



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721989/2015-90
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.090 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de maio de 2022
Recorrente EMBRAED EMPRESA BRASILEIRA DE EDIFICACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÃO DE PERMUTA IMOBILIÁRIA. CONTEXTOS JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto legislativo distinto, concernente à tributação de operação de permuta imobiliária por pessoa jurídica sujeita à sistemática do lucro real, e não para definição de receita da atividade imobiliária na sistemática do lucro presumido

MULTA QUALIFICADA. SIMILITUDE FÁTICA. Não se conhece de Recurso Especial quando ausente similitude fática entre acórdão recorrido e acórdão paradigma colacionado pela Recorrente, uma vez que não é possível aferir a existência de dissídio jurisprudencial acerca da exigência da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em não conhecer do Recurso Especial, nos seguintes termos: (i) em relação à primeira matéria, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento; e (ii) por maioria de votos, em relação à segunda matéria, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ e CSLL cujo Termo de Verificação Fiscal de fls. 890 a 909 imputou ao Contribuinte as seguintes infrações:

- Não computou na base de cálculo do IRPJ e da CSLL as receitas auferidas na alienação de imóveis, considerados pelo Contribuinte como objeto de permuta e sem oferecimento dos valores recebidos à tributação;
- Insuficiência de recolhimento de adicional do IRPJ;

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

Intimado dessa decisão, o Sujeito Passivo manejou o competente Recurso Voluntário ao qual foi negado provimento, restando o julgado assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. (i)LEGITIMIDADE. (in)OBSERVÂNCIA ESCRITURAÇÃO NOS TERMOS ART.254, RIR.

Muito embora a existência da sociedade em conta de participação independa de qualquer formalidade e possa provar-se por todos os meios de direito tem-se que para fins tributários é imprescindível que as operações estejam devidamente contabilizadas de forma a identificar que se referem a essa sociedade não personificada; ônus do qual o contribuinte não se desincumbiu pela simples juntada de balancetes que não permitem identificar precisamente a contabilidade de cada uma das SPCs indicadas no "Termo de Ratificação de Constituição de SCP."

ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS-PERMUTA VIA OPERAÇÃO SOCIETÁRIA "CASA-E-SEPARA" SIMULAÇÃO.

Não há "propósito negocial" na integralização de capital social, por meio de imóveis, em empresa integrante do mesmo grupo econômico, tributada pelo lucro presumido, em sucessivas operações cujo único fim foi a redução da carga tributária incidente sobre operações imobiliárias.

SIMULAÇÃO. PROVA ROBUSTA.

Comprovada a simulação através de vasto acervo indiciário convergente, cabível a identificação da verdade dos fatos e a exigência dos tributos devidos. A não edição da lei a que se refere o parágrafo único do art. 116 do CTN não constitui óbice para o lançamento fiscal decorrente da prática da simulação. Antes das alterações normativas implementadas pela Lei Complementar n.º 104, de 2001, o CTN já previa a hipótese da autoridade administrativa efetuar o

lançamento de ofício nos casos em que comprovada a existência de atos ou negócios jurídicos simulados (art. 149, VII). A dissimulação prevista no art. 116, parágrafo único, é uma hipótese nova e distinta da simulação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Por decorrência, o mesmo procedimento adotado em relação ao lançamento principal estende ao reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei que votaram pela ilegalidade do Parecer Normativo Cosit n.º 09/2014 e, com base nesse entendimento, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à omissão de receitas na alienação de imóveis. O Conselheiro Demetrius Nichele Macei apresentará declaração de voto.

Inconformado com a decisão de segunda instância, o Contribuinte manejou embargos declaratórios que foram rejeitados pelo Presidente da Turma Julgadora, conforme despacho de fls. 1.054 a 1.060.

Intimado da decisão, o Contribuinte interpôs o Recurso Especial de fls. 1.077 a 1.130 que foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 1.133 a 1.137, cujos principais trechos pede-se vênia para reproduzir a seguir:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “não tributação da permuta imobiliária sem torna”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Bem explica o Conselheiro Luís Flávio Neto, em estudo dedicado às consequências tributárias de permutas de bens imóveis realizadas por empresas optantes pela sistemática do lucro presumido que “operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte.” (FARIA & CASTRO, Renato e Leonardo. Operações imobiliárias - estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 713.).

Acórdão paradigma nº 108-08.358, de 2005:

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

[...].

Não há, ao meu ver, diante dos elementos fornecidos nos autos, como qualificar a operação traçada nas linhas anteriores como simples compra e venda. Ora, se

as escrituras levadas a registro em cartório público indicam a venda de imóvel pela Recorrida, cuja liquidação se deu através da entrega de unidades imobiliárias pela compradora (a Encol S.A), outra natureza não poderia ser atribuída a esta operação senão a de compra e venda com dação de unidade imobiliária em pagamento, ou, ao menos, de permuta, cujos efeitos tributários em nada se confundem com aqueles decorrentes da simples venda de imóvel.

Desta feita, mantendo-se a natureza da operação como compra e venda com dação de unidade imobiliária em pagamento, ou, ao menos, como permuta, a tributação pelo imposto de renda submete-se às regras expressamente dadas pela Instrução Normativa n.º 107/1988, as quais, grosso modo, só autorizam a tributação sobre a parcela recebida a título de toma (pagamento complementar em dinheiro), conforme se verifica a seguir:

[...].

A Instrução Normativa acima transcrita não reproduz nada mais que o óbvio, afinal, a mera troca de bens de valor equivalente, em nada altera a situação patrimonial do contribuinte. Assim, não havendo o pagamento da toma, ou pelo menos qualquer comprovação por parte do Fisco nesse sentido, imprópria é a autuação discutida, eis que não caracterizada a hipótese prevista para a incidência do imposto sobre a renda, conforme delineada no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte*, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 108-08.358, de 2005) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, *havendo comprovação de que a operação realizada pelo contribuinte foi de permuta de imóveis, ou de compra e venda com dação em pagamento, sem o pagamento de torna, descabe a autuação relativa ao IRPJ, porquanto não verificada, nesta situação, ganho de capital.*

(2) “não cabimento da multa qualificada no caso de mera simulação”

Decisão recorrida:

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

[...].

A autoridade fiscal imputou multa qualificada ante a confirmação da simulação que, pelas razões antes lançadas, de toda estruturação contratual montada pela recorrente com vistas a dissimular situação que fiscalmente lhe era mais onerosa, operou em simulação, devendo, assim, ser mantida a multa qualificada prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, por coerência.

Este E. CARF, por meio do CSRF, já teve oportunidade de julgar caso símile de operações societárias simuladas, com vistas a furtrar-se ao recolhimento de impostos decorrentes de operações imobiliárias, consagrando entendimento pela aplicação da multa qualificada em 150% restando a decisão assim ementada:

[...].

Acórdão paradigma n.º 9101-002.189, de 2016:

MULTA QUALIFICADA.

Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

[...].

Em resumo, a autuação fiscal concluiu que a emissão de debêntures em questão foi simulada e que tal fato, por si só, autorizaria a qualificação da multa de ofício.

Ocorre que o artigo 44, II, da Lei 9.430/1996 não faz qualquer menção à simulação. Na verdade, tal dispositivo estabelece a aplicação de multa de 150% “nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, (...)” (redação vigente à época da autuação).

Ora, para que se pudesse completar a definição de “evidente intuito de fraude”, que autorizaria a qualificação da multa de ofício, seria imprescindível a identificação da conduta praticada pelo contribuinte: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, porém, não houve qualquer fundamentação neste sentido, do que se conclui que o agravamento da penalidade carece de suporte material e, por isso, não pode subsistir.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, tendo havido *simulação*, deve ser mantida a multa qualificada prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, por coerência, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 9101-002.189, de 2016) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

No mérito, a Recorrente reafirma os termos de sua Impugnação e de seu Recurso Voluntário e pede a reforma do acórdão recorrido para que não haja tributação sobre a permuta imobiliária sem torna e, subsidiariamente, seja reduzida a multa aplicada para 75% do imposto devido.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 25/06/2018 (fl. 1.138) que apresentou tempestivamente Contrarrazões de fls. 1.139 a 1.158 em 05/07/2018, requerendo, preliminarmente, o não conhecimento do Recurso Especial quanto às duas matérias admitidas. No mérito, requer a confirmação da decisão recorrida quanto às matérias objeto do recurso especial ora em julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

Em suas Contrarrazões, a PGFN questiona o conhecimento do Apelo Especial do Contribuinte quanto às duas matérias devolvidas a este Colegiado.

Passo a analisar os argumentos da Fazenda Nacional.

Contra o conhecimento da primeira matéria suscitada, qual seja, a tributação da permuta sem torna de empresa tributada pelo lucro presumido, a Recorrida apresenta argumentos que, segundo seu entendimento, os suportes fáticos dos acórdãos cotejados não guardariam a necessária semelhança para evidenciar dissídio interpretativo, bem como que as decisões cotejadas teriam utilizados suportes jurídicos distintos.

O acórdão recorrido enfrentou situação descrita pela autoridade fiscal como decorrente da estipulação entre pessoas jurídicas que envolveu rearranjos societários sucessivos (operação “casa-separa”) e o uso de empresas veículos, dentre outras constatações, concluindo que teria havido a omissão de receitas da atividade decorrente da alienação não escriturada de imóveis à qual foi atribuída valor diverso dos constantes nos instrumentos formais das operações analisadas. O paradigma apresentado (acórdão 108-08.358, de 15/06/2005), por sua vez, decorreu de recurso de ofício em razão da decisão de primeira instância ter cancelado parcialmente o lançamento por erro na data de ocorrência do fato gerador. O caso julgado foi considerado pela autoridade fiscal como compra e venda, constando nos autos inclusive a respectiva escritura, acompanhada de outra escritura, de confissão de dívida com promessa de dação em pagamento, garantida por seguro e nota promissória, cuja data de vencimento foi escolhida indevidamente como fato gerador da obrigação tributária, o que gerou o cancelamento da autuação. No voto condutor do paradigma, a Relatora do feito menciona a possibilidade de, ainda que se considerasse a operação como permuta sem torna, a exigência não se sustentaria. Confira-se:

Não há, ao meu ver, diante dos elementos fornecidos nos autos, como qualificar a operação traçada nas linhas anteriores como simples compra e venda. Ora, se as escrituras levadas a registro em cartório público indicam a venda de imóvel pela Recorrida, cuja liquidação se deu através da entrega de unidades imobiliárias pela compradora (a Encol S.A), outra natureza não poderia ser atribuída a esta operação senão a de compra e venda com dação de unidade imobiliária em pagamento, ou, ao menos, de permuta, cujos efeitos tributários em nada se confundem com aqueles decorrentes da simples venda de imóvel.

Embora os contextos fáticos, de fato, não sejam idênticos, há de se considerar que o acórdão recorrido - no que diz respeito à caracterização da infração - sequer adentrou nas peculiaridades da operação, concluindo tratar-se de permuta. Veja-se:

A questão que permanece é se o fato dissimulado é uma compra e venda como apontado pelos fiscais que apontaram o auto ou uma permuta de imóveis sem torna, como alegado pelo contribuinte e acatado pela r. DRJ. **Particularmente, entendendo que o resultado final da operação foi a troca de 49 apartamentos por um terreno, o que me leva, então, a análise da aplicação do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014 ao caso concreto, a permuta de um bem do ativo imobilizado (o terreno) por unidades do estoque (os apartamentos), que restou assim sintetizado:**

[...] [destaques ora inseridos]

Com efeito, em pesem as dessemelhanças fáticas, ao fim e ao cabo, partindo-se das conclusões do acórdão recorrido de tratar-se de permuta, não há dúvidas de que o acórdão paradigma reformaria o recorrido.

Em relação aos debates durante a sessão de julgamento de que o paradigma tratava de exigência baseada no lucro real, antes de as atividades ora em debate permitirem às pessoas jurídicas que as exerciam optar pelo lucro presumo, o que implicaria o descarte do paradigma em exame, há de se ressaltar que naquele mesmo processo houve exigências de PIS e de Cofins também exoneradas, ou seja, entendeu-se que nas operações em questão *não haveria auferimento de receitas*, conclusão que, transposta aos presentes autos, certamente implicaria a reforma do acórdão recorrido.

De igual forma, a menção a *ganho de capital* na ementa do paradigma certamente advém de erro material, uma vez que, além de não haver qualquer outra menção a ganho de capital no relatório e voto condutor do aresto paradigma, o fato de o lançamento abarcar exigências de PIS e Cofins já demonstra que as operações imobiliárias envolvendo permuta/dação de pagamento não foram s como ganho de capital pela autoridade fiscal autuante, mas sim como sujeitas a auferimento de receitas, conclusão rechaçada pelo colegiado paradigmático.

Dessa forma, ratifico o despacho de admissibilidade para conhecer do recurso quanto a essa matéria.

Por outro, entendo que a resistência da Fazenda Nacional ao conhecimento do recurso quanto à segunda matéria (multa qualificada em razão de mera alegação de simulação) merece ser acolhida.

O paradigma indicado julgou a qualificação da multa de ofício imposta pela autoridade fiscal por considerar que teria havido simulação entre duas empresas do mesmo grupo econômico mediante emissão de debêntures remuneradas pela participação no lucro, deduzindo-se o lucro de uma e aumentando a despesa da outra participante. Não houve, segundo o voto vencedor do julgamento, menção às hipóteses previstas na Lei n.º 4.502/1964, conforme seguinte passagem:

Em resumo, a autuação fiscal concluiu que a emissão de debêntures em questão foi simulada e que tal fato, por si só, autorizaria a qualificação da multa de ofício.

Ocorre que o artigo 44, II, da Lei 9.430/1996 não faz qualquer menção à simulação. Na verdade, tal dispositivo estabelece a aplicação de multa de 150% "*nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, (...)*" (redação vigente à época da autuação).

Ora, para que se pudesse completar a definição de "evidente intuito de fraude", que autorizaria a qualificação da multa de ofício, seria imprescindível a identificação da conduta praticada pelo contribuinte: se sonegação, fraude ou conluio respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

No caso, porém, não houve qualquer fundamentação neste sentido, do que se conclui que o agravamento da penalidade carece de suporte material e, por isso, não pode subsistir.

Relevante observar que a conclusão de que, no caso, a operação "*teve a única intenção de transformar um aporte de Capital Social em emissão de debêntures com prêmio*" significa, no máximo a depender da linha que se adote, afirmar que houve simulação, o que é bem diferente de reputar a prática de sonegação,

fraude ou conluio, estas sim hipóteses autorizadoras da qualificação da multa nos termos do artigo 44, II (atual 44, §1o), da Lei 9.430/1996.

Já no caso do recorrido, a fundamentação da multa qualificada vai além da indicação de existência de simulação, já que, ao contrário do examinado no acórdão paradigma, a autoridade fiscal consignou expressamente que houve o uso de empresa veículo para consecução dos objetivos pretendidos pelo Contribuinte fiscalizado, com expressa referência ao previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/1964, conforme seguinte passagem do Termo de Verificação Fiscal (fls. 890 a 909):

No que concerne aos consectários legais infligidos releva registrar que, diante do evidente intuito de fraude caracterizado em relação à infração explicitada no subitem 2.2 supra, é de se aplicar à qualificação da multa. Não restam dúvidas quanto à intenção do contribuinte em ludibriar à Administração Tributária, quando estruturou e formalizou negócios jurídicos arditosamente, dissimulando a operação derradeira com o objetivo de afastar a incidência tributária.

A multa de ofício qualificada aplicável ao caso em tela está prevista no artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei n.º 11.488/2007, e tem como pressuposto para sua aplicação a existência de “evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964”.

Os fatos levantados no procedimento fiscal, acima já relatados, conduzem para a conclusão indubitável de que o dolo esteve presente na conduta adotada pela contribuinte. **A prática da interposição de empresa “veículo” corrobora esta situação de forma cabal**, dispensando maiores comentários. Destarte, resta sobejamente configurada a vontade deliberada do Administrado de furtrar-se ao cumprimento das obrigações de natureza tributária. (destaque acrescido)

Do cotejo, constata-se que as situações fáticas não tem a necessária similitude para fins de aferição de dissídio interpretativo.

Desse modo, encaminho meu voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial quanto à matéria multa qualificada.

2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Especial, somente em relação à matéria “incidência da tributação na permuta sem torna.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada

O I. Relator restou vencido em sua proposta de conhecer parcialmente do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não teria sido caracterizado, também, na primeira matéria, aqui designada como

“não tributação da permuta imobiliária sem torna”, vez que a legislação tributária interpretada no acórdão recorrido difere daquela enfrentada no paradigma.

No acórdão recorrido, vê-se que os votos divergentes foram pela *ilegalidade do Parecer Normativo Cosit n.º 09/2014* para, *com base nesse entendimento, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente à omissão de receitas na alienação de imóveis*. E isto porque o Parecer Normativo COSIT n.º 09/2014 foi o eixo central da fundamentação desenvolvida no voto condutor, em favor da tributação da operação de permuta que exsurgiu da dissimulação, mas na sistemática do lucro presumido:

O contribuinte sustentou em sua impugnação que não se trataria de simulação, mas caso se configurasse a simulação, o negócio dissimulado seria uma permuta sem torna (dos apartamentos da Recorrente pelo terreno do Hotel Recanto das Águas da Villa do Farol) e não uma compra e venda. O que acabou sendo acatado pela r. DRJ, conforme se transcreve:

Na realidade, o que aconteceu foi a permuta de 49 apartamentos de luxo, prontos para morar, pertencentes a Embraed, e contabilizados no seu estoque, os quais foram permutados pelo Hotel Recanto das Águas, com todo seu ativo imobilizado, e mais 8 terrenos, com área total de aproximadamente 667.000m², de propriedade da Vila do Farol.

(...)

Diante do quadro acima, dúvidas não restam de que o que houve de fato foi uma permuta de ativos entre a Embraed e Vila do Farol, travestida de contrato de parceria. Ocorre que a permuta dos imóveis, caso fosse exteriorizada desde o início como tal, sujeitaria as partes à incidência do imposto de renda e contribuições: a Vila do Farol, sob forma de ganho de capital na realização de ativos imobilizados e a Embraed, na forma de **receita da alienação de bens do ativo circulante, sujeita à tributação pelo lucro presumido**.

Nessa linha, aplicou o Parecer Normativo Cosit n. 9/2014, afirmando ainda que a permuta se equipara a compra e venda nos termos do art. 533 do CC/2002, mantendo-se o auto em sua inteireza, inclusive no tocante à base de cálculo, que teria sido arbitrada nos termos do art. 20 da Lei 7.713/88.

Em seu RV, a Recorrente aceita a premissa da r. DRJ afirmando que não há dissimulação de compra e venda, mas uma simples troca de ativos, o que estaria evidente no *Instrumento Particular de Permuta de imóvel por Área a ser construída no local (fls. 590-597)*. O que teria sido alterado pelo embargo da obra pelo MP, de forma que a operação seria então garantida por imóveis construídos.

Que a interpretação veiculada no Parecer Normativo Cosit n. 9/2014 subverteria o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, que a tributação de permuta sem torna pelo IR violaria os artigos 121, II, 123§3 e 128, §§ 4 e 5 do RIR, bem como o item 2.1.1 da IN SRF n.º 107/88. Alegou ainda o erro na indicação do fato gerador e na definição da base de cálculo.

O primeiro aspecto que gostaria de pontuar são os as supostas ausência de Propósito Negocial e Substrato Econômico. Como já registrado ao longo do voto e venho defendendo, o propósito negocial não tem previsão legal e serve apenas como indício para que se verifique um dolo, fraude ou simulação nos termos do art. 149 do CTN. Mas ainda que se aceitasse a necessidade de um propósito negocial, as operações realizadas se justificariam no contexto em que ocorreram. Afinal, o embargo judicial da obra que acabou por frustrar a operação inicial seria causa aceitável para que as partes buscassem outro meio para garantir o contrato, porém, jamais seriam suficientes e legítimos para montagem de toda uma operação casa-e-separa com vistas a furtrar-se do recolhimento de impostos.

Fora só a suposta ausência de propósito negocial e de substrato econômico a razão que motivou a lavratura do auto, não haveria razão para sua manutenção, mas os fiscais que

o lavraram apontaram ainda como fundamento, lastreados em análise da documentação apresentada pela Recorrente, para verificação da simulação, e que não foram em nenhum momento impugnados pelo ora Recorrente: (a) atribuição aos bens de valores inferiores aos que teriam no mercado; (b) lapso de tempo entre as operações processadas de apenas 60 dias; (c) Ajuste Prévio de Todo o Rito para a Concretização do Negócio; (d) a presença de Cláusulas Avençadas Desalinhas com a Aparência Dada; e (e) Inconsistências na Escrituração dos Eventos.

A questão que permanece é se o fato dissimulado é uma compra e venda como apontado pelos fiscais que apontaram o auto ou uma permuta de imóveis sem torna como alegado pelo contribuinte e acatado pela r. DRJ. Particularmente, entendo que o resultado final da operação foi a troca de 49 apartamentos por um terreno, o que me leva, então, a **análise da aplicação do Parecer Normativo Cosit n. 9/2014 ao caso concreto, a permuta de um bem do ativo imobilizado (o terreno) por unidades do estoque (os apartamentos)**, que restou assim sintetizado:

Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas IRPJ.

PESSOAS JURÍDICAS. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA. **LUCRO PRESUMIDO.**

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a 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 a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna. A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. **O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.** Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988.

Nesse ponto, entendo que não merece guarida o pleito do contribuinte, **os dispositivos do RIR que foram apontados como violados, dizem respeito a apuração de ganho de capital da Pessoa Física, que está submetido a regime de apuração diverso daquele ao qual a Recorrente está submetida; lucro presumido.**

Bem explica o Conselheiro Luís Flávio Neto, em estudo dedicado às conseqüências tributárias de permutas de bens imóveis realizadas por empresas optantes pela sistemática do lucro presumido que "operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte." (FARIA & CASTRO, Renato e Leonardo. Operações imobiliárias-estruturação e tributação. São Paulo: Saraiva, 2016, p.713.)

O Acórdão, ora hostilizado, compartilha igual entendimento com fundamento, inclusive, em entendimento anterior da RFB nos termos da Solução de Divergência n.5, de 1º de dezembro de 2010 (COSIT):

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

Dispositivos legais: art.533, da Lei n.10406/2002 (CC); arts.224, 518 e 519 do Decreto n.3000/1999.

Entendo ainda que o auto de infração não está maculado pelos vícios materiais alegados pela Recorrente, quanto a eventual erro na indicação do fato gerador e na apuração da base de cálculo adotando como razão de decidir os mesmos fundamentos apontados pela r. DRJ. (*destacou-se*)

A discussão estabelecida no acórdão recorrido, portanto, diz respeito à incompatibilidade do Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 com as disposições da legislação tributária que referem, apenas, a incidência sobre a torna, em caso de permuta. Note-se que a Contribuinte, inclusive, alegou a violação do item 2.1.1 da Instrução Normativa SRF nº 107/88, mas a resposta a esta argumentação foi: *os dispositivos do RIR que foram apontados como violados, dizem respeito a apuração de ganho de capital da Pessoa Física, que está submetido a regime de apuração diverso daquele ao qual a Recorrente está submetida; lucro presumido.*

Constata-se, assim, que o fato de a discussão acerca da tributação da permuta se dar na sistemática do lucro presumido foi determinante para a afirmação da classificação dos imóveis alienados como receita da pessoa jurídica.

Já o paradigma analisa operação de permuta de unidades imobiliárias no ano-calendário 1992, em pessoa jurídica tributada pelo lucro real, que *alienou lotes de terreno de sua propriedade para a empresa Encol S.A. pelo valor de CR\$ 2.500.000,00 (aproximadamente R\$ 34.000,00)*, sendo que *os documentos apresentados pela fiscalização indicavam que a operação ocorrida de fato foi a celebração de contrato de permuta, pelo qual a Recorrida trocou referidos terrenos por cinco apartamentos e treze boxes de garagem no prédio futuramente construído pela Encol S.A.*, muito embora a *soma do seguro-garantia e da nota promissória recebida evidenciassem um montante bem superior, do qual resultou a diferença tributada como receita omitida.*

Prevalecendo a percepção de que houve, apenas, permuta de unidades imobiliárias, o Colegiado que proferiu o paradigma referiu a Instrução Normativa SRF nº 107/88, inclusive no dispositivo invocado no acórdão recorrido (item 2.1.1), nos seguintes termos:

Seção II

Operações de Permuta

2. Permuta entre Pessoas Jurídicas

2.1 Na permuta entre pessoas jurídicas, tendo por objeto unidades imobiliárias prontas, serão observadas as normas constantes das divisões do presente subitem.

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

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

2.2.1 No caso de permuta sem pagamento de torna, a permutante que alienar a unidade pronta observará as disposições da divisão do subitem 2.1.1 (...),

(...)

Seção III

Compra e Venda com Dação de Unidade Imobiliária em Pagamento

4. Normas Aplicáveis

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

A conclusão do voto condutor do paradigma é que *a Instrução Normativa acima transcrita não reproduz nada mais que o óbvio, afinal, a mera troca de bens de valor equivalente, em nada altera a situação patrimonial do contribuinte*. Mas isto porque, na sistemática do lucro real, para escrituração contábil da operação, *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*, e o que importa à apuração do lucro real é o resultado, e não o valor da receita atribuível ao bem alienado, como importa ao lucro presumido.

Note-se que à época em que editado referido ato normativo não era permitido que pessoas jurídicas dedicadas *à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil* optassem pelo lucro presumido. Esta vedação, presente no art. 36, inciso IV da Lei nº 8.981/95, somente deixou de existir com a Lei nº 9.718/98, momento a partir do qual exsurgiram os debates acerca da definição da receita auferida nesta atividade, na hipótese de operação de permuta.

Adicione-se, ainda, a dúvida extraída dos seguintes excertos do paradigma, que referem a incidência como correspondente a ganho de capital, ou seja, decorrente da alienação de imóveis não integrantes do ativo circulante da atuada:

Mais ainda, mesmo que possível fosse qualificar a operação como compra e venda de imóveis, o montante tributável deveria ser quantificado pela diferença verificada entre a soma do valor dos imóveis indicada na contabilidade da , Recorrida, e o valor efetivamente recebido pela sua venda, consoante expressa orientação contida no artigo 31, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Não há, contudo, nada nos autos que permita afirmar que a soma do valor contábil dos referidos bens correspondesse ao montante de CR\$ 2.500.000,00 (valor atribuído à operação pelas partes), tampouco, insista-se, que houve o recebimento pela atuada das importâncias de CR\$ 25.343.603,88 e CR\$ 33.130.000,00. Prejudicada, portanto, a metodologia utilizada pela fiscalização para apurar o suposto ganho de capital.

Finalmente, mantendo-se ainda a premissa de ser possível tratar a operação como simples compra e venda, vale reiterar o inquestionável acerto da posição consolidada pela decisão de primeira instância administrativa, a qual, verificando que em tais situações a data de apuração do ganho de capital experimentado pela alienação do imóvel coincide com a data do contrato respectivo , (item 10 da Instrução Normativa nº 84/1979), houve por bem cancelar a exigência fiscal, já que acusava como data do fato gerador o dia 26 de maio de 1992, o mesmo do vencimento da Nota Promissória oferecida pela Encol S.A. à Atuada como garantia de entrega das unidades imobiliárias permutadas.

É certo que o paradigma noticia exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, a indicar que a receita omitida foi compreendida como da atividade da pessoa jurídica, mas o outro Colegiado do CARF não se debruçou sobre este aspecto porque a exigência fora cancelada em 1ª instância de julgamento administrativo por erro na definição do momento do fato gerador, e sob esta ótica submeteu-se, apenas, a reexame necessário no Primeiro Conselho de Contribuinte, no qual assim se concluiu que a permuta não caracterizaria *hipótese prevista para a incidência do imposto sobre a renda*, para além de as exigências já estarem maculadas pelo erro na data do fato gerador.

De toda a sorte, ainda que se tratasse, ali, de tributação de operação de permuta de unidades imobiliárias que constituíam o objeto social da atuada, não resta dúvida que a

discussão disse respeito à existência de **resultado tributável**, porque desenvolvida na sistemática do **lucro real**. Assim, nada no paradigma permite inferir que a mesma solução seria adotada se a incidência fosse debatida sob outro cenário legislativo, constituído a partir da permissão de opção pelo **lucro presumido** e consequente tributação a partir de coeficiente aplicado sobre a **receita da atividade** da pessoa jurídica.

Assim, minimamente por serem distintos os cenários legislativos nos quais foram editados os acórdãos comparados, não resta demonstrado o dissídio jurisprudencial, razão pela qual deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial também neste ponto.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada