



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721354/2017-76
ACÓRDÃO	1401-007.291 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	HESA 67 – INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

OMISSÃO DE RECEITAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO.

Nas empresas que se dedicam ao ramo imobiliário e que adotem o regime do Lucro Presumido, o valor do bem recebido em forma de permuta deve ser tratado como receita bruta e oferecido à tributação.

VALOR DA ALIENAÇÃO.

Considera-se como valor do imóvel recebido em permuta, seja terreno, unidade pronta ou a construir, o valor destes conforme o discriminado no instrumento representativo da operação, devidamente registrado no órgão competente.

CSLL, PIS e COFINS. LANÇAMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA.

O decidido em relação ao IRPJ deve ser adotado, no mérito, em relação às exigências de CSLL, PIS e COFINS, haja vista que com ele compartilha os mesmos fundamentos de fato e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício é matéria sumulada por este CARF: Súmula CARF nº 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se cogita de nulidade por cerceamento do direito de defesa quando, descritos os fatos e apontadas pormenorizadamente as infrações que motivaram o lançamento, o sujeito passivo demonstra pleno conhecimento das infrações ao contestar a exigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário; vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lísias e Gustavo de Oliveira Machado que lhe davam provimento integral; por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lisias, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, reproduzo abaixo o Relatório da decisão recorrida (v. e-fls. 832/866) naquilo que nos interessa.

1.1. Considerações iniciais

Este processo trata de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS do 4º trimestre de 2013, lavrados em procedimento de fiscalização que teve por objeto a verificação das obrigações tributárias relacionadas à operação que resultou na aquisição de parte do terreno no qual foi promovida a incorporação imobiliária denominada “Condomínio Neolink Office, Mall & Stay” (Neolink), situada na Avenida Ayrton Senna, nº 2.500, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro.

No termo de verificação fiscal, a fiscalização informa que, nos termos da cláusula 3º do seu contrato social, a contribuinte em epígrafe é uma sociedade de “propósito específico, tendo por objetivo social única e exclusivamente o planejamento, a promoção, o desenvolvimento sob regime de incorporação imobiliária nos termos da Lei 4.591/64, compreendendo a venda, a contratação da

[Digite aqui]

obra, entrega de unidades habitacionais e o recebimento do preço decorrente da comercialização das unidades imobiliárias do empreendimento misto denominado “CONDOMÍNIO NEOLINK OFFICE, MALL & STAY”, que está sendo erigido no imóvel localizado na Avenida Ayrton Senna, nº 2.500, Barra da Tijuca, cidade do Rio de Janeiro/RJ, CEP 22.775-003, incorporado conforme R. 17 e AV-19 na matrícula nº 172.503 do Registro de Imóveis do 9º Ofício da Cidade do Rio de Janeiro”.

Informa que, no período autuado, a contribuinte optou pela tributação dos resultados pelo lucro presumido e regime de caixa, conforme consta de sua DIPJ 2014. Acrescenta que a contribuinte também optou pelo Regime Especial de Tributação - RET, instituído pela Lei nº 10.931/2004 (fls. 381 e 382).

Relata que o procedimento de fiscalização determinado no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.00-2017-01649-4 teve por objetivo verificar a observância da legislação tributária relativamente:

- (i) à aquisição do terreno onde se assentou o “Condomínio Neolink Office, Mall & Stay”; e
- (ii) ao atendimento dos requisitos para opção pelo RET exercida em fevereiro/2014.

Informa que as infrações fiscais relativas ao item (i) referem-se ao presente processo, ao passo que as infrações relativas ao item (ii) são objeto do processo administrativo nº 19515.721348/2017-19.

A fiscalização lavrou um termo de verificação fiscal comum aos dois processos administrativos, no qual relata as infrações apuradas no procedimento de fiscalização.

A seguir, são sintetizadas apenas as alegações da fiscalização pertinentes a este processo administrativo.

1.2. Da aquisição do terreno da incorporação

A fiscalização relata que o terreno em que se assentou a incorporação imobiliária era de propriedade da pessoa jurídica Gran Barra Empreendimentos e Participações S.A., CNPJ 04.750.747/0001-18 (Gran Barra), que permutou 62,13% do mesmo com a contribuinte fiscalizada, pelo preço de R\$33.984.407,57, conforme consta do registro R-15 da matrícula nº 172.503, efetuado em 06/12/2013, no Registro de Imóveis do 9º Ofício (fls. 399 a 434).

Informa que o registro foi feito com base na Escritura de Permuta lavrada no 10º Ofício de Notas da capital do Rio de Janeiro em 16/10/2013 (fls. 18 a 36), pela qual a Gran Barra receberia, em troca da fração ideal de 62,13% do terreno: (a) R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais) e (b) as acessões e benfeitorias que, vinculadas à fração ideal de 37,87% por ela retida, constituiriam as futuras unidades imobiliárias discriminadas na escritura, perfazendo o percentual de 37,79% da área privativa de construção total.

Acrescenta que o empreendimento é composto por 429 unidades (lojas, salas comerciais e suítes), assim distribuídas:

Bloco 1 Office I	Bloco 2 Office II	Bloco 3 Office III	Bloco 4 Stay I	Bloco 5 Stay II	Bloco 6 Mall
Salas comerciais: 78	Salas comerciais: 78	Salas comerciais: 72	Lojas 9	Lojas: 11	Lojas: 56
Lojas: 13	Lojas: 16	Lojas: 14	Suítes: 41	Suítes: 41	

A fiscalização informa que, em atendimento a intimação fiscal, a contribuinte apresentou uma planilha, reproduzida no termo de verificação fiscal (fls. 474 a 480), na qual estão discriminadas as unidades imobiliárias permutadas com a Gran Barra e os respectivos valores.

A fiscalização ressalta que os valores das 153 unidades imobiliárias permutadas, que totalizaram R\$117.442.000,00, não é compatível com o valor registrado na escritura de permuta.

Somando-se o valor das unidades imobiliárias à parcela em pecúnia (R\$10.000.000,00), a fiscalização alega que a fração de 62,13% do terreno teria sido transacionada por R\$127.442.000,00, valor muito superior ao montante de R\$33.984.407,57 registrado na escritura.

A fiscalização relata que também consta da escritura a obrigatoriedade de entrega, pela fiscalizada, de uma carta de fiança bancária no valor de R\$110.000.000,00 (cento e dez milhões de reais) para garantia do cumprimento da obrigação de construir e entregar as unidades imobiliárias objetos da permuta, sendo esse valor coerente com o valor das unidades permutadas.

1.3. Da permuta

A fiscalização alega que, no presente caso, houve permuta de parte do terreno onde seria efetuada a construção por unidades imobiliárias a serem construídas.

Sustenta que devem ser aplicadas à permuta as mesmas disposições referentes à compra e venda, conforme estabelece o art. 533 do Código Civil. Assim, alega que as receitas relativas às unidades imobiliárias entregues na permuta também devem compor a receita bruta, face ao disposto no art. 244 do RIR/99.

Código Civil (Lei nº 10.406/2002)

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.

RIR/99 (Decreto nº 3.000/99):

Art.224. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

Na hipótese de atividades relativas à incorporação imobiliária, sustenta que a receita bruta corresponde ao valor efetivamente recebido pela venda de unidades imobiliárias, a teor do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002:

Art. 16. Na hipótese de atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, a receita bruta correspondente ao valor efetivamente recebido pela venda de unidades imobiliárias, de acordo com o regime de reconhecimento de receitas previsto, para o caso, pela legislação do Imposto de Renda.

A fiscalização alega que a Solução de Divergência Cosit nº 7/2010 uniformizou o entendimento no sentido de que, nas operações de permuta de imóveis realizada por pessoa jurídica dedicada à atividade imobiliária tributada pelo regime do lucro presumido, constitui receita bruta o preço dos bens recebidos na troca de unidades imobiliárias.

Cita também a Orientação OCPC 01, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de entidades de incorporação imobiliária:

21. Quando há a permuta de unidades imobiliárias que não tenham a mesma natureza e o mesmo valor (por exemplo, apartamentos construídos ou a construir por terrenos), esta é considerada uma transação com substância comercial e, portanto, gera ganho ou perda. A receita deve ser mensurada pelo seu valor justo. Entende-se como valor justo a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso em uma transação em que não existe relacionamento entre elas. Neste tipo de operação, a receita é determinada pelo valor de venda dos imóveis ou terrenos recebidos. Excepcionalmente, quando esse valor não puder ser mensurado com segurança, a receita deve ser determinada com base no valor de venda das unidades imobiliárias entregues.

22. No caso de permuta de terrenos, tendo por objeto a entrega de apartamento a ser construído, o valor do terreno adquirido pela entidade de incorporação imobiliária, apurado conforme critérios descritos no item 21, deve ser contabilizado por seu valor justo, como um componente do estoque de terrenos de imóveis a comercializar, em contrapartida a adiantamento de clientes no passivo, no momento da assinatura do instrumento particular ou do contrato relacionado à referida transação.

A fiscalização alega que o valor justo das unidades imobiliárias permutadas seria o montante de R\$117.442.000,00, correspondente à totalização dos valores de vendas praticados para as unidades equivalentes às permutadas. Informa que a torna de R\$10.000.000,00 será considerada, neste processo, como sobrepreço do terreno e não como receita de vendas, via permuta, das unidades imobiliárias.

Ante o exposto, conclui a fiscalização que a operação de permuta envolveu o montante de R\$117.442.000,00. Acrescenta que, não tendo sido oferecida a receita à tributação, devem ser lançados de ofício os tributos correspondentes.

1.4. Do momento de ocorrência do fato jurídico tributário

Em relação ao momento de ocorrência do fato gerador, a fiscalização alega que a venda de uma unidade imobiliária considera-se efetivada quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso (item 10.1 da Instrução Normativa SRF nº 84/79).

No caso das incorporações imobiliárias, alega que, somente com o registro em cartório do memorial de incorporação é que existem condições legais para o desenvolvimento das obras e a comercialização das unidades imobiliárias. Ressalta que no memorial estão presentes os elementos descritivos do empreendimento e de suas unidades, incluindo o padrão construtivo e o valor estimado para venda.

No presente caso, a fiscalização alega que a data do registro do memorial de incorporação (06/12/2013) deve ser adotada para o reconhecimento da receita para fins de cálculo do imposto e das contribuições relacionadas à permuta imobiliária.

1.5. Dos tributos

Alega a fiscalização que, na operação de permuta, a contribuinte fiscalizada alienou unidades imobiliárias a construir, tendo sido auferidas receitas tributáveis.

Sustenta que o valor da transação deve ser compatível com o praticado no mercado imobiliário, o que implica atribuir às unidades permutadas o mesmo valor das unidades imobiliárias equivalentes colocadas à venda ao público em geral.

Alega que o fato de o pagamento ter sido recebido em bens (no caso, 62,13% do terreno) não afasta a incidência do IRPJ, face ao disposto no art. 994 do RIR/99.

Art. 994. Para fins do imposto, os rendimentos em espécie serão avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 198)

A fiscalização alega que a base de cálculo do IRPJ e do adicional deve ser determinada mediante a aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta, com conformidade com o art. 15 da Lei nº 9.249/95, artigos 1º e 25, I, da Lei nº 9.430/96 e art. 518 do RIR/99, haja vista ter a contribuinte optado pelo lucro

presumido. Acrescenta que a base de cálculo da CSLL corresponde a 12% da receita bruta.

Quanto ao PIS e à COFINS, alega que devem ser apurados pelo regime cumulativo, conforme previsto no art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003.

(...)

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 28/12/2017 (fls. 577 e 578), a contribuinte apresentou impugnação em 26/01/2018, na qual alega serem indevidas as autuações em face das alegações a seguir sintetizadas.

2.1. Nulidade. Erro na verificação dos fatos. Cerceamento do direito de defesa

Preliminarmente, a impugnante alega nulidade dos autos de infração, sob o argumento de que a fiscalização incorreu em graves erros na apuração dos fatos.

Alega que a fiscalização se equivocou ao caracterizar o negócio jurídico como permuta. Argumenta que, nos negócios jurídicos, a intenção das partes é mais importante do que a nomenclatura adotada no documento.

Sustenta que o negócio consistiu na compra e venda da fração ideal de 62,13% do terreno, com pagamento de R\$10.000.000,00 mais a obrigação de construir e entregar as unidades imobiliárias descritas na escritura. Destaca que a fração ideal de 37,87% do terreno permaneceu sob propriedade da Gran Barra.

A impugnante alega que o preço foi acordado pelas partes com base no valor de mercado do terreno objeto da alienação. Ressalta que, na época, as unidades imobiliárias sequer existiam, não sendo passíveis de mensuração real para quantificar o preço justo da permuta.

Sustenta que a fiscalização errou ao deixar de lado o valor real da fração ideal do terreno para considerar como omissão de receitas o valor projetado das unidades imobiliárias a serem entregues à Gran Barra.

Ressalta que a Orientação OCPC 01, citada pela fiscalização, estabelece que a receita deve ser determinada pelo valor de venda do terreno recebido, sendo admitida, apenas excepcionalmente, quando esse valor não puder ser mensurado com segurança, que a receita seja determinada com base no valor de venda das unidades imobiliárias entregues.

Alega que, se a fiscalização tinha dúvidas sobre o valor do terreno, deveria ter dado oportunidade para a produção de prova técnica antes da efetivação dos lançamentos de ofício.

Sustenta que, mesmo que fosse possível quantificar a omissão de receitas com base no valor das unidades imobiliárias entregues à Gran Barra, a fiscalização deveria ter deduzido o valor correspondente ao terreno. Ressalta que a fração ideal de 37,87% do terreno pertencia à Gran Barra e não foi objeto do negócio.

A impugnante alega que a fiscalização também se equivocou ao quantificar a omissão de receitas com base na carta de fiança bancária entregue à Gran Barra, no valor de R\$110.000.000,00. Sustenta que essa carta de fiança se refere a garantia pela construção integral da obra, visto que não seria possível a construção apenas das unidades correspondentes à Gran Barra.

Sustenta a impugnante que o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 estabelecem que o fato jurídico tributário deve ser descrito e comprovado de maneira clara pela fiscalização. Acrescenta que os equívocos cometidos pela fiscalização na apuração dos fatos prejudicaram seu direito de defesa, o que importa na nulidade dos autos de infração, a teor do disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

2.2. Nulidade. Erro na determinação da data de ocorrência do fato jurídico tributário

A impugnante relata que a fiscalização adotou como data de ocorrência do fato jurídico tributário a data do registro do memorial de incorporação (06/12/2013). Alega que tal entendimento não tem base legal.

Sustenta que o objeto da obrigação de fazer era a entrega futura das acessões (apenas a construção, pois a fração ideal do terreno já era de propriedade de Gran Barra), de sorte que, sendo condicionada a evento futuro, não se pode dizer que houve recebimento de receita no momento do registro do memorial de incorporação.

A impugnante alega que a compra e venda só se torna perfeita e acabada quando de um lado se entrega o preço e de outro se entrega a coisa objeto do contrato. Alega que só haveria receita a ser reconhecida pelo regime de caixa depois de cumprida a obrigação de construir e entregar as unidades imobiliárias.

Sustenta que a administração tributária está sujeita ao princípio da legalidade estrita. Logo, se não há previsão legal para a ocorrência da hipótese de incidência do IRPJ e reflexos no momento do registro do memorial de incorporação, deve ser reconhecida a nulidade dos lançamentos tributários.

A impugnante alega que, no momento do registro do memorial de incorporação, não existiam unidades passíveis de conversão em dinheiro. Acrescenta que sequer estava consolidada de forma permanente a efetividade da incorporação, pois a Lei nº 4.864/64 estabelece que, pelo prazo de 180 dias, o registro é transitório, podendo haver desistência por parte da incorporadora.

Sustenta que apenas no momento da entrega das chaves à Gran Barra se daria o cumprimento da obrigação e poder-se-ia pensar em recebimento de receita efetiva pelo regime de caixa na suposta permuta.

Alega a impugnante que a fiscalização não estabeleceu com clareza qual seria o momento de ocorrência do fato jurídico tributário. Sustenta que a fiscalização apontou dois momentos, ambos carentes de base legal: a) a celebração do

contrato de permuta com a previsão do recebimento da posse do terreno e b) o registro do memorial de incorporação.

Argumenta que a formalização do fato jurídico tributário suposto pela fiscalização é ambígua e não encontra respaldo nem nos fatos nem na legislação, de modo que há claro vício nos lançamentos, além de supressão do direito de defesa, o que acarreta sua nulidade.

2.3. Nulidade. Erro na determinação das bases de cálculo

A impugnante alega que não há receita tributável, pois o negócio jurídico realizado consistiu apenas na compra de fração do terreno a valor de mercado. Destaca que a fiscalização não apontou nenhum vício de vontade que poderia acarretar nulidade ou anulabilidade do acordo realizado entre as partes.

Alega que a Orientação OCPC nº 1 prevê que deve ser verificado o valor justo do terreno, podendo ser utilizado o valor de venda das unidades apenas excepcionalmente, na hipótese de não ser possível mensurar com segurança o valor do terreno.

Sustenta que a fiscalização, em nenhum momento, buscou avaliar o valor de mercado do terreno, passando diretamente para a exceção à regra. Acrescenta que a fiscalização não apresentou nenhum elemento de prova de que o valor de 62,13% do terreno, no montante de R\$33.984.407,57, estaria fora do mercado ou não representaria a quantia justa do negócio.

Alega que o montante acordado entre as partes é compatível com o valor real de mercado do terreno no último trimestre de 2013, conforme se verifica no valor do: (i) IPTU, (ii) ITBI, (iii) contrato de construção a preço fechado; (iv) fiança bancária para garantia da finalização integral do empreendimento e (v) laudo técnico de avaliação emitido por empresa especializada.

Sustenta que a carta de fiança bancária, no montante de R\$110.000.000,00, representava a garantia de construção do empreendimento como um todo e não apenas das unidades destinadas à Gran Barra, visto que não seria possível construir apenas estas. Ressalta que esse valor está em consonância com o contrato de construção.

Ad argumentandum, alega a impugnante que os valores de venda das unidades futuras não poderiam formar a base de cálculo presumida pela fiscalização.

Ressalta que 37,78% do terreno permaneceu sob propriedade da Gran Barra, sendo que a impugnante assumiu a obrigação de construir e entregar as unidades correspondentes a essa fração ideal do terreno. Alega que a fiscalização se equivocou ao utilizar o suposto valor integral das unidades como valor de troca, visto que a fração ideal do terreno a elas correspondente já pertencia à Gran Barra. Assim, a fiscalização deveria ao menos ter subtraído o valor do terreno ao apurar as receitas supostamente omitidas. A impugnante alega que a fiscalização também deveria ter subtraído o montante de R\$10.000.000,00 pago em pecúnia.

Ante o exposto, a impugnante conclui que devem ser cancelados os autos de infração, haja vista a inexistência de receitas tributáveis. Caso assim não se entenda, alega nulidade face aos erros na apuração das bases de cálculo.

2.4. Nulidade. Cerceamento do direito de defesa. Falta de apuração do valor de mercado

A impugnante alega que a fiscalização desprezou o valor real do negócio jurídico celebrado entre as partes sem ao menos elaborar laudo técnico e abrir o contraditório para contestação antes da efetivação do lançamento.

Sustenta que os artigos 19 e 20 da Lei nº 7713/88 admitem a contestação, pela autoridade fiscal, do valor atribuído ao negócio jurídico. Entretanto, estabelecem que seja objeto de contraditório dentro do procedimento de fiscalização, ou seja, antes do lançamento de ofício.

A impugnante alega que nada disso foi feito pela fiscalização, o que configura cerceamento de defesa e nulidade dos lançamentos.

2.5. Inexistência de acréscimo patrimonial e de recebimento de receitas

A impugnante alega que adquiriu a fração do terreno como matéria prima para o exercício de sua atividade. Sustenta que tal fato não representa nenhuma obtenção de receita ou acréscimo patrimonial, visto que apenas comprou um bem e nada vendeu.

Alega que a entrega das unidades imobiliárias à Gran Barra não caracteriza venda, mas apenas o pagamento da fração do terreno que foi adquirido, mediante a realização da obrigação de construir e entregar as unidades.

Assim, conclui que os autos de infração devem ser cancelados face à inexistência dos fatos jurídicos tributários alegados pela fiscalização.

Ad argumentandum, ainda que se considerasse a ocorrência de permuta, alega a impugnante que não haveria acréscimo patrimonial no momento do registro do memorial de incorporação.

Sustenta que a alegada permuta e o recebimento de receita efetiva só seria possível depois de realizada a condição consistente no término do empreendimento, registro do habite-se e entrega das unidades à Gran Barra.

Argumenta que o registro da incorporação não tem o condão de suportar a consumação final da permuta alegada pela fiscalização, que só ocorreria com o registro do habite-se e a averbação das edificações com a individualização das unidades.

Conclui, assim, que o fato gerador dos tributos só ocorreria ao término do empreendimento, devendo ser cancelados os lançamentos fiscais.

2.6. Ofensa à capacidade contributiva e à realização da receita

A impugnante alega que os fatos descritos pela fiscalização não representaram recebimento de receita decorrente da atividade ou acréscimo patrimonial capazes de expressar capacidade contributiva para o pagamento dos tributos.

Sustenta que as unidades imobiliárias destinadas à Gran Barra nunca foram de sua propriedade; destaca que as matrículas dessas unidades foram formalizadas como de sua propriedade inicial, ou seja, de primeira titularidade, sem transitar pelo patrimônio da impugnante.

Alega que os autos de infração devem ser cancelados também por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

2.7. Ocorrência de bis in idem

A impugnante alega que, ao exigir o IRPJ e reflexos, no recebimento de suposta receita auferida com a compra da fração ideal do terreno, tal montante será exigido novamente no momento em que vender as unidades prontas que compreendem a fração ideal do terreno adquirido da Gran Barra.

Sustenta que o sistema tributário brasileiro veda o *bis in idem*, ou seja, a dupla incidência tributária sobre o mesmo fato, o que impõe o cancelamento dos lançamentos de ofício.

2.8. Inexistência de previsão legal de omissão de receita no caso concreto

A impugnante alega nulidade do lançamento por ilegalidade e inexistência de tipificação. Sustenta que as hipóteses de omissão de receitas estão previstas de forma exaustiva nos artigos 281 a 287 do RIR/99, fechadas em *numerus clausus*, sendo que elas não se subsumem ao fato apontado pela fiscalização.

Alega que, em matéria tributária, a tipificação é fechada, o que significa dizer que para haver incidência tributária, a hipótese legal deve corresponder exatamente ao fato apurado; caso contrário, não haverá tipificação.

Ressalta que sem previsão específica de omissão de receita, há clara ilegalidade no lançamento por falta de tipificação legal, devendo ser cancelados os autos de infração.

2.9. Inexistência de vício de vontade. Impossibilidade de desconsideração do acordo privado

Alega a impugnante que a fiscalização ignorou o acordo ajustado entre as partes e criou, arbitrariamente, um novo valor para o negócio. Argumenta que, se não houve vício de vontade nem decretação de nulidade ou desconsideração do negócio jurídico, o valor atribuído ao negócio pelas partes deve ser obedecido.

Destaca que foram observados todos os requisitos legais, tendo sido praticado um ato jurídico perfeito. Sustenta que o procedimento da fiscalização representa ofensa ao princípio da livre contratação e da *pacta sunt servanda*, além de ferir o equilíbrio contratual e a boa-fé das partes, visto que o negócio foi feito por preço de mercado à época.

A impugnante cita diversas decisões judiciais no sentido de que, nos negócios privados: (i) deve prevalecer a vontade das partes; (ii) não se pode alterar acordo privado salvo se comprovado vício de vontade; (iii) nem o Poder Judiciário tem competência para alterar o preço acordado em negócio jurídico válido; e (iv) não é necessária a apresentação de laudo para verificação do valor de mercado à época, em função da boa-fé e do contrato.

Alega que o efetivo valor acordado entre as partes, de R\$33.984.407,57, não pode ser arbitrariamente desconsiderado pela fiscalização, devendo ser cancelados os autos de infração.

2.10. Compra e venda do terreno. Apuração do preço justo

A impugnante alega que o preço de compra e venda, no montante de R\$33.984.407,57, corresponde efetivamente ao valor de mercado da fração ideal de 62,13% do terreno à época, de modo que não pode prevalecer a suposição da fiscalização de que o valor seria de R\$117.442.000,00.

Sustenta que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, que corresponde ao seu valor de mercado em negociação à vista, a teor do disposto no art. 63 da Lei nº 691/84 do município do Rio de Janeiro:

Art. 63. A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o valor venal da unidade imobiliária, assim entendido o valor que esta alcançaria para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado.

A impugnante informa que a base de cálculo do IPTU, em 2013, para a fração do terreno por ela adquirido era de R\$23.499.942,00, conforme se verifica na notificação de lançamento emitida pela prefeitura (fls. 736). Ressalta que esse montante é inferior ao valor de R\$33.984.407,57 acordado com a Gran Barra.

Alega que a base de cálculo do ITBI é o valor de mercado dos bens, de acordo com o art. 14 da Lei nº 1.364/88 do município do Rio de Janeiro:

Art. 14 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos relativos ao imóvel, no momento da transmissão.

Parágrafo Único - Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito.

Sustenta que a apuração da base de cálculo do ITBI decorre da apresentação de uma série de elementos e documentos, sendo pautado no preço do metro quadrado da área, que rege a convicção técnica de servidor público competente para essa finalidade. No caso, relata que a base de cálculo do ITBI foi de R\$36.505.035,30 (fls. 737 e 738), valor um pouco superior ao acordado entre as partes.

A impugnante também juntou à impugnação laudo de avaliação do valor de mercado do terreno em 2013, emitido pela empresa de consultoria JLL, que atua

em diversos países, com reconhecimento internacional na avaliação imobiliária (fls. 771 a 786).

Destaca que o laudo apresenta valor de mercado de R\$31.127.130,00 para a fração de 62,13% do terreno, valor um pouco inferior ao negociado entre as partes.

Ante o exposto, a impugnante conclui que o valor de R\$33.984.407,57, fixado como preço de venda da fração de 62,13% do terreno, atendia, sem sombra de dúvidas, ao valor de mercado em outubro/2013, sendo descabida a presunção da fiscalização de que o valor seria de R\$117.442.000,00.

A impugnante contesta a alegação da fiscalização de que a carta de fiança bancária de R\$110.000.000,00 abrangeria apenas as unidades a serem entregues à Gran Barra.

Sustenta que a fiança garantia a totalidade da construção. Destaca que a escritura estabelecia expressamente em seu item 2.6.7 que, caso a Gran Barra exigisse e recebesse o pagamento da fiança, ela seria responsável por custear a conclusão da obra, contratando empresa especializada para tanto.

Sustenta que a fiança poderia ser reduzida ao longo da construção, como de fato foi, passando de R\$110.000.000,00 para R\$72.578.255,90 e depois para R\$55.578.255,90.

Alega que a fiança se coaduna com o preço máximo garantido de R\$101.000.000,00 contratado com a construtora para a construção e entrega de todas as unidades imobiliárias.

A impugnante também registra que, em relação ao terreno, havia dívidas de IPTU, arrolamentos administrativos, dentre outros aspectos relevantes para a formação do preço e que foram ignorados pela fiscalização.

Assim, conclui restar demonstrado que o montante de R\$33.984.407,57 corresponde ao valor justo de 62,13% do terreno.

Ad argumentandum, caso se entenda pela existência de receitas tributáveis na operação em análise, alega a impugnante que a receita passível de tributação seria R\$33.984.407,57 e não o valor de R\$117.442.000,00 presumido pela fiscalização.

2.11. Inexistência de valor tributável na permuta

Alega a impugnante que a permuta e a compra e venda são operações semelhantes, mas que não se confundem.

Argumenta que o contrato de permuta compreende, em sua essência, uma operação de substituição de ativos, o que não gera nem ganho nem perda para as partes envolvidas.

Sustenta que a Instrução Normativa SRF nº 107/88 estabelece que, nas operações de permuta de bens imóveis, somente a torna deve ser computada como receita.

Argumenta que, na época da publicação dessa instrução normativa, o exercício da atividade imobiliária obrigava a adoção do lucro real. Posteriormente, a Lei nº 9.718/98 permitiu a opção pelo lucro presumido. Todavia, alega a impugnante que essa alteração legislativa não alterou nem limitou o alcance da IN SRF nº 107/88.

A impugnante sustenta que a permuta não caracteriza obtenção de receitas, não sendo considerada na apuração do IRPJ, mesmo para os optantes pelo lucro presumido.

Alega que o Parecer Normativo Cosit nº 9/2014, que fixou o entendimento de que a IN SRF nº 107/88 alcançaria apenas os optantes pelo lucro real, é norma infralegal, que não detém competência para inovar o ordenamento jurídico. Sustenta que um parecer normativo não poderia criar uma nova incidência de IRPJ e reflexos.

Ante o exposto, conclui a impugnante que, na permuta, não ocorre o recebimento de receitas, não sendo possível a exigência de IRPJ e reflexos.

2.12. Irretroatividade da lei

Alega a impugnante que a fiscalização aplicou o disposto na Lei nº 12.973/2014 de forma retroativa ao 4º trimestre de 2013, o que fere o princípio da irretroatividade da lei.

Relata que a Lei nº 12.973/2014 alterou o Decreto-lei nº 1.598/77, permitindo a avaliação de unidades a valor justo no caso de permuta imobiliária. Alega que o Parecer Normativo Cosit nº 9/2014 foi editado depois dessa lei e aplica as previsões nela contidas ao lucro presumido.

Sustenta que, antes da Lei nº 12.973/2014, não havia previsão de incidência de IRPJ e reflexos na permuta nem a hipótese de avaliação das unidades a valor justo, sendo indevida a utilização desses critérios para o 4º trimestre de 2013.

Logo, conclui que devem ser cancelados os autos de infração.

2.13. Impossibilidade de exigência de multa de ofício e de juros de mora. Art. 100 do CTN.

Ad argumentandum, caso se entenda pela manutenção dos lançamentos, alega a impugnante que devem ser afastadas, ao menos, as exigências relativas à multa de ofício e aos juros de mora.

Sustenta que, antes de 2014, era pacífico o entendimento da RFB de que não havia incidência de IRPJ na permuta, exceto em relação à torna. Argumenta que sua conduta de não tributar a permuta está em consonância com esse entendimento, sendo aplicável o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, a impugnante requer sejam canceladas, ao menos, as exigências referentes à multa de ofício e aos juros moratórios.

2.14. Da não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Ad argumentandum, caso se entenda pela manutenção dos lançamentos de ofício, a impugnante alega que não podem ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal.

A impugnação foi apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP), que editou o acórdão nº 16-84.301 – 10ª Turma da DRJ/SPO, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que se dedica ao ramo imobiliário e adota o regime de tributação do lucro presumido, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna, se houver.

ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA. VALOR JUSTO.

Quando há a permuta de unidades imobiliárias que não tenham a mesma natureza e o mesmo valor (por exemplo, apartamentos construídos ou a construir por terrenos), esta é considerada uma transação com substância comercial e, portanto, gera ganho ou perda. A receita deve ser mensurada pelo seu valor justo. Entende-se como valor justo a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso em uma transação em que não existe relacionamento entre elas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

[Digite aqui]

Descritos os fatos e apontadas pormenorizadamente as infrações que motivaram o lançamento fiscal, e tendo o sujeito passivo demonstrado pleno conhecimento das infrações ao impugnar o lançamento, não se verifica a nulidade por cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao IRPJ aplica-se à CSLL, ao PIS e à COFINS.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida deu provimento parcial à impugnação tão somente para ajustar a base tributável, pois considerou que a receita omitida corresponderia a R\$33.984.407,57, valor inferior ao montante de R\$117.442.000,00 considerado pela Fiscalização. A base tributável corresponde, justamente, ao valor do imóvel recebido na permuta, que corresponde a 62,13% do terreno objeto da incorporação. Considerou a DRJ que o valor de mercado da fração do terreno recebida na permuta seria de R\$33.984.407,57, que é o valor constante da escritura de permuta levada a registro no cartório competente.

Ainda irredimida com a decisão retro, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de e-fls. 876/982, através do qual reitera os mesmos termos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e sua matéria se enquadra na competência deste Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como vimos no Relatório, o presente auto de infração foi lavrado em face da Contribuinte haja vista a verificação, por parte da Autoridade Fiscal, de infração tributária decorrente da operação que resultou na aquisição de parte do terreno no qual foi promovida a

[Digite aqui]

incorporação imobiliária denominada “Condomínio Neolink Office, Mall & Stay” (Neolink), situada na Avenida Ayrton Senna, nº 2.500, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro. A contribuinte em epígrafe é uma sociedade de propósito específico, tendo por objetivo social única e exclusivamente o planejamento, a promoção, o desenvolvimento sob regime de incorporação imobiliária nos termos da Lei 4.591/64, compreendendo a venda, a contratação da obra, entrega de unidades habitacionais e o recebimento do preço decorrente da comercialização das unidades imobiliárias do empreendimento misto denominado “CONDOMÍNIO NEOLINK OFFICE, MALL & STAY”.

No período autuado, a Recorrente optou pela tributação dos resultados pelo lucro presumido e regime de caixa, conforme consta de sua DIPJ 2014.

No presente caso, o procedimento fiscal centrou-se na observância da legislação tributária relativamente à aquisição do terreno onde se assentou o “CONDOMÍNIO NEOLINK OFFICE, MALL & STAY”. Referido terreno, em que se assentou a incorporação imobiliária, era de propriedade da pessoa jurídica Gran Barra Empreendimentos e Participações S.A., CNPJ 04.750.747/0001-18 (Gran Barra), que permutou 62,13% do mesmo com a contribuinte fiscalizada, pelo preço de R\$33.984.407,57, conforme consta do registro de imóveis. A operação de aquisição desses 62,13% de fração ideal do terreno teve como contrapartida o pagamento de R\$10.000.000,00 mais as acessões e benfeitorias que, vinculadas e construídas sobre a fração ideal de 37,87% que remanesceu com a empresa GRAN BARRA, constituiriam as futuras unidades imobiliárias discriminadas na escritura, perfazendo o percentual de 37,79% da área privativa de construção total.

A Fiscalização entendeu a operação como se permuta fosse, atribuindo o preço de mercado das unidades imobiliárias a serem construídas sobre os 37,87% de fração ideal do terreno mantido pela GRAN BARRA, como valor da operação. Assim, atribuiu à operação, e tributou, o valor total de R\$117.442.000,00, valor este muito superior ao montante de R\$33.984.407,57 registrado na escritura.

A decisão recorrida deu provimento parcial à impugnação tão somente para ajustar a base tributável correspondente, justamente, ao valor do imóvel recebido na permuta (62,13% do terreno objeto da incorporação). Considerou a DRJ que o valor de mercado da fração do terreno recebida na permuta seria de R\$33.984.407,57, que é o valor constante da escritura de permuta levada a registro no cartório competente.

No seu recurso voluntário, a Recorrente repetiu os argumentos já trazidos quando da impugnação, razão pela qual utilizarei da prerrogativa constante do art. 114, § 12, inc. I, do Regimento Interno do CARF - RICARF, para reproduzir os excertos da decisão recorrida com os quais eu me coaduno inteiramente, adotando-os como minhas razões de decidir.

Preliminarmente, a Recorrente alega nulidade dos autos de infração por ofensa ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sob o argumento de que a Fiscalização teria cometido graves equívocos na apuração dos fatos que resultaram nas autuações. Sustenta que os erros prejudicaram seu direito de defesa, o que importaria na nulidade dos autos de infração, face

[Digite aqui]

ao disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Vejam, no ponto, como se manifestou a decisão recorrida:

O art. 142 do CTN, abaixo reproduzido, estabelece que o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. No presente caso, tudo isso foi feito pela fiscalização, conforme se verifica no termo de verificação fiscal e nos autos de infração.

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por sua vez, o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 discrimina os elementos do auto de infração, os quais estão todos presentes nos autos de infração ora em análise.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 estabelece as hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, os autos de infração foram lavrados por autoridade administrativa competente. Não se verifica o cerceamento do direito de defesa, visto que os fatos estão descritos detalhadamente no termo de verificação fiscal.

Na impugnação, observa-se que a contribuinte contesta os lançamentos de forma minuciosa, com farto arrazoado que traz as razões pelas quais entende ser indevida a autuação, demonstrando ter pleno conhecimento e compreensão da infração que lhe foi imputada.

Portanto, não deve ser acolhida a alegação de nulidade.

A corroborar o entendimento acima exposto, citam-se decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Incabível a nulidade arguida quando demonstrada que o contribuinte exerceu o contraditório e a ampla defesa em sua totalidade. (CARF, acórdão 1401-002677, sessão de 12/06/2018)

INEXISTÊNCIA DE NULIDADE NO PROCEDIMENTO. Quando no Termo de Verificação Fiscal estão contidas todas as informações a respeito dos valores apurados das infrações, as quais lhe foram imputadas, bem como a maneira como foram extraídas as informações, as quais deram ensejo ao presente Auto de Infração, acompanhada da capitulação legal das irregularidades detectadas no curso da fiscalização, não há que se falar em nulidade do procedimento. (CARF, acórdão 1302-002293, sessão de 22/06/2017)

Constata-se que os erros apontados pela impugnante não se referem a hipóteses de nulidade, mas tratam de questões de mérito, que serão apreciadas ao longo deste voto.

Com efeito, não há nenhuma nulidade em relação ao auto de infração. Conforme dito acima, todos os requisitos exigidos, tanto pelo CTN quanto pelo Decreto 70.235/72 foram atendidos pela Autoridade Fiscal.

Não há, no presente caso, qualquer vestígio de cerceamento do direito de defesa, pois os fatos foram descritos de forma minudente pela Autoridade Fiscal no Termo de Verificação. Além do mais, nota-se, ao analisar tanto a impugnação quanto o recurso voluntário, que a Contribuinte tinha a noção exata dos motivos pelos quais fora autuada, o que demonstra o pleno conhecimento e a compreensão da infração que lhe foi imputada.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso em relação à arguição de nulidade do auto de infração.

No mérito, melhor sorte não assiste à Recorrente. Vamos tratar, tópico a tópico, na mesma ordem adotada pela decisão recorrida, com a qual, reiteramos, nos coadunamos inteiramente e adotaremos como nossas razões para decidir.

3. DO NEGÓCIO JURÍDICO REFERENTE À AQUISIÇÃO DE FRAÇÃO DO TERRENO

[Digite aqui]

A fiscalização e a impugnante discordam acerca da natureza do negócio jurídico celebrado. A primeira alega que se trata de permuta de fração do terreno por unidades imobiliárias a serem construídas, e a segunda alega tratar-se de compra e venda de fração do terreno, com dação em pagamento das futuras unidades imobiliárias.

Reproduz-se abaixo trecho da escritura lavrada no Cartório do 10º Ofício de Notas da cidade do Rio de Janeiro em 16/10/2013:

Segunda - Negócio Objetivado pelas Partes - 2.1 — Pela presente escritura a PROPRIETÁRIA aliena 62,13% do aludido imóvel à INCORPORADORA para que nele esta realize uma incorporação imobiliária, com a construção de um empreendimento misto, residencial e comercial, conforme processo de aprovação junto a SMU nº 02/270119/2012 e licença nº 24/0963/2013 expedida em 01/07/2013, pelo valor de R\$33.984.407,57 (Trinta e três milhões, novecentos e oitenta e quatro mil, quatrocentos e sete reais e cinquenta e sete centavos).[...] 2.3 — Pela alienação de parte do imóvel a PROPRIETÁRIA receberá da INCORPORADORA: a) R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais) [...] b) as acessões e benfeitorias que, vinculadas à fração ideal de 37,87% por ela retida, constituirão as futuras unidades imobiliárias, abaixo citadas, do empreendimento, perfazendo o percentual de 37,79% da Área Privativa de Construção total que, por sua vez, correspondem a 37,88% do Volume Geral de Vendas, da seguinte forma: B.1) A PROPRIETÁRIA receberá 100% das acessões vinculadas as frações ideais abaixo descritas, que somam 37794,26/100.000, de forma que a PROPRIETÁRIA terá a titularidade de 100% das unidades infra mencionadas. [destaques do original]

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002), em seu art. 481, é claro ao estabelecer que o contrato de compra e venda pressupõe o pagamento do preço em dinheiro.

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Na lição de Silvio Rodrigues¹ “o preço (pretium) é o segundo elemento estrutural do negócio. Ele deve ser em dinheiro, pois, se o não for, caracteriza-se o contrato de troca e não o de compra e venda.”

Ao tratar do contrato de troca, assim ensina²:

A troca é, na definição de Beviláqua, o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra, que não seja dinheiro.

¹ Silvio Rodrigues, Direito Civil, v. 3. Dos contratos e das declarações unilaterais da vontade, 24 ed, Saraiva, 2002, p. 141.

² Op cit, pp. 195-196

Sua índole é a mesma da compra e venda e difere desse contrato apenas porque nele a prestação de uma das partes consiste em dinheiro, o que não se dá na troca, em que as prestações dos permutantes são em espécie.

(...)

O problema teórico que se propõe é o de saber qual a natureza do contrato de troca quando há saldo a devolver. Espínola, que focaliza o tema, aponta as várias concepções a respeito e prefere a tese segundo a qual a existência, ou não, de saldo não altera a natureza de permuta do contrato, a menos que a importância da torna seja de tal modo superior que o pagamento em dinheiro é manifestamente o objeto da prestação principal. Neste caso, então, o contrato é de compra e venda.

Portanto, no presente caso, o negócio jurídico em que se deu a aquisição de 62,13% do terreno pela impugnante caracteriza-se como troca ou permuta. Nessa permuta, a impugnante se comprometeu a entregar as unidades autônomas a serem construídas (coisa futura, mas esperada e determinada) e, em troca, a Gran Barra se comprometeu a entregar a fração do terreno (coisa existente e corpórea).

Estabelece o art. 533 do Código Civil que se aplicam à permuta as disposições relativas ao contrato de compra e venda. Assim, é possível a celebração de permuta tendo por objeto coisa futura, face ao disposto no art. 483 do Código Civil:

Art. 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório.

Na doutrina, José Osório de Azevedo Júnior³ manifesta entendimento de que, considerando-se que no Brasil a transferência da propriedade imobiliária ocorre com o registro no Cartório de Registro de Imóveis (art. 1.227 do Código Civil), o contrato de permuta “apenas criando a obrigação de transferir a propriedade, fica claro não haver impedimento para a venda de uma coisa que ainda virá a ganhar existência. (...) Sendo a res elemento estrutural do contrato, por certo que ela precisa existir para o seu aperfeiçoamento. Mas a lei contenta-se com uma existência potencial: a coisa não existe ainda, ou não existe autonomamente, mas há possibilidade de vir a existir, isto é, há razões plausíveis para admitir-se a futura existência real e autônoma”.

Assim, não constitui impedimento para a celebração de contrato de permuta o fato de ainda não existirem as unidades imobiliárias permutadas.

³ José Osório de Azevedo Júnior, Compra e venda, troca ou permuta, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2005, p. 28.

Portanto, correta a qualificação do negócio jurídico como permuta, não devendo ser acolhidas as alegações da impugnante no sentido de que houve apenas a aquisição de fração do terreno mediante contrato de compra e venda.

4. DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA PERMUTA DE IMÓVEIS POR PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO QUE EXERCE ATIVIDADE IMOBILIÁRIA

No período a que se referem as autuações (4º trimestre de 2013), a impugnante era optante pela apuração dos resultados pelo lucro presumido.

No Parecer Normativo Cosit nº 9, de 04/09/2014, a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB manifestou seu entendimento acerca do tratamento tributário da permuta de imóveis por parte das pessoas jurídicas que exerçam atividades imobiliárias e apuram o imposto de renda com base no lucro presumido.

Parecer Normativo nº 9, de 4 de setembro de 2014

Fundamentos

2. Retrospectivamente, as pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, estavam obrigadas ao lucro real.

3. Entretanto, com a efeméride do art. 14 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, as pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, podem optar pelo lucro presumido. E a IN SRF nº 25, de 25 de fevereiro de 1999, veio disciplinar que as pessoas jurídicas que exerçam as referidas atividades não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado.

4. No caso da comercialização de imóveis envolvendo a permuta de imóveis, a Instrução Normativa SRF nº 107, de 1988, veio disciplinar a matéria, e seu alcance é delimitado ao regime de apuração do lucro real logo em seu preâmbulo, o qual dispõe, in verbis: "Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis."

5. Cabe consignar que não há dúvidas quanto ao fato de que as operações de permuta, de acordo com o art. 533 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a seguir transcrito, estão adstritas às mesmas disposições relativas à compra e venda. A permuta de imóveis, portanto, da mesma forma que a compra e venda, está sujeita, em princípio, à incidência do imposto de renda, tanto no caso de alienante pessoa física quanto no de alienante pessoa jurídica.

Por conseguinte, está sujeita também à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no caso de ser o alienante pessoa jurídica.

“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.”

6. Conforme o art. 518 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), a base de cálculo do IRPJ no regime de apuração pelo lucro presumido é determinada através de percentual aplicado sobre a receita bruta. E a definição de receita bruta para este regime, a teor do que dispõe o art. 519 do RIR/1999, é dada pelo mesmo dispositivo definidor referente à apuração anual do IRPJ com pagamento mensal por estimativa, ou seja, o art. 224 do RIR/1999, abaixo transcrito:

“Art. 224. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).”

7. Se a permuta se equipara à compra e venda e se a receita bruta compreende o produto da venda nas operações de conta própria, claro está que o valor do imóvel que a pessoa jurídica que explora atividades imobiliárias recebe em permuta compõe sua receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

8. Além disso, o item 2.1.1 da IN SRF nº 107, de 1988, não permite concluir que nas operações de permuta sem torna resta descaracterizado o valor do imóvel recebido como receita. Confira-se seu teor: “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.”

9. Pela ratio legis da norma complementar, não há resultado a tributar no lucro real porque o valor contábil do imóvel que entra é igual ao valor do imóvel que sai, fazendo com que os lançamentos venham a se anular em

termos de resultado. Daí a razão do tratamento dado à permuta sem pagamento de torna no âmbito da apuração do IRPJ pelo lucro real. Mas há, sim, receita e, havendo receita, haverá repercussão no caso da apuração da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido. Isso porque neste regime o custo do imóvel entregue na permuta não irá afetar a base de cálculo, de forma a tornar neutro o resultado.

10. Em todas as situações reguladas pela IN SRF nº 107, de 1988, ocorre a apuração de lucro na forma de receita menos custo. E, como é consabido, essa apuração nada tem a ver com o lucro presumido, regime em que o lucro é obtido por presunção legal, a partir de percentual pré-definido pela lei a ser aplicado sobre a receita bruta, sem uma verificação efetiva de sua ocorrência.

11. Não se pode, portanto, aplicar uma norma que disciplina a forma de apuração do lucro real em operações de permuta de imóveis à determinação do lucro presumido. O lucro real é a regra judicosa de apuração e tributação do lucro. O lucro presumido, outrossim, é opcional, tem por base a receita bruta do contribuinte, esteio da mensuração de sua capacidade contributiva, ainda que estimada, neste caso, estando aí envolvido todo o produto das vendas efetuadas pela pessoa jurídica que se dedique a atividades imobiliárias, mesmo que com parte do respectivo pagamento sendo efetuado com base em operações de permuta. Ao optar livremente pelo regime do lucro presumido, o contribuinte escolhe apurar o lucro para fins tributários de forma indireta, presuntiva, não cabendo, portanto apurar o lucro de forma direta, real, apenas para determinado(s) tipo(s) de operação.

12. A conclusão quanto ao panorama em vigor é que às pessoas jurídicas tributadas pelo regime do lucro presumido que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda não se aplicam os conceitos do custo orçado (aplicável às vendas contratadas antes de completado o empreendimento), bem como o de reconhecimento do lucro bruto, nas contas de resultado de cada período de apuração, proporcionalmente à receita da venda recebida (no caso das vendas a prazo ou em prestações, com pagamento após o término do período-base da venda). Estando claro também que o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e, por conseguinte, a apuração da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e do COFINS.

12.1. Ressalte-se que, nos termos dos regramentos existentes para a apuração do lucro presumido, o valor do imóvel recebido em permuta compõe a receita bruta e tributa-se segundo o regime de competência (i.e., no período de apuração da celebração da permuta) ou de caixa (no período

de apuração do recebimento do imóvel dado em permuta), à opção do contribuinte, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último, consoante a IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988.

Conclusão

13. À vista do exposto, pode-se sintetizar que:

13.1. 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.

13.2. A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

13.3. O disposto no item 13.1 aplica-se indistintamente tanto no caso de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas quanto no caso de unidades imobiliárias a construir.

13.4. O disposto no item 13.1 aplica-se 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.

13.5. Considera-se como 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.

Cabe ressaltar que, embora o Parecer Normativo Cosit nº 9 tenha sido emitido em 2014, ele é plenamente aplicável ao caso em tela, visto que apenas trouxe esclarecimentos acerca da aplicação de normas que estavam vigentes em 2013.

Diante do exposto, pode-se concluir que, na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que se dedica ao ramo imobiliário e adota o regime de tributação do lucro presumido, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna, se houver.

5. DA RECEITA BRUTA

Conforme demonstrado nos tópicos anteriores, o negócio jurídico celebrado entre a impugnante e a Gran Barra configura uma permuta. E, tendo a impugnante optado pela apuração dos resultados pelo lucro presumido, o valor do imóvel recebido na permuta constitui receita bruta, sujeita à incidência tributária.

Cabe agora analisar o valor do imóvel recebido pela impugnante na permuta (62,13% do terreno).

Na escritura de permuta, foi registrado o valor de R\$33.984.407,57.

Alega a fiscalização que esse valor é muito inferior ao montante de R\$117.442.000,00, correspondente à soma dos valores potenciais de venda das unidades imobiliárias entregues pela impugnante à Gran Barra. Sustenta que este último se coaduna ao valor da carta de fiança bancária (R\$110.000.000,00) entregue à Gran Barra como garantia da construção e entrega das unidades imobiliárias, devendo ser considerado como o valor da fração de 62,13% do terreno.

Cabe observar que o valor de R\$117.442.000,00 apurado pela fiscalização corresponde à soma dos valores potenciais de venda das unidades imobiliárias destinadas à Gran Barra, que englobam as frações ideais do terreno e as acessões e benfeitorias. Todavia, a fração ideal de 37,87% do terreno não foi negociada, permanecendo de propriedade da Gran Barra; a obrigação da impugnante referia-se apenas à construção e entrega das acessões e benfeitorias. Logo, o valor de R\$117.442.000,00 está superavaliado.

A Orientação OCPC 01, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aplicável às entidades de incorporação imobiliária assim dispõe, relativamente à permuta física:

21. Quando há a permuta de unidades imobiliárias que não tenham a mesma natureza e o mesmo valor (por exemplo, apartamentos construídos ou a construir por terrenos), esta é considerada uma transação com substância comercial e, portanto, gera ganho ou perda. A receita deve ser mensurada pelo seu valor justo. Entende-se como valor justo a quantia pela qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso em uma transação em que não existe relacionamento entre elas. Neste tipo de operação, a receita é determinada pelo valor de venda dos imóveis ou terrenos recebidos. Excepcionalmente, quando esse valor não puder ser mensurado com segurança, a receita deve ser determinada com base no valor de venda das unidades imobiliárias entregues.

De acordo com essa orientação, a receita deve ser determinada pelo valor de venda do terreno recebido em permuta.

Em sua impugnação, a contribuinte apresenta três elementos que comprovam o valor de mercado da fração de 62,13% do terreno em 2013:

- a) a base de cálculo do IPTU, correspondente ao valor de mercado para compra e venda à vista, apurada pela prefeitura do Rio de Janeiro em 2013 foi de R\$23.499.942,00 (fls. 736);
- b) a base de cálculo do ITBI, correspondente ao valor corrente de mercado no momento da transmissão, foi de R\$36.505.035,30 (fls. 737 e 738);
- c) laudo elaborado por empresa especializada em avaliação imobiliária, de renome internacional, apresentou o valor de R\$31.127.130,00 (fls. 771 a 786).

Ante os elementos de prova apresentados pela impugnante, conclui-se que o valor de R\$33.984.407,57, fixado na escritura como preço de venda da fração de 62,13% do terreno, corresponde ao valor de mercado em outubro/2013.

Quanto à carta de fiança bancária de R\$110.000.000,00, verifica-se que a mesma correspondia à garantia de conclusão do empreendimento imobiliário como um todo e não apenas das unidades destinadas à Gran Barra. Aliás, não seria possível concluir a construção apenas das unidades destinadas à Gran Barra, visto que correspondem a lojas, salas comerciais e apartamentos situados nos diversos blocos a serem construídos.

Na escritura de permuta fica claro que a garantia se destinava a todo o empreendimento. Cabe destacar que, caso a Gran Barra viesse a executar e a receber o pagamento da fiança, deveria custear a conclusão da obra, mediante a contratação de empresa especializada.

2.6.4.1. — Considerando que a carta de fiança tem por fim garantir a conclusão do empreendimento, nos termos do item acima, e que ao longo da obra a necessidade de caixa para conclusão do empreendimento é decrescente, a INCORPORADORA poderá substituir, periodicamente, a carta de fiança, antes referida, por outra(s) carta(s) de fiança(s) emitida(s) pela mesma instituição financeira, que garanta à PROPRIETÁRIA o valor remanescente para a conclusão da obra a partir da data de cada substituição, de acordo com a medição do agente financiador da construção. [...] 2.6.7. - Assim sendo, fica ajustado entre as Partes que, uma vez que a PROPRIETÁRIA venha a exigir e efetivamente receber o pagamento da totalidade da fiança acima mencionada, esta compromete-se a custear a conclusão da obra, contratando para tanto empresa especializada.

Observa-se que a carta de fiança tinha valor compatível com o preço máximo garantido de R\$101.000.000,00 contratado com a construtora Dominus Engenharia Ltda. para a construção e entrega de todo o empreendimento (fls. 740 a 768).

Assim, conclui-se que o montante de R\$33.984.407,57 registrado na escritura de permuta corresponde ao valor justo de 62,13% do terreno.

Ressalte-se que, de acordo com o item 13.5 do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014, anteriormente transcrito, considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta. Portanto, o valor do imóvel recebido em permuta é de R\$33.984.407,57.

Cabe observar que a impugnante não considerou esse montante como receita bruta sujeita à tributação por entender não haver matéria tributável no negócio jurídico realizado.

Entretanto, conforme demonstrado neste voto, referida receita bruta é tributável. Não tendo sido a mesma oferecida à tributação espontaneamente pela contribuinte, cabe à autoridade administrativa efetuar o lançamento de ofício.

Não se trata de presunção de omissão de receita, como alega a impugnante, mas de omissão de receita pura e simples, sendo aplicável o art. 528 do RIR/99:

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Ante o exposto, conclui-se que a receita omitida corresponde a R\$33.984.407,57, valor inferior ao montante de R\$117.442.000,00 considerado pela fiscalização, o que resultará na exoneração parcial dos créditos tributários lançados.

6. DO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

Conforme consignado no relatório, a fiscalização considerou ocorrido o fato jurídico tributário no momento do registro do memorial de incorporação no Cartório de Registro de Imóveis (06/12/2013).

Por sua vez, a impugnante alega que optou pelo regime de caixa, devendo tributar as receitas efetivamente recebidas. Sustenta que não poderia ter recebido a suposta receita antes do adimplemento da obrigação de construir e entregar as acessões, o que só ocorreu com a conclusão da obra e o registro das unidades autônomas no Cartório de Registro de Imóveis. Argumenta que se trata de condição suspensiva, que impede que o negócio jurídico produza efeitos até que seja satisfeita.

A respeito do momento em que se considera efetivada a alienação de uma unidade imobiliária, a Solução de Divergência Cosit nº 37/2013 apresenta as seguintes considerações:

17. Diante do exposto, pela interpretação sistemática dos dispositivos citados, têm-se que:

17.1. A venda de uma unidade imobiliária considera-se efetivada ou realizada quando contratada a operação de compra e venda, ainda que mediante instrumento de promessa, carta de reserva com princípio de pagamento ou qualquer outro documento representativo de compromisso (item 10.1 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 1979). É pertinente anotar que o caput do art. 154 do RIR/1999, inserido na parte que trata das empresas individuais imobiliárias, dispõe de forma consonante: “Caracterizam-se a aquisição e a alienação pelos atos de compra e venda, de permuta, de transferência do domínio útil de imóveis foreiros, de cessão de direitos, de promessa dessas operações, de adjudicação ou arrematação em hasta pública, pela procuração em causa própria, ou por outros contratos afins em que haja transmissão de

imóveis ou de direitos sobre imóveis (Decreto-Lei nº 1.381, de 1974, art. 2º, § 1º).”

17.2. No caso de venda à vista de unidade não concluída não há dúvidas que a receita bruta da venda será reconhecida na data em que se efetivar a venda (arts. 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 30 da Lei nº 8.981, de 1995; item 12.1.2 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 1979), sendo indiferente falar em regime de competência ou de caixa, pois são coincidentes a data da efetivação da venda e a data do recebimento do preço.

(...)

18. É importante atentar-se que o fato de os arts. 27 a 29 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (e a Instrução Normativa SRF nº 84, de 1979), reportarem-se ao reconhecimento de receitas e respectivos custos (lucro bruto), não invalida a compatibilidade destes com a apuração do lucro presumido. Por evidente, interessam essencialmente à apuração do lucro presumido as disposições atinentes às receitas, uma vez que, nessa forma de apuração do imposto de renda, os custos relativos aos imóveis negociados já estarão, de maneira presumida, computados conjuntamente com as receitas.

No presente caso, o negócio jurídico foi efetivado em 16/10/2013, com a lavratura da escritura de permuta. Em princípio, seria essa a data de ocorrência do fato gerador, conforme entendimento acima transcrito.

Todavia, a incorporação imobiliária apresenta particularidades que devem ser levadas em consideração no caso concreto.

A Lei nº 4.591/64, que disciplina as incorporações imobiliárias, estabelece, em seu art. 32, que o incorporador somente pode negociar sobre unidades autônomas após o arquivamento, no Registro de Imóveis, dos documentos ali elencados.

Art. 32. O incorporador somente poderá negociar sobre unidades autônomas após ter arquivado, no cartório competente de Registro de Imóveis, os seguintes documentos:

a) título de propriedade de terreno, ou de promessa, irrevogável e irretroatável, de compra e venda ou de cessão de direitos ou de permuta do qual conste cláusula de imissão na posse do imóvel, não haja estipulações impeditivas de sua alienação em frações ideais e inclua consentimento para demolição e construção, devidamente registrado;

b) certidões negativas de impostos federais, estaduais e municipais, de protesto de títulos de ações cíveis e criminais e de ônus reais relativamente ao imóvel, aos alienantes do terreno e ao incorporador;

c) histórico dos títulos de propriedade do imóvel, abrangendo os últimos 20 anos, acompanhado de certidão dos respectivos registros;

d) projeto de construção devidamente aprovado pelas autoridades competentes;

e) cálculo das áreas das edificações, discriminando, além da global, a das partes comuns, e indicando, para cada tipo de unidade a respectiva metragem de área construída;

f) certidão negativa de débito para com a Previdência Social, quando o titular de direitos sobre o terreno for responsável pela arrecadação das respectivas contribuições;

g) memorial descritivo das especificações da obra projetada, segundo modelo a que se refere o inciso IV, do art. 53, desta Lei;

h) avaliação do custo global da obra, atualizada à data do arquivamento, calculada de acordo com a norma do inciso III, do art. 53 com base nos custos unitários referidos no art. 54, discriminando-se, também, o custo de construção de cada unidade, devidamente autenticada pelo profissional responsável pela obra;

i) discriminação das frações ideais de terreno com as unidades autônomas que a elas corresponderão;

j) minuta da futura Convenção de condomínio que regerá a edificação ou o conjunto de edificações;

l) declaração em que se defina a parcela do preço de que trata o inciso II, do art. 39;

m) certidão do instrumento público de mandato, referido no § 1º do artigo 31;

n) declaração expressa em que se fixe, se houver, o prazo de carência (art. 34);

o) atestado de idoneidade financeira, fornecido por estabelecimento de crédito que opere no País há mais de cinco anos.

Face às exigências legais, a incorporação somente será implementada se houver anuência dos órgãos competentes, ou seja, sem o registro dos documentos acima listados, não se pode afirmar que haverá efetiva implementação do empreendimento.

Com o registro do memorial de incorporação, ficam plenamente identificadas as unidades autônomas, possibilitando a aferição de seus valores. Além disso, o registro do memorial de incorporação demonstra a existência das condições legais para o desenvolvimento do empreendimento.

Logo, o reconhecimento das receitas para fins de apuração do IRPJ e reflexos deve ocorrer em 06/12/2013.

Cabe observar que a submissão da incorporação ao regime de afetação patrimonial encontrava-se prevista, na escritura de permuta, como condição essencial do negócio jurídico.

2.6.1. - PATRIMÔNIO DE AFETAÇÃO - *Obriga-se a INCORPORADORA, como condição essencial deste negócio, a submeter a incorporação a ser realizada no imóvel objeto do presente ao regime da afetação patrimonial, nos termos dos*

artigos 31A a 31F da Lei nº 4.591/64, com a redação dada pela Lei nº10.931/2004, e legislação subsequente que vier a ser editada em relação à matéria, promovendo a averbação do "termo de afetação" no Registro de Imóveis juntamente com o registro do Memorial do empreendimento, sob pena de, em caso de não constituição da afetação no momento do registro do Memorial, ficar assegurado à PROPRIETÁRIA, ou seus sucessores, a opção pela execução específica, mediante aplicação dos artigos. 632 e 461, ambos do Código de Processo Civil.

O registro da afetação das unidades imobiliárias foi efetivado na mesma data do registro do memorial de incorporação (06/12/2013), o que corrobora o entendimento de que essa é a data de ocorrência do fato gerador.

Há também que se observar que, ao contrário do alegado pela impugnante, a entrega das unidades destinadas à Gran Barra não constituía condição suspensiva do contrato de permuta. Conforme previsto no contrato, o atraso na entrega das unidades acarretaria multa a ser paga pela incorporadora à Gran Barra (cláusula 2.5j); em caso de paralisação da obra, a Gran Barra poderia executar a fiança bancária (cláusula 2.6.6).

7. DAS ALEGAÇÕES DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO *BIS IN IDEM*

A impugnante alega ofensa ao princípio da capacidade contributiva, sob o argumento de que a aquisição da fração do terreno não implicou recebimento de receita ou aumento patrimonial capazes de ensejar a exigência de IRPJ e reflexos.

Conforme previsto no art. 43 do CTN, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Gisele Lemke⁴, ao diferenciar o conceito de disponibilidade econômica da disponibilidade financeira, assim expôs:

Por conseguinte, tem-se que o significado do termo "econômico" que interessa para esse trabalho não é o de estudo relativo à produção de bens, mas o comum, do dicionário, de meios materiais necessários à Economia. Tratando

⁴ Gisele Lemke, Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica, São Paulo, Dialética, 1998, p. 110.

essa ciência dos fenômenos relativos à produção, distribuição, acumulação e consumo de bens materiais, enfim, das relações referentes ao "mercado", pode-se dizer que esses meios necessários a ela são as riquezas em geral, representadas não somente por dinheiro, mas também por outros bens.

Quanto ao termo "disponibilidade", verifica-se que sua acepção comum é de qualidade do que se pode negociar e transferir imediatamente para o patrimônio do comprador. Não pode esse vocábulo ser utilizado no sentido de títulos e valores que podem ser imediatamente convertidos em dinheiro, pois esse, como visto, é o conceito de disponibilidade financeira. É justamente essa a diferença entre o que é economicamente disponível e o que é financeiramente disponível. Para o primeiro conceito, basta que se tenha riqueza passível de conversão em dinheiro. Para o segundo, é preciso que a riqueza seja passível de imediata conversão em dinheiro.

Portanto, renda disponível economicamente seria toda a riqueza nova, em bens ou em dinheiro, livre e usualmente negociada no mercado. Ou seja, toda riqueza passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado.

Portanto, para a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, não há a necessidade de aquisição da disponibilidade financeira, que se traduz na possibilidade de a riqueza recebida ser imediatamente convertida em dinheiro, mas na aquisição da disponibilidade econômica, consistente na obtenção de riqueza passível de ser convertida em dinheiro, sem a obrigatoriedade de que esta conversão seja de forma imediata.

No caso, a permuta de unidades a serem construídas pela fração de 62,13% do terreno gerou acréscimo patrimonial, viabilizando inclusive a realização da incorporação imobiliária, tendo-se verificado, portanto, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Ressalte-se que, apurada a ocorrência de fato jurídico previsto na legislação tributária como fato gerador de obrigação tributária, não compete à autoridade administrativa perquirir sobre a constitucionalidade da norma que determina a incidência tributária. Os princípios constitucionais, entre eles o da capacidade contributiva, são dirigidos aos legislador que, ao elaborar as normas jurídicas, a eles deve obediência. Por outro lado, a autoridade administrativa deve observar as normas válidas e vigentes no ordenamento jurídico.

Em relação à alegação de *bis in idem*, não se verifica no presente caso a ocorrência de duplicidade de tributação sobre o mesmo fato.

Os lançamentos tributários ora em análise se referem à operação de permuta, pela qual a impugnante alienou as acessões e benfeitorias a serem construídas correspondentes à fração de 37,87% do terreno, tendo recebido como pagamento fração de 62,13% do terreno.

Como já demonstrado neste voto, nessa operação a impugnante auferiu receita tributável correspondente ao valor de mercado da fração de 62,13% do terreno.

Por sua vez, as vendas das 274 unidades imobiliárias de propriedade da incorporadora (impugnante) a terceiros constituem novos fatos jurídicos tributários, distintos da operação de permuta em comento.

Logo, não se constata a ocorrência de duplicidade de tributação.

8. DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA

Ad argumentandum, caso se entenda pela manutenção dos lançamentos, a impugnante alega que devem ser exonerados, ao menos, os juros moratórios e a multa de ofício, face ao disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Alega que, antes de 2014, era pacífico o entendimento da RFB no sentido de que não havia incidência de IRPJ e reflexos na permuta. Sustenta que seguiu esse entendimento ao não tributar a operação ora em análise, não cabendo a imposição de multa de ofício e de juros de mora.

A pretensão da impugnante não merece prosperar, haja vista que, antes de 2014, já havia manifestações da Cosit no sentido de que, na operação de permuta de imóveis 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.

Esse entendimento foi manifestado nas Soluções de Divergência Cosit de números 5, 6 e 7, de 01/12/2010, emitidas face à existência de decisões discordantes relativamente à mesma matéria, emitidas pelas Divisões de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

Portanto, devem ser mantidas as exigências relativas às multas de ofício e aos juros de mora. Observe-se que a exoneração parcial dos tributos lançados de ofício importa a exoneração das multas de ofício na mesma proporção.

9. DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A impugnante também contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício, sob o argumento de que tal exigência não encontra amparo legal.

Essa alegação não merece acolhida, visto que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96, de seguinte teor:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A multa de ofício caracteriza-se como “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, estando sujeita à incidência de juros moratórios a partir de seu vencimento.

Esse entendimento está de acordo com o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02 de abril de 1998:

“3. (...). Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.”

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a questão está pacificada, tendo sido emitida a Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Logo, deve ser mantida a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

10. DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS

Em relação aos lançamentos de CSLL PIS e COFINS, há que se ressaltar que a decisão quanto à ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos repercute na decisão de todos os tributos a eles

vinculados, ou seja, os lançamentos de CSLL, PIS e COFINS decorrentes da autuação do IRPJ devem seguir o decidido no lançamento principal.

Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. A título de exemplo, citam-se as seguintes ementas:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL DECORRÊNCIA - CSLL Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.” (CARF, acórdão 1402-001273, sessão de 04/12/2012)

“LANÇAMENTO REFLEXO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - CSLL. Decorrendo a exigência da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.” (CARF, 1ª Seção, 2ª Turma Especial, acórdão 1802-001502, sessão de 05/12/2012)

Portanto, devem ser exonerados parcialmente os lançamentos relativos à CSLL, ao PIS e à COFINS, conforme cálculo demonstrado a seguir.

11. DO CÁLCULO DOS TRIBUTOS (IRPJ, CSLL, PIS E COFINS)

Conforme demonstrado no item 5 deste voto, a receita omitida corresponde a R\$33.984.407,57, valor inferior ao montante de R\$117.442.000,00 considerado pela fiscalização nos lançamentos de ofício.

Logo, faz-se necessário recalcular os tributos a serem exigidos de ofício, com base na receita bruta de R\$33.984.407,57.

a) **IRPJ** - para o IRPJ, utiliza-se o percentual de presunção de 8%, apurando-se base de cálculo de R\$2.718.752,60. Assim, o IRPJ à alíquota de 15% resulta em R\$407.812,89 e o adicional em R\$265.875,26, totalizando R\$673.688,15.

b) **CSLL** - para a CSLL, utiliza-se o percentual de presunção de 12%, apurando-se base de cálculo de R\$4.078.128,90. Assim, a CSLL à alíquota de 9% resulta em R\$367.031,60.

c) **PIS** - aplicando-se a alíquota de 0,65% sobre a receita bruta, chega-se ao valor de R\$220.898,64.

d) **COFINS** - aplicando-se a alíquota de 3% sobre a receita bruta, obtém-se o montante de R\$1.019.532,22.

A decisão recorrida é de clareza solar em todos os aspectos.

Primeiramente, em relação à natureza da operação, não é crível a alegação da Recorrente de que estaríamos tratando de uma simples compra e venda. E isso resta claro, não somente daquilo que estamos acostumados a chamar de senso comum, mas de todos os elementos colacionados pela Autoridade Fiscal e corroborados pela DRJ na decisão recorrida.

A operação envolveu a entrega de 153 unidades autônomas a serem construídas (coisa futura, mas esperada e determinada) em troca de uma fração do terreno (coisa existente e corpórea) de propriedade da empresa GRAN BARRA. A DRJ foi muito feliz ao resgatar as orientações constantes do Parecer Normativo Cosit nº 9, de 04/09/2014, exarado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, que manifestou o seu entendimento acerca do tratamento tributário da permuta de imóveis por parte das pessoas jurídicas que exerçam atividades imobiliárias e apuram o imposto de renda com base no lucro presumido.

Referido Parecer se amolda como uma luva ao caso em apreço, concluindo que *“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”*.

Talvez por isso, por essa conclusão tão clara e pertinente ao caso em apreço, a tentativa da Recorrente de, digamos, desesperadamente, tentar induzir o julgador a desconsiderar a real natureza do negócio entabulado entre as partes.

Por derradeiro, cumpre-nos ainda reafirmar os termos da decisão recorrida em relação à aplicabilidade do Parecer Normativo Cosit nº 9 ao caso concreto, mesmo tendo sido emitido em 2014, haja vista o seu caráter elucidativo em relação à aplicação de normas que estavam vigentes em 2013.

Em relação ao valor da transação e, por conseguinte, da base tributável, também perfeita a decisão recorrida ao estabelecer o *quantum* constante da escritura como referência para a exigência constituída pelos autos de infração. O valor tributável é, sem dúvida, o valor do terreno (ou de sua fração) recebido em função do negócio realizado.

E esse valor não é outro senão aquele constante da escritura de permuta levada a registro, no importe de R\$ 33.984.407,57. Referido valor está corroborado com os elementos trazidos pela Recorrente em sua impugnação (base de cálculo do IPTU, do ITBI, e o laudo técnico).

Incorreu em erro a Fiscalização ao atribuir à operação o valor de mercado das unidades a serem construídas na fração ideal de 37,87% do terreno que remanesceu na propriedade da GRAN BARRA. As normas atinentes à matéria denotam o entendimento de que a receita tributável deve corresponder ao valor de venda dos imóveis ou terrenos recebidos e, apenas excepcionalmente, tal receita deve ser estimada com base no valor de venda das unidades imobiliárias entregues.

Referido erro, de forma alguma, macula o lançamento como um todo, conforme muito bem anotado pela decisão recorrida.

Por essas razões, nego provimento ao recurso de ofício.

[Digite aqui]

Também absolutamente escorreito o acórdão vergastado quando trata do momento da ocorrência do fato jurídico tributável. As particularidades que envolvem a incorporação imobiliária, detalhadas na Lei nº 4.591/64, nos levam à mesma conclusão de que a mesma somente pode ser implementada se houver anuência dos órgãos competentes; assim, apenas após o registro do memorial de incorporação, ocorrido em 06/12/2013, restará caracterizado o fato gerador decorrente da operação de permuta realizada pelas partes.

Com relação às alegações de ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao *bis in idem*, a par de tudo o que foi exposto na decisão recorrida, necessário se faz realçar que a apreciação de tais matérias é vedada nos processos sujeitos ao crivo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por força da Súmula CARF nº 02: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Também as alegações acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, trata-se de matéria já a muito superada por este colegiado, igualmente amparado em Súmula CARF, no caso a de número 108: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Por derradeiro, as alegações relativas à inexigibilidade da multa de ofício e dos juros de mora também não merecem maiores reparos, haja vista tudo o que discorrido pela decisão primeva.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, PIS e COFINS os mesmos fundamentos adotados em relação à decisão tomada para o IRPJ, haja vista a intrínseca relação entre todos os tributos ora exigidos.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves

[Digite aqui]