atividades diversificadas e não é possível identificar a atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder ao percentual mais elevado. Logo, nos casos em que não foi possível vincular a receita omitida à atividade de venda de imóveis, utilizamos o percentual de 32% para apurar a base de cálculo do IRPJ, enquanto nos casos de vinculação à venda de imóveis o percentual foi de 8%;

6 APURAÇÃO DA OMISSÃO DE RECEITAS

– a partir dos esclarecimentos prestados pela Contribuinte e da análise dos documentos apresentados, foram identificados valores não apropriados pela pessoa jurídica, conforme descrito no item 3 do presente Termo. Em relação ao item 3.1 (Falta de Contabilização de Pagamentos), foi elaborada tabela com totais mensais, que serão transcritos no demonstrativo a seguir, na coluna “Pagamentos”. Quanto ao item 3.2 (Depósitos em Contas Correntes de Origem Incomprovada), foram elaboradas planilhas de apuração, nas quais constam os valores a tributar como receitas omitidas e os percentuais utilizados para se obter as bases de cálculo. Os valores mensais foram transpostos para a planilha “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente”, que foram listados no demonstrativo a seguir, na coluna “Depósitos”, enquanto os valores descritos no item 3.3 (Recebimentos em Reais e Imóveis Recebidos nos Contratos de Compra e Venda) constam da coluna “Recebimentos”;

7 REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

– de acordo com o estabelecido nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, que define os crimes contra a ordem tributária, constituiu-se, em função do ilícito descrito de omitir receitas nas bases de cálculo dos tributos federais, Representação Fiscal, através do processo administrativo fiscal eletrônico (e-processo) nº 11516.721537/2011-84, que ficará apenso ao presente e-processo até que ocorra o seu desfecho na esfera administrativa, nos termos da Portaria RFB nº 2.439, de 21/12/2010;

8 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

– de acordo com os valores apurados e descritos nos itens anteriores, efetuou-se o lançamento de ofício materializado nos Autos de Infração anexos, totalizando o crédito tributário no valor de R\$1.598.573,82.

Às fls. 1.553 a 1.589, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

I – DOS FATOS

□□□a Contribuinte atua no ramo de locação, intermediação, construção e venda de imóveis e foi cientificada do termo inicial relativo ao recolhimento do IRPJ e reflexos ao longo do ano-calendário de 2007. Seguiram-se intimações para apresentação de documentos e informações. Em 26/08/2011, houve a ciência do Auto de Infração que constatou supostas omissões de rendimentos divididas em dois itens: 1) omissões de receitas que envolveu a presunção legal por falta de escrituração de pagamentos e falta de tributação de parte de rendimentos decorrentes de compra e venda imobiliária; e 2) depósitos bancários de origem não comprovada, conforme presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Está-se tratando, portanto, de lançamento fundamentado em duas formas de apuração indireta e uma direta, respeitando o regime de lucro presumido, no ano-base de 2007. O lançamento possui vários vícios e defeitos que resultarão em seu cancelamento;

II – DO DIREITO

a) Da bitributação de receitas por conta da presunção por falta de contabilização de pagamentos cumulada com omissão por depósito bancário sem origem □□□segundo o TVF, a Contribuinte emitiu cheques contra si mesma, lançados a débito de “Caixa”, sem a devida contrapartida a crédito. Questionada a respeito, justificou que os cheques foram utilizados com o pagamento de despesas diversas, não sendo possível vinculá-los a documentos específicos. Diante disso, o agente fiscal constatou a ocorrência de omissão de receitas por presunção, prevista no art. 281, II, do RIR/99, em virtude da “falta de escrituração de pagamentos efetuados”. A base de cálculo para o IR e reflexos encontra-se em planilha composta exclusivamente por cheques da Contribuinte lançados

a débito de “Caixa” e a crédito de “Bancos”, conforme planilha anexa, na qual se acrescentou o n.º da folha do processo que reproduz a escrituração da saída da conta bancos no Livro Razão;

□□□ assim, percebe-se que toda a receita considerada omitida, por presunção, pela falta de escrituração de pagamentos (art. 281, II, do RIR/99), teve origem nas contas bancárias da Contribuinte, sendo cumulada com aquela decorrente de falta de justificativa para depósitos bancários (art. 42 da Lei n.º 9.430/96). Trata-se da mesma receita tributada duas vezes sob o manto da presunção: uma quando ingressou em conta bancária e outra quando saiu por meio de cheques contabilizados a débito da conta “Caixa”. Nesses casos, sempre se exclui do cálculo da receita omitida por presunção fundada no art. 281, II, do RIR/99 a apurada com base no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, ou vice-versa. Nesse sentido, transcreve trecho de acórdão do CARF, bem como de ementa que entende que duas presunções não podem andar juntas, e solicita o cancelamento integral do item 1 do Auto de Infração, já que implica em dupla tributação da mesma receita;

b) Da inexistência de comprovação do fato indiciário da presunção de falta de contabilização de pagamentos

□□□ do TVF, extrai-se a seguinte exposição do fiscal:

Na resposta oferecida pela contribuinte (fls. 1096/1098) foi informado que os cheques compensados foram utilizados em pagamentos efetuados, que não podem ser vinculados com algum tipo de despesa específica, verbis:

a) Cheques compensados a débito de caixa:

1) Os cheques compensados e lançados a débito de caixa referem-se a pagamentos efetuados pelo caixa a medida de necessidade e de conformidade com o razão da conta caixa apresentada (anexo), sendo assim não há como vincular-se o documento de emissão do cheque com algum tipo de despesa específica;

2) Nesse caso, os documentos comprobatórios são os próprios cheques emitidos uma vez que a origem é a própria conta-corrente bancária; (grifo no original)

□□□ a fiscalização omitiu trecho fundamental para a compreensão da resposta e que precede a explicação transcrita acima (fl. 1096):

“A princípio informamos que é utilizado genericamente o histórico “PAGTO ATRAVÉS DE CHEQUE N” para todos os cheques emitidos sem exceção, independente se o mesmo foi compensado, pois entendemos que uma vez emitido os cheques deverão, em algum momento, corresponder a pagamentos, sem, contudo, terem correspondências entre cheque emitido e pagamento efetuado, até porque existem valores que transitaram pelo caixa retornando a título de depósito para a conta bancária.”;

□□□ nessa resposta a empresa descreve a sistemática de contabilização adotada: a) todo recurso da empresa transita pela conta caixa; b) a cada saída de recursos dos bancos é feita a contrapartida no caixa da empresa e, em lançamento próprio, efetuados encontro entre o caixa e a conta do passivo; c) essa sistemática de partir cada lançamento em dois lançamentos impede a correlação entre a saída do banco e a respectiva despesa; d) o documento hábil que demonstra a saída dos recursos da conta bancária é o próprio cheque;

□□□ a empresa nunca afirmou que os recursos oriundos das contas bancárias foram utilizados para pagamentos de despesas não contabilizadas, como quer fazer crer a fiscalização. Despesas essas que sequer existem. A autoridade lançadora tenta transferir para a Contribuinte o ônus que a legislação lhe imputa. Não há no processo qualquer documento que comprove a existência dos referidos pagamentos. Para aplicar a

tributação por presunção, compete à fiscalização a prova do fato indiciário eleito pela lei. Só então, pode-se presumir a ocorrência do fato desconhecido (omissão de receitas). No caso em tela, a prova do pagamento de despesa não contabilizada (fato indiciário) não ocorreu. Conforme exposto à fiscalização, todos os pagamentos foram contabilizados. Inicialmente, na conta bancos e contrapartida na conta caixa e, em seguida, na conta caixa e contrapartida no passivo. Assim, resta inaplicável a presunção legal contida no art. 281, II, do RIR/99. Transcreve ementas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) a respeito do tema “omissão de compras”;

c) Da necessidade de recomposição da conta caixa, excluindo as entradas representadas por lançamentos a débito de cheques da própria Contribuinte, para atestar ocorrência de saldo credor

□□□ caso o item anterior deixe de ser provido, outra irregularidade, que enseja a nulidade do lançamento em discussão, deve ser enfrentada, qual seja o equívoco na escolha do procedimento de apuração da omissão. Não basta a demonstração do fato indiciário da presunção. É imprescindível que sua ocorrência tenha levado à omissão, que deve ser comprovada pela fiscalização. No processo em exame, o agente fiscal deparou-se com cheques emitidos pela Contribuinte que foram lançados a débito da conta caixa. Nesse tipo de situação, inexistindo comprovação de que os cheques foram utilizados para suportar despesas da Contribuinte, o auditor deve tomar os cheques como recursos fictícios e excluí-los da conta caixa, para que esta seja recomposta, observando-se a existência ou não de saldo credor (transcreve trecho de acórdão do CARF, bem como ementa de outro julgado desse Conselho);

d) Da justificativa dos depósitos

d.1) Da falta de comprovação material do depósito em conta bancária

□□□ confrontando os extratos de movimentação financeira (fls. 797 a 947) com as planilhas fiscais de consolidação mensal (fls. 1.481/1.486), percebeu-se que quatro depósitos não encontram supedâneo material nos extratos. São eles: a) data (26/09/2007); valor (R\$60.000,00); planilha Bradesco (fl. 1.482); extrato Bradesco (fls. 833 a 860); b) datas (18/06/2007, 20/06/2007 e 26/06/2007); valor (R\$1.997,00, R\$13.978,00 e R\$2.552,00); planilha CEF, conta 1850-6 (fl. 1.484); extrato CEF, conta 1850-6 (fls. 887 a 932). Assim, a omissão de receitas decorrente da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, relativa aos depósitos acima transcritos, carece de comprovação material da hipótese de incidência (existência de entradas bancárias), devendo ser excluída da base de cálculo;

d.2) Do recebimento e reconhecimento da receita decorrente da venda do apto 501, Ed. Mirantes da Ilha

□□□ o Compromisso de Compra e Venda do imóvel em destaque (fls. 1.006 a 1.017) tem como preço ajustado o valor de R\$1.650.000,00, conforme as condições ali estipuladas. Partindo da planilha de depósitos a justificar, referente à conta 1850-0, agência 1877 da CEF (fl. 1.091) elaborada pelo Fisco, a Contribuinte relatou ter reconhecido e tributado os valores decorrentes dessa venda em 25/02/2008 (fl. 1.095), conforme conta de receitas no Razão (fl. 1.245), vinculando os ingressos constantes da planilha fiscal à operação, de acordo com planilha de justificativas, às fls. 1.229 a 1.230. O auditor não aceitou a vinculação dos depósitos à pessoa do comprador, Sr. Jean Claude Charot, por falta de elementos probantes suficientes. De fato, não houve tempo hábil para obtenção da 2ª via dos documentos de transferência (TED), só disponibilizados pelo banco em 29/08/2011 e agora trazidos aos autos, coincidentes em datas e valores com os ingressos listados;

□□□ esclarecida a origem dos depósitos, deve ser admitida a postergação do pagamento dos tributos, visto que devidamente reconhecidos somente em 25/02/2008, conforme lançamento a crédito na conta “receita com venda de imóveis”, no valor total do

contrato, de R\$1.650.000,00, consoante ficha do Razão relativa a fevereiro de 2008 (fl. 1.245). A fim de demonstrar tal reconhecimento, a DIPJ/2009 (doc. 2) traz o valor de R\$7.706.269,81 como receita bruta total sujeita ao percentual de 8%. Esse valor é igual ao constante na conta “receita com venda de imóveis” para o ano de 2007, que inclui o lançamento a crédito em 25/02/2008, relativo à venda do apto 501, já informado à fiscalização, que não analisou a hipótese da tributação das receitas tidas como omitidas, no ano seguinte (2008), descumprindo o disposto no art. 6º, §§4º e 6º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (transcreve). Somente agindo dessa forma, o agente fiscal poderia afirmar se subsistiu diferença não recolhida de imposto ou se restou apenas juros decorrentes da postergação;

□□□é este o teor do Parecer Normativo nº 2, de 26/08/1996 (transcreve trecho). A jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes encampa a tese do reconhecimento da nulidade de auto de infração que não leva em conta os efeitos da postergação do imposto recolhido pela sistemática do diferimento, em períodos posteriores (transcreve ementas). Assim, fica cristalino que houve postergação, mas não omissão de receitas, não podendo prosperar o lançamento realizado, em decorrência da não observância do PN nº 2/96 e do art. 273 do RIR/99, devendo ser cancelada a tributação relativa às receitas provenientes da venda do apto 501 do Ed. Mirantes da Ilha, ao Sr. e Sra. Charot, recebidas durante o ano de 2007, diante da postergação demonstrada;

d.3) Do suprimento de caixa feito pelo sócio-administrador

□□□o Sr. Paulo Roberto Becker, sócio e administrador da Contribuinte, realizou operação de suprimento de caixa a fim de diminuir o saldo devedor da conta no Banco Bradesco, por meio de depósito identificado, no valor de R\$60.000,00, em 28/12/2007, conforme extrato de fl. 836. De acordo com a planilha fiscal de fl. 1.482, este ingresso está entre os depósitos sem justificativa, os quais serviram de base para a apuração de omissão de receitas. Portanto, considerando a natureza do depósito, que não se confunde com receita da Contribuinte, em razão do suprimento de caixa com origem na pessoa física do seu sócio, o valor em voga deve ser excluído da base de cálculo dos tributos exigidos de ofício;

d.4) Da comprovação das receitas provenientes da venda de imóveis – alteração do índice de apuração do lucro presumido de 32% para 8%

□□□como em 2007 a Contribuinte auferiu também receitas ligadas à administração de bens de terceiros, sem que fosse capaz de separar os ingressos bancários relativos a tal atividade daqueles decorrentes da atividade principal de venda imobiliária, o agente fiscal empregou o percentual de 32% para obter o lucro a ser tributado, em todos os depósitos nos quais não puderam ser vinculados à venda de imóveis, seguindo a regra do art. 528, parágrafo único do RIR/99. Por outro lado, as omissões claramente ligadas aos contratos de compra e vendas foram sujeitas ao índice de 8%. Mas além das receitas presumidamente omitidas apuradas com base em 8%, existem outras referentes à venda de imóveis que acabaram sendo tributadas com base de cálculo de 32%, própria da prestação de serviços. Comparando a planilha fiscal (fls. 1.462/1.463) em que constam os depósitos não justificados relativos à conta mantida no Bradesco, todos tributados com base em 32%, com o extrato do qual foram retirados (fls. 833/860), percebe-se identificado o nome do depositante, podendo ser vinculado aos contratos de venda de imóveis (relaciona tais operações, contendo o nome do comprador, o respectivo contrato, a data do depósito, o valor e o nº da folha do extrato). Assim, todos os depósitos relacionados deverão ser retirados da base de cálculo do IR e CSLL com o percentual de 32%, para que sejam apuradas as supostas omissões, caso mantidas, ao índice de 8%, vez que comprovada sua vinculação à venda de imóveis;

□□□ainda sobre a segregação entre as receitas das duas atividades, esta somente será possível a partir da análise do relatório de carteira de cobrança da CEF (COBCAIXA) aberta em nome do sacado e sua vinculação com documentos hábeis e idôneos, especificando as receitas de uma e outra atividade. Após tomar ciência do Auto de

Infração, a Contribuinte solicitou à CEF, em 20/09/2011, a 2ª via dos boletos, o que somente será disponibilizado a partir de 04/10, quando o prazo para apresentação da defesa já estiver encerrado, conforme e-mails anexos (doc. 07). Desse modo, a Contribuinte busca fundamento no art. 16, §4º, “a”, do Decreto nº 70.235/72, devido à impossibilidade de apresentação neste momento, a fim de que possa ser declarado seu direito de fazê-lo assim que estiver de posse da documentação solicitada;

d.5) Semelhanças entre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e o saldo credor de caixa – forma de apuração da omissão

□□□a par do exposto anteriormente, o presente lançamento, com fundamento em depósitos bancários não justificados, deve ser readequado de maneira a utilizar-se a maior receita ou as receitas presumidas omitidas como justificativa para os períodos seguintes. O debatido art. 42 pode, para fins de forma de apuração do montante omitido, ser equiparado à figura do saldo credor de caixa na pessoa jurídica. A presunção que fundamentou o presente processo parte da premissa de que a Contribuinte possui, para aplicação, as receitas declaradas. Caso o valor da movimentação bancária supere as receitas, presume-se haver omissão. O caso do saldo credor é análogo. A empresa possui um valor em caixa constante da contabilidade e, se aplicar/pagar/transferir montante superior, presume-se a existência de omissão de receita. Entretanto, havendo saldo credor em vários meses não se pode imputar a omissão de receita a cada estouro de caixa. Nesta situação, a jurisprudência administrativa tem entendido que a tributação deve incidir sobre o maior saldo credor no ano, evitando assim a bitributação. Assim se pronunciou esta Delegacia de Julgamento em acórdão de 07/10/2005 (transcreve ementa de acórdão sobre saldo credor de caixa). No presente caso, o contribuinte, segundo a fiscalização, não teria oferecido à tributação o valor de R\$1.098.434,49 (fl. 1.488), no mês de abril de 2007, sendo que nos outros meses houve apenas circulação de parte deste mesmo montante. Logo, a tributação deve ser limitada à quantia movimentada em abril de 2007, por representar o maior valor no ano;

d.6) Do aproveitamento dos rendimentos tidos como omitidos como origem das movimentações dos meses seguintes

□□□a autoridade lançadora considerou como rendimento a soma de todas as movimentações que a contribuinte não comprovou a origem, segundo seus próprios critérios. O demonstrativo “Consolidação Total de Depósitos em Conta Corrente” (fl. 1.488) reflete essa forma de apuração. Alternativamente ao debatido no item anterior, o valor tributado no mês de janeiro deve servir para justificar a movimentação do mês seguinte e assim sucessivamente. Também é este o entendimento da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (transcreve ementa de acórdão e trecho do voto do relator). Aplicando-se a forma de cálculo utilizada no referido acórdão ao presente processo, o resultado seria o seguinte (apresenta demonstrativo no qual apura os valores da omissão de receita em cada mês, totalizando R\$1.928.968,09 no ano de 2007). Assim, não sendo comprovado pela fiscalização que os valores tidos como receitas omitidas foram consumidos, estes deveriam servir de origem para as movimentações ocorridas nos meses seguintes, devendo ser recalculada a base de cálculo dos tributos ora exigidos;

e) Da apuração direta da omissão de receita e.1) Da devolução do apartamento 401 do Ed. Mirantes da Ilha para aquisição do apartamento 1302

□□□em 05/12/2006, foi assinado um contrato de promessa de compra e venda com a empresa “Brasfumo”, tendo como objeto os apartamentos 401 e 1101, bem como suas respectivas garagens e depósitos (fls. 1.126/1.145). Em 31/07/2007, o cliente decidiu que preferia o 1302 em vez do 401. Então foi realizado novo acordo entre as partes, prevendo a devolução do 401 e a substituição pelo 1302. A substituição pode ser percebida na conta “NF a Receber – Mirantes da Ilha”, alínea “Brasfumo 1101, 1302”, do Balanço Patrimonial de 31/12/2007 (fl. 1.259), na qual se comprova que os imóveis vendidos e que estavam sendo pagos pelo cliente não envolviam o apto 401. Apenas por se tratar de uma empresa estrangeira, a remessa do numerário dependia do registro do

contrato no Banco Central e, por isso, o imóvel 401 foi valorado no contrato. Não houve uma nova transação, mas a devolução daquele imóvel e o aproveitamento dos valores pagos para quitação do novo imóvel (apto 1302);

□□□o que a fiscalização faz crer é que a empresa teria recomprado o imóvel no mesmo edifício em que possuía diversos outros à venda. Se isso fosse verdade, a Contribuinte estaria adquirindo um bem que concorreria com as demais unidades à venda no Ed. Mirantes da Ilha. Na verdade, tratou-se de uma devolução da venda anterior combinada com uma nova aquisição. O valor inicialmente pago, devidamente tributado, foi aproveitado e a diferença paga no segundo momento foi também oferecida à tributação. Em relação ao apto 401, ele retornou para o ativo circulante da empresa e quando houve a efetiva alienação, em 05/03/2008, ao Sr. Valmir Daros e esposa, conforme contrato anexo (doc. 08), as receitas foram tributadas a partir de então (vide conta “receitas com venda de imóveis”, no Razão de 2008, e DIPJ/2009 – doc. 02). Enxergar os fatos de modo diverso causaria dupla tributação sobre a alienação da unidade 401: primeiro para a empresa “Brasfumo” e, depois, ao comprador definitivo. Para evitar tal injustiça, a IN 93/97 prevê a solução para o caso, destacando ser aplicável também às empresas de construção civil (transcreve o art. 5º, I e §1º). Frente ao exposto, deve ser afastada a tributação sobre a devolução do apto 401 para aquisição da unidade 1302 do mesmo edifício, nos termos da IN 93 de 1997;

e.2) Do recebimento de imóveis como parte de pagamento pelas unidades construídas/alienadas

□□□o item 3.3 do TVF trata em parte dos “imóveis recebidos nos contratos de venda e compra” pela Contribuinte. Em duas operações realizadas a fiscalização considerou que a parte do pagamento dada através da entrega de imóveis deve ser tributada já no momento do recebimento do bem (fl. 1.542): 1) devolução do apto 401 do Ed. Mirantes da Ilha como parte do pagamento pelo apto 1302 do mesmo edifício – valor tributado de R\$1.500.000,00; 2) permuta de imóvel com Marcelo Pamplona, com a entrega do apto 201 do Ed. Mirantes da Ilha (contrato de fls. 1.030/1039 – valor tributado de R\$246.243,41);

□□□ocorre que a legislação determina tratamento diferente do atribuído pelo fiscal. Inicialmente, equipara qualquer entrega de imóvel a permuta com torna, nos termos da IN 107/88 (transcreve subitem 1.1 dessa IN). O item 3 regulamenta a “permuta entre pessoa jurídica e pessoa física” e trata, no subitem 3.2, da “permuta com pagamento de torna”, exatamente as duas situações elencadas (transcreve trecho de acórdão do 1º Conselho de Contribuintes). Tais previsões estão de acordo com o art. 30 da Lei nº 8.981/95, que ressalta que a tributação deve dar-se no momento em que o montante é efetivamente recebido (transcreve), não deixando dúvida de que a torna será tributada apenas quando de seu recebimento e o bem dado em permuta será oferecido em tributação somente no momento da alienação. Nos itens em questão não se discute a tributação da torna, mas sim dos bens imóveis recebidos. Situação análoga foi tratada no processo de consulta 241/08 da SRRF da 9ª Região (transcreve ementa). A resposta confirma que o momento da tributação do bem recebido como parte do pagamento apenas ocorrerá quando de sua alienação. Por fim, destaque-se que o apto 401 do Ed. Mirantes da Ilha foi efetivamente vendido em 05/03/2008, como já visto acima, enquanto o apto 1202, Res. Henrique Stodiek, recebido em permuta do Sr. Marcelo Pamplona, está devidamente registrado no ativo circulante, conforme Balancete de 31/08/2008 (doc. 09). Assim, há que se afastar a tributação sobre esses imóveis no momento em que foram recebidos;

f) Da Taxa SELIC

□□□como se sabe, o conceito simples e clássico de juros é o preço do uso do capital, ou seja, o fruto produzido pelo dinheiro. Somente se conhecem, três espécies de juros passíveis de serem implementadas: indenizatórios, remuneratórios e moratórios. Os juros indenizatórios verificam-se quando da compensação, por ato ilícito ou não, em

decorrência do uso de um bem. Já os remuneratórios são entendidos como “recompensa” devida àquele que “abre mão” de seu ativo total líquido, ou seja, atuam como pagamento pelo uso do dinheiro. Quanto aos moratórios – o único previsto no diploma fiscal (§1º do art. 161 do CTN) –, são devidos quando há atraso no pagamento de uma obrigação tributária, servindo como forma de indenização decorrente desse atraso. Em matéria fiscal, outra exigência basilar é sua previsão legal para incidência e cobrança. Por consequência, a única forma de juros cabível no direito tributário é de natureza moratória;

□□□já em relação à SELIC, uma vez remunerado o débito pela inclusão da multa, não se pode conceber qualquer outra incidência remuneratória, sob pena de verificação de *bis in idem* no crédito tributário. A natureza jurídica da SELIC é a remuneração, como se denota da simples leitura de sua Lei instituidora (nº 9.065/95), mais precisamente de seu art. 13. A imposição da SELIC destoa do preceituado pela norma legal aplicável à espécie (§1º do art. 161 do CTN), sendo, portanto, inconcebível sua inclusão nos débitos tributários em atraso. De todo modo, a matéria encontra-se pacificada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, que editou a Súmula 176, visto as reiteradas decisões. Na mesma esteira, o STJ decidiu pela ilegalidade da Taxa SELIC para corrigir débitos tributários (transcreve). Assim, devido à falta de lei tributária que crie e delimite a aplicação da Taxa SELIC para correção de créditos tributários, ferindo o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, deve-se recalcular conforme o art. 161, §1º, do CTN, num patamar de 12% ao ano;

III – Dos Pedidos

□□□ante o exposto, requer: a) (...); b) o cancelamento da exigência relativa à omissão de receita apurada com base no art. 281, II, do RIR/99, por conta da bitributação, já que a mesma receita foi tributada cumulativamente por depósito bancário sem justificativa (item “a” da impugnação); c) o cancelamento do lançamento na parte relativa à presunção de omissão de receita apurada com base na falta de escrituração de pagamentos, uma vez que inexistente comprovação da materialidade dos fatos descritos como infração no art. 281, II, do RIR/99 (item “b” da impugnação); d) o cancelamento do Auto de Infração relativo a omissão de por presunção do art. 281, II, do RIR/99, por erro no procedimento fiscal adotado (item “c” da impugnação); e) o cancelamento do lançamento fiscal por falta de comprovação do ingresso de parte das receitas em contas bancárias, em razão da inexistência de respectivo extrato bancário dando suporte à omissão de receita (item “d.1” da impugnação); f) o cancelamento da exigência na parte que tributa R\$1.600.000,00 em depósitos bancários, decorrentes da venda do apto 501 do Ed. Mirantes da Ilha, por conta da comprovação da origem via TED, coincidentes em data e valor, bem como demonstração da postergação do pagamento dos tributos declarados em 02/2008 (item “d.2” da impugnação); g) a exclusão do depósito de R\$60.000,00, ocorrido em 28/12/2007, vez que não representa receita, mas sim suprimento de caixa de origem na pessoa física do sócio-administrador (item “d.3” da impugnação); h) o cancelamento ou adequação do lançamento, alterando-se o índice de apuração do lucro presumido de 32% para 8%, na apuração da omissão de receitas, em virtude de tratar-se de receitas vinculadas à venda de imóveis (item “d.4” da impugnação); i) no tocante à forma de cálculo da exigência do art. 42 da Lei nº 9.430/96, deve ser tributado apenas o maior valor movimentado, evitando-se a tributação em duplicidade (item “d.5” da impugnação); j) ainda no tocante à forma de apuração, deve-se considerar as receitas tidas como omitidas para fins de comprovação da origem dos depósitos seguintes (item “d.6” da impugnação); k) o cancelamento do lançamento decorrente da tributação do recebimento do apto 401, pelo valor de R\$1.500.000,00, como arras na aquisição do apto 1302, ambos do Ed. Mirantes da Ilha, devido ao fato de ter havido apenas a devolução do primeiro imóvel e substituição pelo segundo (item “e.1” da impugnação); l) o afastamento da tributação sobre omissão de receita representada pelo recebimento de imóveis como parte do pagamento, na medida em que a legislação permite a tributação apenas no momento da futura venda (item

“e.2” da impugnação); m) por fim, requer o afastamento dos juros SELIC, pelos motivos acima expostos (item “f” da impugnação).

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 1.590 a 1.791 (doc. 01 a doc. 09).

A decisão de primeira instância (acórdão n.º 15-035.723 - 2ª Turma da DRJ/SDR) afastou a preliminar de nulidade e, no mérito, considerou parcialmente procedente a impugnação, mantendo, em parte, os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$ 212.526,67 (duzentos e doze mil, quinhentos e vinte e seis reais e sessenta e sete centavos); à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no valor de R\$ 90.773,03 (noventa mil, setecentos e setenta e três reais e três centavos); à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no valor de R\$ 36.622,04 (trinta e seis mil, seiscentos e vinte e dois reais e quatro centavos); e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no valor de R\$ 169.023,58 (cento e sessenta e nove mil, vinte e três reais e cinquenta e oito centavos), acrescidos da multa de ofício, no percentual de 75%, e de juros de mora.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/08/2014 (e-fl 1928) a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 18/09/2014 (e-fl 1935), em que aduz, em resumo:

(...)

5. A decisão, contudo, merece reforma por este egrégio Conselho de Recursos Fiscais, especialmente em razão da cumulação de duas formas de apuração por presunção ter resultado em bitributação, bem como em face da invasão de competência da atividade de lançamento fiscal por parte do órgão julgador. As razões de fato e de direito que demonstrarão a necessidade de nulidade e alteração parcial da decisão de primeira instância serão expostas a seguir de forma individualizada.

(...)

II - Das razões recursais:

a) Da bitributação de receitas - presunção por falta de contabilização de pagamentos mediante cheques cumulada com omissão por depósito bancário sem origem:

(...)

9. Sendo assim, percebe-se claramente que toda a receita considerada omitida por presunção do art. 281, II, do RIR/99, teve origem nas contas bancárias da Contribuinte. Não serão necessárias maiores ilações sobre a impropriedade de cumular, partindo-se deste pressuposto, a tributação de omissão de receitas pela falta de escrituração de pagamentos com aquela decorrente de falta de justificativa para depósitos bancários, prevista no art. 42, da Lei 9.430/96. Trata-se da mesma receita tributada duas vezes sob o manto da presunção: uma quando ingressou em conta bancária e outra quando saiu por meio de cheques contabilizados a débito na conta caixa.

(...)

14. A atividade de constituição do crédito tributário já se deparou inúmeras vezes com a situação ora exposta e sempre excluiu do cálculo da receita omitida por falta de escrituração de pagamento de despesas (art. 281, II, do RIR/99), aquela apurada com base no art. 42, da Lei 9.430/96, ou vice-versa. Tome-se, por exemplo, o processo fiscal n.º 10850.002284/2003-72, relatado no corpo do acórdão n.º 107-08.282;

(...)

b) Da inexistência de comprovação do fato indiciário da presunção de falta de contabilização de pagamentos

17. Segundo exposto no item 3.1 do "Termo de Verificação Fiscal" houve a aplicação da presunção contida no art. 281, inciso II do RIR/99:

(...)

20. Ou seja, a utilização apenas da resposta da Contribuinte para fundamentar a existência de despesas pagas pelo caixa sem escrituração revela-se totalmente falha, na medida em que a empresa afirma também que alguns cheques foram descontados e depositados em outras contas bancárias.

21. Esta transitoriedade da conta caixa é possível por conta desta sistemática contábil da empresa, que pode ser resumida nos seguintes itens:

- Todo recurso da empresa transita pela conta caixa.
- A cada saída de recursos dos bancos é feito a contra partida no caixa da empresa e, em lançamento próprio, efetuado encontro entre o caixa e a conta do passivo.
- Essa sistemática de partir cada pagamento em dois lançamentos impede a correlação entre a saída do banco e a respectiva despesa.
- O documento hábil que demonstra a saída dos recursos da conta bancária é o próprio cheque.

22. A empresa em momento nenhum afirma que os recursos oriundos da conta bancária foram utilizados para pagamentos de despesas não contabilizadas como quer fazer crer a fiscalização, visto que alguns cheques foram depositados em outras contas bancárias e não serviram a qualquer tipo de operação mercantil. Despesas essas que sequer existem por não terem sido apontadas pela fiscalização.

(...)

c) Da necessidade de recomposição da conta caixa, excluindo as entradas representadas por lançamentos a débito de cheques da própria Contribuinte, para atestar ocorrência de saldo credor:

32. Caso o item anterior, a respeito da falta de materialidade acerca da existência de despesas pagas não escrituradas, deixe de ser provido, outra irregularidade, que enseja nulidade do lançamento em discussão, deve ser enfrentada. Trata-se do equívoco na escolha do procedimento de apuração da omissão de receitas.

33. Não basta a demonstração do fato indiciário da presunção: falta de contabilização de despesas. É imprescindível que a sua ocorrência tenha levado à omissão, que deve ser comprovada pela fiscalização.

34. No processo em exame, o nobre agente notificante se deparou com cheques emitidos contra a própria Contribuinte, que foram lançados a débito na conta caixa. Inúmeros são os precedentes segundo os quais, neste tipo de situação, o auditor fiscal deve tomar os cheques como recursos fictícios e excluí-los da conta caixa, a fim de que seja recomposta, observando-se a existência ou não de saldo credor, como se verifica no seguinte acórdão:

(...)

35. Inexistindo comprovação de que os cheques foram efetivamente utilizados para suportar despesas e obrigações da Contribuinte, mas apenas alegações de ordem geral,

os lançamentos a débito destes cheques devem ser anulados para a recomposição do saldo da conta caixa. Este também é a posição de outro julgado do CARF:

(...)

d) Da justificativa dos depósitos

d.1) Da falta de comprovação material do depósito em conta bancária

39. O presente lançamento teve como fundamento, entre outros, a omissão de receitas por conta de depósitos bancários não justificados, os quais foram extraídos dos extratos de movimentação financeira, constantes nas fls. 797 a 947.

40. A Contribuinte alegou em sua defesa exordial, a falta de prova material do ingresso de receita relativo à quatro depósitos em suas contas bancárias, como se depreende do confronto entre as planilhas fiscais de consolidação mensal dos ingressos nas contas da Contribuinte (fis. 1481/1486) e os extratos constantes no processo. São eles:

a) Data 26/09/07 - Valor R\$ 60.000,00;

Planilha Fiscal de depósitos/Banco Bradesco de fl. 1482 Extratos de 2007 do Bradesco de fis. 833 a 860

b) Data 18/06/07 - Valor R\$ 1.997,00

Data 20/06/07 - Valor R\$ 13.978,00

Data 26/06/07 - Valor R\$ 2.552,00

Planilha Fiscal/Banco CEF, conta 1850-6, de fl. 1484 Extratos de 2007 da CEF, conta 1850-6, de fis. 887 a 932

40. A decisão recorrida reconheceu que a falta do extrato bancário, que demonstre o fato gerador da tributação por depósitos não justificados, somada à inexistência de qualquer outro elemento de prova de sua ocorrência, geram o cancelamento do lançamento de ofício por presunção, conforme segue (fl. 1910):

(...)

41. Com base nesta justificativa, afastou a tributação de duas operações constantes na planilha fiscal (26/07/07 - R\$ 60.000,00 e 20/06/07 - R\$ 13.978,00), de fls. 1482 e 1484, deixando de fazê-lo em relação aos outros supostos ingressos, visto que haveriam outros elementos que comprovam sua ocorrência.

42. No entanto, o acórdão da DRJ labora em contradição, na medida em que, uma vez cancelando duas omissões por depósitos não justificados, pelo fato de não existir nos autos cópia dos respectivos extratos bancários, não há meios de manter a infração sobre outros dois ingressos que também não possuem materialização documental.

(...)

d.2) Do recebimento e reconhecimento da receita decorrente da venda do apto 501, Ed. Mirantes da Una

46. No Termo de Verificação Fiscal, fis. 1537 a 1539, o nobre agente notificante relata não ter aceito as justificativas para o ingresso de R\$ 1.600.000,00, na conta corrente 1850-0, agência 1877, da CEF, relativo à venda do apto 501, Ed. Mirantes da Ilha, ao Sr. Jean Claude Charot e esposa, por conta da falta de apresentação de documentos que vinculassem os pagamentos aos depósitos.

(...)

48. Partindo da planilha de depósitos a justificar (fl. 1091), elaborada pela fiscalização, a Contribuinte relatou ter reconhecido e tributado os valores decorrentes desta venda em 25/02/2008 (fl. 1095), por meio do razão conta receitas de fl. 1245, vinculando os seguintes ingressos à operação (planilha de justificativas de fls. 1229/1230):

(...)

50. Todavia, ao se deparar com a informação segundo a qual houve tributação em data posterior ao ingresso das receitas nas contas bancárias, caracterizando a postergação de impostos e contribuições, aliada à cópia de Livro Razão contendo exatamente o lançamento contábil exigido pelo Agente Notificante, este deveria ter seguido as regras contidas no Parecer Normativo COSIT n.º 02/96, e no artigo 6º, §§ 4º e 6º, do Decreto-lei n.º 1.598/77.

51. Não se trata de falta de justificativa, uma vez que havia fortes indícios de que a origem destas receitas estavam vinculadas à venda do apto 501, do Mirantes da Ilha, ao Sr. Jean Claude Charot, em razão de 6 (seis), das (oito) parcelas de pagamento, previstas no contrato (fls. 1006/1017 e fls. 1246/1257) para transferência na conta corrente 1850-0, da Contribuinte na CEF, coincidem em data e valor com os depósitos listados pelo fiscal na mesma conta bancária. Apenas a entrada foi quitada de maneira diversa, com uma transferência de R\$ 800.000,00, realizada em 20/04/2007 e outras duas de R\$ 50.000,00, feitas em 24/04/2007, ao invés de R\$ 900.000,00 previsto para 20/02/2007. Mas mesmo neste caso, o valor coincide com os termos contratuais e ocorreram antes do pagamento das 10 parcelas sucessivas de R\$ 100.00,00 cada.

52. Simplesmente fechar os olhos para estes fatos e informações trazidas na resposta da Contribuinte, apresentada em 22/06/2011, sem nova intimação para aprofundamento da investigação, lavrando-se o Auto de Infração em 19/08/2011, caracteriza opção subjetiva e desrespeito às regras de apuração de postergação.

53. A falta de intimação fiscal para maiores averiguações quanto à veracidade e ocorrência da postergação informada pela Contribuinte em resposta de 06/2011, cumulada com a emissão precoce da notificação, em 26/08/2011, sem que houvesse tempo hábil para apresentação da segunda via dos documentos de transferência (TEDs) relativos aos ingressos em voga, obtidas em 29/08/2011, não deixou outra opção a não ser a juntada na Impugnação Fiscal.

54. Tal expediente deveria ter resultado em cancelamento da exigência, visto que fora recolhida espontaneamente em momento posterior ao vencimento, nos termos solicitados na Impugnação Fiscal. Vale ressaltar que, como o agente notificante não considerou a postergação, deixou de ser realizado o lançamento de ofício relativo à cobrança da multa de mora (20%) e dos juros, únicos reflexos legalmente possíveis de serem exigidos da Contribuinte, fatos estes que terão efeitos diretos no entendimento ilegal levado à efeito na decisão recorrida, conforme será visto mais adiante.

(...)

64. A decisão da DRJ, apesar de ter reconhecida a postergação, não levou em consideração a forte jurisprudência administrativa no sentido da nulidade total do lançamento de ofício que deixou de apurar a omissão com base nas regras da postergação, o que ocasionou a nulidade do próprio acórdão recorrido neste ponto, por invasão de competência ao laborar como verdadeiro auditor de créditos tributários.

65. A alteração ilegal na atuação de órgão julgador para órgão responsável pelos lançamentos fiscais é facilmente verificada no corpo do voto condutor (fls. 1915/1916):

(...)

67. A apuração da DRJ retratada acima, além de nula por incompetência, comete grave desrespeito ao Parecer Normativo COSIT 02/1996. O qual diz ter adotado como fundamento legal, em virtude de resultar em cobrança do saldo remanescente de principal com multa de ofício de 75% e juros sobre o imposto, deste o fato gerador, e sobre a penalidade, desde a ciência do lançamento. Não houve a constituição apenas da multa de mora (20%) e dos juros pelo atraso no recolhimento espontâneo, da forma prescrita pelos itens 6.1 e 6.2, do referido normativo federal:

(...)

d.3) Semelhanças entre a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e o saldo credor de caixa - forma de apuração da omissão

71. A par do exposto anteriormente, o presente lançamento com fundamento em depósitos bancários não justificados deve ser readequado de maneira a utilizar-se a maior receita ou as receitas presumidas omitidas, como justificativa para os períodos seguintes.

72. O artigo 42 debatido com exaustão pode, para fins de forma de apuração do montante omitido, ser equiparado à figura do saldo credor de caixa na pessoa jurídica. A presunção que fundamentou o presente processo parte da premissa de que a Contribuinte possui, para aplicação, as receitas declaradas. Caso o valor da movimentação bancária supere as receitas, presume-se haver omissão.

73. O caso do saldo credor é análogo. A empresa possui o valor em caixa constante na contabilidade e, se aplicar/pagar/transferir montante superior, presume-se a existência de omissão de receita.

74. Entretanto, havendo saldo credor em vários meses não se pode imputar a omissão de receita a cada estouro do caixa, pois este será recorrente no ano. Em todo o momento que houver uma entrada no caixa e o saldo voltar a ser devedor, um pagamento posterior implicará, novamente, no estouro do caixa, sem que haja uma nova receita omitida.

75. Nesta situação, a esfera administrativa tem entendido por tributar o maior saldo credor no ano e desconsiderar os demais estouros, evitando assim a bitributação.

(...)

d.4) Do aproveitamento dos rendimentos tidos como omitidos como origem das movimentações dos meses seguintes

80. Conforme se constata do Auto de Infração, a autoridade lançadora considerou como rendimento a soma de todas as movimentações que a Contribuinte não comprovou a origem, segundo os critérios utilizados pelo AFRF. O demonstrativo (fl. 1488) reflete esta forma de apuração:

(...)

81. Alternativamente ao debatido no item anterior, o valor tributado no mês de janeiro deve servir para justificar a movimentação do mês seguinte e assim sucessivamente. Caso contrário estar-se-ia afastando a justificativa baseada nos levantamentos do próprio fiscal. Também é este o entendimento da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes nos acórdãos nºs 104-19.454 e 104-19.482,

(...)

Fl. 20 do Acórdão n.º 1301-006.280 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.721536/2011-30

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Da bitributação de receitas - presunção por falta de contabilização de pagamentos mediante cheques cumulada com omissão por depósito bancário sem origem:

De início alega o Recorrente que a cumulação de duas formas de apuração por presunção ter resultado em bitributação. Segundo a Recorrente, toda a receita considerada omitida por presunção do art. 281, II, do RIR/99 (por falta de escrituração de pagamentos efetuados) teve origem nas contas bancárias da Contribuinte. Isto porque a Fiscalização entendeu que vários cheques descontados tiveram como destino pagamentos não contabilizados. Para a Recorrente seria impróprio cumular a tributação de omissão de receitas pela falta de escrituração de pagamentos com aquela decorrente de falta de justificativa para depósitos bancários, prevista no art. 42, da Lei 9.430/96. Citando acórdão do CARF, defende que tratar-se-ia da mesma receita tributada duas vezes sob o manto da presunção: uma quando ingressou em conta bancária e outra quando saiu por meio de cheques contabilizados a débito na conta caixa.

A tributação autorizada pelo artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, trata de outra hipótese de presunção legal de omissão de receitas (depósito bancário de origem não comprovada), que não se confunde com a do artigo 281 do RIR/1999 (esta tem por base o art. 40 da mesma Lei nº 9.430, de 1996). Tratando-se de fatos diversos tomados como base de cálculo do tributo (IRPJ), não resta configurada a apontada bitributação.

Quanto aos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes citados pelo Recorrente cumpre observar, como já destacado pela decisão recorrida, que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, não se estendendo, genericamente, a outros casos e somente se aplicam sobre a questão analisada, vinculando as partes envolvidas naqueles litígios.

Da inexistência de comprovação do fato indiciário da presunção de falta de contabilização de pagamentos (art. 281, inciso II do RIR/99).

Afirma a Recorrente que os autuantes utilizaram apenas da resposta da Contribuinte para fundamentar a existência de despesas pagas pelo caixa sem escrituração, mas não considerou que a empresa afirma também que alguns cheques foram descontados e depositados em outras contas bancárias. Descreve a Recorrente a transitoriedade de seus recursos pela conta caixa, que poderia ser resumida nos seguintes itens:

- Todo recurso da empresa transita pela conta caixa.
- A cada saída de recursos dos bancos é feito a contra partida no caixa da empresa e, em lançamento próprio, efetuado encontro entre o caixa e a conta do passivo.
- Essa sistemática de partir cada pagamento em dois lançamentos impede a correlação entre a saída do banco e a respectiva despesa.

- O documento hábil que demonstra a saída dos recursos da conta bancária é o próprio cheque.

Defende a Recorrente que em momento nenhum afirma que os recursos oriundos da conta bancária foram utilizados para pagamentos de despesas não contabilizadas como quer fazer crer a fiscalização, visto que alguns cheques teriam sido depositados em outras contas bancárias e não serviriam a qualquer tipo de operação mercantil.

A respeito desta infração constata-se que a Recorrente não comprovou que os cheques em questão foram sacados, ou seja, que corresponderiam a dinheiro em caixa, mas sim que foram cheques compensados, dando força à afirmação inicial da Recorrente de que se trataram de pagamentos. Adicione-se que não foram indicados pela Recorrente, nos livros contábeis, os lançamentos a crédito da conta CAIXA dos cheques compensados lançados a débito, bem como não foram apresentados documentos contábeis que demonstrassem os pagamentos efetuados com estes cheques. Desta forma, concordo com a conclusão da decisão recorrida de que os pagamentos efetuados pelos cheques não foram devidamente contabilizados, constituindo-se em infração à legislação tributária, caracterizada como omissão de receita, conforme o inciso II do artigo 281 do RIR/99. A seguir reproduzo a decisão recorrida a respeito deste ponto, por concordar plenamente com seus termos:

(...)

Observa-se que as “explicações” dadas pela empresa, além de nada explicarem, tiveram, justa e exatamente, essa claríssima intenção, até porque a única explicação lógica e plausível para o procedimento adotado pela Contribuinte – que, por motivos óbvios, ela não quis admitir – foi perfeitamente sintetizada pelo Autuante no seguinte trecho do TVF: **“...não foram indicados, nos livros contábeis, os lançamentos a crédito da conta CAIXA dos cheques compensados lançados a débito, bem como não foram apresentados documentos contábeis que demonstrem os pagamentos efetuados com estes cheques. Logo, conclui-se que os pagamentos efetuados pelos cheques não foram devidamente contabilizados, constituindo-se em infração à legislação tributária, caracterizada como omissão de receita, conforme o inciso II do artigo 281 do RIR/99...”**”.

Nesse sentido, frise-se que é tecnicamente equivocada a prática contábil de fazer circular pela conta “Caixa” a integralidade dos numerários que ingressam em suas diversas contas correntes bancárias. Ademais, é completamente desarrazoado e, até mesmo, inviável, transferir todos os recursos creditados/depositados nessas contas bancárias para o Caixa da empresa e, posteriormente, efetuar o pagamento de todas as suas obrigações, de qualquer ordem e natureza, em moeda corrente. Definitivamente, isso não é crível!

Da mesma forma, é inverossímil a justificativa apresentada pela Contribuinte de que a contabilização a crédito de “Bancos” e a débito de “Caixa” de todos os cheques emitidos, inclusive os cheques compensados, foi feita, usando, genericamente, o histórico “PAGTO ATRAVÉS CHEQUE Nº ...”, pela simples razão de que, em algum momento futuro, tais valores seriam utilizados para efetuar pagamentos que, no entanto, não podem ser vinculados àqueles cheques, tendo em vista que as despesas realizadas posteriormente não correspondem aos valores dos respectivos cheques.

Ora, não é nada comum ou habitual lançar mão, na escrituração contábil, de um mesmo histórico “genérico” para fatos diversos. Acrescente-se que, cotejando a planilha “CHEQUES COMPENSADOS LANÇADOS A DÉBITO DE CAIXA”, às fls. 1.085 e 1.086, elaboradas pelo agente fiscal, com os extratos bancários dos quais os

lançamentos contábeis foram extraídos, verifica-se que os referidos cheques foram efetivamente compensados, e não pagos diretamente na “boca do caixa”.

A propósito, a expressão “cheque compensado” é a normalmente registrada no histórico dos extratos bancários quando se trata de cheque depositado em outra agência ou banco que não aquela do titular do cheque emitido, como acontece no caso ora analisado, enquanto “cheque pago”, ou simplesmente “cheque”, é como costuma aparecer no histórico dos extratos quando o cheque é apresentado e descontado no caixa da própria agência ou banco do emitente.

Desse modo, do exame dos extratos bancários, conclui-se que os numerários correspondentes aos cheques questionados não foram descontados e levados ao Caixa da empresa, para efeito de futuros pagamentos de obrigações, conforme alegado pela Impugnante, mas sim que tais cheques foram compensados, visto que utilizados para realizar pagamentos, não contabilizados, encobertos por lançamentos contábeis, a crédito de “Bancos” e a débito de “Caixa”, sem qualquer correspondência com supostos pagamentos posteriores, que teriam sido contabilmente registrados a crédito de “Caixa” e a débito de conta do Passivo, também sem comprovação alguma.

Aliás, nesse ponto, a Impugnante se contradiz, ao declarar que os valores correspondentes aos referidos cheques, lançados a débito de “Caixa”, em algum momento, seriam usados para efetuar pagamentos – argumento este usado para justificar o fato de ter escriturado operações que alega referir-se a transferências de recursos da conta “Bancos” para a conta “Caixa” sob o título de “PAGTO ATRAVÉS CHEQUE Nº ...” – para, logo em seguida, afirmar que parte desses valores que transitaram pelo Caixa foi depositada novamente nas contas bancárias.

Quanto às ementas de acórdãos do CARF reproduzidas pela Requerente, como já ressaltado anteriormente, elas apenas surtem efeito em relação aos respectivos litigantes, além do mais, concretamente, tratam de omissão de receitas com base em indício representado pela falta de registro de compras (omissão de compras), hipótese que, até o advento da Lei nº 9.430, de 1996, configurava, tão-somente, uma presunção simples e necessitava de investigação mais aprofundada, para se chegar à conclusão a que se propunha.

Já para os fatos ocorridos a partir de 1997, por força do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, que caracterizou a “falta de escrituração de pagamentos efetuados” – da qual a omissão de compras é um simples exemplo – como uma nova hipótese de presunção legal de omissão de receitas. Assim, demonstrado o fato indiciário, aplica-se, automaticamente, o disposto no citado dispositivo, base legal para artigo 281, inciso II, do RIR/1999, *in verbis*:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses:

I - (...);

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - (...).

Portanto, resta comprovado que os pagamentos efetuados mediante cheques emitidos e devidamente compensados não foram contabilizados, configurando-se o fato indiciário suficiente e capaz de amparar a presunção legal de omissão de receitas capitulada no artigo 281, inciso II, do RIR/1999.

Da necessidade de recomposição da conta caixa, excluindo as entradas representadas por lançamentos a débito de cheques da própria Contribuinte, para atestar ocorrência de saldo credor.

A respeito desta infração (despesas pagas não escrituradas) a Recorrente alega ainda que não bastaria a demonstração do fato indiciário da presunção: falta de contabilização de despesas. Seria imprescindível que a sua ocorrência tivesse levado à omissão, que deveria ser comprovada pela fiscalização. Citando acórdão do CARF afirma a recorrente que, neste tipo de situação, o auditor fiscal deveria tomar os cheques como recursos fictícios e excluí-los da conta caixa, a fim de que fosse recomposta a conta Caixa, observando-se a existência ou não de saldo credor.

Trata-se de obrigação (recomposição da conta caixa) que não consta do art. 40 da lei 9.430/96. Segundo a previsão legal, basta a constatação da falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica: *“Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.”*

Da justificativa dos depósitos - Da falta de comprovação material do depósito em conta bancária

A Contribuinte alegou em sua impugnação e repete em Recurso Voluntário, a falta de prova material do ingresso de receita relativo à quatro depósitos em suas contas bancárias, como se depreenderia do confronto entre as planilhas fiscais de consolidação mensal dos ingressos nas contas da Contribuinte (fls. 1481/1486) e os extratos constantes no processo. São eles: a) Data 26/09/07 - Valor R\$ 60.000,00; Planilha Fiscal de depósitos/Banco Bradesco de fl. 1482; Extratos de 2007 do Bradesco de fls. 833 a 860; e b) Data 18/06/07 - Valor R\$ 1.997,00; Data 20/06/07 - Valor R\$ 13.978,00; Data 26/06/07 - Valor R\$ 2.552,00; Planilha Fiscal/Banco CEF, conta 1850-6, de fl. 1484 Extratos de 2007 da CEF, conta 1850-6, de fls. 887 a 932.

A decisão recorrida reconheceu que a falta do extrato bancário, que demonstre o fato gerador da tributação por depósitos não justificados, somada à inexistência de qualquer outro elemento de prova de sua ocorrência, gerariam o cancelamento do lançamento de ofício por presunção.

Com base nesta justificativa, afastou a tributação de duas operações constantes na planilha fiscal (26/07/07 - R\$ 60.000,00 e 20/06/07 - R\$ 13.978,00), de fls. 1482 e 1484, deixando de fazê-lo em relação aos outros supostos ingressos, visto que haveriam outros elementos que comprovam sua ocorrência, como a admissão da impugnante da existência dos depósitos e a justificativa parcial do valor depositado (restando a justificar os valores: Data 18/06/07 - Valor R\$ 1.997,00; Data 26/06/07 - Valor R\$ 2.552,00; Planilha Fiscal/Banco CEF). Assim concluiu a DRJ:

Contudo, a situação referente aos dois outros valores (R\$1.977,00, em 18/06/2007, e R\$2.552,00, em 26/06/2007) difere bastante daquela tratada nos casos antecedentes. Aqui, embora os respectivos extratos bancários também não estejam presentes nos autos do processo, existem outros elementos de prova hábeis e capazes de confirmá-los.

Nesse sentido, a própria Contribuinte, em resposta (datada de 02/08/2001), ao TIF nº 001 (fls. 1.081 a 1.092), do qual faz parte integrante a planilha fiscal (fls. 1.088 e 1.089)

contendo os depósitos/créditos na conta nº 1850-6 da agência nº 1078 da CEF, cuja comprovação da origem o agente fiscal lhe solicitou, apresentou a planilha de fls. 1.150 e 1.151, por meio da qual justificou, parcialmente, os dois depósitos ora apreciados.

Na realidade, o valor do depósito havido no dia 18/06/2007, objeto de controvérsia, é de R\$4.437,16, conforme se vê na primeira planilha elaborada pela Fiscalização, encaminhada à Interessada para efeito de comprovação da origem. Daquele montante depositado, o sujeito passivo justificou o valor parcial de R\$2.460,16, registrado na coluna “receita tributada”, resultante do somatório dos valores de R\$1.869,16 e R\$591,00, concernentes a pagamentos efetuados pelos clientes da “Becker”, Marcio Moreira e Valmir Pires, conforme registrado contabilmente no Razão Analítico, no dia 15/06/2007, na conta “receita com venda de imóveis”, à fl. 1.154.

O agente fiscal aceitou a comprovação parcial do depósito, tanto que apenas a diferença, no valor de R\$ 1.997,00 (R\$ 4.437,16 – R\$ 2.460,16) constou da planilha de consolidação mensal dos ingressos não justificados, às fls. 1.484 e 1.485.

Ora, se a própria Contribuinte reconheceu o depósito, vindo, inclusive, a comprovar a origem de parte do montante depositado, não há razão convincente para, agora, contestá-lo, ainda que o respectivo extrato bancário, fortuitamente, não conste dos autos, uma vez que essa falha eventual não causou prejuízo à defesa do sujeito passivo e foi suficientemente suprida, como elemento probatório, por documento produzido pela Interessada e anexado ao processo, deixando evidente a existência do mencionado depósito bancário, cuja parcela de R\$ 1.997,00, pelos motivos expostos, não foi tributada e permanece mantida.

O mesmo ocorreu em relação ao valor de R\$ 2.552,00, em 26/06/2007. O depósito realizado nessa data foi de R\$ 37.498,45 (vide planilha original elaborada pelo Fisco, às fls. 1.088 e 1.089). Desse total, a pessoa jurídica, quando intimada, comprovou o valor parcial de R\$34.946,45, indicado na coluna “receita tributada”, referente a pagamento efetuado pela cliente da “Becker”, Isolda Fontana, conforme registro contábil escriturado no Razão Analítico, em 25/06/2007, na conta “receita com venda de imóveis”, com cópia à fl. 1.154.

Admitida pela Contribuinte a existência do aludido depósito bancário e acatada pelo Autuante sua comprovação parcial, sendo que a diferença não comprovada, no valor de R\$ 2.552,00 (R\$ 37.498,45 – R\$ 34.946,45), compôs a planilha de consolidação mensal dos ingressos não justificados, restou caracterizada a omissão de receitas, razão pela qual fica mantida a tributação da quantia de R\$ 2.552,00.

Julgo imprescindível a comprovação da existência dos depósitos bancários através da anexação dos extratos bancários aos autos, de acordo com o art. 42 da Lei 9.430/96, que prescreve que caracterizam-se omissão de receita ou de rendimento: “valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira”.

Desta forma, não é suficiente para esta comprovação a admissão da impugnante da existência dos depósitos ou justificativa parcial do valor alegadamente depositado (restando a justificar os valores: Data 18/06/07 - Valor R\$ 1.997,00; Data 26/06/07 - Valor R\$ 2.552,00; Planilha Fiscal/Banco CEF), de forma que se deve afastar a tributação correspondente.

Do recebimento e reconhecimento da receita decorrente da venda do apto 501, Ed. Mirantes da Una

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1537 a 1539), os autuantes relatam não ter aceito as justificativas para o ingresso de R\$ 1.600.000,00, na conta corrente 1850-0, agência

1877, da CEF, que seria relativo (o que não ficou comprovado) à venda do apto 501, Ed. Mirantes da Ilha, ao Sr. Jean Claude Charot e esposa, por conta da falta de apresentação de documentos que vinculassem os pagamentos aos depósitos. Em consequência, não foi aceita a alegação de que a tributação referente à justificativa (não aceita pelos autuantes) dos referidos depósitos corresponderia a tributação postergada em 2008, em receita da atividade (compra e venda de imóveis).

Em impugnação a Recorrente trouxe documentos (p. ex. comprovantes de depósitos identificando os depositantes) que foram aceitos pela DRJ como justificativa o ingresso de R\$ 1.600.000,00, e documentos contábeis comprovando a postergação da receita correspondente, também aceita pela DRJ, que manteve apenas a parte da autuação correspondente aos juros de mora e taxa Selic devidos quando da constatação da postergação, nos termos do artigo 273, inciso I, do RIR/1999

A Recorrente protesta contra a decisão da DRJ. Alega a Recorrente que, apesar de ter reconhecida a postergação, a DRJ não levou em consideração jurisprudência administrativa que defenderia a nulidade total do lançamento de ofício que deixou de apurar a omissão com base nas regras da postergação, o que ocasionaria a nulidade do próprio acórdão recorrido neste ponto, por invasão de competência ao laborar como verdadeiro auditor de créditos tributários.

Não assiste razão à Recorrente. Isto porque não haveria como aceitar a comprovação de que houvera postergação, tendo-se em vista que o oferecimento da receita à tributação somente foi comprovado em sede de impugnação, quando trazidos aos autos documentos com justificativa do ingresso de R\$ 1.600.000,00, vinculando à venda do apto 501, Ed. Mirantes da Uma, e documentos contábeis comprovando a postergação da receita correspondente. Desta forma entendo que não houve invasão de competência pela DRJ, mas o exercício de sua competência legal em apreciar as justificativas ao ingresso citado e manter a tributação somente nos limites legais dos termos do artigo 273, inciso I, do RIR/1999 (no mesmo sentido do Parecer Normativo COSIT n.º 02/96). Desta forma, julgo que não há reparos no decidido em primeira instância, nos seus termos (e-fls. 1914 e ss).

Semelhanças entre a presunção do art. 42 da Lei n.º 9.430/96 e o saldo credor de caixa - forma de apuração da omissão

A Recorrente requer que “o presente lançamento com fundamento em depósitos bancários não justificados deve ser readequado de maneira a utilizar-se a maior receita ou as receitas presumidas omitidas, como justificativa para os períodos seguintes”. Tal pleito não pode ser atendido porque em descompasso com o previsto no art. 42 da Lei 9.430/96, que prescreve que caracterizam-se “omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações”. Por falta de previsão legal para que um o montante de um depósito cuja origem não tenha sido justificada sirva como justificativa para outro depósito posterior de menor valor, mantém-se a decisão de primeira instância, em seus precisos termos :

A Impugnante contesta a exação, tanto de forma genérica, por diversos aspectos, como também apontando questões específicas, que serão aqui abordadas. Diz que, no caso da presunção do artigo 42 do Decreto n.º 9.430/96, a situação assemelha-se àquela do saldo credor de caixa, em que somente se tributa o maior saldo credor no período. No presente caso, a forma de apuração da omissão de receitas deveria ser a mesma, utilizando-se o valor da maior receita presumidamente omitida. A Fiscalização aponta que esta ocorreu em abril de 2007, no valor de R\$1.098.434,49 (fl. 1.488). Portanto, nos outros meses, teria havido apenas a circulação de parte dessa mesma quantia, devendo a tributação limitar-se ao referido valor, por representar o maior valor apurado no ano.

Sugere ainda a Impugnante, como alternativa a sua própria linha de raciocínio anterior – e para fins de apurar o montante omitido –, que o valor tributado no mês de janeiro sirva para justificar a origem da movimentação do mês seguinte e, assim, sucessivamente, já que a Fiscalização não comprovou que tais valores foram consumidos. Sob essa ótica, elaborou um demonstrativo no qual apurou valores mensais de omissão de receita, que totalizaram R\$1.928.968,09, no ano de 2007, e pede que sejam recalculadas as bases de cálculo dos tributos ora exigidos.

Observa-se que a Requerente insiste na ideia de que a omissão de receitas aqui apontada seja apurada da mesma forma que seria caso a infração circunstanciada fosse a existência de saldo credor de caixa. Como já discutido quando da apreciação do item n.º 1 da presente autuação, em que a presunção de omissão de receitas, em função da falta de contabilização de pagamentos, fundamentou-se no artigo 281, II, do RIR/1999, o presente tópico (depósitos bancários de origem não comprovada), trata de outra hipótese de omissão de receitas legalmente presumida, esta prevista no artigo 287 do RIR/1999, cuja matriz legal é o artigo 42 da Lei n.º 9.430, de 1996, não havendo razão para se fazer qualquer tipo de analogia entre as formas de apuração das receitas consideradas omitidas em cada um dos casos distintos.

Destaque-se também que descabe a proposição da Impugnante de que o valor dos depósitos não justificados em cada mês – presumido como receita omitida e devidamente tributado – preste-se para justificar a origem dos depósitos dos meses subsequentes, visto que a autoridade fiscal não teria comprovado que a receita correspondente ao montante depositado foi totalmente consumida. Na verdade, inexistente previsão legal nesse sentido. Configurado o fato indiciário, o dispositivo legal que autoriza a aludida presunção não estabelece qualquer condição restritiva para sua aplicação automática e imediata, a não ser a prova em contrário produzida pelo sujeito passivo, ou seja, a comprovação da origem dos recursos utilizados em cada operação questionada.

Vale aduzir que os acórdãos do CARF cuja ementa a Impugnante transcreve, além de se aplicarem somente às partes diretamente interessadas, versam sobre imposto de renda das pessoas físicas, não se confundindo, portanto, com a matéria ora examinada.

Aliás, existem Súmulas do próprio CARF que contrariam o entendimento da Impugnante, como as de n.º 26 e 30, transcritas abaixo:

SÚMULA CARF N.º 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

SÚMULA CARF N.º 30: Na tributação da omissão de rendimentos ou receitas caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, os depósitos de um mês não servem para comprovar a origem de depósitos havidos em meses subsequentes.

Da apuração direta de omissão de receita - Da devolução do apartamento 401 do Ed. Mirantes da Ilha para aquisição do apartamento 1302.

Permuta de imóvel com Maurício Pamplona com a entrega do apartamento 201 do Ed. Mirantes da Ilha.

A Recorrente alega que em 05 de dezembro de 2006, foi assinado um contrato de promessa de compra e venda com a empresa Brasfumo Del Paraguay S/A tendo como objeto os apartamentos 401 e 1101, bem como suas respectivas garagens e depósitos (fls. 1.126/1145). Em 31 de julho de 2007 o cliente (Brasfumo Del Paraguay S/A) decidiu que preferia o apartamento n.º 1302 em detrimento ao n.º 401. Por tal escolha foi realizado novo acordo entre as partes prevendo a devolução do imóvel adquirido inicialmente (401) e a substituição pelo 1302. A Recorrente defende que não houve uma nova transação, mas a devolução do apartamento 401 e o aproveitamento dos valores pagos para quitação do novo imóvel (1302).

Logo, entende que do valor da venda do ap 1302 não deve ser tributado em 07/2007 o montante equivalente ao valor do apartamento 401, pois já oferecido á tributação na primeira venda (12/2006).

Da mesma forma entende a Recorrente que na permuta de imóveis com Maurício Pamplona com a entrega do apartamento 201 do Ed. Mirantes da Ilha (contrato de fls. 1030 a 1039), e recebimento de imóvel do Sr. Maurício Pamplona – apartamento n.º 1.202 do Ed. Residencial Henrique Stodieck, em Florianópolis deve-se afastar a tributação do valor do imóvel recebido.

Não tem razão a recorrente. Tratam-se de duas operações de compra e venda de imóveis completamente diferentes, não só quanto aos imóveis vendidos como também em relação ao preço de cada operação, as condições e a forma de pagamento. O apt. 401 foi entregue, em permuta, pela compradora como pagamento (entrada) na aquisição do apt. 1302 e, mais ainda, pelo preço de R\$1.500.000,00, acertado e estipulado em contrato, ou seja, o apt. 401 foi dado pela empresa estrangeira como parte do preço total pactuado pela compra do apt. 1.302 (R\$3.300.000,00), conforme os termos do segundo contrato (fls. 994 a 1005). No mesmo sentido, o contrato de fls. 1030 a 1039, na permuta de imóveis com Maurício Pamplona com a entrega do apartamento 201 do Ed. Mirantes da Ilha (contrato de fls. 1030 a 1039), e recebimento de imóvel do Sr. Maurício Pamplona – apartamento n.º 1.202 do Ed. Residencial Henrique Stodieck, em Florianópolis deve-se manter a tributação do valor do imóvel recebido.

Neste sentido as Soluções de Consulta da SRRF – 6ª RF, n.º 15, de 11/02/2010, e n.º 20, de 01/03/2010, respectivamente, que prescreveram com base na legislação tributária (artigo 227 do RIR/1999) que para as hipóteses de permuta sem e com torna, ambas corroborando a inclusão, na receita bruta, do valor contábil dos imóveis entregues, acrescido da torna, quando for o caso, para efeito de determinação da base de cálculo não apenas do IRPJ e da CSLL, como também da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No mesmo sentido, e visando à uniformização do entendimento a Receita Federal do Brasil emitiu as Soluções de Divergência Cosit n.º 5, 6 e n.º 7, de 01/12/2010, entendendo que, na operação de permuta de imóveis, sem o recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, será considerado como receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta, vindo a integrar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e Cofins. Desta forma, deve-se manter a decisão de primeira instância, em seus precisos termos :

(...)

Quanto ao valor de R\$246.243,41, segundo informação prestada pela Interessada, refere-se ao custo contábil da construção do apartamento n.º 102 do Ed. Mirantes da Ilha, pelo qual foi contabilmente registrada a operação de permuta desse imóvel, realizada em 04/09/2007, com o Sr. Maurício Pamplona, conforme contrato denominado “Promessa de Permuta de Imóvel – Edifício Mirantes da Ilha”, às fls. 1.030 a 1.039. O Autuante afirma que o referido valor foi omitido da base de cálculo do IRPJ e demais tributos, no ano de 2007.

A Impugnante declara que o bem recebido em permuta não deve ser objeto de tributação no momento do seu recebimento, como pretende o agente fiscal, mas que somente deverá ser oferecido à tributação quando de sua alienação. Destaca que o imóvel recebido do Sr. Maurício Pamplona – apartamento n.º 1.202 do Ed. Residencial Henrique Stodieck, em Florianópolis – continuava registrado em seu ativo circulante, conforme Balancete de 31/08/2011, em anexo. Diz que a IN 107/88 trata do assunto (permuta com ou sem torna) e transcreve trecho de julgado do CARF, que estaria de acordo com o artigo 30 da Lei n.º 8.981, de 1995. Cita ainda o processo de consulta n.º 241/2008, da SRRF- 9ª RF, cuja ementa encerra: “*Na hipótese de permuta de unidades imobiliárias, o valor dos bens recebidos na troca não integra a base de cálculo do IRPJ, ainda que o contribuinte tenha feito a opção pelo lucro presumido. A alienação desses bens constitui nova operação de venda*”.

Em se tratando de atividades imobiliárias, vale transcrever o artigo 227 do RIR/1999:

Art. 227. As pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias relativas 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 recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei n.º 8.981, de 1995, art 30; e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º).

(...).

De outro lado, o instituto da permuta foi definido pela Instrução Normativa SRF n.º 107, de 14/07/1988, nos seguintes termos:

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.

O artigo 533 da Lei n.º 10.406, de 10/01/2002, que instituiu o chamado novo Código Civil, refere-se à permuta (ou “troca”), assim dispendo:

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

(...).

O que se depreende é que o Código Civil equipara os contratos de compra e venda com os de troca ou permuta. No caso, seriam duas operações distintas de compra e venda. Assim, cada permutante deve considerar uma operação diferente de venda. A única diferença entre os contratos é que, no primeiro (compra e venda), o pagamento é efetuado com dinheiro, enquanto no segundo (permuta) o pagamento se dá por meio da entrega de outro bem, com ou sem o recebimento de parte em dinheiro (torna).

A Impugnante invoca, em especial, dispositivos da IN SRF n.º 107, de 1988, para defender a tese de que, na hipótese de permuta entre unidades imobiliárias, o valor do bem recebido na troca não deve integrar a base de cálculo do IRPJ, no período-base

correspondente ao da entrega do bem, a título de pagamento ou parte dele, ainda que o contribuinte tenha optado pelo lucro presumido.

Nesse sentido, a aludida instrução normativa estabelece procedimentos fiscais e normas a serem observados, para fins de apuração de resultados, assim como para determinação dos valores relativos à baixa e à aquisição de bens nas operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, dentre os quais se transcreve as divisões de subitens 3.1.1 e 2.1.1, *verbis*:

3. Permuta entre pessoa jurídica e pessoa física.

(...).

3.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a pessoa jurídica observará o disposto na divisão de subitem 2.1.1. (...).

2. Permuta entre pessoas jurídicas.

(...).

2.1.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, as permutantes não terão resultado a apurar, uma vez que cada pessoa jurídica atribuirá ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

(...).

Até o ano-calendário de 1998, as pessoas jurídicas que exerciam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis estavam obrigadas à tributação pelo lucro real, tendo em vista as disposições do artigo 36, inciso IV, da Lei nº 8.981, de 1995.

Com a revogação do referido dispositivo legal, por força do artigo 18 da Lei nº 9.718, de 1998, bem como em face da alteração dos critérios de obrigatoriedade ao lucro real, procedida pelo artigo 14 dessa mesma Lei, a partir de 01/01/1999 (art. 17, II), passou-se a permitir às empresas que exercem tais atividades optarem pelo lucro presumido. Por esse regime de apuração, a base de cálculo do IRPJ é determinada através da aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita bruta auferida com a atividade imobiliária.

Da simples leitura da IN SRF nº 107, de 1988, percebe-se, com clareza, que ela não se aplica às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, como é o caso da Contribuinte. A própria ementa da instrução normativa assim exprime:

Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis.

A referida norma administrativa permite que, no caso de permuta de bens imóveis, sem pagamento de torna, realizada entre pessoas jurídicas que apuram seu resultado pelo lucro real, ou entre uma pessoa jurídica optante pelo lucro real e uma pessoa física, as permutantes não apurem resultado tributável nessa operação, visto que cada uma deverá atribuir ao bem que receber o mesmo valor contábil do bem baixado em sua escrituração.

Já o mesmo não ocorre em relação às permutas realizadas por pessoas jurídicas submetidas ao lucro presumido, às quais, como se vê, são inaplicáveis as disposições contidas na IN SRF nº 107/1988, uma vez que nessa sistemática de apuração não há possibilidade de dedução de quaisquer custos e despesas, para a determinação do lucro

tributável. Isso é da própria essência do sistema que se baseia numa efetiva presunção de lucro, calculada pela simples aplicação de um percentual sobre a receita.

Portanto, entende-se que, na permuta de imóveis, a empresa imobiliária optante pela tributação com base no lucro presumido deve considerar como receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta ou, no caso de haver torna, a soma do preço do imóvel recebido em permuta com o eventual valor da torna. Por preço do imóvel recebido, deve ser considerado o valor contábil do bem dado em permuta, baixado na escrituração da permutante.

Por tratar do assunto de forma unilateral, trazendo à tona, tão-somente, opiniões consonantes com o seu ponto de vista, qual seja o de que não haverá tributação no momento da permuta, a Impugnante reporta-se à Solução de Consulta nº 241, de 10/09/2008, da 9ª Região Fiscal, cuja ementa transcreve-se:

“... Na hipótese de permuta de unidades imobiliárias, o valor dos bens recebidos na troca não integra a base de cálculo do IRPJ, ainda que o contribuinte tenha feito a opção pelo lucro presumido. A alienação desses bens constitui nova operação de venda.”

Ressalte-se que foram proferidas diversas outras soluções de consulta, em sentido contrário, como, por exemplo, a Solução de Consulta nº 142, de 24/08/2005, da SRRF – 10ª RF, assim ementada:

“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.”

Nesse caso, está bem claro que a Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal também entendeu que as empresas optantes pelo lucro presumido deveriam considerar como receita a soma do valor do imóvel recebido em permuta com o valor da torna eventualmente recebida.

Nessa mesma linha de raciocínio, podemos citar as Soluções de Consulta da SRRF – 6ª RF, nº 15, de 11/02/2010, e nº 20, de 01/03/2010, respectivamente, para as hipóteses de permuta sem e com torna, ambas corroborando a inclusão, na receita bruta, do valor contábil dos imóveis entregues, acrescido da torna, quando for o caso, para efeito de determinação da base de cálculo não apenas do IRPJ e da CSLL, como também da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Convém ainda mencionar a Solução de Consulta nº 6, de 27/02/2003, da SRRF da 1ª Região Fiscal, que confirma, para fins de PIS/Pasep e Cofins, o entendimento de que a permuta dá origem à receita tributável. A decisão afirma que a permuta se equipara a uma operação de compra e venda, estando a receita decorrente dessa operação sujeita à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, uma vez que a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento, definido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

De qualquer sorte, visando à uniformização do entendimento de que, na operação de permuta de imóveis, sem o recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, será considerado como receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta, vindo a integrar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL e das contribuições ao PIS e Cofins, a Receita Federal do Brasil emitiu as Soluções de Divergência Cosit nº 5, 6 e nº 7, de 01/12/2010.

A respeito da alegação da Impugnante, no sentido de que as empresas que exercem atividades imobiliárias devem considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, de acordo com o artigo 5º, inciso I, da IN SRF nº 93, de 1997, note-se que tal

entendimento ampara-se no artigo 30 da Lei nº 8.981, de 1995, e que, ao contrário do argumentado pela Interessada, a expressão “o montante efetivamente recebido” não foi empregada para limitar o conceito de receita bruta aos recebimentos em espécie, mas, com o intuito de conferir o “regime de caixa” à tributação das pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias.

Ora, se não há dúvidas de que a permuta se equipara à operação de compra e venda, como expressamente insculpido no Código Civil; se a base de cálculo do IRPJ, no regime de apuração pelo lucro presumido, é determinada através de percentual aplicado sobre a receita bruta, conforme o artigo 518 do RIR/1999; e se a definição de receita bruta para esse regime, a teor do que dispõe os artigos 519 e 224 do RIR/1999, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, claro está que o valor do imóvel que uma pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em uma permuta integra sua receita bruta e, por conseguinte, compõe a apuração da base de cálculo do IRPJ e também da CSLL.

Desse modo, fica mantida a tributação da importância de R\$246.243,41, referente ao preço de venda atribuído ao apartamento nº 102 do Ed. Mirantes da Ilha, pelo qual foi contabilmente registrada a operação de permuta desse imóvel, realizada em 04/09/2007, por outro imóvel entregue pelo Sr. Maurício Pamplona, de conformidade com o respectivo contrato, às fls. 1.030 a 1.039.

Continuando no item 1 do Auto de Infração, e com referência ao recebimento de R\$1.500.000,00, ocorrido em 31/07/2007, também discriminado no item 3.3 do TVF, tem-se que, conforme “Promessa de Compra e Venda de Imóvel Mirantes da Ilha”, às fls. 982 a 993, a Contribuinte vendeu, em 26/12/2006, dois apartamentos (401 e 1.101) no Ed. Mirantes da Ilha, para a empresa Brasfumo del Paraguay S/A, pelo preço total de R\$3.420.000,00. Durante todo o ano de 2007, foram pagos pelos dois imóveis R\$1.331.436,27, sendo que R\$854.664,629 até 31/07/2007, quando as duas empresas firmaram outro contrato, às fls. 994 a 1005, pelo qual a “Brasfumo” adquiriu o apt. 1302 do mesmo edifício, pelo valor de R\$3.300.000,00, dando como arras o apt. 401 (comprado da “Becker”, conforme contrato anterior), que entrou nessa transação pelo valor de R\$1.500.000,00, além da quantia de R\$1.800.000,00, a ser paga parceladamente. Esse novo negócio, apesar de constar em contrato, não foi registrado nos livros contábeis da empresa. Esta, quando intimada, alegou ter havido apenas a troca da unidade 401 pela 1.302, transferindo-se os valores já pagos, até aquele momento, pelo apt. 401 para o apt. 1.302.

O agente fiscal não aceitou tal justificativa, visto que não respaldada na contabilidade da pessoa jurídica (livros Diário e Razão), além do fato de que, em 31/07/2007 (data da segunda operação de compra e venda), apenas o valor de R\$854.664,62 (pagamentos referentes a dois apartamentos) havia sido recebido e tributado, enquanto, no segundo contrato, somente o apt. 401 foi recebido pela Contribuinte por R\$1.500.000,00, a título de arras, sendo este valor tributado de ofício, ao percentual de 8%, pelo lucro presumido.

A Impugnante, por sua vez, alega que não houve uma nova transação, mas apenas um acordo entre as partes, prevendo a devolução do apt. 401 e sua substituição pelo apt. 1302, o que poderia ser notado na conta “NF a Receber – Mirantes da Ilha”, alínea “Brasfumo 1101, 1302”, do Balanço Patrimonial de 31/12/2007 (fl. 1.259), e comprovaria que os imóveis vendidos, e que estavam sendo pagos pelo cliente, eram os apts. 1.101 e 1.302, e não o 401, que só foi valorado no contrato porque a operação foi feita com uma empresa estrangeira e a remessa do numerário dependia do registro do contrato no Banco Central. Diz que os valores pagos pelo imóvel devolvido (apt. 401) foram aproveitados para a quitação do novo imóvel (apt. 1302) e que o tratamento pretendido pelo Fisco implicaria dupla tributação do apt. 401: a primeira, quando de sua venda para a “Brasfumo” e, depois, em 05/03/2008, quando houve a alienação definitiva ao Sr. Valmir Daros. Pede o afastamento da tributação sobre a devolução do apt. 401, para aquisição do apt. 1.302, com base no artigo 5º, I e § 1º da IN SRF nº 93/97.

Primeiramente, ressalte-se que é inadmissível a justificativa dada pela Requerente, de que o segundo contrato de compra e venda teve o simples objetivo – por interesse da compradora paraguaia – de substituir, pelo apt. 1.302 do Ed. Mirantes da Ilha, o apt. 401, adquirido na primeira operação, juntamente com o apt. 1.101, ambos localizados no mesmo edifício. Assim, na prática, teria ocorrido somente a retificação do primeiro contrato.

Do exame dos referidos contratos, resta patente que estamos diante de duas operações de compra e venda de imóveis completamente diferentes, não só quanto aos imóveis vendidos como também em relação ao preço de cada operação, as condições e a forma de pagamento. Nada no segundo contrato indica que a empresa compradora estaria simplesmente devolvendo um dos imóveis adquiridos na primeira transação (o apt. 401), substituindo-o por outra unidade imobiliária no mesmo edifício (o apt. 1.302), como quer fazer crer a Impugnante, que sequer escriturou contabilmente o segundo negócio.

Na verdade, o apt. 401 foi entregue pela compradora como entrada na aquisição do apt. 1302 e, mais ainda, pelo preço de R\$1.500.000,00, acertado e estipulado em contrato, ou seja, o apt. 401 foi dado pela empresa estrangeira como parte do preço total pactuado pela compra do apt. 1.302 (R\$3.300.000,00), sendo irrelevante, para todos os fins, a alegação de que a fixação do preço do primeiro imóvel foi feita em função da necessidade de registro do contrato no Banco Central.

Acrescente-se ainda que não ampara, nem ao menos fortalece, o argumento da Impugnante – de que, apesar da existência de dois contratos, teria havido apenas uma operação de compra e venda, relativa aos apartamentos 1.101 e 1.302 do Ed. Mirantes da Ilha, uma vez que o apt. nº 401 foi devolvido e retornou ao estoque da Contribuinte – o fato de que no balanço levantado em 31/12/2007 constava uma rubrica com o título “NF a Receber – Mirantes da Ilha”, alínea “Brasfumo 1.101, 1.302”.

Ora, o teor do histórico de seus lançamentos contábeis é de responsabilidade da própria pessoa jurídica, mesmo que, às vezes, a escolha feita, como no presente caso, não seja das mais apropriadas, haja vista que estão sendo registradas na mesma conta obrigações referentes a bens distintos e até mesmo a operações distintas. No entanto, tais incorreções contábeis não têm o condão de alterar a natureza dessas operações.

Há que se comentar também a afirmação da Impugnante de que o tratamento dado pelo Fisco implica dupla tributação do apt. 401: no momento de sua venda para a “Brasfumo” e, em 05/03/2008, quando de sua alienação definitiva.

O que se observa é que não ocorreu a alegada dupla tributação, assim entendida como a tributação efetuada duas vezes sobre uma mesma operação de venda do citado bem, isto é, sobre o mesmo fato gerador. A tributação incidiu, inicialmente, sobre a venda do apt. 401, para a empresa “Brasfumo”, ocorrida em 26/12/2006, consoante o contrato de fls. 982 a 993.

Em 31/07/2007, a Contribuinte readquiriu o aludido imóvel, da própria “Brasfumo”, como parte do preço acordado pela venda de outro imóvel, conforme contrato de fls. 994 a 1005. Dessa forma, o apt. 401 voltou a integrar o ativo circulante da empresa, na condição de “mercadoria” destinada à venda, sendo, posteriormente, negociado para o Sr. Valdir Daros e esposa, mais precisamente no dia 05/03/2008, conforme contrato anexado pelo sujeito passivo, às fls. 1.779 a 1.789.

Essa outra operação de compra e venda do apt. 401, considerada pela Impugnante como definitiva, embora não tenha sido objeto do presente lançamento, é passível de tributação, uma vez que corresponde a novo fato gerador, decorrente de nova transação imobiliária, não se cogitando, no caso, a hipótese de duplicidade de tributação.

No mais, a Requerente invoca o artigo 5º, I e §1º, da IN SRF n.º 93, de 1997, com base no qual pede o afastamento da tributação sobre a “devolução do apt. 401”, para aquisição do apt. 1.302. Nesse sentido, vale reproduzir (com os grifos da Contribuinte) a sobredita norma infralegal, *in verbis*:

Art. 5º 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 auferido nas operações de conta alheia, observando-se que:

I - as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas 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;

(...);

§1º Da receita bruta serão excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas e os descontos incondicionais concedidos.

(...).

O destaque dado a “vendas canceladas”, no §1º do artigo 5º da IN 93/97, é inexplicável, a não ser que a Impugnante queira sugerir que a venda do apt. 401 do Ed. Mirantes da Ilha, havida em 26/12/2006, teria sido cancelada, por ocasião da venda subsequente do apt. 1.302 do mesmo edifício, em 31/07/2007, na qual o apt. 401 foi entregue à Autuada pela empresa compradora, como parte do preço contratado. Sendo esse o pleito da Contribuinte, trata-se, sem dúvida, de pretensão descabida e não condizente com toda a documentação contida nos autos.

No tocante à frase “o montante efetivamente recebido”, a questão já foi suficientemente esclarecida no tópico anterior, quando da discussão a respeito da equivocada conotação que a interessada pretendeu dar à expressão, conferindo-lhe entendimento restritivo e equivocado, no sentido de que a receita bruta das empresas que exploram atividades imobiliárias seria composta apenas dos valores recebidos em moeda corrente, o que não é verdadeiro.

A mais adequada e precisa acepção da expressão em lume, tal como empregada no contexto do dispositivo analisado, é de que a tributação incidente sobre a receita bruta ocorre à medida do efetivo recebimento da receita, pouco importando que esta receita corresponda a numerário ou a bens, sendo que, nesse último caso, ao seu equivalente valor em dinheiro. Esse raciocínio, lógico, por sinal, deixa perfeitamente caracterizada a intrínseca referência da norma ao “regime de caixa”, típica sistemática utilizada para efeito de tributação das pessoas jurídicas que exercem atividades imobiliárias.

Em adendo, destaque-se que a segunda operação de compra e venda (contrato de fls. 994 a 1005), realizada entre a “Becker” e a empresa paraguaia “Brasfumo”, assemelha-se a uma permuta com torna. A Contribuinte entregou o apt. 1.302 do Ed. Mirantes da Ilha, recebendo em troca o apt. 401 do mesmo edifício, avaliado em R\$1.500.000,00, a título de arras (sinal), imóvel este que pertencia à Cliente desde 26/12/2006, além de uma torna de R\$1.800.000,00, a ser paga em 30 (trinta) parcelas mensais, a partir de 31/01/2010.

Desse modo, ainda que se empreste à aludida transação a natureza de permuta, como visto anteriormente, tratando-se de pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias, submetida ao lucro presumido, o valor dos imóveis recebidos em permuta, compõe, indiscutivelmente, a receita bruta e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, bem como da contribuição para o PIS e da Cofins.

Portanto, mantém-se a tributação da importância de R\$1.500.000,00, relativa ao preço formalmente estipulado para o apartamento nº 401 do Ed. Mirantes da Ilha, oferecido pela empresa “Brasfumo”, a título de sinal, na operação de compra e venda do apartamento 1302, do mesmo prédio, realizada no dia 31/07/2007, consoante o contrato de fls. 994 a 1005.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para excluir a tributação da omissão de receita de depósitos de origem não comprovada sem extratos bancários (Data 18/06/07 - Valor R\$ 1.997,00; Data 26/06/07 - Valor R\$ 2.552,00).

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Redator designado.

Durante o julgamento, foi aberta divergência parcial para cancelar a tributação do ingresso de R\$ 246.243,41, decorrente de contrato de permuta firmado entre a Recorrente e Maurício Pamplona. Passo, então, a sintetizar a posição vencedora.

Em 04/09/2007, a Recorrente firmou contrato com Maurício Pamplona, cujo objeto foi a permuta de uma unidade habitacional do empreendimento “Mirante das Ilhas”, entregue em função do recebimento de um apartamento (fls. 1.030/1.039). O bem recebido foi escriturado pela Recorrente com base no custo contábil da construção, no valor de R\$ 246.243,31.

A partir desse cenário, a Fiscalização decidiu tributar referido ingresso, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.542):

Item 4)	TRIBUTAR – o valor informado a título de recebimento, conforme contrato fls.1030/1039; data 04/09/07	R\$ 246.243,41
---------	------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------

Diante disso, aplicou o percentual de presunção correspondente, tendo em vista a opção da Recorrente pelo regime do lucro presumido (fls. 1.544/1.545).

Contudo, referido ingresso não é apto a fazer incidir o imposto sobre a renda, ainda que no regime de tributação do lucro presumido.

Conforme art. 224 do RIR/99, a regra geral para apuração da base de cálculo, no regime do lucro presumido, é a verificação da receita bruta, composta pelo “produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia”.

Contudo, as pessoas jurídicas que se dedicam às atividades imobiliárias estão sujeitas a regra específica. De acordo com o art. 227 do RIR/99 – reproduzido no art. 224 do RIR/2018 –, tais pessoas jurídicas deverão considerar, como receita bruta, “o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas”.

Veja-se, assim, que o dispositivo faz referência às receitas com as unidades *vendidas*. Não é este, contudo, o caso da *permuta*, pois os dois institutos não se confundem: enquanto a venda corresponde à transferência do domínio de uma coisa por um preço em dinheiro (art. 481 do Código Civil), a permuta é a troca de coisas com valor equivalente.

Com efeito, uma coisa é o recebimento de um preço: um ingresso em que efetivamente está embutida a renda, *plus* jurídico apto a servir como base para a exigência do imposto (art. 43 do CTN). Neste caso, é totalmente legítima a aplicação do percentual de presunção o lucro presumido.

Outra situação é uma troca de coisas com valor equivalente, como ocorre na permuta de imóveis sem torna. Neste caso, não há qualquer *plus* jurídico. O patrimônio dos particulares – compreendido como o conjunto das relações jurídicas com conteúdo econômico – permanece o mesmo antes e depois da operação.

Dessa distinção decorre a correção dos dispositivos mencionados. A tributação, no caso da pessoa jurídica submetida ao regime do lucro presumido que exerça atividade imobiliária, deve se limitar às unidades vendidas, não podendo atingir eventuais permutas.

Esse entendimento prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça, que concluiu pela impossibilidade de tributação das permutas imobiliárias no regime do lucro presumido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TROCA DE IMÓVEIS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE LUCRO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM A COMPRA E VENDA. ESFERA TRIBUTÁRIA. EXEGESE CORRETA DO TRIBUNAL DE ORIGEM. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC. (...)

2. A indicada afronta ao art. 521 do CCom; aos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998; aos arts. 224, 518 e 519 do Decreto 3.000/1999 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. A Corte a quo interpretou corretamente o art. 533 do CC, porquanto o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro *Imposto sobre a Renda*, ed. Malheiros, 2ª edição, pag.45, para quem “renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente determinadas.”

4. O dispositivo em comento apenas salienta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam no que forem compatíveis com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais.

5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, não provido. (REsp 1.733.560/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 21/11/2018 – destaquei)

Após a consolidação desse entendimento no STJ, a PGFN, por meio do Despacho n.º 167/2022, dispensou a apresentação de defesa nessa matéria:

Aprovo, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI N.º 8694/2021/ME (SEI n.º 16442676), com as retificações propostas pela Nota SEI n.º 1/2022/REDLIT/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (SEI n.º 23697123) que conclui o seguinte: "12. Ante o exposto, considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a hipótese ora apreciada enquadra-se na previsão do art. 2.º, inciso VII, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, e art. 19, inciso VI, da Lei n.º 10.522, de 2002, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. 13. Propõe-se, assim, a inclusão do tema nos itens 1.12-CSLL, alínea "f"; 1.22-Imposto de Renda, alínea "ae"; e 1.31-PIS/COFINS, alínea "x", da lista relativa ao art. 2.º, inciso VII, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos seguintes termos: alínea) **Base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Empresas do ramo imobiliário que apuram seus tributos pela sistemática do lucro presumido. Contrato de permuta, sem parcela complementar. Resumo: O contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. O art. 533 do Código Civil apenas ressalta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. Como corolário, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.** Precedentes: REsp n.º 1.733.560/SC, AgInt no REsp n.º 1.758.483/SC, AgInt no REsp 1.796.877/SC, AgInt no AgInt no REsp n.º 1.639.798/RS, AgInt no REsp 1.737.467/SC, AgInt no REsp 1.800.971/SC, AgInt no REsp n.º REsp 1.868.026/PB, REsp n.º 1.754.618/SC, REsp n.º 1.798.211/RS, REsp n.º 1.801.839/RS, REsp n.º 1.850.377/SC, REsp n.º 1.737.790/RS e REsp n.º 1.738.667/SC. Data de início da vigência da dispensa: 08/04/2022. (DOU de 11/04/2022 – destaquei)

Este CARF também já se manifestou nesse sentido, conforme acórdão proferido pela C. Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. CONTRARIEDADE AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA. DEFORMAÇÃO DE INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL. EXPRESSÃO DE NEUTRALIDADE. CONFLITO COM O CONTEÚDO DO ART. 43 DO CTN.

A tributação de operações de permuta, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido tem fundamentação primordial no conteúdo fictício da norma que determina a sua base de cálculo, acabando por alcançar indevidamente evento que não expressa qualquer rendimento, provento ou acréscimo patrimonial.

O conceito legal de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei n.º 8.981/95, expressamente remete e delimita seu alcance ao negócio de venda, que não se confunde com o instituto da permuta.

Permuta e venda são institutos de Direito Civil distintos, ainda que o Legislador de 2002 tenha, tecnicamente, optado por aplainar e coincidir sua regulamentação, exclusivamente no âmbito das relações privadas. A desconsideração da individualidade e da distinção entre tais institutos, por meio de uma equiparação total, para fins de incidência tributária, desrespeita as limitações contidas nos arts. 109 e 110 do CTN.

Sendo a legítima permuta um negócio de expressão econômica e patrimonial absolutamente neutra, a determinação da tributação do valor do bem recebido na troca efetuada contraria e colide com o conteúdo do art. 43 do CTN. (Acórdão n.º 9101-005.204, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, Sessão de 10/11/2020)

Portanto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para cancelar a tributação sobre o ingresso de R\$ 246.243,31, correspondente à permuta imobiliária.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso