



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

Processo n° 14751.720082/2012-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-001.120 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO
Recorrente HOLANDA IMOBILIÁRIA E CONSTRUTORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo para a constituição de crédito tributário, quando há pagamento antecipado de tributo, é de cinco anos, contado a partir da data do fato gerador, conforme o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

VENDAS CANCELADAS. COMPROVAÇÃO.

Somente o valor das vendas canceladas devidamente comprovado é que pode ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

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.

MULTA QUALIFICADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. IMPOSSIBILIDADE. PRECLUSÃO

A função do recurso no âmbito administrativo é a revisão da decisão de primeira instância (DRJ). Operam-se efeitos preclusivos, previstos no artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Recorrente na impugnação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS.

O entendimento adotado para o lançamento da COFINS se estende ao lançamento reflexo (PIS).

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior e Thiago Moura de Albuquerque Alves. O Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza declarou-se impedido. Ausente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira – Presidente.

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife, que julgou improcedente em parte a impugnação da Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante do acórdão da DRJ, *verbis*:

Contra a contribuinte acima qualificada, lavraram-se autos de infração formalizando a exigência do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, através dos quais se constituiu crédito tributário, referente a períodos de apuração compreendidos nos anos-calendário de 2007 a 2009, no valor total de R\$ 756.002,49, incluídos multa de ofício e juros de mora.

2. No lançamento referente à Cofins (fls. 2544/2547), estimado no regime cumulativo, encontram-se registradas as seguintes infrações, ao final tipificadas:

2.1. “001 – INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS” (aplicou-se multa de ofício no percentual de 75%);

2.2. “002 – INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS” (aplicou-se multa de ofício no percentual de 150%);

3. No Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 2563/2586, a autoridade autuante

consignou os motivos de fato e de direito que levaram à autuação das infrações apontadas. Os fatos são os mesmos que levaram à exigência do IRPJ e da CSLL (processo administrativo n.º 14751.720081/2012-21).

4. No prazo legal, a contribuinte apresentou impugnação de fls. 2606/2623, por meio da qual aduz, depois de resumir os fatos e de reconhecer a procedência da autuação quanto a uma parte do crédito tributário lançado (parte da multa isolada e do crédito tributário objeto de outros processos):

PRELIMINARMENTE

4.1. Considerando que somente foi intimada dos autos de infração em 30/03/2012, todos os fatos geradores anteriores a 30/03/2007 estão inquestionavelmente prescritos e não podem mais ser exigidos, nos termos dos art. 156, V e art. 173, ambos do CTN;

MÉRITO

Vendas canceladas

4.2. Os autos de infração não atenderam aos requisitos do Decreto n.º 70.235, de 1972, pois o (suposto) crédito fiscal foi constituído desconsiderando-se, por completo, os valores relativos às vendas canceladas que foram contabilizadas no período fiscalizado, vendas essas que não podem ser computadas na base de cálculo do PIS, Cofins, IRPJ e CSLL. De acordo com a Lei n.º 9.718, de 1998, a base de cálculo do PIS e da Cofins consiste no faturamento da pessoa jurídica, assim entendido a totalidade da sua receita bruta. Todavia, o art. 22, § 22, da própria Lei n.º 9.718, de 1998, prescreve que, na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, devem ser excluídas as vendas canceladas. De forma semelhante, o art. 31, parágrafo único, da Lei n.º 8.981, de 1985, o art. 31, parágrafo único, da Lei n.º 8.249, de 1995, o art. 52, § 12, da Instrução Normativa – IN SRF n.º 93, de 1997, e a IN SRF n.º 390, de 2004, determinam que, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, excluem-se da receita bruta os valores relativos às vendas canceladas. O Fisco ignorou as vendas canceladas ocorridas no período fiscalizado, ao passo que os registros contábeis da empresa (doc. 02) atestam que, em 2008 e 2009, ocorreram cancelamentos de vendas nos seguintes montantes:

R\$ 1.207.000,00 e R\$ 706.000,00, respectivamente;

Bitributação dos valores relativos aos veículos recebidos em permuta 4.3. Em algumas transações imobiliárias celebradas durante o período fiscalizado, recebeu em permuta veículos de seus clientes como parte do pagamento do preço devido.

Porém, diferentemente do quanto disposto nos autos de infração, os veículos recebidos foram todos levados à tributação. Realmente, os contratos, documentos e registros contábeis (doc. 03) comprovam que foram contabilizados os veículos recebidos em permuta em 2007, 2008 e 2009, sendo que os valores dos veículos permutados foram todos levados em conta

para composição das bases de cálculo do PIS, Cofins, IRPJ e CSLL recolhidos à época dos fatos.

Justamente porque sempre considerou os veículos permutados como receita para fins tributários, ofereceu à tributação os valores relativos a tais veículos, os quais foram todos

computados nas bases de cálculos do PIS, Cofins, IRPJ e CSLL, razão pela qual não podem ser novamente tributados pelo fisco;

Ausência de DIMOBs nas promessas de permutas condicionadas a evento futuro e incerto 4.4. Os equívocos identificados no preenchimento das DIMOBs não resultaram em omissões de receitas, tampouco sonegação de tributos, uma vez que os valores envolvidos nas transações imobiliárias celebradas foram lançados na escrituração contábil;

4.5. A disposição constante da IN RFB n.º 1.115, de 2010, que prevê que a entrega intempestiva ou incompleta da DIMOB importa em crime contra a ordem tributária é ilegal, como já decidido pelos Tribunais, por se tratar de matéria somente passível de ser regulada por lei em sentido estrito;

4.6. Reconhece a exigibilidade das multas de DIMOBs para as transações celebradas com o Srs. WALTER ULISSES DE CARVALHO (multa de R\$ 90.000,00), PATRÍCIA CLEMENTINA MELO (multa de R\$ 35.950,00), NEREU PEREIRA DOS SANTOS FILHO (multa de R\$ 10.000,00) e o BNT ADMINISTRAÇÃO DE BENS LTDA. (multa de R\$ 8.000,00), mas discorda da cobrança das multas relacionadas às promessas de permutas pactuadas com o Srs. AMARÍLIO SALES DE MELO e família (multa de R\$ 80.000,00) e MARIA JUDY MIRANDA DE ASSIS (multa de 50.000,00), pois tais promessas de permutas estavam condicionadas a eventos futuros e incertos, com efeitos jurídicos suspensos, nos termos do art. 121 do Código Civil – CC (Lei n.º 10.406, de 2002). Este dispositivo considera condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto. No presente caso, o evento futuro e incerto era a conclusão dos empreendimentos, sendo que, enquanto tais empreendimentos estivessem em construção, não haveria permuta (negócio com efeito jurídico suspenso) e, conseqüentemente, não havia a obrigatoriedade de entrega de DIMOBs. Ademais, o art. 125 do CC prescreve que, quando a eficácia do negócio jurídico estiver subordinada à condição suspensiva (hipótese do presente caso), enquanto esta condição não se verificar, não há aquisição de direitos pelas partes, ou seja, não há permuta celebrada, já que seus efeitos dependem de condição suspensiva futura e incerta;

Tratamento contábil e tributário conferido pela legislação às permutas de unidades imobiliárias

4.7. Com relação às operações de permuta mencionadas nos autos de infração, ressalta que o modus operandi adotado para a contabilização e apuração dos tributos incidentes sobre tais operações seguiram as

determinações da legislação em vigor. Na medida em que a permuta consiste em troca de bens pertencentes a pessoas diversas, é fácil perceber que a operação de permuta representa mera substituição de bens contabilizados no estoque ou ativo imobilizado da sociedade, sem que isso impacte seus resultados operacionais (e, por consequência, o recolhimento de tributos). Justamente porque a permuta pura e simples traduz-se em substituição, troca, conversão ou câmbio de bens, não há contabilização de receita pela sociedade permutante, pois nem todo o ingresso de bens no patrimônio da sociedade representa receita para fins tributários;

4.8. Considera-se “permuta” a operação de troca de bens pertencentes a pessoas (físicas ou jurídicas) diversas, mediante transferências da propriedade dos bens permutados.

Dadas as suas características, a “permuta” não se confunde com a “compra e venda”, sendo que ambos os institutos jurídicos são eminentemente distintos. A permuta e a dação de pagamento também não se confundem;

4.9. É preciso enfatizar que, nos casos de permuta de imóveis, sem pagamento de parcela complementar em dinheiro, não há qualquer tributação do IRPJ e da CSLL, na medida em que a sociedade não registra receita. Nas operações de permuta de unidades imobiliárias, a apuração de resultados e a determinação dos valores de baixa e aquisição de bens é especificamente disciplinada pela IN SRF n.º 107, de 1988, a qual considera permuta qualquer operação que tenha por objeto a troca de unidades imobiliárias por outras unidades, com ou sem torna;

4.10. Na hipótese de haver pagamento de torna na permuta de unidades imobiliárias já edificadas, a sociedade permutante que receber a torna deverá computá-la como receita, podendo deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade imobiliária dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber. Conforme a IN SRF n.º 107, de 1988, a permutante beneficiária da torna deverá considerar como custo do bem recebido o valor contábil do bem dado em permuta, deduzido do custo atribuído à torna recebida ou a receber. Todo esse tratamento contábil-fiscal conferido às operações de permuta atesta que esta não é sinônimo da compra e venda, notadamente no que se refere à tributação do IRPJ e da CSLL;

4.11. A Lei n. 9.718/98 não veda que as sociedades imobiliárias tributadas pelo regime do lucro presumido continuem fazendo uso dos procedimentos descritos na IN SRF n.º 107, de 1988, para apuração de resultados nas operações de permuta imobiliária, com ou sem torna. Nas operações imobiliárias envolvendo torna, tributa-se inicialmente a receita referente à torna, podendo a sociedade deduzir dessa receita a parcela do custo da unidade dada em permuta que corresponder à torna recebida ou a receber;

4.12. Observe-se que, em 2008 (período compreendido no auto de infração), a própria Receita Federal do Brasil, através dos processos de consulta n.ºs 230 e 241, ambos de 2008 (SRRF/9ª RF), posicionou-se no sentido de que os

bens recebidos em permuta não integravam a base de cálculo do IRPJ (ou da CSLL), ainda que a sociedade fosse tributada pelo lucro presumido. Mesmo que, a partir do ano de 2010 (período não alcançado pelo auto de infração), através da Solução de Divergência n.º 5, de 2010, a Receita Federal do Brasil tenha passado a adotar o (controverso) entendimento de que o imóvel recebido em permuta consiste em receita bruta, os efeitos da nova postura fiscal não podem retroagir para prejudicar os contribuintes, conforme se denota do art. 48, § 11, da Lei n.º 9.430, de 1996, sob pena de se materializar violação ao cânone da segurança jurídica que deve nortear as relações tributárias;

4.13. Também não se pode olvidar que o fato gerador do imposto de renda pressupõe que o contribuinte obtenha disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do trabalho, do capital ou de ambos) ou proventos de qualquer natureza, sendo que nenhuma renda ou provento é obtido com a mera permuta de bens, o que impede a incidência do IRPJ e da CSLL;

4.14. A Lei n.º 8.981, de 1995, dispõe que o IRPJ das construtoras ou incorporadoras tributadas segundo o regime do lucro presumido deve ser apurado conforme os “valores efetivamente recebidos” com a negociação de unidades imobiliárias. Consoante a Lei n.º 8.981, de 1995, considera-se receita bruta da venda de unidades imobiliárias o produto da venda de bens nas operações por conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Uma vez que a permuta não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses, é possível concluir que tais operações não podem ser consideradas como “receitas” para a apuração do IRPJ e da CSLL. Deve-se ainda atentar que a equiparação da permuta à compra venda representa violação ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que não há ingressos financeiros (mas apenas troca de ativos) que justifiquem as incidências do IRPJ e da CSLL sobre os bens permutados; Supostas divergências entre os valores contabilizados como receita declarada e os pagamentos recebidos

4.15. Outro ponto controverso apontado diz respeito à suposta existência de divergências entre os pagamentos efetuados pelos adquirentes de unidades imobiliárias e os valores efetivamente lançados na contabilidade. Da mera análise dos demonstrativos anexos aos autos de infração, é possível constatar que diversas das ditas diferenças apontadas referem-se às operações de permutas tratadas no tópico anterior. Isso atesta que parte dos valores que o agente fiscal considerou divergentes resulta das permutas, cuja contabilização observou as disposições da IN SRF n.º 107, de 1988. Ademais, embora o agente fiscal tenha considerado que haveria divergências entre os valores pagos pelos clientes e os valores contabilizados, tem-se que, na verdade, tais divergências não existem (exemplo trazido na impugnação). Dessa forma, é fácil visualizar que todos os valores pagos

pelos adquirentes de imóveis foram devidamente escriturados e declarados, de modo que não há diferenças entre a receita declarada e os pagamentos recebidos. Os valores envolvidos nos demais contratos celebrados foram contabilizados no Livro Razão de cada ano, como fazem prova os documentos já anexados aos autos.

5. Ao final, após sinteticamente repisar, na forma de requerimentos, os argumentos já tecidos na peça de defesa, requer a retificação ou o cancelamento dos autos de infração.

Protesta, ainda, pela produção de todos os meios de prova admitidos no processo administrativo, notadamente a juntada de outros documentos, eventual perícia contábil e outras provas que se fizerem necessárias.

6. Conforme documentos de fls. 2803/2804, a parte do crédito tributário lançado cuja procedência foi explicitamente reconhecida pela contribuinte autuada foi transferida para outro processo administrativo.

7. Como a contribuinte sustentou que valores relativos a vendas canceladas integraram as bases de cálculo dos tributos lançados, que a fiscalização estaria equivocada ao sustentar ter havido divergências entre os pagamentos efetuados pelos adquirentes das unidades imobiliárias e os valores efetivamente lançados na contabilidade e que tais divergências referir-se-iam a operações de permutas, os autos foram baixados em diligência, a fim de que a unidade de origem confirmasse se de fato houve os distratos informados na planilha de fl. 2649 (se os valores referidos nos distratos foram devolvidos aos compradores distratantes), caso em que deveria verificar a repercussão deste fato na apuração de novos valores para os tributos devidos, bem como que consignasse outras informações julgadas necessárias ao deslinde do litígio, inclusive quanto às divergências apontadas (fls. 2806/2810).

8. Através do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 3145/3155, a autoridade diligenciadora, depois de descrever o procedimento fiscal, informa:

8.1. Quanto às vendas canceladas, que apurou novos valores para o IRPJ e para a CSLL, a partir da análise dos documentos fornecidos durante a realização da diligência e daqueles já anexados aos autos;

8.2. Quanto aos veículos recebidos em permuta, que a empresa optou pela sistemática do lucro presumido, caso em que os veículos recebidos em permuta devem ser tributados na ocasião da transação, isto é, do recebimento, como também na venda do veículo como receita da atividade da empresa que o contribuinte não registrou as entradas dos veículos na empresa no momento da permuta, o mesmo ocorrendo com os imóveis também assim recebidos. Aduz que os valores lançados pela Fiscalização, na planilha “Demonstrativo dos Bens Móveis e Imóveis Recebidos em Permuta” (fls. 2450/2453), não foram registrados na contabilidade da empresa. Informa, ainda, a autoridade diligenciadora que o levantamento realizado pela fiscalização recompôs toda a base de cálculo dos tributos e

contribuições, considerando os valores da omissão de receita e da receita escriturada pela contribuinte autuada; ao mesmo tempo, afirma ter sido considerado todos os tributos declarados em DCTF (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins);

8.3. Quanto às divergências entre os valores contabilizados como receita declarada e os pagamentos recebidos, que houve diferenças entre os valores recebidos, inclusive em bens, e contabilizados das pessoas físicas AGOSTINHO PEREIRA DA P. NETO, JOAO LOPES DE A. JÚNIOR, OTACÍLIO MARCUS M. CORDEIRO, MARIA PEREIRA DE CARVALHO, PATRÍCIA CLEMENTINO DE MELO, MATHIAS ALMEIDA P. LUNA e MARIA DE MAGALHÃES ALCÂNTARA.

9. Ao final, a autoridade diligenciadora consignou que: a) foram considerados os valores das vendas canceladas, alegados na impugnação, relativo aos distratos, dos valores efetivamente devolvidos (pagos) nos Anos de 2008 e 2009, conforme planilha “Demonstrativo Resumo das Vendas Canceladas – Regime Caixa” (fl. 3137); b) houve a retificação na diferença da omissão de receita, relativo ao item 3, alínea “d”, do Relatório, dos pagamentos realizados pela adquirente MARIA PEREIRA DE CARVALHO, na compra do apto. 1801/2101 do Ed. Sun Place com os valores declarados pela fiscalizada, de R\$ 62.190,00 para R\$ 11.690,00 (fl. 3138); c) foram elaboradas novas planilhas do PIS e da Cofins, considerando todas as alterações procedidas pela Fiscalização, estando acostadas aos autos às fls. 3139/3144.

10. Intimada da diligência, impugnante manifestação através da peça de fls. 3187/3197, tecendo as considerações a seguir sintetizadas:

10.1. Apesar do trabalho de revisão, persistem erros no Relatório de Diligência com relação às vendas canceladas realizadas aos clientes TABAJARA PRODUTOS CERÂMICOS LTDA., BRASILINO DA CONCEIÇÃO e LINO ARAÚJO FILHO;

10.2. Todos os veículos recebidos em permuta foram levados à tributação, assim como os imóveis também permutados (planilha de fls. 3036/3037 elenca os veículos permutados cujos valores integrariam a base de cálculos dos tributos lançados);

10.3. A operação de permuta representa mera substituição de bens contabilizados no estoque ou ativo imobilizado da sociedade, sem que isso impacte nos seus resultados operacionais (e, por consequência, no recolhimento de tributos);

10.4. Encontra-se prescrita a cobrança de quaisquer tributos, multas ou juros relacionados a fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2007.

É o relatório.

Em sua decisão, a DRJ de Recife houve por bem julgar procedente em parte a impugnação. A ementa do acórdão foi assim formulada:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

Assunto: 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS.

O entendimento adotado para o lançamento da Cofins se estende ao lançamento reflexo (PIS).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA.

É de se manter a multa qualificada quando o conjunto de informações constantes dos autos demonstra que a conduta do contribuinte se subsume à alguma das hipóteses legais que ensejam tal qualificação.

PRAZO DE DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo para a constituição de crédito tributário, quando não há pagamento antecipado de tributo, é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Em havendo pagamento, o prazo extingue-se após cinco anos, a partir da data do fato gerador, conforme o § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário, onde repisa os argumentos apresentados anteriormente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Decadência

Entendo correto o entendimento da DRJ neste ponto, conforme trecho abaixo transcrito:

No caso em tela, como o período de apuração do PIS e da Cofins é mensal, e considerando que houve pagamento antecipado em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 2007 (com os códigos 8109 e 2172) conforme consulta ao sistema SINAL04 da RFB (código 8109: em 23/02/2007, R\$ 3.292,32; em 22/03/2007, R\$ 2.233,76; código 2172: em 23/02/2007, R\$ 15.195,32; em 22/03/2007, R\$ 10.309,65), não havia mais como exigir tributo sobre os fatos geradores ocorridos nos referidos períodos de apuração. O mesmo, no entanto, não ocorreu em relação ao mês de março (encerrado em 31/03/2007), pois o direito de o Fisco lançar somente se extinguiria no mesmo dia do ano-calendário de 2012, ou seja, em 31/03/2012. Como a ciência do lançamento se deu no dia anterior, em 30/03/2012 (fl. 2362), ainda não havia perecido, pela decadência, o direito à constituição do crédito tributário.

Vendas Canceladas

Após a DRJ ter reconhecido o cancelamento das vendas para BRASILINO DA CONCEIÇÃO, manteve a autuação em relação às vendas para TABAJARA PRODUTOS CERÂMICOS LTDA. e LINO ARAÚJO FILHO pelos seguintes motivos:

16.1. TABAJARA PRODUTOS CERÂMICOS LTDA.: diz-se restar devidamente comprovada a devolução de R\$ 690.000,00, superior ao levantado na diligência. Tal como nesta proposto, o valor devolvido no ano-calendário de 2008 alcançou apenas R\$ 410.713,06, sendo que, ao final deste período-base, ainda restava a devolver R\$ 279.286,94 (fl. 3200). A despeito da alegação, não foram trazidas aos autos cópias dos lançamentos contábeis que atestassem a devolução da diferença, mas apenas os registros efetuados no próprio ano-calendário de 2008, já considerados pela autoridade diligenciadora;

...

16.3. LINO ARAÚJO FILHO: Sustenta-se que a devolução montou exatos R\$ 60.000,00, não dos R\$ 40.000,00 apontados na diligência. No entanto, os valores lançados a débito da conta n.º 2074 totalizam a exata quantia identificada pela autoridade diligenciadora, a mesma registrada no Livro Razão às fls. 3209/3210. Se devolução da diferença houve, não se deu no período-base de 2009, ao menos conforme demonstram os registros contábeis trazidos à colação.

Entendo, portanto, correto entendimento da DRJ neste ponto.

Permuta

Quanto à permuta de unidades imobiliárias sem torna, entendo inexistir receita tributável para fins de PIS e COFINS. A respeito do tema da permuta de participações societárias, escrevi o que segue que é plenamente aplicável ao caso concreto:

Visando solidificar o entendimento acima esposado, é mister analisarmos o conceito de receita para se determinar a incidência ou não de PIS e COFINS sobre a permuta de participações societárias.

Solon Sehn ^[05], após transcorrer a respeito de várias definições de receita elaboradas por diversos juristas ^[06], concluiu que a receita pressupõe a ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio daquele que a aufere, como elemento novo, diferentemente do mero ingresso que reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros.

O IBRACON, em antigo procedimento, também afirmou que:

"Receita corresponde a acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido.

Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos e eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerários por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido." ^[07]

José Antonio Minatel é categórico ao afirmar que:

"... não pode ser qualificado como receita o ingresso que não revela qualquer contraprestação por exercício de atividade, nem mesmo remuneração em negócio jurídico que possa indicar cessão temporária e onerosa de direitos, além de faltar o ânimo para obtenção de disponibilidade de nova riqueza." ^[08]

Para o desembargador federal Leandro Paulsen, "... nem tudo o que contabilmente é considerado receita pode sê-lo para fins de tributação. Isso porque a receita, na norma concessiva de competência tributária, denota uma revelação de riqueza..." ^[09]

Marcelo Knopfelmacher, ao estudar o conceito de receita na Constituição, diz claramente que "... da análise do conteúdo semântico mínimo do termo 'receita', pressuposto pela Constituição Federal, lançamos novamente o conceito que conseguimos extrair do texto constitucional: ingresso (novo) de valores que se incorporam positivamente ao patrimônio." [10]

O art. 279 do RIR/99, por sua vez, define que "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".

No Dicionário de Termos Contábeis (São Paulo: Ed. Atlas, 1999), de autoria dos Professores Sérgio de Iudibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, "RECEITA" tem a seguinte definição: "(1) representa a entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços... (2) receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens e serviços) de uma empresa durante aquele período. (3)... (4) expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período.... "

Em ambas os conceitos, portanto, a definição de receita está intrinsecamente relacionada à venda de bens e serviços que, via de regra, constitui-se no objeto da maioria das empresas contribuintes. Obviamente, não podemos esquecer que existem outras receitas, sejam operacionais ou não, que não estão diretamente ligadas à atividade da empresa, o que não é o caso em exame, por exemplo: das receitas financeiras, das variações cambiais, dos ganhos de capital, etc.

Na permuta de participações societárias, no entanto, onde existe uma simples substituição de um ativo permanente por outro, sem qualquer ocorrência de "incremento no patrimônio" ou de "alteração do patrimônio líquido" da empresa, mas revelando apenas um "fluxo neutro de recurso financeiros", as partes envolvidas não auferem receita na melhor acepção da palavra. (PIS, COFINS e permuta de participações societárias. In <http://jus.com.br/artigos/11911/pis-cofins-e-permuta-de-participacoes-societarias>)

Esse, inclusive, tem sido o entendimento do CARF:

A permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um

direito. Apesar de as disposições civis referentes à compra e venda serem aplicadas à troca ou permuta (art. 533 do Código Civil), não se deve esquecer que o contrato de permuta antecedeu ao da compra e venda. A interpretação tributária que restringe à permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital. Dessa forma, ao contrato de permuta, de forma geral, deve ser dado o mesmo tratamento atribuído ao de permuta de unidades imobiliárias, quando somente se pode falar em ganho de capital se houver torna. Inexistindo torna, não haverá ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado em permuta.

Assim, incabível a utilização do valor registrado na escritura de permuta como custo do bem recebido em permuta, devendo ser acatado como custo do bem recebido na permuta aquele do bem ofertado nesta avença. (Acórdão 106-16.964 – grifamos)

Multa Qualificada

Quanto à multa qualificada, a Súmula nº 14 do CARF é clara ao dizer que “*A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo*”.

Não há nos autos comprovação de fraude para a manutenção da multa qualificada, conforme já aventado pelo julgador de 1º grau e atual conselheiro do CARF, Charles Mayer de Castro Souza, devendo ser mantida apenas a multa de 75%.

Por fim, em relação às divergências entre os valores contabilizados e os pagamentos recebidos, a recorrente não contestou quaisquer das diferenças apontadas no item 3 do Relatório de Diligência Fiscal (DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES CONTABILIZADOS COMO RECEITA DECLARADA E OS PAGAMENTOS RECEBIDOS), no qual consignados, em relação a cada uma das operações realizadas com as pessoas físicas nele mencionadas, os valores que, a despeito de recebidos, não foram contabilizados, os quais, como se vê, não se referem apenas ao recebimento de bens, mas, também, de valores pecuniários. Os bens em questão foram recebidos como pagamento de parcela do valor da venda de unidades imobiliárias, motivo pelo qual não podem deixar de integrar a receita da atividade empresarial da recorrente.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir os valores autuados relativos à permuta de unidades imobiliárias e à multa qualificada de 150%.

É como voto.

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Redator.

As divergências em relação ao voto do i. Conselheiro Relator refere-se à permuta de unidades imobiliárias e à multa qualificada de 150%.

Passemos a análise de cada uma das matérias separadamente.

Da permuta de unidades imobiliárias

A meu ver, não há como desconsiderar como receita da atividade empresarial da Recorrente, no momento da alienação das unidades imobiliárias, os valores dos bens recebidos em permuta, como entendeu o nobre relator do voto vencedor.

Isto porque, como bem argumentou o relator da DRJ-Recife “*a impugnante espontaneamente apurou o lucro de sua atividade empresarial pela sistemática da presunção, hipótese em que o lucro é estimado com base em coeficientes (percentuais) que incidem sobre a receita total auferida. Não se pode aplicar, por integração analógica, ato normativo destinado a disciplinar, em particular situação, a apuração do lucro real àqueles contribuintes que adotam o regime do lucro presumido, visto que neste, como já se adiantou, não se consideram custos ou despesas (arts. 518 e 519 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99), tal como sucede naqueloutro. Embora destinados a apurar o lucro da atividade, esses regimes são dessemelhantes, donde inaplicáveis as disposições encartadas na IN SRF n.º 107, de 1988, que visou disciplinar 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*”.

Ora, se a Recorrente optou por apurar o seu lucro tributável pela sistemática denominada por “lucro presumido”, deve arcar com o ônus e o bônus dessa opção. Nesta sistemática, o lucro é calculado a partir de índices previamente fixados pela lei que devem incidir sobre a receita total auferida; por outro, não é possível apropriar-se de custos ou despesas, como se faz na sistemática de apuração por “lucro real”, de modo a abater do valor da receita bruta tributável os custos decorrentes das permutas de bens imóveis. No caso da apuração pela sistemática do “lucro presumido”, a lei não diferenciou a receita tributável decorrente do recebimento em pecúnia (“dinheiro”) ou em bens. A incidência se dá indistintamente, desde que ocorra o auferimento de receita em decorrência da venda de mercadoria, da prestação de serviços ou da conjugação de ambos, independentemente da forma de pagamento empregada.

Ademais, o Código Civil/2002 estabeleceu que as operações de troca ou permuta submetessem-se às mesmas disposições relativas às operações de compra e venda (art. 533) e, ainda, que no caso de dação em pagamento o preço da coisa dada seguirá as regras das normas das operações de compra e venda (art. 357). Confirmam-se os dispositivos legais:

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

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

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

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

Neste sentido, também, a Solução de Divergência Cosit nº 5, de 01/12/2010, cuja ementa abaixo se transcreve:

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.

Destarte, na venda das unidades imobiliárias deve haver a incidência dos tributos sobre a totalidade das receitas auferidas na venda, independentemente da forma do recebimento do pagamento, se em pecúnia ou em bens.

Da multa qualificada de 150%

No tocante à qualificação da multa, no percentual de 150% (apenas quanto à omissão da receita auferida com a venda do apartamento n.º 301 do Ed. Residencial Holanda's Life Place à Sra. PATRÍCIA CLEMENTINO DE MELO), não há reparo a fazer no voto vencedor do acórdão da DRJ-Recife.

Como bem argumentou o julgador, não houve contestação por parte da autuada no que se refere a tal qualificação da multa (150%), considerando-se que tal matéria não foi impugnada, não se instaurou o litígio, ocorrendo, por conseguinte, a definitividade de tal qualificação na esfera administrativa, nos termos dos arts. 14, 15 e 17 do Decreto 70.235/72, todos abaixo transcritos:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (negritamos)

Ressalte-se, que apenas em sede de recurso o contribuinte questiona a matéria. Entretanto, a fase recursal tem como fundamento o princípio do duplo grau de cognição, corolário do princípio da ampla defesa. O recurso tem como objetivo a revisão da decisão da DRJ. Assim, o contribuinte deve alegar todas as matérias de defesa quando da apresentação de sua impugnação, de modo que, passada esta fase, já não pode, no recurso, alegar matéria não impugnada. Caso contrário, ter-se-ia a análise inicial de matéria aduzida em

Processo nº 14751.720082/2012-76
Acórdão n.º **3202-001.120**

S3-C2T2
Fl. 3.359

fase recursal, o que causaria enorme contrassenso, pois não haveria quem analisasse em fase de recurso os argumentos levantados apenas em etapa recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri