



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.730997/2012-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.604 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente CASTELO ENGENHARIA E CONSTRUÇOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

PERMUTA DE IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

A permuta de imóveis sem torna não importa em acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN, independentemente do regime de tributação. Precedentes da CSRF.

MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL. EFEITOS PROSPECTIVOS.

Não podem retroagir em prejuízo do contribuinte as mudanças de entendimento da Receita quanto à tributação das operações de permuta, sob pena de lesar a proteção da confiança, aspecto subjetivo da segurança jurídica.

INCORPORADORA. VALORES RECEBIDOS DE CLIENTES. REEMBOLSO DE SERVIÇOS CONTRATADOS A TERCEIROS. AUSÊNCIA DE PROVA. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Não tendo sido comprovado que os valores recebidos de clientes se referem a mero reembolso por serviços do interesse destes, contratados a terceiros e pagos pela Incorporadora, deve ser mantida a tributação como receita de prestação de serviços.

AQUISIÇÃO DE UNIDADES DE DIREITO DE CONSTRUIR POSTERIOR AO CONTRATO DE PERMUTA.

Não comprovado que os valores recebidos se tratam de reembolso, correta a sua tributação como renda própria.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para determinar a exclusão das receitas de permuta de imóveis nos valores de R\$ 394.000,00 e R\$ 2.300.000,00. Vencida a conselheira Fabiana Okchstein Kelbert (relatora), que lhe deu provimento parcial em maior extensão, para excluir também as receitas referentes a reembolso no valor de R\$ 41.028,80; e os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto à matéria em que a relatora foi

vencida, o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 1302-005.603, de 16 de agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 15504.730995/2012-85, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de auto de infração de IRPJ apurado com base no lucro presumido, sobre o valor avaliado de bens imóveis objeto de permuta com unidades de sua própria produção, não computados como receita bruta tributável e também relativamente à CSLL, PIS e COFINS reflexos.

As alegadas infrações foram apuradas por meio do Termo de Verificação Fiscal:

1 - Recebimento de imóvel como parte do pagamento da venda de unidade em construção.

Pelos registros contábeis, constatou-se que o valor do imóvel recebido como parte do pagamento da unidade não transitou por conta de receita operacional da empresa e, portanto, não foi considerado na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

2 - Serviços de instalação de sistema de ar condicionado:

Em sua resposta, a fiscalizada apresentou apenas cópias das notas fiscais de venda de materiais e serviços de instalação de ar condicionado. Em ambas as notas fiscais constava a fiscalizada como destinatária dos materiais e serviços.

Sobre o oferecimento à tributação dos valores recebidos a título de pagamento de instalação do sistema de ar condicionado a fiscalizada respondeu que não foram computados no preço de venda das unidades, uma vez que não estavam previstos quando da época da negociação. Continuou sua argumentação no sentido de não representarem preço de venda, nem aditivo à mesma, o valor foi considerado como reembolso dos clientes, sendo o mesmo deduzido da conta onde foram imputados os custos desta instalação. Por este motivo, tais valores não foram oferecidos à tributação.

Foi confirmado com base nos registros contábeis que a fiscalizada não incluiu na base de cálculo para apuração do lucro presumido, os valores definidos como reembolso de despesas para instalação de previsão de pontos do sistema de ar condicionado.

Independente dos termos utilizados, o fato é que essas despesas reembolsadas têm natureza de receita auferida decorrentes dos serviços de instalação de sistema de ar condicionado e assim devem ser consideradas.

A fiscalizada não comprovou que tenha havido um vínculo contratual entre os adquirentes das unidades e os prestadores dos serviços, hipótese que justificaria o ingresso de recursos no caixa da fiscalizada, originário do reembolso pelos adquirentes, sem que os mesmos fossem reconhecidos como sua receita própria.

Assim sendo, os valores recebidos referentes aos serviços de instalação de pontos de ar condicionado classificam-se como receita própria da fiscalizada, nos termos da legislação vigente (vide arts. 224, 518 e 519 do RIR/99 citados no item 2.1.1).

3- Permuta de imóveis de cliente com unidades de construção própria

Concluiu-se que a fiscalizada deixou de reconhecer receita própria advinda da venda de unidades de produção própria com permuta de bens imóveis, quando da implementação da condição que suspendia o seu reconhecimento, sem que houvesse respaldo legal para tal procedimento.

Portanto, procedeu-se à constituição do crédito tributário relativamente ao IRPJ, apurado com base no lucro presumido, sobre o valor avaliado dos bens imóveis permutados com as unidades de sua própria produção, não computado como receita bruta tributável e também, relativamente à CSLL, à Contribuição para o PIS e à COFINS como reflexos, mediante lavratura de Auto de Infração.

4 - Pagamento efetuado por cliente de parcela de Unidades de Transferência do Direito de Construir - UTDC's correspondentes às unidades adquiridas

A fiscalizada foi intimada a esclarecer o lançamento contábil que representou um depósito em sua conta corrente cuja contrapartida ocorreu na Conta n.º 1.2.1.22.001 — Obra por Incorp. — cujo histórico do lançamento informava "Vr. cred. n/cta ref. recebto [...] ref. acerto terreno".

"Para a efetiva incorporação do empreendimento adquiriu-se UTDCs para complementar as exigências do terreno a ser construído. O valor do depósito refere-se ao reembolso pago pelo cliente (informações específicas nos autos o processo). O crédito em conta corrente pode ser comprovado através de extratos já enviados em atendimento à intimação inicial."

Para viabilizar o projeto ou para melhor aproveitamento do potencial construtivo do terreno, conforme informado pela fiscalizada em sua resposta acima, fazia-se necessário adquirir Unidades de Transferência do Direito de Construir (UTDCs), o que foi feito independentemente da pendência relativa à compra do terreno, pois essa era a forma de resguardar o projeto original.

Ocorre que essa aquisição (das UTDCs) se deu após a negociação com o cliente e, portanto, tal custo não foi repassado ao mesmo ou não estava inserido na avaliação fixada para os imóveis recebidos em permuta, tanto que procedeu-se posteriormente ao reembolso proporcional às suas unidades.

Dessa forma, o reembolso que o cliente efetuou referente à aquisição de UTDCs, correspondente à parcela de suas unidades, não pode ser visto de outra forma que não seja como complemento do preço dessas unidades. E se é preço pago em virtude do custo incorrido na construção, é receita própria da atividade que deveria ter sido considerada pela fiscalizada.

Em relação às operações de permuta de imóveis no lucro presumido, a contribuinte afirma, em suma, que a autuação não merece prosperar porque os imóveis recebidos em permuta não representam acréscimo patrimonial, o qual se identifica com o conceito de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que é o núcleo do fato gerador do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do CTN.

Assevera que “na permuta, não existe aumento patrimonial, porque o bem que saiu do patrimônio, como pagamento, tem o mesmo valor do bem que entrou. O valor de mercado dos bens se equivale. As partes envolvidas, ao aceitarem a permuta entre si, indiretamente aceitam que o bem recebido e o bem entregue são coisas equivalentes.”

Afirma que deixou de oferecer os imóveis recebidos em permuta à tributação com base em entendimento da própria Receita Federal, conforme soluções de consulta que transcreveu. Defendeu que a mudança de entendimento não pode retroagir em prejuízo do contribuinte e transcreveu o art. 14 da Instrução Normativa n.º 740, de 2 de maio de 2007, a qual trata do processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária, onde se lê que “a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na Imprensa Oficial”.

Desse modo, requereu a exclusão da tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, os valores dos imóveis objeto de permuta nos anos-calendários indicados.

No ponto relativo à compra e instalação de sistemas de ar condicionado, refere que os valores recebidos de cliente se tratam de reembolso pela contratação por ela mesma de instalação da sistema de ar condicionado. Ademais, ainda que se tratasse de receita de prestação de serviço não poderia ser tributada a 32%, pois o percentual para o lucro presumido é de 8%, nos termos do art. 518 do RIR/99.

Em relação à permuta de imóveis — reembolso de clientes — aquisição de unidades de construção própria (UTDCs), a contribuinte limitou-se a defender que caberiam as mesmas ponderações desenvolvidas quanto à não ocorrência do fato gerador nas operações de permuta.

Alfim, requereu a total improcedência dos autos de infração.

O Acórdão julgou a impugnação improcedente, aos seguintes e resumidos argumentos:

Preliminarmente, aparenta ter razão a impugnante tendo em vista que haviam pressupostos normativos para exclusão dos valores das permutas da sua receita bruta porém com a pacificação das divergências pela COSIT, através da Solução de Divergência n.º 5 de 2010

deveria a impugnante ter retificado sua DIPJ respectiva, adequando-se a interpretação pacificada e tida como conhecida por todos em razão do princípio constitucional da publicidade. . A Solução de Divergência da Cosit nº05 de 01 de dezembro de 2010 foi publicada no DOU de 14/12/2010, seção 01, página 58.

A impugnante também tenta se albergar na IN 740 de 02/05/2007 que regulamenta o processo de consulta e resguarda os postulantes em processos de consulta mas em nenhum momento fez prova de que era titular em qualquer das consultas que trouxe nos autos. Necessário salientar que a proteção que tal IN dá aos titulares de consultas não é "ad eternum" mas tem prazo certo desde a ciência da decisão contida na consulta.

A segurança jurídica da impugnante estaria garantida caso tivesse retificado sua DIPJ.

Todavia, tal debate não se adequa ao caso, visto que trata-se de vendas em que parte do preço, comum neste ramo de negócio, foi pago em imóveis e que deveria ter sido integrado a receita bruta.

Portanto, concordo com a fiscalização que o valor das permutas compõe parte do preço das vendas do imóveis, objeto final da construtora. Não assiste razão a impugnante neste tópico.

Quanto as receitas das instalação de sistemas de ar condicionado

A impugnante neste tópico apenas constatou o procedimento da autoridade sem trazer qualquer argumento que afastasse a autuação fiscal, não disse que não prestou o serviço ou que tal receitas compuseram sua receita bruta, e tendo esta optado pelo Lucro Presumido não há como misturar controles de quem faz a apuração com base no lucro real com a estimativa do lucro em quem opta pelo lucro presumido.

Portanto concordo com a autuação.

Quanto as receitas a relativas a UTCDs não reconhecida

Observo que conforme informado no Termo de Verificação e na impugnação, em Belo Horizonte para edificação de construções as empresas devem adquirir unidades de construção própria (UTDCs). Sendo portanto um custo que compõe o preço das futuras unidades vendidas.

Ocorre que um determinado comprador da impugnante resolveu reembolsar a Castelo desta despesa, digamos pré-operacional, Assim tal valor deve integrar a base do lucro presumido, qual seja a receita bruto do ano em que se deu o reembolso.

Em seu recurso voluntário, a recorrente inicialmente contextualiza os fatos e passa a enfrentar os acórdão recorrido, o qual alega teria cometido diversas impropriedades.

A primeira diz respeito à exclusão dos valores das permutas de sua receita bruta, que o julgado de piso reconhece como corretos, mas apenas até a publicação da Solução de Divergia COSIT nº 05/2010.

Afirma a recorrente que o julgador *a quo* pretendeu atribuir à Solução de Consulta COSIT valor equivalente à fonte do direito que se sobreporia a todas as normas jurídicas e tributárias do País.

Entende a recorrente que falta “ao acórdão recorrido a motivação que deve servir de base a todo ato administrativo, no sentido de que se abstém de discutir o fundamento jurídico do lançamento questionado.”

Além disso, afirma ser falsa a afirmativa aposta pelo julgador *a quo* na ementa do acórdão no sentido de que "a Solução de Divergência publicada em DOU obriga os contribuintes as quais esta alcança".

Menciona a legislação que informa o procedimento da consulta tributária e ressalta que a resposta dada ao contribuinte vincula a Administração Pública, de modo que o contribuinte não poderá ser penalizado por adotar posicionamento expresso pelo Fisco. Cita doutrina e instruções normativas que regulamentam a consulta, as quais dão conta da vinculatividade no âmbito da RFB das soluções de consulta COSIT e a Solução de divergência a partir da data de sua publicação.

Em suas palavras:

Como consta do próprio texto do art. 90 da IN RFB 1.396/2013, a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

Despiciendo dizer que não elas não têm efeito vinculante para o contribuinte, pois representam apenas o posicionamento do Fisco, sua interpretação da lei, e não constituem norma de direito vinculante para o sujeito passivo, como deixa claro a IN RFB 1.396/2013.

Afirma que em relação à receita de instalação de sistema de ar condicionado, nas operações imobiliárias o raciocínio do julgador não procede, e que falta motivação ao ato administrativo.

No caso em tela, a instalação de sistema de ar condicionado é componente indissociável do imóvel e, portanto, seu valor constitui receita da atividade no lucro presumido, submetendo-se ao percentual de 8% para definição da base de cálculo.

Prossegue em suas razões defendendo que “na permuta pura e simples, não se realiza a hipótese de incidência do imposto de renda, conforme definido no art. 43 do Código Tributário Nacional, pois não há acréscimo patrimonial. O imposto de renda tem como fato gerador o aumento patrimonial, que não confunde com um mero ingresso ou a reposição de patrimônio (riqueza antiga), nos termos do artigo 43 do CTN.”

Defende textualmente que:

Na permuta, não existe aumento patrimonial, porque o bem que saiu do patrimônio, como pagamento, tem o mesmo valor do bem que entrou. O valor de mercado dos bens se equivale. As partes envolvidas, ao aceitarem a permuta entre si, indiretamente aceitam que o bem recebido e o bem entregue são coisas equivalentes.

O valor de mercado de um ativo é o preço que esse ativo atinge presentemente no mercado, com base na oferta e procura que se verificam para o ativo no presente, na negociação entre partes independentes.

Por sua vez, segundo a nova legislação societária brasileira alicerçada na Lei n.º 11.638 do ano 2007 e na Medida Provisória 449 do ano 2008, *valor justo* é definido como sendo o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do assunto e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

No presente caso, o suposto "ganho" inferido pela autoridade fiscal mostra-se apenas potencial. Sua realização dar-se-á, ou não, conforme o caso, somente quando da eventual posterior alienação dos imóveis recebidos em permuta.

Portanto, o suposto "ganho" se configura como um evento futuro e incerto, não podendo ser a ele atribuída a condição de fato gerador de tributo.

A recorrente afirma, ademais, que o julgador de piso se equivocou ao confundir contratos de direito civil que são distintos, e que teria desqualificado a natureza de cada um. Refere acórdão do antigo Conselho de Contribuintes e reitera que na permuta não existe aumento patrimonial, fato gerador do imposto de renda e da CSLL. Transcreve os arts. 121, II; 123 e 431 do RIR/99, e defende que todos eles têm como base legal o art. 43 do CTN. Transcreve trecho do Parecer PGFN no 970/91 no sentido de que quando há mera troca de bens não há ganho de capital. Cita jurisprudência administrativa no sentido de que na permuta de imóveis com recebimento de torna, as unidades imobiliárias recebidas serão registradas no ativo da pessoa jurídica, enquanto a torna será computada em conta de receita. Informa que no âmbito judicial este entendimento igualmente prevalece.

Menciona que *“Após a análise do conceito de acréscimo e do fato gerador do imposto de renda, vê-se que o potencial acréscimo em uma permuta de participações societárias não enseja a tributação pelo imposto de renda, em vista da inocorrência de seu fato gerador”* e que esse entendimento já foi acolhido pelo TRF2.

Destaca que por força da legislação e jurisprudência, não há que se falar em fato gerador do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Defende que o embasamento da autuação, a Solução de Divergência COSIT/RFB n.º 5, de 2010 é inaceitável, porque confere tratamento tributário distinto em razão do regime de tributação adotado (lucro real ou presumido), quando o fundamento legal para todos os casos deveria ser o art. 43 do CTN.

Concluiu o ponto afirmando que *“as permutas não estão sujeitas à tributação, seja na pessoa física, no lucro real ou no lucro presumido, por não se configurar o fato gerador dos tributos e contribuições federais”*.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 1302-005.604 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 15504.730997/2012-74

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:¹

Quanto ao conhecimento do Recurso Voluntário do contribuinte e mérito, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

I. Do conhecimento do recurso

O recurso é tempestivo e a matéria vertida no recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme art. 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Dessa forma, porquanto tempestivo e por preencher os demais requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

II – Do mérito

2.1 Receitas relativas à permuta de imóveis

De início ressalto que neste ponto, por haver efeitos idênticos, tratarei conjuntamente da permuta de imóveis realiza a título de pagamento de venda de unidade em construção (R\$ 394.000,00) e permuta de imóveis de cliente com unidades de construção própria (R\$ 2.300.000,00)

Conforme relatado, a autoridade fiscal entendeu que os imóveis recebidos em permuta nos casos mencionados deveriam ser tributados como receita própria em razão de a recorrente ter optado pelo lucro presumido.

Afirmou o julgador de piso que “trata-se de vendas em que parte do preço, comum neste ramo de negócio, foi pago em imóveis e que deveria ter sido integrado a receita bruta.”

No ponto, tenho que assiste razão à recorrente, pois, de fato uma operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido não gera receita tributável pelo IRPJ e CSLL. Com efeito, o que se deve observar neste caso, para verificar a ocorrência do fato tributável por IRPJ (e em consequência pela CSLL) é se houve aumento patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN.

Com razão a recorrente quando menciona que o acórdão recorrido é recheado de impropriedades, sendo a primeira delas a inadequada comparação da permuta com compra e venda sem considerar as normas que efetivamente devem incidir no caso concreto, mormente o art. 43 do CTN. Assim, incabível no âmbito tributário equiparar permuta à compra e venda.

Sobre esse tópico, vale transcrever julgado relativo a recurso especial em que o Conselheiro Caio César Nader Quintella delineou em seu voto vencedor de forma clara e precisa, os contornos da presente controvérsia:

Numero do processo: 11080.001020/2005-94

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Nov 10 00:00:00 BRT 2020

Data da publicação: Thu Jan 21 00:00:00 BRT 2021

¹ Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2001, 2002, 2003 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 nº 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. [Grifo nosso]

Numero da decisão: 9101-005.204

Nome do relator: Edeli Pereira Bessa (vencida), Redator Designado Caio Cesar Nader Quintella

Com efeito, no âmbito tributário, o que se deve analisar em relação a estes dois institutos de direito civil, é se a permuta representa acréscimo patrimonial, o que não se altera em razão do regime de tributação a que se submete o contribuinte. Não tendo havido acréscimo patrimonial e disponibilidade econômica na troca de bens equivalente, inexistente o fato tributável pelo IRPJ.

Exatamente neste sentido também já decidiu o STJ, como se vê:

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. 1. A parte recorrente sustenta que o art. 1.022, II, do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assim, é inviável o conhecimento do Recurso Especial nesse ponto, ante o óbice da Súmula 284/STF. 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 predeterminadas." 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 1733560/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2018, DJe 21/11/2018) [Grifo nosso]

Ademais, absurda a colocação do julgador de piso no sentido de que as mudanças de entendimento da RFB retroagiriam para afetar operações realizada à luz do anterior. Defendeu o julgador, no ponto, que bastaria a recorrente retificar sua DIPJ para se adequar ao novo entendimento da RFB quanto ao ponto.

Além de completamente atécnico, esse argumento beira à má-fé, porque do julgador de piso, representante da Administração Pública Tributária, se espera um agir com lisura e consentâneo com as normas vigentes em um Estado democrático de Direito.

Acolher este argumento importaria em flagrante violação à proteção da confiança do contribuinte, aspecto subjetivo da segurança jurídica, pilar constitucional do Estado.

No que toca à relação entre mudança administrativa e proteção da confiança, Hartmut Maurer menciona que no âmbito do direito público, esse princípio diz com a proteção da confiança que o cidadão deposita na existência e manutenção de decisões e condutas estatais, especialmente nos casos em que o Estado muda suas decisões ou sua linha de ação. Isso quer dizer que o contribuinte que dispôs de seus direitos de liberdade e de propriedade porque pautou sua conduta com confiança em ato que posteriormente sofreria alteração não deve ser atingido.² Por essa razão o renomado jurista alemão sustenta que a proteção da confiança deve garantir ao administrado/contribuinte aquilo que ele já alcançou.³

Ora, no caso concreto, além de ter conferido tratamento tributário correto à operação de permuta, o contribuinte, ora recorrente, pautou sua conduta no entendimento da RFB vigente à época em que realizou as operações.

Exigir retificação da DIPJ para fins de aplicação retroativa de alegada mudança de entendimento da RFB é argumento perverso e de todo contrário ao Estado de Direito.

Registro, assim, a lição de Judith Martins-Costa, quando menciona que se hoje se empresta um novo significado à segurança jurídica, por meio da proteção da confiança legítima dos contribuintes (ou dos administrados), a Administração Pública deve igualmente mudar seu papel, não sendo mais possível unicamente uma postura de não intervenção nos direitos fundamentais, mas de atuação no sentido de sua promoção.⁴

Pelo exposto, dou provimento ao recurso no ponto, para determinar a exclusão dos valores de R\$ 394.000,00 e R\$ 2.300.000,00 relativos à permuta de imóveis.

2.3. Pagamento efetuado por cliente de parcela de Unidades de Transferência do Direito de Construir - UTDC's correspondentes às unidades adquiridas

Sobre este tópico, o acórdão recorrido lançou fundamento raso e pouco esclarecedor, como se infere:

² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 449.

³ MAURER, Hartmut. **Contributos para o Direito do Estado**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 64.

⁴ MARTINS-COSTA, Judith. Almiro do Couto e Silva e a re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os cidadãos. In: Ávila, Humberto (org.). **Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em Homenagem Ao Professor Almiro do Couto e Silva**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 146.

Quanto as receitas a relativas a UTCDs não reconhecida

Observo que conforme informado no Termo de Verificação e na impugnação, em Belo Horizonte para edificação de construções as empresas devem adquirir unidades de construção própria (UTDCs). Sendo portanto um custo que compõe o preço das futuras unidades vendidas.

Ocorre que um determinado comprador da impugnante resolveu reembolsar a Castelo desta despesa, digamos pré-operacional, Assim tal valor deve integrar a base do lucro presumido, qual seja a receita bruto do ano em que se deu o reembolso.

Analisando o TVF, contudo, entendo que de fato, essa receita, recebida após a contratação havida, não se trata de mero reembolso.

Conforme esclarecido pela própria recorrente em resposta ao TVF “para a efetiva incorporação do empreendimento adquiriu-se UTDCs para complementar as exigências do terreno a ser construído. Este valor de R\$ 50.000,00 refere-se ao reembolso pago pelo Flávio Brandão Resende. O crédito em conta corrente pode ser comprovado através de extratos já enviados em atendimento à intimação inicial.” [Grifo nosso]

Conforme bem colocado no TVF, a argumentação da recorrente esbarra na previsão contratual expressa no sentido de que as despesas relativas ao custeio da construção e regularização do empreendimento seriam exclusivamente da recorrente, como se observa:

Nesse sentido, pertinente relembrar o disposto na cláusula 3.3 do Contrato de Promessa Irretratável de Permuta de imóveis, citada no tópico anterior, a qual dispôs que os apartamentos prometidos em permuta seriam construídos por conta exclusiva da SCP em referência, ficando o cliente permutante (Sr. Flávio Brandão Resende) exonerado de toda e qualquer despesa relativa ao custeio da construção, regularização e divulgação do empreendimento.

Em suas razões recursais, a recorrente não produz qualquer esforço para demonstrar eventual equívoco da autuação, tendo se limitado a afirmar que “o cliente em questão ofereceu o imóvel (terreno), mais UTDCs, que são direitos relativos a imóveis, recebendo em troca as unidades imobiliárias. O fato de os referidos direitos (UTDCs) terem sido adquiridos pela Construtora, por conta e ordem *do cliente permutante (daí o ressarcimento)*, em nada invalida a operação como sendo de permuta.”

Dessa forma, tenho que a autuação deve ser mantida.

Quanto às receitas relativas a reembolso de despesa com a contratação de instalação de ar condicionado, transcrevo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Em que pese o usual brilho que caracteriza os seus votos, a Relatora foi vencida quanto à tributação das receitas relativas a supostos reembolso de despesa com a contratação de instalação de sistema de ar condicionado, no valor de R\$ 41.028,80. Coube-me, assim, expor as razões que levaram o Colegiado a dela divergir para negar provimento ao Recurso Voluntário quanto a tal matéria.

Pois bem, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 58/81,

A fiscalizada foi intimada a esclarecer o lançamento contábil, datado de 22/04/2009, que representou um depósito em sua conta corrente mantida junto ao Banco Mercantil do Brasil (débito na Conta Contábil nº 1.1.1.02.001), no valor de R\$ 41.028,80 (Quarenta e um mil e vinte e oito Reais e oitenta centavos), cuja contrapartida ocorreu na Conta nº 1.1.1.17.010 – Outras instalações, cujo histórico do lançamento informava “Vr cred. n/cta conf. Aviso”. A documentação pertinente também foi solicitada. (item 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 03).

A resposta apresentada foi a seguinte:

“Valor recebido do cliente Flávio Brandão Resende, como reembolso de despesas para instalação de previsão de pontos do sistema de ar condicionado. No orçamento da obra para composição de preços de custos/vendas, não foi previsto este custo na composição. A pedido do Cliente, foi realizada, e o custo da mesma foi reembolsado por ele.”

Os documentos apresentados foram dois recibos emitidos pela empresa Castelo Engenharia e Construções Ltda. Um no valor de R\$ 528,80, em nome de José Francisco de Sousa, adquirente da unidade 702 do empreendimento Ed. Residencial José Maria Valle e o outro, no valor de R\$ 40.500,00, em nome de Flávio Brandão Resende, adquirente de oito unidades no mesmo empreendimento (n.ºs 501, 602, 701, 802, 901, 1002, 1101, 1202, 1301 e 1402), ambos datados de 20/04/2009. A soma desses valores totaliza o montante do reembolso no valor de R\$ 41.028,80.

Maiores esclarecimentos sobre essa operação foram solicitados por meio do item 2 do Termo de Intimação Fiscal n.º 04. A fiscalizada foi intimada a informar se os serviços de instalação de pontos do sistema de ar condicionado efetuados nas unidades adquiridas pelos clientes Flávio Brandão Resende e José Francisco de Souza foram executados pela mesmo ou por terceiros. Também foram solicitadas as documentações pertinentes, tais como: contrato firmado com o prestador do serviço, notas fiscais e comprovantes de pagamentos.

Em sua resposta, a fiscalizada apresentou apenas cópias das notas fiscais de venda de materiais e serviços de instalação de ar condicionado, respectivamente: nota fiscal n.º 001024, emitida por Armando Clima Ltda, CNPJ 03.039.370/0001-20, em 18/03/2009, no valor total de R\$ 36.986,00; e nota fiscal n.º 000062, emitida por Leonardo de Souza Monducci Climatização – ME (Armando Clima), CNPJ 09.650.986/0001-10, em 18/03/2008, no valor total de R\$ 7.483,20. Em ambas as notas fiscais constava a fiscalizada como destinatária dos materiais e serviços.

Sobre a divergência de valores verificados entre o total das notas fiscais apresentadas R\$ 44.469,20 (R\$ 36.986,00 + R\$ 7.483,20) e o montante reembolsado pelos clientes acima citados, identificados em lançamento contábil, ou seja, R\$ 41.028,80, a fiscalizada em resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal n.º 05 informou:

“Valores apresentados através das notas fiscais Empresa Armando Clima R\$ 44.419,20, referente apenas a instalação e compra de equipamentos. Porém, foram inclusos outros custos, o que dificulta analisar por estar acoplado a todo o prédio.”

Dessa forma, não esclarecida a divergência apontada, importa a efetividades do pagamento efetuado pelos clientes a título dos serviços de instalação de pontos de previsão de ar condicionado e que a fiscalizada intitulou como reembolso. (Destacamos)

Na Impugnação apresentada (fls. 1.201/1.216), a Recorrente se limitou a afirmar que “ainda que se admita se tratar de compra dos aparelhos pela construtora e sua posterior venda aos adquirentes dos imóveis, o que não é o caso, o percentual a ser aplicado para o cálculo do lucro presumido é de 8% e não 32%, como consta no Auto de Infração”, razão pela qual, na decisão recorrida, a autuação foi mantida, já que não teria sido apresentado qualquer argumento capaz de afastá-la. O teor do Recurso Voluntário repete, essencialmente, o que já apresentado na Impugnação.

A justificativa apresentada pela Recorrente para os ingressos registrados em sua escrituração contábil não é estapafúrdia. Não é algo raro que os incorporadores realizem, nos imóveis em construção, serviços não incluídos no preço avençado pelos compradores. Semelhantemente, não é despropositada a possibilidade de que a Construtora contrate e pague diretamente os serviços de interesse dos seus clientes e seja por eles ressarcida. De outra parte, é igualmente frequente que os referidos serviços sejam realizados pela própria incorporadora, diretamente ou por meio dos seus contratados, e que os clientes lhe paguem um valor adicional ao preço do imóvel. A distinção, portanto, deve ser realizada a partir das provas apresentadas.

O valor registrado pela Recorrente, em 20 de abril de 2009, poderia ser considerado um mero reembolso se o serviço fosse contratado pelo cliente e pago pela Recorrente, e houvesse as provas da identidade entre serviços e valores pago e reembolsado; ou se a

Recorrente pagasse o referido valor a terceiros pelo serviço específico e fosse reembolsada pelo adquirente no exato valor pago. Os elementos de prova apresentados, contudo, referem-se a notas fiscais de serviços contratados pela Recorrente para todo o prédio (conforme ela mesma assume, conforme trecho acima destacado), sem se demonstrar o pagamento a terceiros da pré-instalação na unidade imobiliária em questão.

Quanto às notas fiscais juntadas às fls. 1.145/1.146, o primeiro documento está praticamente ilegível, mas percebe-se que se refere a venda de mercadorias (diversos itens); já o segundo, não se refere a pré-instalação (previsão) de pontos de sistemas de ar-condicionado (que seriam os serviços de interesse do seu cliente, conforme justificativa apresentada pela Recorrente), mas a instalação de sistema de ar-condicionado.

Há que se concordar com a posição da relatora, no sentido de que a contratação direta dos serviços pelo cliente não é requisito para o reconhecimento do reembolso. Mas, não é esse o fundamento da acusação fiscal. O relevante é que a Recorrente jamais conseguiu comprovar a sua alegação de que os valores recebidos se trataram de mero reembolso. Deste modo, tratam-se de receitas por ela auferidas e que merecem ser tributadas, conforme lançamento de ofício.

Nada a se prover no Recurso Voluntário, quanto a tal matéria.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, apenas para determinar a exclusão das receitas de permuta de imóveis nos valores de R\$ 394.000,00 e R\$ 2.300.000,00.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente Redator