



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

Processo nº 10803.720032/2015-28
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.874 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS/PERMUTA
Recorrentes GOLD BOSTON EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SPE LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2012, 2013**

NULIDADE. ERRO DE ACUSAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS. GANHO DE CAPITAL. OPERACIONALIDADE DAS RECEITAS. DIVERGÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO REGULAR E PLAUSÍVEL NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOCORRÊNCIA.

A divergência sobre a natureza operacional ou não de receitas colhidas pela Fiscalização não configura *erro de acusação* quando há margem para debates sobre tal classificação.

Se devidamente fundamentada a acusação em raciocínio com conclusão plausível, utilizando para tanto elementos da legislação aplicável aos fatos efetivamente ocorridos, não há de se falar em *erro* ou *nulidade* do lançamento de ofício.

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO PRESUMIDO. RECEITA OPERACIONAL. VENDA DE TERRENO POR EMPRESA (SPE) ESTATUTARIAMENTE DEDICADA À INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA ABRANGENTE. AUSÊNCIA DE TRATAMENTO OU ONERAÇÃO FISCAL DISTINTA ENTRE ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. MANUTENÇÃO CONTÍNUA EM ESTOQUE E EXCLUSIVA INTENÇÃO DE ALIENAÇÃO.

Na hipótese de Sociedade de Propósito Específico, originalmente constituída para promover *incorporação* em terreno de sua propriedade sempre mantido em conta do ativo circulante, que não obtêm êxito na realização imobiliária pretendida inicialmente e aliena regularmente tal imóvel de seu estoque, mesmo sem edificações ou desdobros, a receita percebida pode ser classificada como operacional, ficando sujeita ao coeficiente de presunção de 8%, determinado pelo art. 15 da Lei nº 9.249/95, para a obtenção da base de cálculo.

O conceito de *receita bruta imobiliária*, veiculado pelo art. 30 da Lei nº 8.981/95, abrange expressamente as atividades imobiliárias de *loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda*, dando tratamento geral e idêntico ao seu produto, sem qualquer restrição, distinção ou ressalva.

Receitas secundárias, fruto de atividades de natureza correlacionada, decorrente ou semelhante ao objeto principal da sociedade, estão incluídas na *receita bruta*, mesmo antes da vigência da Lei nº 12.973/2014.

A determinação do objeto social das companhias é de decisão e implementação de seus titulares, sendo promovida contratualmente, sem qualquer necessidade de autorização pública. Desse modo, a classificação pela Fiscalização de uma receita como *não operacional* não pode, exclusivamente, basear-se na ausência da presença de uma *subatividade* imobiliária específica em seu registro societário.

Contabilmente, a classificação de um ativo como circulante é determinada pelo fato deste ser mantido essencialmente com o propósito de ser negociado. Se a natureza das atividades pressupõe e compreende a alienação de um determinado imóvel, e este sempre esteve registrado em conta de ativo circulante (estoque), não existindo qualquer elemento indicativo de utilização diversa, não se sustenta a rotulação de *ativo permanente imobilizado* para tal bem.

RECEITA TRIBUTÁVEL. PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO.

Nas empresas que adotem o regime do Lucro Presumido, o valor do bem alienado em forma de permuta deve ser tratado como receita e oferecido à tributação. Havendo torna, tal montante se agrega à receita e igualmente deve ser tributado. Se a permuta envolver bem do não circulante, a tributação deverá ocorrer na forma de ganho de capital e não como resultado da atividade operacional da contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: **2012, 2013**

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. SÚMULA CARF Nº 14. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA.

Não obstante o conteúdo da Sumula CARF nº 14, é necessária a comprovada ocorrência de fraude e dolo para a devida aplicação da previsão contemplada no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A imputação genérica e especulativa da ocorrência de *fraude* a fatos e negócios que não concorreram para a ocorrência da infração, sem qualquer demonstração ou prova de postura ilícita extratributária, não é fundamentação válida para a qualificação da multa de ofício

O mero registro contábil de *histórico* de entradas e saídas sob justificativas e rubricas cuja a comprovação documental não foi feita pelo contribuinte não constitui *fraude*.

RESPONSABILIDADE. ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 CTN. IMPROCEDÊNCIA.

A responsabilização do administrador é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, que demanda conjunto probatório robusto e preciso para permitir a transposição da pessoa do contribuinte, penetrando na esfera patrimonial de seu gestor e titular. É necessária a imputação pessoal, com correspondente comprovação, das práticas e circunstâncias elencadas no dispositivo sob análise.

A simples elucubração da intenção dos gestores para cometer a infração tributária, sem a demonstração de nexo causal com as condutas pessoais efetivamente apuradas, não basta para atribuir-lhes responsabilidade.

RESPONSABILIDADE. EMPRESAS SÓCIAS. ART. 124 INCISO I CTN. NECESSIDADE DE DESCRIÇÃO NO TVF E INADEQUAÇÃO DO DISPOSITIVO. IMPROCEDÊNCIA.

O simples arrolamento de sócios como *Responsáveis Solidários* nas folhas dos Autos de Infração, sem a devida descrição dos motivos e justificativa legal da sua responsabilização no Termo de Verificação Fiscal, não basta para promover a sua inclusão no polo passivo.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização de sócios, devidamente constantes do contrato ou do estatuto social das pessoas jurídicas atuadas.

O *interesse comum* a que se refere o dispositivo não é aquele econômico, finalístico e consequencial que os titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2012, 2013**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: negar provimento ao recurso de ofício; rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) reduzir a base de cálculo do lançamento de ofício aplicando o coeficiente de 8% para obtenção do lucro presumido; ii) excluir os coobrigados da relação jurídico-tributárias. II) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa ao percentual de 75%. Vencido o Conselheiro Evandro Correa Dias que votou por manter a penalidade nos moldes aplicados; e III) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso no que se refere à redução no valor tributável dos imóveis recebidos em permuta.

Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei que votaram por dar provimento ao recurso nessa matéria. Designado o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues participou do julgamento apenas em relação à multa qualificada e à exclusão dos coobrigados, tendo em vista que o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves votou as demais matérias na sessão de outubro/2017.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário (fls. 2869 a 2912), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Recife/PE (fls. 2820 a 2837) que manteve integralmente o crédito tributário e multas exigidas nas Autuações sofrida pela Contribuinte (fls. 954 a 10007), apenas excluindo do polo passivo as empresas MZM Participações Ltda e MZM Participações FC Ltda (únicas sócias da Recorrente), provendo em parte a Impugnação apresentada (fls. 2611 a 2811).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, acompanhadas de multa de qualificada (150%), lançada em face da empresa Gold Boston Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda., diante da omissão de receitas não operacionais (*ganho de capital*), ocorridas nos anos-calendário de 2012 e 2013, responsabilizando também, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, as pessoas de FRANCISCO DIOGO MAGNANI, CLAUDIO YUKISHIGUI TAKAESU (Sócios do Grupo MZM) e as empresas MZM Participações Ltda. e MZM Participações FC Ltda.

A acusação fiscal que sustenta a Autuação se resume à constatação de que não foram tributadas as receitas percebidas com a alienação de 2 (dois) imóveis, de propriedade da empresa Autuada, adquirido em 08/10/2008 e alienado, em 25/04/2012, por meio de contrato de Promessa de Permuta com Torna.

Entendeu a Autoridade Fiscal que tais bens faziam parte do ativo não circulante imobilizado (antigo *ativo permanente imobilizado*), mesmo que registrados, desde a aquisição, em conta de estoque, caracterizando a infração objeto do lançamento como *Omissão de Receitas Não Operacionais - Infração: Ganho de Capital*, como descrito nas Autuações.

No vasto e completo TVF (fls. 1010 a 1044), após descrever os procedimentos realizados juntos às partes envolvidas na operação apurada, a Fiscalização esclarece o histórico societário da empresa Autuada, desde a sua constituição em 05/2007 até a pactuação da Permuta com torna dos terrenos que detinha em 04/2012.

Confira-se tal resumo trazido no TVF sobre o controle e a titularidade da Contribuinte:

A partir dos documentos apresentados pelos sócios anteriores da empresa Gold Boston, a síntese das alterações assim pode ser descrita:

07/05/2007 (Contrato Social):

A Gold Boston foi fundada com capital inicial de R\$ 1.000,00 integralizado em dinheiro, por:

- GOLDFARB Incorporações e Construções S/A (capital de 999,00)*
- GRÉCIA Empreendimentos Imobiliários SPE Ltda (capital de 1,00)*

06/10/2008 (2ª Alteração):

GRÉCIA saiu da sociedade e deu lugar a PDG REALTY Co-Incorporação S/A;

Capital Social alterado para R\$ 8.433.760,00 (metade para cada sócio), saldo a ser integralizado.

02/12/2009 (3ª Alteração):

Sai PDG REALTY Co-Incorporação;

Entra PDG REALTY S/A Empreendimentos e Participação;

Estabelecido prazo de 2 anos para integralização do capital a integralizar.

31/05/2010 (4ª Alteração):

A Alteração Contratual afirma que o capital foi integralizado (8.433.760,00);

Aumentou o capital para R\$ 21.433.760,00 (metade para cada sócio), com 1 ano para integralizar.

24/04/2012 (5ª Alteração):

A Alteração Contratual afirma que o capital foi integralizado (21.433.760,00);

Aumentou o capital para R\$ 23.588.878,00 (tudo integralizado);

A integralização do aumento foi com o uso de Adiantamentos para Futuros Aumentos de Capital (AFAC);

24/04/2012 (6ª Alteração):

PDG REALTY saiu e repassou suas cotas para a GOLDFARB que ficou com 100% do capital;

GOLDFARB também saiu e repassou suas cotas para:

- MZM PARTICIPAÇÕES (R\$ 23.588.877,00)

- MZM PARTICIPAÇÕES FC (R\$ 1,00)

O custo de aquisição das cotas foi de R\$ 55.939.200,00 (valor da transação dos imóveis) (SIC)

Alterou a sede e os administradores.

(fls. 1014 a 1015)

Fica relatado em tal documento de fundamentação de lançamento que os *sócios anteriores* da Gold Boston (empresas Goldfarb e PGD Realty) pactuaram inicialmente um contrato de Compromisso de Compra e Venda de tais terrenos com MZM Empreendimentos Imobiliários Ltda., datado de 11/02/2011 (fls. 166 a 180) cujo objeto (terrenos) acabou sendo cambiado, por meio de Aditivo Contratual com a anuência das partes, datado de 24/04/2012 (fls. 217 a 219), pelas quotas da própria empresa detentora de tal bem (Gold Boston - Autuada).

Dessa forma, após tal negócio, as empresas MZM Participações Ltda e MZM Participações FC Ltda (designadas contratualmente pela sua controladora como destinatárias das quotas adquiridas) tornaram-se as únicas sócias da Gold Boston.

Em seguida, em 25/04/2012 foi firmado pela empresa Gold Boston SPE contrato de Promessa de Permuta de Imóvel com Torna para Odebrecht Realizações Imobiliárias SP 12 SPE Empreendimento Imobiliário Ltda. (posteriormente designada social e comercialmente como *Santo Andre Boulevard Jardim 1 Empreendimentos Imobiliários S A*) constando também lá como *Intervenientes Pagadores* a empresa MZM Empreendimentos Imobiliários Ltda. e os Srs. FRANCISCO DIOGO MAGNANI e CLAUDIO YUKISHIGUI TAKAESO e, como *Interveniente Anuente*, a companhia Odebrecht Realizações Imobiliárias S. A. (fls. 228 a 261).

Os *considerandos* preliminares de tal contrato são profundamente esclarecedores para a compreensão total da operação, razão pela qual são reproduzidos na sequência:

-
- i) a **GOLD BOSTON** é proprietária do imóvel localizado na Avenida Industrial nºs 1.600 e 1.740, na cidade de Santo André, Estado de São Paulo, objeto da matrícula nº 121.115, cadastrado perante a Prefeitura de Santo André sob as classificações fiscais 03.170.003 e 03.170.016, melhor descrito e caracterizado na Cláusula 1 abaixo (“Imóvel”);
 - ii) em 11/02/2011, a **GOLD BOSTON** e os **INTERVENIENTES PAGADORES** celebraram o Contrato de Compromisso de Compra e Venda e Outras Avenças (“Compromisso”), por meio do qual a **GOLD BOSTON** comprometeu-se a vender o Imóvel aos **INTERVENIENTES PAGADORES**, ou, alternativamente, transferir a totalidade das quotas da **GOLD BOSTON** aos **INTERVENIENTES PAGADORES** ou a sociedade(s) por eles controlada(s), nas condições previstas no Compromisso;
 - iii) por força do quanto disposto acima, as quotas da **GOLD BOSTON** serão transferidas a duas sociedades controladas pelos **INTERVENIENTES PAGADORES**, a saber, **MZM PARTICIPAÇÕES LTDA.**, inscrita no CNPJ sob o nº 13.445.281/0001-38, com sede social na Avenida Pereira Barreto nº 1.395, 20º Andar, Sala 67, Bairro Paraíso, na Cidade de Santo André, no Estado de São Paulo, e **MZM PARTICIPAÇÕES FC LTDA.**, inscrita no CNPJ sob o nº 13.445.294/0001-07, com sede social na Avenida Pereira Barreto nº 1.395, 20º Andar, Sala 66, Bairro Paraíso, Cidade de Santo André, no Estado de São Paulo, nos termos da 5ª Alteração ao Contrato Social da **GOLD BOSTON**, assinada nesta data, sendo que a inscrição da respectiva alteração contratual está em fase de registro perante a JUCESP;
 - iv) a **SP 12 SPE** tem interesse em adquirir o Imóvel, para nele desenvolver um empreendimento imobiliário, na qualidade de incorporadora, nos termos da Lei Federal nº 4.591/1964 (“Empreendimento”);
 - v) como pagamento pela aquisição do Imóvel, a **GOLD BOSTON** tem interesse em receber área construída que corresponderá a unidades autônomas futuras que

integrarão o Empreendimento (“Unidades”) a ser desenvolvido no Imóvel pela SP 12 SPE;

- vi) em 14/12/2011, a INTERVENIENTE ANUENTE e os INTERVENIENTES PAGADORES celebraram Memorando de Entendimentos, aditado em 20/01/2012, 19/03/2012 e 20/04/2012 (“Memorando”), o qual tinha por objeto a estipulação das premissas para a aquisição, pela INTERVENIENTE ANUENTE ou sociedade de propósito específico por ela controlada, dos direitos então detidos pelos INTERVENIENTES PAGADORES sobre o Imóvel;
- vii) de acordo com o item 1.2 do Memorando, a aquisição do Imóvel e o desenvolvimento do Empreendimento serão feitos pela SP 12 SPE;
- viii) como adiantamento de parte do preço pela aquisição do Imóvel, nos termos do Memorando, a SP 12 SPE assumiu o pagamento, em nome dos INTERVENIENTES PAGADORES, do saldo das parcelas do Compromisso, já tendo realizado pagamentos no montante de R\$6.205.221,40 (seis milhões, duzentos e cinco mil, duzentos e vinte e um reais e quarenta centavos), diretamente à GOLD BOSTON, por conta e ordem dos INTERVENIENTES PAGADORES, referentes às parcelas do Compromisso com vencimento em 24/01/2012 e 24/02/2012, bem como pagou R\$4.050.834,21 (quatro milhões, cinquenta mil, oitocentos e trinta e quatro reais e vinte e um centavos) aos INTERVENIENTES PAGADORES, como adiantamento do preço de aquisição do Imóvel; e
- ix) os INTERVENIENTES PAGADORES são responsáveis pela aprovação do projeto do Empreendimento, em trâmite perante a Prefeitura de Santo André na forma da Cláusula 9.1.1 desta Promessa.

Posto isso, esclarece-se que o a omissão de receitas que formaram o ganho de capital supostamente ocorrido são frutos de tal transação de alienação.

Garantindo o relato fidedigno da infração apontada pela Fiscalização, confira-se os termos da acusação contida no TVF no tópico *Análise da Fiscalização*, inclusive demonstrando as mudanças no tratamento contábil e fiscal procedidos nos Livros da Autuada após a troca de titularidade societária para as empresas do *Grupo MZM*, onde está precisamente descrito o ilícito tributário imputado, agora sob análise:

Em face das várias características e perspectivas fiscais, contábeis e societárias envolvidas nas transações imobiliárias que culminaram no ganho de capital na Gold Boston, a auditoria passará a analisar em detalhes os contornos dos reflexos tributários envolvidos.

3.1 Da Venda dos terrenos para a Santo André Boulevard Jardim I Empreendimentos Imobiliários S A

A partir das intimações fiscais e circularizações nas empresas envolvidas na transação com os terrenos conclui-se que a fiscalizada, constituída com objeto social de incorporação

imobiliária, possuía os terrenos em seus ativos até que os alienou para a empresa Santo André Boulevard Jardim 1 Empreendimentos Imobiliários S A, consoante negócio realizado em Promessa de Permuta de Bem Imóvel com Torna, datada de 25/04/2012, o qual foi formalizado em Cartório mediante Escritura de Compra e Venda apresentada pela adquirente, juntamente com os comprovantes documentais de pagamento pela aquisição. Neste sentido, os terrenos acima descritos, conforme as matrículas anexadas, passaram a compor uma matrícula única nº 121.115.

Na análise das escrituras dos terrenos apresentadas e dos Contratos Sociais da fiscalizada, em relação aos imóveis da Avenida Industrial, conclui-se que inicialmente eram duas matrículas, sendo:

- Matrícula 10.093: terreno na Avenida Industrial, nº 1.600, com área total de 16.973,00 m2

- Matrícula 19.140: terreno na Avenida Industrial, nº 1.740, com área total de 38.966,20 m2

Estas duas matrículas foram unificadas na matrícula 121.115, perfazendo a soma das duas áreas, ou seja, 55.939,20 m2, em 12/12/2011, tendo como proprietária Sul América Capitalização S/A – SULACAP, CNPJ 03.558.096/0001-04. A Averbação 01 da matrícula 121.115 aponta a existência de registros nas matrículas originais (10.093 e 19.140), relativos à promessa de venda do imóvel à Gold Boston.

Em 05/04/2012 formalizou-se a transferência no Registro de Imóveis da venda do imóvel para a Gold Boston, pelo valor de R\$ 13.000.000,00 (treze milhões de reais), ocorrida financeiramente em 08/10/2008 conforme Promessa de Compra e Venda. Nesta data a adquirente ainda era controlada aos antigos sócios Goldfarb e PDG Realty.

Em 24/04/2012 ocorreu a transferência das cotas da Gold Boston para a MZM Participações e MZM Participações FC, que foram negociadas pelo preço de R\$ 55.939.200,00, conforme previsão contratual a cargo da adquirente do grupo MZM.

Neste sentido foram a informações comprovadas documentalmente pelos sócios anteriores da Gold Boston (Goldfarb e PDG Realty) ao tratarem da alienação dos terrenos: “por meio de alienação da participação societária às adquirentes”, e ainda que, “foi realizada a cessão onerosa de cotas registrada mediante a 6ª alteração contratual da Sociedade e formalizada entre as partes por contrato de compra e venda em que as adquirentes se comprometeram a realizar o pagamento da seguinte forma....”

Em verdade a aquisição das cotas decorreu de que, em 11/02/2011, a Gold Boston e a MZM Empreendimentos Imobiliários Ltda haviam firmado Compromisso Particular de Venda e Compra, cujo objeto eram os dois terrenos (matrículas

10.093 e 19.140, posteriormente unificados na matrícula 121.115), ao preço de R\$ 55.939.200,00 (valor equivalente a R\$ 1.000,00 o m²). Pelas cláusulas previstas no contrato acima referido, em 24/04/2012, através de Termo Aditivo do referido contrato, a adquirente (MZM Empreendimentos Imobiliários Ltda) manifestou o desejo de trocar o objeto da compra e venda, onde deixou de ser os terrenos e passou a ser a aquisição da integralidade das cotas da vendedora Gold Boston.

Nesta ocasião a então adquirente dos terrenos (MZM Empreendimentos), além de optar por adquirir as cotas da Gold Boston em vez dos terrenos, indicou as empresas MZM Participações Ltda e MZM Participações FC Ltda para serem as titulares das referidas cotas, sendo então formalizada a 6ª alteração contratual da Gold Boston, em 24/04/2012.

Em seguida, já com os novos sócios (MZM Participações e MZM Participações FC), a Gold Boston firmou em 25/04/2012, um dia após a efetiva posse da sociedade, uma Promessa de Permuta de Bem Imóvel com Torna dos terrenos à ODEBRECHT Realizações SP 12 SPE Empreendimento Imobiliário Ltda (atualmente denominada Santo André Boulevard Jardim 1 Empreendimentos Imobiliários S/A), pelo valor de R\$ 84.343.736,24. Seguindo a esteira dos negócios tabulados anteriormente, a formalização desta venda dos terrenos veio precedida dos pagamentos da adquirente iniciados em janeiro/2012.

Da leitura desta verifica-se nos considerandos no item vi, que as partes celebraram Memorando de Entendimento em 14/12/2011, os quais sofreram aditamentos em 20/01/2012, 19/03/2012 e 20/04/2012, estabelecendo as premissas para aquisição dos terrenos. Daí advem os pagamentos ocorridos desde jan/2012, anteriormente ao registro cartorial.

Na proposta de venda foi definido que a matrícula 121.115 (que compreende a área total dos dois terrenos, ou seja, 55.939,20 m²) seria desmembrada em 3 matrículas, fato que se materializou em 22/11/2012, quando surgiram as seguintes matrículas:

- 125.124 com área de 28.396,22 m², preço de venda: R\$ 29.972.164,96
- 125.125 com área de 20.000,00 m², preço de venda: R\$ 33.759.967,97
- 125.126 com área de 7.542,98 m², preço de venda: R\$ 20.611.603,31
- **Totais .. 55.939,20 m², preço de venda: R\$ 84.343.736,24**

A despeito do ganho auferido pela fiscalizada na alienação dos terrenos constantes de seu ativo, não houve apuração nem recolhimento do ganho de capital. Na contabilidade da fiscalizada Gold Boston os terrenos estão registrados em

Balanço Patrimonial em 31 de março de 2012 como “estoques terrenos imóveis a comercializar” pelo montante de R\$ 20.967.838,43.

3.2 Dos registros contábeis na Gold Boston da alienação dos terrenos

A análise das Declarações de Imposto de Renda da fiscalizada nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, quando foi optante pelo lucro presumido, conclui-se que não reconheceu qualquer base de cálculo sujeita à tributação do imposto de renda e da contribuição social. No ano-calendário foram reconhecidas receitas, mas excluídas na linha de ajuste do RTT.

Avalia-se, de acordo com a alteração do controle societário ocorrida em abril/2012, bem como por causa da alteração da transação dos terrenos que de alienação dos imóveis resultou em alienação de quotas da Gold Boston, que os registros contábeis deveriam estar em consonância com o negócio implementado. Assim deve ocorrer ao ser seguida a devida técnica contábil com seus reflexos fiscais.

3.2.1 Dos registros contábeis sob o controle societário dos antigos sócios Goldfarb

A auditoria ao compulsar os registros contábeis da Gold Boston nos anos-calendário 2012 e 2013 depara-se com duas situações distintas. Isto porque quando a escrita foi de responsabilidade dos sócios anteriores, envolvendo em 2012 os meses de janeiro a abril, as receitas foram registradas na conta 3110101003 Receita na Venda de Imóveis, e totalizaram ao final de 31/03/2012 o montante de R\$ 42.858.810,55, de acordo com a Demonstração do Resultado em 31 de março de 2012, subscrita pelo diretor John Christer Salen e pelo contador Samuel Severo da Silva, assim como pelo Balancete de Verificação das Contas, posição em 30/04/2012, extraído dos arquivos contábeis digitais fornecidos pelo contribuinte mediante validador de arquivos.

A perspectiva de análise destes registros deve levar em consideração que até decisão da compradora MZM Empreendimentos optar pelo implemento do Termo Aditivo de Contrato de Compromisso de Venda e Compra, datado de 24/04/2012, a controladora da Gold Boston considerava que teria alienado os terrenos. Portanto, registrou parcela do ganho de capital na contabilidade. Os novos sócios deveriam ter estornado estes lançamentos da alienação do terreno para a MZM, e incluído os lançamentos contábeis de reconhecimento da venda dos terrenos para a Santo André Boulevard Jardim 1 Empreendimentos Imobiliários S/A.. Diga-se que tal venda estava acertada desde 14/12/2011 com os Memorandos de Entendimento sobre a aquisição dos terrenos.

3.2.2 Dos registros contábeis sob o controle societário dos novos sócios do Grupo MZM

Considerando que a partir de seu ingresso na sociedade, às empresas do grupo MZM e aos seus sócios controladores coube a decisão de venda dos terrenos, que na prática foi implementada pelos novos sócios MZM Participações e MZM Participações FC. Neste caso, deveriam os novos sócios realizar o correto registro contábil do ganho de capital, assim como o recolhimento dos tributos decorrentes da consequente apuração do ganho de capital. No entanto, tal fato não ocorreu, uma vez que, conforme pode ser constatado na Declaração da Pessoa Jurídica dos anos-calendário 2012 e 2013, não houve registro contábil de receitas a partir de abril/2012.

A partir da verificação de ausência dos registros contábeis das receitas de alienação dos terrenos à Odebrecht na fiscalizada, a questão que surge seria de como foram registrados os ingressos de recursos financeiros advindos da adquirente. Pois bem, a planilha fornecida pela Santo André Boulevard Jardim 1 Empreendimentos Imobiliários S/A detalha para quem foram feitos os pagamentos, devidamente embasada pelos comprovantes financeiros. Tais pagamentos foram realizados a mando do credor à Odebrecht, advindos da adquirente.

3.3 Do fluxo financeiro dos pagamentos da Santo André Boulevard Jardim 1 Empreendimentos Imobiliários S A e seus correlatos registros contábeis de entrada e posterior destinação

A partir de agora passaremos aos detalhamentos do fluxo financeiro dos pagamentos da Santo André Boulevard ao credor Gold Boston. Diga-se, de início, que os pagamentos seguiram a “Promessa de Permuta de Bem Imóvel com Torna”. Na ocasião o credor Gold Boston, representado pelos sócios do grupo MZM e as empresas intervenientes, determinou o fluxo destes pagamentos.

Conforme indicam as informações prestadas pela adquirente Santo André Boulevard, devidamente documentadas com os comprovantes financeiros, houve dois recebimentos iniciais datados de 24/01/2012 e 24/02/2012, que deveriam ser recebidos pela alienante Gold Boston, mas foram direcionados a critério da credora para a empresa MZM Empreendimentos.

Para o recebimento de R\$ 3.088.996,48, em 24/01/2012, a empresa Gold Boston registrou na conta contábil 1110202065 – Entrada Banco Itaú agência 2000 CC 48886-2, e em seguida deu saída aos recursos para os sócios em contrapartida da conta contábil 1250110001 Dividendos Pagos Antecipadamente LP em 27/01/2012, sendo o montante de R\$ 1.544.050,00 para cada sócio.

Para o recebimento de R\$ 3.116.224,92, em 24/02/2012, a empresa registrou na conta contábil 1110202065 – Entrada Banco Itaú agência 2000 CC 48886-2, e em seguida deu saída aos recursos para os sócios em contrapartida da conta contábil 1250110001 Dividendos Pagos Antecipadamente LP em 28/02/2012, sendo o montante de R\$ 1.588.000,00 para cada sócio.

Portanto, nestes casos tão logo os recursos entraram nas contas da empresa foram distribuídos antecipadamente aos sócios, não obstante os registros de receitas.

Constata-se que à época os sócios eram Goldfarb e PDG Realty. Por outro lado, a partir do controle da empresa pelos novos sócios os registros contábeis deixaram de ser feitos em conta de receita de venda de imóveis.

Em verdade a empresa não mais reconheceu qualquer receita pela venda dos terrenos, registrando os recebimentos na conta contábil 11010020002 Bradesco 3229-8, em contrapartida da conta do Passivo código 21050010008 Partes Relacionadas. Desta forma ocorreu para os recebimentos havidos na monta de R\$ 5.225.779,86 em 06/07/2012, para o valor de R\$ 5.486.899,38 em 23/01/2013 e para o valor de R\$ 1.257.066,44. A diferença entre ambos reside no fato de que para o primeiro lançamento informou como histórico contábil “VR. REF. TRANSFERENCIA P/ Adto. Mão de Obra – MZM x GOLD CFE. EXTRATO”, enquanto nos demais lançamentos descreveu no histórico “VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS – MZM x GOLD BOSTON CFE. EXTRATO”.

A saída destes recursos da empresa ocorreu logo em seguida, sendo que para o ano-calendário de 2012, justificou-se no histórico contábil “VR. REF. TRANSFERENCIA P/ ADIANT DE MAO-DE-OBRA GOLD BOSTON X MZM CFE. EXTRATO”, a débito da conta contábil do Passivo “Partes Relacionadas”. Este lançamento sob o ponto de vista contábil representaria que a empresa quitou uma dívida com a MZM relacionada com mão-de-obra.

Diga-se que para o ano-calendário 2013 o mesmo procedimento foi adotado, sendo a saída dos recursos justificada pelo histórico contábil “TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD X MZM ENGENHARIA CONF EXTRATO”. Neste caso incluiu-se para justificar o esvaziamento dos ativos disponíveis da empresa como decorrente de transação com a MZM Engenharia.

A seguir, estes registros na contabilidade da Gold Boston:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	Histórico
23/01/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	5.486.899,38	1,00	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS MZM x GOLD BOSTON CFE. EXTRATO
04/02/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	1.257.066,44	1,00	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS MZM x GOLD CFE. EXTRATO
15/02/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	1.740.000,00	1.739.730,51	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON X MZM PARTICIPAÇÕES CFE. EXTRATO
15/03/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	2.000.000,00	183,60	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD X MZM ENGENHARIA CFE. EXTRATO
21/03/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	60.000,00	60.183,60	VR. REF. TRANSFERENCIA P/ TRANSF ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON X MZM PARTICIPAÇÕES CFE. EXTRATO
02/04/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	3.100.000,00	56.799,18	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON x MZM ENG. CFE. EXTRATO

Tais lançamentos foram registrados inicialmente como se fossem passivo decorrente de futuro aumento de capital, sendo em seguida enviados os recursos para as empresas do grupo da MZM. Neste caso, deveria ter sido quitado o ingresso de

recursos com a integralização dos recursos pelos acionistas. Porém, assim não ocorreu. Ao final, os recursos entraram e saíram por motivos diferentes dos registrados contabilmente. O ingresso foi pelo recebimento da venda dos terrenos, e a saída não foi por causa da integralização de capital pelos quotistas.

Na sequência, os pagamentos da adquirente foram direcionados para Goldfarb Incorporações e Construções S/A, a menos do pagamento na monta de R\$ 1.257.066,44 ocorrido em 04/02/2013 que foi recebido pela Gold Boston. Neste caso o montante total que foi redirecionado para Goldfarb perfaz R\$ 43.284.163,79. Nada justifica que a Gold Boston não reconheça estas receitas de recebimentos pela venda dos terrenos, uma vez que não há que ser confundida a dívida dos novos sócios da Gold Boston com as obrigações da empresa sob fiscalização. Ao serem redirecionados os pagamentos, os novos sócios assim o fizeram no intuito de não recolher o ganho de capital, eis que não haveria o ingresso financeiro na auditada.

Mais ainda. Os lançamentos contábeis foram falseados pela MZM Empreendimentos Ltda, sob responsabilidade dos sócios administradores. Isto porque, conforme pode ser verificado pelos Livros Diários entregues pela empresa, os registros dos dois ingressos em conta corrente dos valores de R\$ 2.000.000,00 em 24/01/2012 e de R\$ 2.050.834,21 em 24/02/2012 tem como contrapartida a baixa do adiantamento de aquisição de terrenos. Neste caso, as respostas apresentadas pela MZM Empreendimentos no início da auditoria, conforme já relatado, estão em desacordo com a verdade, uma vez que, em resposta datada de 02/03/2015 a empresa informou que os terrenos não teriam sido adquiridos pela MZM Empreendimentos.

Conclui-se pelo exposto que a Gold Boston e seus sócios do grupo MZM acobertaram como puderam o negócio da aquisição das quotas da Gold Boston e da alienação dos dois terrenos para a incorporadora Odebretch Realizações S A.

Na sequência, a Fiscalização adentra temas de forma acadêmica, sem fazer referência aos fatos do caso concretamente analisado, como *Aspectos Específicos Tributação Construção Civil*, relatando também a *Possibilidade de Opção Pelo Lucro Presumido*, a *Apuração do Lucro Presumido*, passando a verificar a figura da permuta, concluindo que:

Tem-se, portanto, que a contrapartida da entrada no ativo de um montante em dinheiro, ou de um bem ou direito, ou ainda da redução de uma obrigação, decorrente de uma operação de venda ou de permuta, é RECEITA.

Assim, quando a construtora dá saída a um bem ou direito do seu ativo, como um apartamento pronto ou a construir, ela aufere uma RECEITA, pouco importando se o pagamento é feito em pecúnia, em bens ou redução de um passivo. A RECEITA é

lançada na conta de resultado e o recurso/bem/direito é lançado a débito de conta de ativo (aumentando) ou de passivo (reduzindo-o). (fls. 1028/1029)

Em prosseguimento, discorre sobre a *Distinção entre Lucro Real e Lucro Presumido*, chegando a posição de que:

Ora, é cristalino que a construtora ou incorporadora, quando dá saída aos apartamentos prontos ou a construir que estão no seu estoque, aufere RECEITA. Assim, sobre esta receita deve-se aplicar o percentual de 8% para apurar o Lucro Presumido.

Para apuração do Lucro Presumido, não importa o efetivo resultado da operação. Não importa se o custo contábil equivalha a 50% do valor de venda, caso em que o resultado é muito maior do que o presumido; não importa que o valor seja inteiramente recebido em outros imóveis, sem torna, caso em que o resultado é neutro. (fl. 1029)

De forma mais concreta então, aborda a *Inaplicabilidade da IN SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, ao Lucro Presumido*, a qual 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. Tal Instrução Normativa determina que apenas a eventual torna (diferença positiva entre o valor de imóveis permutados) será conhecida como receita tributável.

Afirma a Autoridade Fiscal sobre tal assunto que:

Primeiro: como foi exposto anteriormente, a sistemática de apuração do imposto sobre o lucro real e sobre o lucro presumido são completamente diferentes. No Lucro Real, importa o resultado efetivo. No Lucro Presumido, não importa o resultado efetivamente apurado. Assim, quando a ementa enuncia que a IN “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”, quer dizer que ela se aplica somente às operações em que se apura o efetivo resultado da operação. Não se aplica às operações em que o lucro é presumido.

Segundo: o fato de a Lei nº 9.718/98 ter facultado às construtoras e incorporadoras a opção pela apuração do IRPJ e da CSLL com base no Lucro Presumido não faz com que a IN SRF 108/88, que detalha como se apura o RESULTADO no

Lucro Real e na IRPF, passe a ser aplicada à sistemática do Lucro Presumido, que lhe é totalmente estranha. (fl. 1030)

Ainda trata da posição da Receita Federal do Brasil sobre o tema, trazendo normativos interna desse Órgão arrecadador, principalmente citando o Parecer Normativo nº 9, de 4 de setembro de 2014, que assim reza:

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna. A referida receita bruta tributa-se segundo o regime de competência ou de caixa, observada a escrituração do livro Caixa no caso deste último.

O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir.

O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis.

Por fim, após tratar *Do Momento do Reconhecimento da Receita Bruta*, a Fiscalização retorna ao relato mais concreto da operação analisada, justificando e fundamentado de que porque tratou como *ganho de capital* o produto das receitas omitidas. Confira-se:

O objeto social da empresa está definido desde a constituição da empresa conforme segue:

CLÁUSULA 3ª: A Sociedade é uma sociedade de propósito específico, tendo como objeto social exclusiva e especificadamente, promover a execução mediante a incorporação, construção e venda, de um empreendimento imobiliário, empreendimento esse situado no logradouro e com as características que vierem a ser determinados em deliberação dos sócios representando a totalidade do capital social da Sociedade.

Neste sentido, a empresa foi constituída como sociedade de propósito específico para a consecução de empreendimento imobiliário. Desta forma ocorreu desde 07/05/2007. Em seguida, na consecução do seu objeto social adquiriu os terrenos conforme detalhado acima em 08/10/2008. Passados vários anos desde a aquisição, sem que tenha viabilizado seu objeto social, eis que nenhum empreendimento imobiliário foi executado nos terrenos adquiridos, decidiu aliená-los para a incorporadora. Esta realmente fez a incorporação e empreendimento imobiliário com os terrenos adquiridos.

Desta forma, a alienação dos terrenos não faz parte do objeto do social da Gold Boston, razão pela qual serão tributados como ativo imobilizado da fiscalizada. Daí resulta na apuração do ganho de capital tributado pelo lucro presumido. Assim reza o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), no art. 521, a seguir transcrito:

GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

(...)

A apuração do ganho de capital será feita considerando que os recebimentos foram parcelados e que houve a permuta por unidades imobiliárias a serem construídas cujo montante foi estipulado desde a Promessa de Permuta. Neste caso, em concordância com item acima, o ganho de capital será considerado nas datas de incorporação das permutas.

Naturalmente que a proporção do ganho de capital será apurada em função dos custos do imóvel adquirido no montante de R\$ 13.000.000,00. Ou seja, ocorreu um ganho de capital total de R\$ 77.809.828,80 (R\$ 90.809.828,80 – R\$ 13.000.000,00) que foi diferido de acordo com os recebimentos, e com as duas incorporações ocorridas em 30/08/2013 e 21/11/2013 no montante de R\$ 12.650.000,00 cada qual.

Neste sentido seguem os cálculos do ganho de capital:

Data	Recebimento	Percentual Ganho	Ganho de Capital
24/01/2012	2.000.000,00	2,20%	R\$ 1.713.687,38
24/01/2012	3.088.996,48	3,40%	R\$ 2.646.787,14
24/02/2012	2.050.834,21	2,26%	R\$ 1.757.244,35
24/02/2012	3.116.224,92	3,43%	R\$ 2.670.117,66
24/04/2012	6.267.087,60	6,90%	R\$ 5.369.914,46
24/05/2012	3.165.075,38	3,49%	R\$ 2.711.974,87
22/06/2012	3.224.578,00	3,55%	R\$ 2.762.959,31
06/07/2012	5.225.643,58	5,75%	R\$ 4.477.559,73
24/07/2012	3.248.118,22	3,58%	R\$ 2.783.129,60
20/08/2012	3.269.880,61	3,60%	R\$ 2.801.776,57
21/09/2012	3.278.382,30	3,61%	R\$ 2.809.061,19
19/10/2012	3.285.594,74	3,62%	R\$ 2.815.241,12
19/11/2012	3.292.494,49	3,63%	R\$ 2.821.153,13
21/12/2012	2.351.068,71	2,59%	R\$ 2.014.498,39
23/01/2013	5.486.899,38	6,04%	R\$ 4.701.415,11
24/01/2013	2.354.830,42	2,59%	R\$ 2.017.721,59
04/02/2013	1.257.066,44	1,38%	R\$ 1.077.109,45
22/02/2013	2.370.136,82	2,61%	R\$ 2.030.836,78
22/03/2013	2.384.357,64	2,63%	R\$ 2.043.021,80
24/04/2013	4.792.558,86	5,28%	R\$ 4.106.473,82
Subtotal	65.509.828,80		
30/08/2013	12.650.000,00	13,93%	R\$ 10.839.072,68
21/11/2013	12.650.000,00	13,93%	R\$ 10.839.072,68
TOTAL	90.809.828,80	100,00%	R\$ 77.809.828,80

(fls. 1035 a 1037)

No que tange à qualificação da multa punitiva aplicada (150%), a Autoridade Fiscal fundamenta da seguinte forma a sua aplicação:

A evasão tributária perpetrada pela Gold Boston Ltda ao deixar de recolher o ganho de capital foi idealizada através da triangularização financeira entre as empresas do mesmo grupo econômico e seus devedores. Isto porque, conforme suso demonstrado, as operações financeiras entre a Gold Boston comandada pelos novos sócios, a MZM Empreendimentos e o devedor implicaram no acobertamento financeiro e contábil deste ganho. A ordem natural financeira e contábil se aplicada, não permitiria a sonegação ora perpetrada.

Estes fatos minudentemente relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal. A Gold Boston reconheceu a vigência do contrato da Promessa de Venda cuja receita foi omitida, portanto tinha conhecimento dos valores dos tributos devidos na apuração do imposto de renda, mas preferiu agir de maneira evasiva, sem registrar suas receitas a despeito de indicar terceiros para receberem seus créditos, caracterizando o intuito de fraude e justificando a aplicação da multa qualificada. A conduta deliberada e sistemática destes atos demonstra a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outra empresa de seu grupo econômico MZM, descritas nos art. 71 e 73 da Lei nº

4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%.

(...) - (fls. 1037/1038)

Ao seu turno, no que tange à responsabilização das pessoas físicas e das empresas arroladas, a Fiscalização assevera que:

Em face das operações societárias relatadas caracterizada está a fraude perpetrada pelo grupo econômico MZM e seus sócios administradores. Isto porque restou evidenciado nestes atos a intenção dolosa dos sócios administradores, inclusive na administração da Gold Boston pois os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes, preocupados o tempo todo em ocultar a realidade dos fatos com o intuito único de eximir-se de pagamento de tributos.

No presente caso a responsabilidade dos sócios está presente desde a forma societária engendrada na aquisição das cotas pela MZM Participações e seus sócios. Isto porque há vários pagamentos realizados pela adquirente dos terrenos direcionados diretamente para os sócios anteriores da Gold Boston. Isto significa dizer que parcela significativa do ganho de capital na operação de alienação dos terrenos, a mando dos sócios da Gold Boston, não transitou financeiramente pela fiscalizada.

Com efeito, os credores determinaram aos devedores que pagassem diretamente para a Goldfarb várias parcelas da venda dos terrenos na “Promessa de Permuta de Bem Imóvel em Torna”. Constata-se daí que, para saldar dívidas com os proprietários anteriores devidas pelas aquisições das cotas de capital, a Goldfarb recebeu pagamentos que atingiram a monta de R\$ 43.284.163,79. Tais operações financeiras em nada relacionam-se com os interesses da empresa que alienou os terrenos. Isto porque, por óbvio, o ganho de capital pertence à fiscalizada Gold Boston que ao invés de recebê-los, determina que as parcelas sejam pagas a terceiros com quem a Gold Boston não tem relação comercial. Nada mais une a Goldfarb com a Gold Boston a partir da alienação do controle societário para a MZM Participações, pertencente, à época dos fatos, aos sócios Francisco Diogo Magnani e Cláudio Yukishigue Takaesu.

O direcionamento de tais recebimentos decorreu de interesses particulares dos sócios da Gold Boston que tinham dívidas anteriores à alienação resultante do ganho de capital. Estas dívidas derivam da aquisição das cotas societárias pela MZM Empreendimentos da Goldfarb. Daí resta claro que a alienante teve seu Caixa esvaziado pelos interesses dos sócios, sem ter havido o correspondente reconhecimento contábil do lucro, nem recolhidos os tributos devidos pela venda dos terrenos.

Ainda na auditoria financeira do direcionamento dos pagamentos recebidos pela Gold Boston pela alienação dos terrenos verifica-se que os dois pagamentos iniciais no montante de R\$ 4.050.834,21 foram endereçados às contas da MZM Empreendimentos. Nesta data inexistia motivo idôneo para que pagamentos que deveriam ser endereçados à Gold Boston passem diretamente para a MZM Empreendimentos. A relação que une MZM Empreendimentos e Gold Boston não é comercial, muito menos societária. Os registros contábeis da Gold Boston não apontam qualquer recebimento pelas duas parcelas pagas pela devedora, nem há qualquer reconhecimento de receitas pela MZM Empreendimentos recebedora dos pagamentos. Os Livros Diário da MZM Empreendimentos registram os recebimentos de forma a induzir a erro, pois indicam uma baixa nos adiantamentos da aquisição dos terrenos, quando na realidade os recebimentos decorrem de recebimentos pelos terrenos alienados pela Gold Boston.

Em verdade, há premeditada confusão patrimonial entre as empresas do grupo MZM. Isto porque quem negociou a aquisição das cotas foi a MZM Empreendimentos, porém quem adquiriu as cotas foi MZM Participações. De outra parte, nos lançamentos contábeis que registraram a saída do numerário recebido pela Gold Boston na venda dos terrenos, o destino dos recursos foi a MZM Empreendimentos a título de mão de obra, sem que qualquer contrato tenha sido apresentado pela empresa MZM Empreendimentos e pela Gold Boston. Observe-se que no início da auditoria a MZM Empreendimentos eximiu-se por algumas vezes em responder sobre as aquisições dos terrenos. Somente após o Termo de Intimação Fiscal nº 03 apresentou o contrato de Promessa de Permuta.

Neste mesmo sentido da confusão patrimonial entre as empresas do grupo econômico MZM, há várias transferências de recursos sob histórico contábil de adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC), sem que qualquer operação societária tenha ocorrido.

Ademais, há várias saídas de recursos da Gold Boston para as empresas do grupo MZM, tais como MZM Engenharia e MZM Participações. Nestes casos, os registros foram falseados para esconder o motivo do ingresso dos recursos e para registrar a saída para empresas do mesmo grupo da MZM. Também há saídas de recursos como adiantamento de mão de obra fosse.

(...)

Os fatos ora trazidos apontam para a perfeita subsunção aos ditames legais aplicáveis à responsabilização tributária pessoal. Sobre a matéria trata o Art. 135, inciso III, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) :(...)

Ora, reiteradas foram as declarações falsas prestadas pela fiscalizada. Houve, com a finalidade de redução do pagamento de IRPJ e CSLL, desde a falta do reconhecimento de receitas nas DIPJ, não obstante registros contábeis de receitas na

contabilidade de jan/2012 a mar/2012, até a falta dos registros contábeis pelas parcelas recebidas pela empresa quando os novos sócios assumiram o controle da empresa. Houve a infração a legislação tributária prevista no artigo 1º, inciso I e artigo 2º, inciso I, da Lei 8.137/90, os quais dispõem:(...)

*Diante do exposto, **Responsabilizamos Pessoalmente**, nos termos do Art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional, conforme Termo de Responsabilidade Tributária, os responsáveis Cláudio Yukishigue Takaesu, CPF nº 006.195.758-71, e Francisco Diogo Magnani, CPF nº 859.983.898-91, sócios administradores do Grupo MZM, com participação na fiscalizada, pois desde a aquisição do terreno decidiram a forma como ocorreria a transação quando optaram pela aquisição das cotas societárias. Em seguida, na administração da empresa adquirida decidiram pela falta de contabilização das receitas de venda dos terrenos, assim como pelo redirecionamento dos recebimentos diretamente aos antigos cotistas da empresa, também sem qualquer registro contábil. Tais atos demonstram de forma clara e manifesta a intenção de dolosamente impedir o reconhecimento e pagamento do ganho de capital na alienação dos imóveis.*

Cientificado da Autuação, o Contribuinte ofereceu Impugnação (fls. 2611 a 2811), trazendo, em suma, as seguintes alegações:

- a nulidade dos Autos de Infração, posto que qualificou-se *a receita da venda dos terrenos, considerada omitida, como ganho de capital*, quando se trataria de receita operacional, *sujeita ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido*, implicando em *erro de acusação*;

- reforça, no mérito, a natureza operacional das receitas omitidas, estando tal operação abrangida na atividade imobiliária da empresa, ainda que constituída sob a rubrica de SPE para incorporação, vez que seu intuito sempre foi a revenda (com ou sem unidades edificadas), ficando sempre registrado em estoque (ativo circulante);

- aponta que tais terrenos sempre foram elementos indissociáveis de sua atividade operacional, havendo apenas a insuficiência de recursos para a efetiva construção das unidades, levando à ulterior comercialização desses imóveis, na mesma condição de terrenos. Traz normativos recentes da própria RFB que estampam entendimento que, mesmo que o imóvel tenha sido adquirido e classificado como ativo não circulante, a decisão posterior dos gestores e a relação da operação com seu objeto bastaria para caracterizar como operacional a receita percebida. Colaciona julgado deste E. CARF no mesmo sentido;

- alega inexistência de conluio e fraude, afirmando tratar-se a conduta do contribuinte de mera omissão de receitas, bem como não houve provas bastante da ocorrência de sonegação;

- afirma não haver qualquer ilegalidade ou fraude em pagamentos efetuados "à ordem para terceiros", como descrito no TVF;

- alega ser confiscatório o montante de 150% da multa qualificada;

- pugna pela falta de fundamentação legal do Parecer Normativo nº 9/2014, e subsidiariamente, se mantida a autuação, requer a exclusão do valor dos bens entregues em permuta da base de cálculo, devendo ser apenas tributada a *torna*;

- afirma não haver fundamentação para a aplicação do art. 135 do CTN ao presente caso, tratando-se de ocorrência de omissão de receitas e não sendo concretamente apontada a conduta fraudulenta individualizada;

- a responsabilidade solidária de fato atribuída as duas empresas sócias da Autuada não possui qualquer fundamento específico;

- por fim, afirma haver vícios na Representação para Fins Penais, incluindo indivíduo que não consta do lançamento de ofício.

Ato contínuo, o processo foi encaminhado à 3ª Turma de Julgamento da DRJ/REC, que julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas excluindo do polo passivo as empresas MZM Participações Ltda e MZM Participações FC Ltda, mantendo integralmente o crédito tributário e a penalidade qualificada. Confira-se a ementa daquele r. Julgado *a quo*:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012, 2013

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

Concedido prazo para impugnação da exigência, com a devida ciência do auto de infração, que se mostra em consonância com a atinente legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade do procedimento fiscal.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. INCOMPETÊNCIA. APRECIÇÃO.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País, sendo-lhes defeso apreciar arguições de inconstitucionalidade e de ilegalidade de normas regularmente editadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013

LUCRO PRESUMIDO. BENS DO ATIVO PERMANENTE. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL.

O resultado positivo da alienação de bens do ativo permanente não integra a base de presunção do lucro presumido, uma vez que não se trata de atividade operacional. A sua tributação assim se dá a título de ganho de capital.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA DE OFÍCIO. FATO GERADOR. INTENÇÃO DE OCULTAR DO FISCO. QUALIFICAÇÃO.

Restando evidenciada a conduta do contribuinte no sentido de ocultar do fisco a ocorrência de fato gerador, qualifica-se a multa de ofício, consoante previsão do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE.

Os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são responsáveis solidários pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

RESPONSABILIDADE. SÓCIO DE DIREITO. IMPUTAÇÃO INDEVIDA.

O sócio de direito não se confunde com a pessoa jurídica de cujo capital participa, de maneira que não há responsabilizá-lo por conta dessa sua condição.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés parcial, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 2869 a 2912), repisando os argumentos de sua Impugnação e fazendo alusão específica aos termos do v. Acórdão recorrido, apontando as razões da necessidade de sua reforma.

Processo nº 10803.720032/2015-28
Acórdão n.º **1402-002.874**

S1-C4T2
Fl. 2.972

Ofertou a Fazenda Nacional Contrarrazões (fls. 2921 a 2946) reforçando e replicando os fundamentos de procedência do v. Acórdão recorrido, requerendo sua plena manutenção.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

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

O Recurso de Ofício atende às hipóteses de cabimento trazidas na Portaria MF nº 63/2017.

Recurso Voluntário

Nulidade do Lançamento de Ofício

Preliminarmente, alega a Recorrente a nulidade do lançamento de ofício, afirmando que teria ocorrido *erro de acusação, na medida em que qualificam a receita da venda dos terrenos, considerada omitida, como ganho de capital, enquanto, na realidade, trata-se de receita operacional, sujeita ao percentual de 8% para apuração do lucro presumido.*

Invoca o art. 59 do Decreto nº 70.235/72¹ para fundamentar seu argumento e defende ser claramente operacional a natureza das receitas da alienação dos terrenos, diante do

¹ 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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

seu objeto social e atividades empresariais registradas, a permanente intenção de revenda daqueles bens e a sua manutenção em conta de estoque, chegando a adentrar o tema meritório.

Não assiste razão à Recorrente nesse ponto.

Como visto, no caso, o *erro de acusação* se resume exclusivamente à classificação dada pela Fiscalização às receitas omitidas como *não operacionais*.

Posto isso, primeiramente temos que a acusação central de *omissão de receitas* não é questionada concretamente e sequer combatida no mérito pela Recorrente, que acaba por reconhecer tal ocorrência.

Por sua vez, após comprovar a ocorrência de tal omissão, a Autoridade Fiscal traz fundamentação, clara e técnica, da razão para a classificação de tal modalidade de renda não ofertada à tributação como *ganho de capital*.

A descrição dos fatos condizem com os elementos de prova trazidos e a qualificação jurídica a eles atribuída mostra-se plausível, contendo construções e interpretações alicerçadas em normas de Direito e de contabilidade - o que independe de sua procedência ou não.

Assim, o que ocorre, na verdade, é mera discordância interpretativa entre Fisco e Contribuinte em relação a um dos elementos (que guarda reflexos quantitativos na exação imposta) que compõe o lançamento de ofício e não uma falha na natureza do objeto infracional/acusatório.

Há de se considerar que, tratando-se de contribuinte dedicado a atividade imobiliária e, ao mesmo tempo, optante pela apuração do IRPJ e da CSLL pela dinâmica do Lucro Presumido, as circunstâncias da alienação e o histórico da aquisição e posse do bem imóvel, naturalmente, dão margem a debates sobre a sua devida classificação contábil, não sendo elemento *óbvio* das circunstâncias fáticas colhidas.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Além disso, o fato da fundamentação da nulidade confundir-se com mérito das alegações, que inclusive subsidiam pedido alternativo de redução da base de cálculo da Autuação, reforçam a natureza de divergência interpretativa na rotulação das receitas como *não operacionais*, ao invés de *erro de acusação*. Nesse sentido, a constatação de procedência da suposta nulidade demandaria a investigação meritória, revelando forte indício processual de não se tratar de matéria preliminar de vício no lançamento.

E, mais importante é o fato de que a Contribuinte e os Responsáveis, durante todo o contencioso administrativo, foram capazes de elaborar profunda, concisa e extensa defesa, abarcando e refutando tecnicamente a correção das Autuações, penalidades e outras imputações.

A constatação de operacionalidade ou não das receitas omitidas irá apenas influenciar na quantificação da exação tributária em tela.

Diante disso, rejeita-se a preliminar de nulidade alegada.

Mérito

Antes de adentrar o mérito, cabe esclarecer e frisar que, não obstante ter a Autoridade Fiscal, em seu profundo trabalho dedicado-se a relatar as operações societárias referentes ao controle e à titularidade da Gold Boston, não existe a acusação de *planejamento tributário ilegal* ou *abusivo*.

Importante ressaltar que não houve a desconsideração de quaisquer negócios ou da personalidade jurídica de empresas envolvidas.

A infração constatada é exclusivamente de *omissão de receitas não operacionais*, imputada apenas à Gold Boston SPE, conduta esta que, de acordo com a própria Fiscalização, foi o objetivo final das operações realizadas e da postura contábil adotada pela Recorrente, inclusive rotulada como *fraudulenta*.

Confirmando tal constatação, confira-se a conclusão do TVF quando da qualificação da multa:

A evasão tributária perpetrada pela Gold Boston Ltda ao deixar de recolher o ganho de capital foi idealizada através da triangularização financeira entre as empresas do mesmo grupo econômico e seus devedores. Isto porque, conforme suso demonstrado, as operações financeiras entre a Gold Boston comandada pelos novos sócios, a MZM Empreendimentos e o devedor implicaram no acobertamento financeiro e contábil deste ganho. A ordem natural financeira e contábil se aplicada, não permitiria a sonegação ora perpetrada. (destacamos - fls. 1037)

As operações societárias extensamente relatadas e a postura contábil da Contribuinte guardam maior relevância para a qualificação da multa e a responsabilização de terceiros.

Feito tal esclarecimento, fica claro que o cerne da matéria dos autos é a ocorrência de *omissão de receitas* (ainda que supostamente perpetrada mediante *fraude*), sendo este o primeiro tema meritório e premissa jurídica primordial de toda a autuação, devendo ser o primeiro tema a ser analisado.

Omissão de Receitas

Pois bem, na fundamentação do lançamento de ofício é relatado que a empresa Contribuinte, entre janeiro e abril de 2012, ainda sob titularidade dos sócios Gold Farb e da PGD Realty, vinha registrando regularmente os valores recebidos pelo contrato de Promessa de Compra e Venda dos Terrenos (posteriormente modificado para compra de quotas), *na conta 3110101003 Receita na Venda de Imóveis, e totalizaram ao final de 31/03/2012 o montante de R\$ 42.858.810,55, de acordo com a Demonstração do Resultado em 31 de março de 2012, subscrita pelo diretor John Christer Salen e pelo contador Samuel Severo da Silva, assim como pelo Balancete de Verificação das Contas, posição em 30/04/2012.*

E, a partir da troca do controle dessa SPE para os sócios do Grupo MZM, os registros dessas entradas de recursos *deixaram de ser feitos em conta de receita de venda de imóveis*. Relata-se que os recebimentos percebidos passaram a ser registrados *na conta contábil 11010020002 Bradesco 3229-8, em contrapartida da conta do Passivo código 21050010008 Partes Relacionadas*. Parte deles teriam sido entregues a MZM Empreendimentos, justificadamente por dívida da Gold Boston em função de um suposto contrato de fornecimento de *mão-de-obra*, que não fora comprovado existir.

Assim restaram registrados os *históricos* dos eventos na contabilidade da Recorrente, referente a essas receitas omitidas:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	Histórico
23/01/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	5.486.899,38	1,00	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS MZM x GOLD BOSTON CFE. EXTRATO
04/02/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	1.257.066,44	1,00	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS MZM x GOLD CFE. EXTRATO
15/02/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	1.740.000,00	1.739.730,51	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON x MZM PARTICIPAÇÕES CFE. EXTRATO
15/03/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	2.000.000,00	183,60	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD X MZM ENGENHARIA CFE. EXTRATO
21/03/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	60.000,00	60.183,60	VR. REF. TRANSFERENCIA P/ TRANSF ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON X MZM PARTICIPAÇÕES CFE. EXTRATO
02/04/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	3.100.000,00	56.799,18	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON x MZM ENG. CFE. EXTRATO

Após tais entradas, outros pagamentos foram *redirecionados* (ainda que com previsão contratual) em favor da ex-sócia Gold Farb (de quem o *Grupo MZM* havia adquirido a Gold Boston), totalizando o valor R\$ 43.284.163,79, ficando tal soma fora da contabilidade da Contribuinte.

Dito isso, analisando as *defesas* opostas pela Recorrente e seus pedidos correspondentes, não há combate direto e o questionamento eficaz da ocorrência dessa omissão de receitas, restando ponto pacífico do contencioso.

A Contribuinte efetivamente se opõe a inúmeros elementos das Autuações sofridas, como interpretações e classificações adotadas, e, principalmente, esclarece a licitude e lisura das condutas rotuladas como *fraudulentas*. Mas, em momento algum, nega ou desconstrói a constatação fiscal da omissão percebida.

Assim, diante da incontroversa ausência de oferta à tributação de tais valores e da consistente demonstração comprovada de sua ocorrência pelo Fisco, resta tal tema superado, sendo procedente a acusação nesse ponto, passando-se à verificação das demais matérias.

Classificação das Receitas

O primeiro tema concretamente questionado pela Recorrente é a natureza *não operacional* dos valores colhidos, defendendo tratar-se de legítima receita operacional, vez que a Gold Boston possui objeto social imobiliário, tendo sido tais terrenos adquiridos com expressa intenção de comercialização (independentemente do sucesso de construir unidades

imobiliárias sobre estes), restando sempre registrados tais bens em conta do ativo circulante (estoque).

Analisando o TVF, temos que a fundamentação para a rotulação de tais valores como *receita não operacional*, que levou à formação de *ganho de capital*, é clara, objetiva e encontra-se precisamente no seguinte trecho:

O objeto social da empresa está definido desde a constituição da empresa conforme segue:

CLÁUSULA 3ª: A Sociedade é uma sociedade de propósito específico, tendo como objeto social exclusiva e especificadamente, promover a execução mediante a incorporação, construção e venda, de um empreendimento imobiliário, empreendimento esse situado no logradouro e com as características que vierem a ser determinados em deliberação dos sócios representando a totalidade do capital social da Sociedade.

Neste sentido, a empresa foi constituída como sociedade de propósito específico para a consecução de empreendimento imobiliário. Desta forma ocorreu desde 07/05/2007. Em seguida, na consecução do seu objeto social adquiriu os terrenos conforme detalhado acima em 08/10/2008. Passados vários anos desde a aquisição, sem que tenha viabilizado seu objeto social, eis que nenhum empreendimento imobiliário foi executado nos terrenos adquiridos, decidiu aliená-los para a incorporadora. Esta realmente fez a incorporação e empreendimento imobiliário com os terrenos adquiridos.

Desta forma, a alienação dos terrenos não faz parte do objeto do social da Gold Boston, razão pela qual serão tributados como ativo imobilizado da fiscalizada. Daí resulta na apuração do ganho de capital tributado pelo lucro presumido. (fls. 1035 - destacamos)

Como se observa, a classificação de *não operacional* das receitas funda-se no fato do objeto social da Recorrente (seu *propósito específico*) ser a incorporação imobiliária, que pressupõe a edificação de unidades sobre o terreno, para a posterior alienação comercial e, na operação efetivamente verificada, os terrenos foram alienados sem qualquer construção por parte da empresa autuada.

Inicialmente, deve se esclarecer que a opção de constituir uma empresa sob a rubrica de Sociedade de Propósito Específico (SPE) é medida corriqueira e extremamente usual no mercado imobiliário, destinada à organização de uma multiplicidade de operações independente, isolando nestas companhias os recursos necessários para a condução de um empreendimento específico.

A individualização societária dos empreendimentos também auxilia o direcionamento de investimentos, possibilitando até a presença de parcerias e investidores externos individuais, com intenção de aplicação de recursos apenas em determinada empreitada (dentro de uma gama de multiplicidade de empreendimentos).

A Lei Comercial e Societária não contempla solenemente tal *modalidade*, ou melhor, *designação* da pessoa jurídica, e nem lhe atribui qualquer regulamento próprio ou especial - muito menos restrições.

Ainda que, posteriormente a sua livre utilização pelo mercado nacional, tal figura foi expressamente mencionada na legislação atinente às Parcerias Público-Privadas e naquela dirigida à tributação de micro empresa e empresas de pequeno porte pelo Simples Nacional, tal regramento pontual é alheio ao presente caso.

A SPE é uma empresa como qualquer outra, geralmente diferenciando-se pelo casamento da execução de seu objeto com a sua duração, podendo ter *roupagem* societária de limitada ou mesmo de sociedade anônima. Desse modo, essa delimitação de seu objeto societário está relacionado à sua função empresarial e ao tempo de sua existência.

Como é certo, a descrição e a circunscrição dos objetivos de uma companhia é de livre deliberação dos seus sócios, sendo inclusive elemento passível de adições e modificações a qualquer tempo, sem necessidade de aval ou autorização pública, fazendo parte da liberdade empresarial conferida aos atores da iniciativa privada.

Feitas tais considerações, já temos que a Fiscalização atribuiu severa rigidez e capacidade de produção de efeitos legais e tributários a tal descrição contratual constitutiva da Recorrente. Como visto, seu objeto seria especificamente a incorporação imobiliária e em tal *especificidade* que reside a argumentação fiscal sobre a *não operacionalidade* do produto da alienação dos terrenos.

Lembre-se que, no presente caso, não se trata de uma empresa do comércio varejista de bens de consumo não duráveis ou mesmo uma indústria que, decidiu vender um terreno que possuía e utilizava, classificando, depois, a receita de sua alienação como *operacional*. O que temos é uma SPE puramente imobiliária, originalmente constituída para a atividade imobiliária de *incorporação*, que acabou alienando os terrenos de seu estoque sem efetivamente promover edificação e desdobro de novas unidades autônomas.

Visto isso, saindo do âmbito contratual e de Direito Privado, adentrando o universo das normas tributárias, encontra-se tratamento específico das *receita bruta imobiliária* no art. 30 da Lei nº 8.981/95, reproduzido no art. 227 do RIR/99:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (destacamos)

Tal conceito e redação são também empregados e repetidos no *caput* e § 4º do art. 15 da Lei nº 9.249/95, que justamente trata da base de cálculo *fictional* do Lucro Presumido, remetendo especificamente a esse dispositivo que arrola as atividades imobiliárias que compõem a *receita bruta imobiliária*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

(...)

§ 4º O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore 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, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato. (destacamos)

Primeiramente se observa que o próprio conceito de *receita bruta imobiliária*, base para a aplicação das alíquotas de presunção, não faz qualquer distinção de tratamento entre as diversas modalidades da exploração imobiliária.

Nesse sentido, tanto o produto da *incorporação* como da *venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda* são tratados de forma idêntica nesse regime de tributação. Assim, conclui-se que, legalmente, o conceito de receita bruta imobiliária é abrangente e generalizado em relação às modalidades de exploração empresarial de imóveis.

Essa mesma Lei nº 9.249/95 também contempla a hipótese de desempenho de outras atividades pelas companhias optante pelo Lucro Presumido, determinando no § 2º do art. 15 que *no caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade*.

Ora, como já visto, a aquisição de terrenos para revenda não só está contida no conceito de *receita bruta imobiliária*, sem qualquer distinção da *incorporação*, como também está, sem diferenciação nenhuma, sujeita ao mesmo percentual de 8% para a determinação da base de cálculo dessa modalidade simplificada de tributação.

Assim, do ponto de vista jurídico-tributário, considerando a abrangência do conceito legal de *receita bruta imobiliária* e a tributação idêntica conferida a estas *subatividades* imobiliárias no regime do Lucro Presumido, o tratamento e a classificação discrepante conferidos para o produto econômico de tais operações não se apresenta justificável ou legalmente arrimado.

E, mesmo antes das alterações providas pela Lei nº 12.973/14 no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, é notório que a doutrina tributária e contábil contemplavam a receita proveniente de atividades outras, secundárias, mas relacionadas ou decorrente da atividade principal, dentro do conceito ordinário e geral de receita bruta operacional.

Diante disso, pode-se afirmar que a restrição promovida pela Fiscalização para descaracterizar as receitas auferidas com a alienação dos terrenos sem edificação (tratando-se aqui de contrato de Permuta com Torna) não se coaduna com a amplitude e generalização que o próprio Legislador conferiu ao conceito de *Receita Bruta Imobiliária*, posteriormente empregado diretamente na legislação específica da tributação pelo Lucro Presumido, para submeter à mesma carga fiscal todas as atividades imobiliárias contempladas em tal delimitação conceitual.

Não há, também, qualquer vantagem fiscal para a Contribuinte (ou prejuízo ao Fisco) na mudança da forma de exploração do terreno.

Mesmo sendo o objeto principal da Gold Boston a *incorporação*, consoante com a intenção original de seus sócios e gestores, dentro de seu plano de negócios pretendido no início de 2008 (quando da aquisição dos terrenos), não foge à realidade o fato de não ter se obtido os recursos financeiros necessários até 2012 (sendo período de noticiada crise do setor), decidindo-se, então, pela comercialização dos terrenos no estado em que se encontravam (frise-se que tais imóveis chegaram a ser desdobrados em matrículas próprias e diferentes, antes da realização da Permuta).

Afinal, ainda que tivesse a Gold Boston êxito em promover as construções, registrar e comercializar as unidades imobiliárias, tais terrenos ulteriormente seriam vendidos da mesma forma, como fração ideal daqueles novos bens imóveis. Como alega a Recorrente, a alienação dos terrenos é parte lógica e comercialmente indissociável de seu objeto social.

Na esteira de tal raciocínio, temos que, desde a sua aquisição, tais bens foram mantidos em conta de ativo circulante (estoque), o que denota e comprova, contabilmente, a permanente intenção de revenda daqueles. A própria Fiscalização reconhece que sempre foi dado este tratamento contábil aos terrenos.

Porém, na interpretação *restritiva* da Fiscalização, mesmo com tal expresse registro e natureza da atividade da sociedade, entendeu-se por tratar tais terrenos de *ativo imobilizado*, o que deu ensejo à conclusão de ocorrência de ganho de capital², pela única razão de *a alienação dos terrenos não faz parte do objeto do social da Gold Boston*.

Frise-se que, seja no intuito inicial de promover a incorporação ou mesmo quando da decisão de alienação de tais terrenos sem edificações, sob a luz das regras contábeis vigentes à época dos fatos, a classificação contábil de tal ativo permanece como circulante.

Vejamos a classificação dada o CPC 26R1 sobre o assunto:

Ativo circulante

² Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

(...)

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (redação vigente à época dos fatos geradores)

66. O ativo deve ser classificado como *circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios*:

(a) *espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;*

(b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

(c) *espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou*

(d) *é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.*

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

É claro que, independentemente de todo o ocorrido entre 2008 a 2012, a única razão para tal terreno ter sido adquirido era a sua revenda - como parte ideal agregada a unidades imobiliárias sobre estes construídas em incorporação ou mesmo no estado em que se encontravam.

Nunca houve qualquer utilização ou destinação para tais bens que pudesse lhes revestir de ativo não circulante imobilizado. Nem a Fiscalização relata qualquer fato ou documento que aponte para tal destinação diversa. O intuito de seus titulares sempre foi de mercância.

Ainda que a N. Procuradoria da Fazenda Nacional tenha alegado em suas Contrarrazões que *a fiscalização assevera que a venda dos imóveis, que fora iniciada por decisão dos antigos sócios da Gold Boston fora registrada como venda de ativo imobilizado. Ou seja, entenderam os vendedores naquele momento que realizavam venda de ativo imobilizado*, a documentação contábil fls. 84 a 90 comprova exatamente o contrário, contendo registro de que os imóveis estavam mantidos em conta de estoque, lançando sob a rubrica de receita bruta operacional os valores pactuados com a alienação.

E a simples troca do controle acionário de qualquer companhia, *per si*, não é capaz de alterar a classificação contábil dos bens que lhe pertencem. Tal evento é absolutamente alheio a tal regramento patrimonial contábil.

Ainda, reforçando tal posição, a própria Receita Federal do Brasil entende que, em caso mais *extremo* que o presente, mesmo se tais imóveis tivessem sido adquiridos sem a intenção aliená-los, registrando-os no ativo não circulante, e sem que a empresa possuísse objeto imobiliário, tal mudança de intenção e objeto social pelos gestores da companhia bastaria para classificar a receita percebida na sua alienação como operacional, tributável sob o percentual de 8% na dinâmica do Lucro Presumido.

Confira-se a Solução de Consulta nº 254/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO.

As receitas decorrentes da venda de imóveis, efetuadas por pessoa jurídica que exerça de fato e de direito atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, sujeitam-se ao percentual de presunção de oito por cento para apuração da base de cálculo do IRPJ, ainda que os imóveis destinados a venda tenham sido adquiridos antes de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

(...)

18. Considerar impedimento significa afirmar que a formação do estoque de bens para revenda somente pode se dar a partir da inclusão da atividade imobiliária no registro do comércio, de maneira que não seria possível um imóvel adquirido anteriormente à alteração contratual integrar o estoque dessa atividade econômica.

19. Contudo, parece intuitivo que esse raciocínio se mostra incompatível com a própria dinâmica e organização das entidades empresariais, que exigem, muitas vezes, a redefinição de suas atividades e a deliberação sobre a destinação a ser dada aos elementos patrimoniais, para fins de exploração do seu objeto social.

20. Assim, é legítimo concluir que, no processo de organização que abrange a inclusão das atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos e compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, a pessoa jurídica poderá definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito negocial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.

21. *Postos em contexto esses aspectos inerentes à atividade empresarial, seria de surpreender que a legislação tributária condicionasse a incidência da margem presumida sobre as receitas da atividade imobiliária ao momento de aquisição dos imóveis destinados a venda. Inexiste, porém, tal restrição temporal.*

22. *De modo que, formado o estoque de imóveis para venda, a pessoa jurídica que explore atividade imobiliária, optante pelo lucro presumido, deverá considerar como receita bruta o montante recebido pelos bens vendidos, cuja base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL, em cada mês, será determinada mediante a aplicação, respectivamente, do percentual de 8 % (oito por cento) e 12 % (doze por cento) sobre essa receita bruta auferida.*

23. *Torna-se irrelevante, portanto, o fato de o imóvel comercializado ter sido adquirido em época anterior, quando a atividade imobiliária ainda não figurava nos atos constitutivos como objeto social da pessoa jurídica.*

24. *Para considerar a receita como oriunda da sua atividade econômica, o que importa é que a pessoa jurídica exerça, de fato e direito, a atividade imobiliária quando auferir tal receita decorrente da alienação do imóvel destinado a esse fim.*
(destacamos).

A posição adotada em tal Solução de Consulta é mais permissiva do que a interpretação aplicada pela Fiscalização ao presente caso quando da confecção e formalização do lançamento de ofício.

Posto isso, entende-se que as receitas omitidas, não ofertadas à tributação, têm clara natureza de receita bruta operacional da Recorrente, ficando, então, sujeitas ao coeficiente de 8% de presunção para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL apurados sob o regime do Lucro Presumido, dando-se provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto para reduzir o valor da exação.

Tributação do Valor dos Imóveis Recebidos em Permuta (Parecer Normativo COSIT nº 9/2014)

Como se observa no TVF, a Autoridade Fiscal entendeu aplicável ao caso o Parecer Normativo COSIT nº 9/14, permitindo computar o valor dos imóveis recebidos em permuta nas receitas tributáveis colhidas para o lançamento de ofício.

Frise-se, a título de comentário, que tal postura fiscal valida a classificação das receitas omitidas como operacionais (conforme acima já decidido), mostrando-se contraditória, pois esse Parecer Normativo se baseia objetivamente na obtenção de base de cálculo por meio de coeficiente de presunção do Lucro Presumido, o que não ocorre na tributação do ganho de capital percebido pelo contribuinte optante.

Como consta expressamente do normativo em questão, determina-se a tributação do valor dos imóveis recebidos em permuta pelo fato de que *neste regime o custo do imóvel entregue na permuta não irá afetar a base de cálculo, de forma a tornar neutro o resultado*, diferentemente do tratamento dado pela Instrução Normativa SRF nº 107/88 às empresas optante pelo Lucro Real (que apenas tributam apenas a eventual *torna* que pode acompanhar a permuta).

Confira-se, na íntegra, os fundamentos e conclusões do Parecer Normativo COSIT nº 9/14:

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 judiciosa 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.

O pilar do raciocínio apresentado é que, uma vez que é irrelevante para o regime do Lucro Presumido qualquer *dispêndio* - sejam custos ou despesas - da empresa no desenvolvimento das suas atividades, sendo apenas as *receitas* percebidas em contrapartida dos imóveis alienados objeto da apuração do lucro tributável sob *presunção*, o valor da unidade imobiliária recebida em troca de outra não pode ser desconsiderado ou descontado na determinação da base de cálculo.

Pois bem, inicialmente, sob um prisma mais amplo do tema, é necessário considerar que o regime de tributação pelo Lucro Presumido é simplificado, fazendo parte do corolário da *praticabilidade fiscal* implementado há décadas no sistema tributário nacional.

Tal sistemática oferece ao contribuinte a possibilidade de substituir a apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL por um coeficiente *ficício*, aplicável sobre sua receita bruta. E, uma vez ocorrida a tributação sobre tal dinâmica, ela é absoluta e definitiva. Não poderia o contribuinte demonstrar que seu lucro foi efetivamente menor, visando à redução ou ao reembolso do valor dos tributos pagos, sendo necessário cambiar a opção, efetivada nos períodos seguintes.

Contudo, a *ficção jurídica* contida em tal dinâmica simplificada cinge-se apenas à apuração da base cálculo, não se estendendo aos princípios informadores, às normas gerais e aos demais conceitos legais que disciplinam e constroem a regulamentação jurídica da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas no Brasil.

Como visto, em termos práticos, após a veiculação do Parecer Normativo COSIT nº 9/2014, oficializou-se tratamento pela Administração Tributária dúplici e diametralmente oposto em relação à tributação do negócio *permutas imobiliárias*: o valor dos imóveis é tributado no Lucro Presumido e não é tributado no Lucro Real.

E a diferença, o *discrímen*, entre tais tratamentos tem base em *ficção jurídica*, que acaba por fundamentar a obrigação de tributar o valor do imóvel permutado, na dinâmica simplificada de apuração.

Tal situação (valer-se de *ficção* ou *presunção absoluta*³ para dar margem a obrigação tributária) é inaceitável, sendo fortemente rechaçada pela própria doutrina especializada quando esclarece o alcance da *praticabilidade tributária*, como versa a Min. Regina Helena Costa⁴ em sua célebre obra:

Com efeito, se indubitoso constituir a presunção ferramenta de manejo indispensável com vista a possibilitar a execução da lei tributária, ensejando a facilitação da arrecadação mediante a redução da complexidade da realidade fática, exatamente por isso seu emprego exige cautela, de modo a não se perpetuar ofensa injustificável a essa mesma realidade.

Pelo quê forçoso concluir que o direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias, a teor dos princípios da

³ "Aliás, ao menos em matéria tributária não vislumbramos utilidade em criar duas categorias distintas, ficção e presunção absoluta, pelo simples fato de que não encontramos, no direito positivo, regimes jurídicos distintos aplicáveis a cada uma destas categorias."

GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 152.

⁴ Praticabilidade e Justiça Tributária - Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo : Malheiros Editores, 2007. pp. 167/169.

verdade ou realidade material, da capacidade contributiva e da discriminação constitucional de competências.

(...)

Não se olvide, no entanto, a advertência formulada por Perez de Ayala reconhecer que "a existência de ficções de direito na definição legal dos elementos do fato impositivo, dos sujeitos passivos tributários e das bases impositivas pode ter graves inconvenientes para a realização do princípio da capacidade contributiva (...)".

A nosso ver, diante de nosso ordenamento jurídico, a conclusão há de ser mais veemente. Com efeito, prestigiando o direito tributário os princípios da realidade ou da verdade material e da capacidade contributiva, inviável torna-se o emprego, pelo legislador, de ficções, nessa seara, para a criação de obrigações. Em outras palavras, pensamos que, justamente por sua absoluta falta de conexão com a realidade - já que se refere a fato improvável ou mesmo inexistente -, a ficção não pode ser empregada para tal fim. (destacamos)

Não se pode, por meio de ficção, tratar como rendimento os resultados e efeitos de instituto jurídico, típico e próprio, que não revela qualquer acréscimo patrimonial ou produto de capital e trabalho, conceitualmente alheio ao seu alcance legal. O percentual de *presunção* tem sua aplicação limitada a elementos que expressem renda, relacionados aos *atos geradores* do IRPJ e da CSLL.

Um imóvel é entregue pelo contribuinte permutante e outro é recebido em substituição dentro de uma *reciprocidade*, neutra, intrínseca e indissociável da natureza e do aperfeiçoamento de um contrato/negócio de Direito Civil individual, não podendo haver tratamento jurídico-tributário *isolado* dos valores (de igual monta) dos imóveis envolvidos, equipando-os, de forma desconexa e economicamente descontextualizada, a ordinárias *despesa/custo* e *receita* da atividade operacional - valendo-se apenas da ciência contábil para tal *fracionamento*.

Posto isso, uma vez que a premissa primordial do Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 para determinar a obrigação de se tributar permutas de imóveis de igual valor é a *ficção* empregada na apuração do Lucro Presumido, ignorando o conceito legal de renda veiculado no art. 43 do CTN, já poder-se-ia afirmar que a sua conclusão apresenta-se juridicamente inconsistente e a sua validade questionável.

Dando continuidade a essa mesma linha de exposição, independentemente da utilização de *ficções*, como já comentado, o próprio conceito de permuta, de existência milenar,

exprime um negócio de *troca*, que na sua própria natureza depreende-se *equivalência* e *neutralidade* econômica.

Ainda que no Código Civil de 2002 o Legislador tenha determinado que *aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda* (como é explorado e objetivamente utilizado como fundamento nos Itens 5 a 7 para as conclusões do Parecer Normativo COSIT), tal remissão por técnica legislativa de aplainamento de regulamentação não pode - de forma alguma - permitir a *confusão* entre dois institutos distintos de Direito Civil.

Frise-se aqui que o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 invoca o art. 224⁵ do RIR/99 para a definição de *receita bruta* na composição da base de cálculo do IRPJ dentro do regime do Lucro Presumido, sendo tal dispositivo uma regra geral. Mas, em relação às atividades imobiliárias, o art. 227⁶ do mesmo Regulamento (correspondente ao art. 30 da Lei nº 8.981/95) se apresenta como norma especial, delimitando a *receita bruta imobiliária*, aplicável ao caso tratado, inclusive por força de previsão expressa do art. 15 da Lei nº 9.249/95 - conforme anteriormente mencionado.

Não obstante, é certo que ambos dispositivos versam sobre o produto de vendas.

Por sua vez, o Parecer Normativo vale-se indevidamente dessa regulamentação de Direito Civil *coincidente* (entre venda e permuta) para deformar e alargar o conceito legal desse instituto, estendendo a tributação da receita percebida com vendas ao valor dos imóveis recebidos em permuta.

Sem qualquer sombra de dúvida, são institutos distintos.

Confira-se a definição de De Plácido e Silva⁷ acerca de tal figura e a sua lição sobre a distinção entre *venda* e *permuta*:

⁵ 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).

⁶ Veiculando o conceito de receita bruta imobiliária, o art. 227 do RIR/99 prevê que deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

⁷ Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro : Forense, 2007, s.v. permuta.

PERMUTA. Derivado de permutar, do latim permutare (permutar, trocar, cambiar), na significação técnica do Direito exprime o contrato, em virtude do qual os contratantes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade.

(...)

Na venda há um preço. **Na permuta, a troca de valores é firmada na sua equivalência**, pelo que dela se exclui qualquer obrigação que resulte na entrega de soma em dinheiro.

Bem claro está, pois, o conceito, em virtude do qual se verifica que uma coisa é permutar e outra é comprar e vender.

(destacamos)

E tanto assim é que, esse mesmo Legislador civil alocou as disposições sobre esses negócios em Capítulos diferentes do Título IV do Código Civil (*venda* no Capítulo I e *permuta* no Capítulo III).

Ora, se trata-se de institutos legais idênticos, razão não haveria para dispor sobre eles, separadamente, no mesmo compêndio. Ou então, deveria existir dispositivo que expressamente afirme tratar-se da mesma figura de Direito, levando (nesse caso hipotético) à conclusão inafastável que *permuta* e *venda* são mero sinônimos.

Como anteriormente já defendido por este Conselheiro em outros Acórdãos, a interpretação que pressupõe existência de *equivoco* do Legislador e, principalmente, a existência de conteúdo inútil no texto legislativo mostra-se logicamente improcedente, dentro da análise da dinâmica entre as normas de um sistema jurídico.

E ainda, essa regulamentação *coincidente* desses institutos pelo Direito Civil restringe-se ao universo de Direito Privado, não podendo valer-se o Direito Público, especificamente o ramo do Direito Tributário, de tal opção legislativa de equiparação de tratamento na esfera civil para promover a *fusão* ou a *equiparação total* de seus conceitos para fins de incidência tributária - em total conflito com aquilo disposto nos arts. 108, §1º, 109 e 110 do CTN⁸.

⁸ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

A opção de equiparar tratamentos legislativos de um objeto em determinada esfera não se confunde com *fusionar*, suprimir ou mesmo excluir conceitos e institutos distintos de Direito.

É certo que *permuta* exprime neutralidade entre valores transacionados. Exatamente por isso que fala-se em *permuta com torna*, destacando-se daquele conceito neutro a parcela que representa efetivo desencontro de valoração e, conseqüentemente, o acréscimo econômico na transação.

Porém, quando da sua ocorrência concreta, e diante das ferramentas da regulamentação contábil, deve ser confirmada tal equivalência valorativa entre os bens para a legítima constatação de ocorrência legítima de *permuta*.

O que não pode prevalecer é a determinação geral, abstrata, objetiva e automática de se considerar o valor integral dos bens de quaisquer permutas imobiliárias ocorridas como receita tributável.

Desse modo, o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 apresenta-se ilegal por determinar a tributação do valor de imóveis recebidos em permuta (além da eventual *torna* negociada) carregando conclusão que fere o conceito de *receita bruta imobiliária*, veiculado no art. 227 do RIR/99 (art. 30 da Lei nº 8.981/95), o qual apenas compreende os valores recebidos com as operações de venda.

Adentrando ainda outra abordagem, em termos mais práticos e financeiros, se efetivamente for realizada a simples troca de uma unidade imobilidade, alocada em estoque, por outra, de mesmo valor, não há qualquer acréscimo patrimonial ou disponibilidade renda em favor da sociedade.

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A disponibilidade da efetiva renda apenas ocorrerá quando da venda, definitiva.

Contrario sensu, se for tributada a simples operação de permuta de unidade do estoque e, posteriormente, também se tributar a venda desse mesmo imóvel recebido em *troca*, fica clara a dupla oneração de apenas uma transação mercantil.

Mas é certo que, se de alguma forma, a destinação imediata que for dada ao imóvel recebido em permuta, diferente de alocação em estoque, alterar positivamente o resultado no período, seu valor deverá compor a receita tributável, posto que afastada a situação de *neutralidade*.

Nesse sentido, são estas as lições do Prof. Ricardo Lacaz Martins⁹, sobre esta precisa questão:

A tributação presumida incide sobre a receita recebida, assim se considerada a permuta recebida como receita para efeito do LP [Lucro Presumido] o contribuinte acabaria por arcar com uma dupla imposição sobre o mesmo negócio realizado, pois deveria recolher o imposto quando do recebimento dos imóveis em permuta e, posteriormente, quando da sua alienação.

(...)

Se a lei faz referência ao montante recebido por unidades vendidas, então, não haveria que se cogitar que a permuta configure receita bruta para fins tributários (ainda que contabilmente devesse registrar como tal depois da Lei nº 11.638/2007). Inclusive o art. 30 da Lei nº 8.981/95, base legal do art. 227 do RIR, aplica-se tanto ao lucro real quanto ao lucro presumido.

Aproveitando o ensejo das lições do Professor citado, diga-se que as regras da ciência contábil, *per si*, não podem ampliar ou inovar sobre a materialidade da incidência tributária, rigidamente delimitada em Lei, bem como as alterações e normas de transição introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e Lei nº 11.941/2009 possuem expressa neutralidade para fins fiscais (lembrando que os fatos tributários da presente demanda ocorreram anteriormente à vigência da Lei nº 12.973/2014).

⁹ Tributação da Renda Imobiliária. São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 195/197.

Por ser relativamente recente o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014, a sua legalidade ainda não foi objeto de análise das E. Cortes Superiores do Poder Judiciário.

Contudo, desde 2015, a C. 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vem, reiteradamente, condenando tal normativo em sua jurisprudência, como ilustra o recente Acórdão proferido na Apelação (Remessa Necessária) nº 5000704-14.2017.4.04.7200/SC, proferido em 06/09/2017:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPJ. CSLL. PIS E COFINS. PERMUTA DE IMÓVEIS. INEXIGIBILIDADE.

1. O valor decorrente do recebimento de imóveis dados como parte do pagamento nas operações de permuta de imóveis não se enquadra no conceito de receita bruta.

2. Não há justificativa para a inclusão destes valores na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

3. Somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ, pelas empresas optantes pelo lucro presumido. Precedentes desta Corte.

(...)

*Assim, a base de cálculo do IRPJ e CSLL, para as pessoas jurídicas que exploram atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, optantes pelo lucro presumido, é determinada através de percentuais fixados em lei, de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida nos casos de atividade imobiliária (Lei n.º 9.249/95, artigos 15 e 20). **Já a receita bruta desta atividade compreende o montante efetivamente recebido relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei n.º 8.981/95, artigo 30).***

Prosseguindo, releva esclarecer que se considera permuta toda e qualquer operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, ainda que ocorra, por parte de um dos contratantes, o pagamento da parcela complementar em, dinheiro, denominada "torna".

Nesse cenário, a Receita Federal do Brasil tem adotado o entendimento constante do Parecer Normativo COSIT n.º 9/2014, lastreado no artigo 533 do Código Civil Brasileiro, equiparando os procedimentos de permuta de bens imóveis a duas operações simultâneas de compra e venda e, assim, considerando que o ingresso de bens imóveis em operações de permuta, com ou sem "torna", constitui receita bruta e sujeita-se, portanto, à tributação.

Entendo, contudo, que a mera previsão de aplicação das disposições de compra e venda à permuta/troca pela legislação civil não se mostra suficiente a ensejar que nos negócios jurídicos de permuta, sem torna, ou seja, sem complemento em dinheiro, haja receita para fins de tributação.

Na realidade, na operação de permuta haverá apenas uma substituição de ativos, o que evidentemente de modo algum caracteriza o conceito de receita, na medida em que nem todo o ingresso no patrimônio da pessoa jurídica se amolda a esse conceito. Vale ressaltar que, ao se falar em receita, pressupõe-se o recebimento de dinheiro, de maneira definitiva, em razão da celebração de negócio jurídico.

Portanto, somente a torna eventualmente recebida nas operações de permuta deve ser oferecida à tributação do IRPJ pelas empresas optantes pelo lucro presumido respeitando-se o princípio da capacidade contributiva, na medida em que não há ingresso financeiro na operação de permuta, ou melhor, há apenas uma troca de ativos.

Neste sentido, aliás, é o entendimento já consolidado no âmbito deste Regional, consoante precedentes que passo a colacionar:(...)

Em suma, não há falar em violação à sistemática da tributação do lucro presumido, na medida em que tal está sendo rigorosamente observada, consoante acima explanado. O que ocorre, por outro lado, é que não se amolda ao conceito de receita bruta a mera substituição de ativos que ocorre nas operações de permuta em que não há a compensação financeira conhecida por "torna". Não se cogita, de outro lado, de ofensa ao disposto no artigo 533 do Código Civil, porquanto não se está com o entendimento ora adotado afirmando que não se aplique às trocas ou permutas as disposições que regulamentam os procedimentos de compra e venda, mas tão-somente se afirma que tal aplicação não é suficiente para gerar, no campo da tributação, os efeitos que a Receita Federal pretende aplicar, porquanto não há autorização para que, uma vez mais, se considere receita bruta aquilo que é, em verdade, mera substituição de ativos. (destacamos)

Posto isso, o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 é manifestamente ilegal, devendo ser afastado, reduzindo-se do valor total das receitas colhidas a parcela apontada no próprio TVF como referente aos imóveis recebidos em permuta, no montante de R\$ 25.300.00,00.

Multa Qualificada

Os presentes autos versam sobre infração de *omissão de receitas*, levando a consideração preliminar da Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (destacamos)

E, na mesma linha da dicção de tal consolidação jurisprudencial, a Fiscalização formulou no TVF acusações de ocorrência de *fraude*, a qual visaria exatamente a tal infração.

Resta, então, verificar se, realmente, os fatos lá narrados e efetivamente comprovados, que levaram a ocorrência da infração de *omissão de receitas* (objeto deste lançamento) configuram-se como *fraudulentos*.

Tal imputação está integralmente contida em dois parágrafos, justificando sua colação:

A evasão tributária perpetrada pela Gold Boston Ltda ao deixar de recolher o ganho de capital foi idealizada através da triangularização financeira entre as empresas do mesmo grupo econômico e seus devedores. Isto porque, conforme suso demonstrado, as operações financeiras entre a Gold Boston comandada pelos novos sócios, a MZM Empreendimentos e o devedor implicaram no acobertamento financeiro e contábil deste ganho. A ordem natural financeira e contábil se aplicada, não permitiria a sonegação ora perpetrada.

Estes fatos minudentemente relatados caracterizam a figura da sonegação fiscal. A Gold Boston reconheceu a vigência do contrato da Promessa de Venda cuja receita foi omitida, portanto tinha conhecimento dos valores dos tributos devidos na apuração do imposto de renda, mas preferiu agir de maneira evasiva, sem registrar suas receitas a despeito de indicar terceiros para receberem seus créditos, caracterizando o intuito de fraude e justificando a aplicação da multa qualificada. A conduta deliberada e sistemática destes atos demonstra a presença do DOLO, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação e agir em conluio com outra empresa de seu grupo econômico MZM, descritas nos art. 71 e 73 da Lei nº 4.502/64, justificando a aplicação da multa qualificada de 150%. (destacamos)

Primeiramente, é necessário esclarecer que deixar de recolher eventual ganho de capital ou mesmo não oferecer receitas operacionais à tributação não configura *evasão fiscal* ou mesmo sonegação, sendo desnecessário desenvolver mais sobre o tema.

Concretamente, afirma a Autoridade Fiscal que foi *através da triangularização financeira entre as empresas do mesmo grupo econômico e seus devedores* (conduta meio) que a Gold Boston SPE deixou de *recolher o ganho de capital* (conduta fim).

Verificando todas as operações societárias e instrumentos obrigacionais firmados entre as partes acostados nos autos, constata-se, primeiramente, que a *omissão de receitas* aqui analisada não pode ser atribuída, de qualquer forma, à venda de quotas da Gold Boston SPE, pela Gold Farb ao Grupo MZM (MZM Empreendimentos foi parte neste contrato de Compra e Venda, determinando que as destinatárias e titulares das participações adquiridas fossem suas controladas, MZM Participações e MZM Participações FC).

A omissão percebida, na verdade, deveu-se exclusivamente à forma e à falta de registros contábeis nos Livros e Declarações da Recorrente de parte de tais receitas - em nada interferindo para sua ocorrência a suposta *triangulação* entre as companhias envolvidas.

Todavia, a Autoridade Fiscal aponta como *explicação e justificativa* para a Contribuinte deixar de registrar R\$ 43.284.163,79, pagos diretamente pela Odebrecht à Gold Farb, a quitação da dívida que a MZM Empreendimentos pela aquisição das quotas da própria Gold Boston (fato este sempre tratado *às claras* pelas partes, expressamente registrado no contrato de Compromisso de Permuta).

Ocorre que, a especulação sobre a motivação da conduta infracional não pode ser confundida com a própria infração - que, repita-se, fora apenas deixar de lançar parte dos valores envolvidos na contabilidade e não ofertar essas receitas à devida tributação.

No contrato de Compromisso de Permuta fica claro que aquele valor de R\$ 43.284.163,79 era juridicamente devido à Gold Boston, eis que detentora dos imóveis permutados, configurando para todos os fins, inclusive contábeis e tributários, *entrada* de sua titularidade.

Tal instrumento particular de alienação não configura qualquer fraude e nem dá margem a qualquer justificativa para os que estes valores não fossem lançados nas contas da

Gold Boston - pelo contrário, suas previsões já obrigavam a Recorrente a registrar e tributar os valores recebidos.

Comprovando tal ponto, em hipótese alternativa ao efetivamente ocorrido, se o numerário continuasse sendo entregue diretamente pela Odebrecht à Gold Farb, por conta de cumprimento de disposição contratual de pagamento *à ordem* (o que não configura *fraude*), mas, a Recorrente (Gold Boston), com base nas obrigações contraídas no contrato de Compromisso de Permuta, lançasse tais valores na sua contabilidade como receita (independentemente da sua classificação), não haveria mais a infração de omissão de receitas.

Mais importante: não foi apresentada nenhuma alegação específica de *simulação*, falsidade, defeito jurídico ou fraude nas transações societárias e nem nos contratos.

Apenas rotulou-se genericamente todas as operações e negócios firmados, considerados em conjunto, como *fraude*, sem explicar tecnicamente como influenciaram na ocorrência do ilícito tributário, quando, na verdade, a *omissão de receitas* ocorreu por razões independentes a tais negócios.

Desse modo, repita-se, foi apenas postura contábil da Recorrente que deu margem a tal ilícito, mostrando-se as operações societárias e os instrumentos de alienação firmados (chamados de *triangulação*) alheios à infração colhida, rejeitando-se a *rotulação* da Fiscalização sobre tais fatos como *condutas fraudulentas* ou *evasivas*.

Cabe agora, então, averiguar as posturas contábeis da Recorrente. Temos duas situações distintas:

- deixar de registrar a entrada de R\$ 43.284.163,79;

- registrar demais recebimentos sob as seguintes *rubricas*:

Em verdade a empresa não mais reconheceu qualquer receita pela venda dos terrenos, registrando os recebimentos na conta contábil 11010020002 Bradesco 3229-8, em contrapartida da conta do Passivo código 21050010008 Partes Relacionadas. Desta forma ocorreu para os recebimentos havidos na monta de R\$ 5.225.779,86 em 06/07/2012, para o valor de R\$ 5.486.899,38 em 23/01/2013 e para o valor de R\$ 1.257.066,44. A diferença entre ambos reside no fato de que para o primeiro lançamento informou como histórico contábil "VR. REF.

TRANSFERENCIA P/ Adto. Mão de Obra – MZM x GOLD CFE. EXTRATO”, enquanto nos demais lançamentos descreveu no histórico “VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS – MZM x GOLD BOSTON CFE. EXTRATO”.

A saída destes recursos da empresa ocorreu logo em seguida, sendo que para o ano-calendário de 2012, justificou-se no histórico contábil “VR. REF. TRANSFERENCIA P/ ADIANT DE MAO-DE-OBRA GOLD BOSTON X MZM CFE. EXTRATO”, a débito da conta contábil do Passivo “Partes Relacionadas”. Este lançamento sob o ponto de vista contábil representaria que a empresa quitou uma dívida com a MZM relacionada com mão-de-obra.

Diga-se que para o ano-calendário 2013 o mesmo procedimento foi adotado, sendo a saída dos recursos justificada pelo histórico contábil “ TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD X MZM ENGENHARIA CONF EXTRATO”. Neste caso incluiu-se para justificar o esvaziamento dos ativos disponíveis da empresa como decorrente de transação com a MZM Engenharia.

A seguir, estes registros na contabilidade da Gold Boston:

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	Histórico
23/01/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	5.486.899,38	1,00	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS MZM x GOLD BOSTON CFE. EXTRATO
04/02/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	1.257.066,44	1,00	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS MZM x GOLD CFE. EXTRATO
15/02/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	1.740.000,00	1.739.730,51	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON X MZM PARTICIPAÇÕES CFE. EXTRATO
15/03/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	2.000.000,00	183,60	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD X MZM ENGENHARIA CFE. EXTRATO
21/03/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	D	60.000,00	60.183,60	VR. REF. TRANSFERENCIA P/ TRANSF ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON X MZM PARTICIPAÇÕES CFE. EXTRATO
02/04/2013	11010020002	Bradesco 3229-8	C	3.100.000,00	56.799,18	VR. REF. TRANSFERENCIA ENTRE EMPRESAS GOLD BOSTON x MZM ENG. CFE. EXTRATO

Tais lançamentos foram registrados inicialmente como se fossem passivo decorrente de futuro aumento de capital, sendo em seguida enviados os recursos para as empresas do grupo da MZM. Neste caso, deveria ter sido quitado o ingresso de recursos com a integralização dos recursos pelos acionistas. Porém, assim não ocorreu. Ao final, os recursos entraram e saíram por motivos diferentes dos registrados contabilmente. O ingresso foi pelo recebimento da venda dos terrenos, e a saída não foi por causa da integralização de capital pelos quotistas. (fls. 1022 a 1023).

Em relação aos registros efetuados, temos duas situações distintas: alguns com histórico de *transferência entre empresas* e outros que remetem a *adiantamento de mão-de-obra*.

A Autoridade Fiscal (apenas no tópico da *Responsabilidade* e não da *Multa Qualificada* propriamente, diga-se) afirma que as *transferências* configurariam uma confusão

patrimonial proposital e que *o destino dos recursos foi a MZM Empreendimentos a título de mão de obra, sem que qualquer contrato tenha sido apresentado pela empresa MZM Empreendimentos e pela Gold Boston, sendo tais posturas fraudulentas.*

Mas, tratando-se de infração de *omissão de receitas*, a simples ausência do registro contábil de valores ou não ser a empresa capaz de justificar a correspondência negocial de histórico lançado na contabilidade (inclusive transferência entre empresas) não configura *fraude*, restando esta conduta ainda adstrita ao ilícito exclusivamente tributário da omissão.

Isso porque, tal postura de registro em Livros não caracteriza a elaboração de documento *falso* ou mesmo a *simulação* de um negócio inexistente, capaz de produzir efeitos típicos de como se real fosse.

Ainda que deva ser rechaçada tal conduta contábil, a situação é totalmente diferente de um contribuinte que efetivamente *forja* um contrato de fornecimento de mão-de-obra ou construção, com elementos materiais inverídicos, para simular sua ocorrência, seu valor e seus efeitos. Ou mesmo empresas coligadas que criam dívidas artificiais, mas fundamentadas em documentos propositalmente elaborados para tal fim, justificando movimentação financeira.

O que foi efetivamente narrado e comprovado pela Fiscalização foi apenas lançamento de históricos na contabilidade, com referências que não tiveram o compatível respaldo documental e justificativa de ocorrência pelo Contribuinte, restringindo-se tal conjunto fático-probatório à infração ordinária de *omissão de receitas*, não havendo em se falar de *fraude*.

E ainda que as transferências e saídas dos numerários correspondentes às receitas omitidas possam até dar margem a indício de *confusão* patrimonial, tal ocorrência indiciária não se relaciona ao objeto da Autuação: infração de *omissão de receitas*, que deu-se independentemente da existência efetiva ou não dessa *confusão* não comprovada.

A Autoridade Fiscal também afirma que *as respostas apresentadas pela MZM Empreendimentos no início da auditoria, conforme já relatado, estão em desacordo com a verdade, uma vez que, em resposta datada de 02/03/2015 a empresa informou que os terrenos não teriam sido adquiridos pela MZM Empreendimentos.*

Primeiramente, a MZM Empreendimentos não é a empresa Autuada (Gold Boston é a contribuinte), no sentido de que a sua resposta, teoricamente *em desacordo com a verdade*, não poderia influenciar na qualificação da multa aplicada à Recorrente.

Mais relevante é o fato de que, juridicamente, a MZM Empreendimentos realmente adquiriu as *quotas* da Gold Boston e não os terrenos, sendo plenamente verdadeira sua afirmação.

Por fim, mais uma vez no relato do tópico *Responsabilidade* (e não da *Multa Qualificada*), afirma a Autoridade Fiscal que reiteradas foram as declarações falsas prestadas pela fiscalizada. Houve, com a finalidade de redução do pagamento de IRPJ e CSLL, desde a falta do reconhecimento de receitas nas DIPJ, não obstante registros contábeis de receitas na contabilidade de jan/2012 a mar/2012, até a falta dos registros contábeis pelas parcelas recebidas pela empresa quando os novos sócios assumiram o controle da empresa (destacamos), enquadrando a postura da empresa em *crime contra ordem tributária*, previsto na Lei nº 8.137/90.

Da própria enumeração das *declarações falsas prestadas*, fica claro que todas elas ressumem-se, ou são mero resultados consequenciais lógicos, à ordinária infração tributária de *omissão de receitas*.

Diante do exposto, afasta-se as acusações de *fraude*, *sonegação* e *evasão*, vez que ausente fundamento e comprovação adequados para tanto, devendo ser a multa aplicada reduzida ao montante de 75%.

Responsabilidade dos Srs. FRANCISCO DIOGO MAGNANI e CLAUDIO YUKISHIGUI TAKAESU (ESPÓLIO)

Valendo-se o TVF, para a responsabilização das pessoas físicas, administradores estatutários da Gold Boston, dos mesmo fundamentos de ocorrência de *fraude*, *evasão* e *sonegação*, as razões e motivos acima utilizados para a superação de tais acusações também aplicam-se para a exclusão do responsáveis do polo passivo.

Mas, em acréscimo, frise-se que no TVF não há a descrição individualizada de nenhuma conduta perpetrada por tais pessoas ou sua participação pessoal e direta nas infrações. Apenas reside lá a descrição das já mencionadas situações como fraude, fato este que também confirma a ausência da fundamentação fático-probatória necessária para a devida aplicação do art. 135, inciso III, do CTN.

Confira-se a lição de Aliomar Baleeiro¹⁰ (em obra atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi) sobre o tema:

A aplicação do art. 135 supõe assim:

1. a prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;

2. ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro-responsável, externamente à norma tributária básica ou matriz, da qual se origina o tributo;

3. a autuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (constante no art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito). (destacamos)

Por fim, frise-se que a qualificação expressamente apontada pelo Fisco no TVF para a responsabilizar tais pessoas não é de administradores da Gold Boston, mas, sim, sócios administradores do Grupo MZM, com participação na fiscalizada.

Como se observa, tais pessoas não são sócias da Recorrente (Gold Boston), adotando o TVF *teoria* que responsabiliza sócios de outras empresa, que têm participação no Contribuinte.

Tal postura não encontra base legal no art. 135, inciso III, do CTN, único dispositivo expressamente utilizado pela Fiscalização para promover tal responsabilização.

Diante do exposto, devem ser excluídos os Srs. FRANCISCO DIOGO MAGNANI e CLAUDIO YUKISHIGUI TAKAESU do polo passivo das Autuações.

Recurso de Ofício

¹⁰ Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed., rev. e ampl. por Misabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757.

Como relatado, no v. Acórdão recorrido se entendeu ser indevida a responsabilização das empresas MZM Participações Ltda e MZM Participações FC Ltda, excluindo-as do polo passivo do lançamento de ofício.

Confira-se os termos do V. Acórdão *a quo*:

54. O mesmo não se pode dizer da imputação das empresas MZM Participações e MZM Participações FC. O fato de elas serem sócias (de direito) da Golden Boston - motivo da imputação - não implica devam ser responsabilizadas pelo crédito.

*55. O inciso I do art. 124 do CTN permite classificar como responsável solidário pelo crédito quem tenha interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, o que diz com o **sócio de fato**; ou seja, o dispositivo autoriza a inclusão de terceiro no pólo passivo da obrigação, mas desde que fora de seu quadro social.*

56. Não há confundir a pessoa jurídica com os seus sócios; de modo que as obrigações da empresa não trazem estes de plano como coobrigados. Nesse sentido, são vários os julgados administrativos, como os a seguir transcritos (excertos): (...)

(fls. 2834)

Como se observa de tal r. *decisum*, a única motivação para responsabilizar tais companhias era o fato de serem sócias da Gold Boston.

Ainda que seja comentado pela DRJ o art. 124, inciso I, do CTN, este não é invocado no TVF. Apenas utiliza-se o art. 135 do mesmo *Codex* Tributário nos fundamentos do lançamento.

Mais contundente é o fato de não ser especificamente explicada, demonstrada e nem mencionada a sua responsabilização no TVF quando versa sobre a responsabilização de terceiros, além do Contribuinte. Sua razão social e qualificação como *Responsável de Direito* resume às folhas demonstrativas dos Autos de Infração.

Uma vez clara a absoluta improcedência de tal manobra da Fiscalização, já reconhecida pela N. Instância *a quo*, concordando este Conselheiro com tal conclusão, além daquilo acima exposto, para os demais fins processuais, adoto tudo aquilo decidido pela DRJ, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade alegada e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para **i)** reduzir a base de cálculo do lançamento de ofício, aplicando às receitas colhidas o coeficiente 8% para a sua obtenção, dentro da dinâmica do Lucro Presumido, **ii)** excluir do valor de tais receitas apuradas o montante dos imóveis recebidos em permuta, conforme considerado e descrito no TVF, **iii)** afastar a multa qualificada, reduzindo-a para o coeficiente de 75% da multa de ofício e **iv)** excluir os Srs. FRANCISCO DIOGO MAGNANI e CLAUDIO YUKISHIGUI TAKAESU (ESPÓLIO) do polo passivo das exações em tela. Ainda, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone – Redator Designado

Com o devido respeito, ousou divergir do substancial voto exarado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella unicamente em relação ao provimento que deu ao recurso voluntário para reduzir o valor tributável do imóvel alienado em permuta (com torna), acompanhando-o nos demais posicionamentos.

Relembrando, a Fiscalização entendeu que a recorrente auferiu receita derivada de alienação, por permuta, de imóvel de seu ativo (com torna) e que tal montante, além de se constituir em receita (omitida), deixou de ser tributado como “ganho de capital” na sistemática do Lucro Presumido, diga-se, sobre a base de cálculo aplicar-se-ia diretamente a alíquota do IRPJ (15% + 10% de adicional) e não as mesmas alíquotas após a incidência do percentual de 8%.

De outra banda, a recorrente e o voto do Relator, além da discussão em torno da permuta e da torna, entendem que o valor a ser tributado passaria, antes, pelo percentual de 8% do Lucro Presumido e, só depois, incidiriam as alíquotas do IRPJ.

Dizendo mais claramente, para o Fisco a alienação do terreno sujeitar-se-ia à aplicação direta das alíquotas do IRPJ enquanto que para a recorrente (e voto do Relator) esta operação faria parte das atividades operacionais da contribuinte e, nesse sentido, o montante da referida receita sofreria imposição de 8% para se encontrar a base de cálculo do tributo e só a partir daí ocorreria a incidência das alíquotas (15% + 10% a título de IRPJ).

Nesse diapasão, a diferença percentual final entre um e outro critério é expressiva (considerando, ainda, a CSLL):

- **34%** (15% + 10% de IRPJ e 9% de CSLL), se entendida a operação como ganho de capital;
- **11%** [8*(15% + 10%)] + 9%, se entendida como fruto da atividade operacional da recorrente.

Posto os fatos, passo à análise da lide.

Alerto que deixo de apreciar os detalhes da operação de alienação, via permuta, com torna, e que contou com a participação de várias empresas na operação (segundo o Fisco, “*a evasão tributária perpetrada pela Gold Boston Ltda ao deixar de recolher o ganho de capital foi idealizada através da triangularização financeira entre as empresas do mesmo grupo*” TVF – fls. 1037), posto que o tema já foi exaustivamente relatado na acusação, rebatido pela defesa e longamente dissertado pelo voto do I. Relator.

Antes de prosseguir, impende esclarecer que a recorrente não contesta ter havido “omissão de receitas” (não tributadas, portanto); porém, não no montante imputado pelo Fisco. A respeito, a análise das suas peças recursais da defesa claramente aponta neste sentido e o tema foi já perspicazmente tratado pelo I. Relator em seu voto neste Acórdão:

“Dito isso, analisando as defesas opostas pela Recorrente e seus pedidos correspondentes, não há combate direto e o questionamento eficaz da ocorrência dessa omissão de receitas, restando ponto pacífico do contencioso”. (negritou-se).

Foco, assim, apenas os pontos centrais desta discussão, ou seja, i) o tratamento da alienação, por permuta, como “receita”; ii) se o montante da torna se incluiria no valor da alienação (permuta); iii) em caso positivo, se a tributação seria a título de “ganho de capital”; e, iv) se, diferentemente, faria parte da atividade operacional da recorrente e por isso sujeita à aplicação do percentual do Lucro Presumido.

Princípio pelos dois tópicos iniciais.

Que a permuta se equipara à “alienação” é inquestionável (artigo 533, Código Civil)¹¹; também inquestionável que, via de consequência, para fins contábeis e tributários, configura-se como legítima “receita” tudo aquilo que implique em “*ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários*” (CPC 30 – item 7).

Resta, portanto, verificar se a “permuta” e a “torna” comporiam o montante da receita e, mais ainda, a aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 9/2014.

Embora muito se comente acerca do PN citado e a sua possível “ilegalidade” (tanto que a proposta do I. Relator foi de afastar sua aplicação por “ilegal”)¹² penso que o entendimento nele exarado tem concreta substância e agrega corretamente princípios contábeis e tributários.

Na verdade, antes da edição do PN, a RFB já havia se manifestado em outros atos normativos tratando do tema “permuta”, por exemplo, Solução de Divergência Cosit nº 5/2010, já destacada na decisão recorrida (fls. 1031):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

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

¹¹ **Da Troca ou Permuta** - Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

¹² “Posto isso, o Parecer Normativo COSIT nº 9/2014 é manifestamente ilegal, devendo ser afastado, reduzindo-se do valor total das receitas colhidas a parcela apontada no próprio TFV como referente aos imóveis recebidos em permuta, no montante de R\$ 25.300.00,00”.

Dispositivos Legais: art. 533 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 224, 518 e 519 do Decreto nº 3.000, de 1999.

Na mesma linha, mas já se referenciando à “torna”, a Solução de Consulta Cosit nº 207, de 11/07/2014:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS. RECEITA BRUTA.

*A pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, ao realizar permuta de imóveis com recebimento de torna, **aufere como receita bruta para fins do IRPJ, além da torna, o preço do imóvel recebido na operação.***

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 533; e Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

Diga-se, o entendimento já recorrente no seio da Administração Tributária foi apenas consolidado no Parecer Normativo, de forma que o tratamento dado ao tema pelo PN 9/2014 não deveria gerar a surpresa que parece ter gerado.

Assim penso, os questionamentos apontados sobre o PN soam-me improcedentes.

Como ensina Edmar de Oliveira Andrade Filho (*in* Imposto de Renda das Empresas – 10ª Ed. Atlas – SP – pg. 145):

“Nos exatos termos do art. 533 do Código Civil de 2002, aplicam-se à troca (ou permuta) as disposições referentes à compra e venda. Trata-se do contrato pelo qual um dos contratantes promete uma coisa em troca de outra, que não o dinheiro. Na troca, afirma Orlando Gomes, não há preço como na compra e venda, mas é irrelevante que as coisas permutadas tenham valores desiguais. Ela envolve “uma dupla alienação” em que pode ou não haver a figura da “torna” ou saldo em dinheiro, sem que isto descaracterize o contrato.

(...)

*Assim se uma empresa celebra contrato de troca que tenha por objeto um bem cujo valor registrado no Ativo é igual a R\$ 100,00 e recebe um outro bem no mesmo valor, ele não apurará resultado algum, mas terá uma receita de venda (ou **ganho de capital, se for o caso**) no valor de R\$ 100,00. Desta forma, se considerarmos que há uma dupla alienação, **NÃO É CORRETO** o registro contábil unicamente entre contas do Ativo, sem trânsito por resultado.”* (destaques acrescentados).

Ainda na linguagem do mesmo autor (mesma obra, 6ª Ed. – 2009 - pg. 117):

“Uma empresa pode obter receita com a alienação ou desapropriação de bens que, do ponto de vista contábil, são classificáveis no Ativo Permanente.

Quando isto ocorre, essa empresa obtém uma receita não operacional ou um ganho de capital, o que é o mesmo. O termo alienação compreende qualquer operação que importe transmissão ou promessa de transmissão, a qualquer título, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão ou promessa de cessão de direitos e contratos afins” (negritos não constam no original)

A leitura dos ensinamentos do ilustre doutrinador permite melhor visualizar a matéria: a permuta gerará, **sempre e sempre**, uma receita. Se a permutante estiver no regime do Lucro Real, esta receita (se a permuta for de valores iguais) será anulada pelo custo do outro bem permutado. Se houver mais valia, sobre ela incidirá o IRPJ naquela sistemática de apuração (Lucro Real).

Contrario sensu a interpretação a ser dada se a permutante adotar o Lucro Presumido (caso dos autos) é que o bem permutado será, **sempre e sempre**, uma receita e, por óbvio, não haverá “custo” a ser a ela (receita) contraposto (como ocorre no Lucro Real), pelo simples motivo de que naquele regime o “custo” já estará embutido na diferença entre “100%” e a alíquota aplicada para apuração da base de cálculo (8%, 16%, 32%, etc.).

Com isso se quer dizer que “permuta” deverá ser sempre tratada como receita (independentemente de ter havido ou não “torna”). A diferença é que no regime do Lucro Real o bem recebido em permuta comporá o custo, o que não acontece quando se está diante do Lucro Presumido.

Tratando do tema, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis externou a sua posição no CPC 30, cujos excertos, no que interessa, seguem abaixo (negritou-se):

*“10. No caso de permuta de bens e serviços de mesma natureza não há reconhecimento de receita; **esta só ocorre quando de permuta de bens e serviços de natureza diferente**. Atenção especial é dada em Interpretação anexa ao Pronunciamento para o caso de permuta de publicidade.*

*12. Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor similares, a troca não é vista como uma transação que gera receita. Exemplificam tais casos as transações envolvendo commodities como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico. **Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não similares, tais trocas são vistas como transações que geram receita**. Nessas casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não pode ser mensurado com*

confiabilidade, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa”.

Que não diferem, na essência, da posição assumida pelo IBRACON no NPC nº 14, de 18/01/2001:

“14. Quando mercadorias ou serviços são permutados por outras mercadorias ou serviços, que são de uma mesma natureza ou valor, essa troca não é considerada como uma transação que gera receita. É este geralmente o caso de produtos como óleo ou leite, quando os fornecedores permutam ou trocam estoques em diversos locais a fim de atender à demanda dentro do prazo em determinado local. Quando as mercadorias são vendidas ou os serviços são prestados em troca de mercadorias ou serviços sem semelhança, essa troca é considerada uma transação que gera receita. A receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços recebidos, ajustado por qualquer numerário ou equivalente. Quando o valor justo das mercadorias ou serviços não puder ser medido com segurança, a receita é medida pelo valor justo das mercadorias ou serviços entregues, ajustado por qualquer numerário ou equivalente”. (destacado).

Foi nesse contexto que o PN 9/2014 (ementa abaixo) se inseriu:

“Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ.

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

Na operação de permuta de imóveis com ou sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido, dedicada a atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, constituem receita bruta tanto o valor do imóvel recebido em permuta quanto o montante recebido a título de torna.

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

O valor do imóvel recebido constitui receita bruta indistintamente se trata-se de permuta tendo por objeto unidades imobiliárias prontas ou unidades imobiliárias a construir. O valor do imóvel recebido constitui receita bruta inclusive em relação às operações de compra e venda de terreno seguidas de confissão de dívida e promessa de dação em pagamento, de unidade imobiliária construída ou a construir.

Considera-se como o valor do imóvel recebido em permuta, seja unidade pronta ou a construir, o valor deste conforme discriminado no instrumento representativo da operação de permuta ou compra e venda de imóveis.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 14; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), art. 533; RIR/1999, arts. 224, 518 e 519; IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1988”.

Relator):
Excertos de seus fundamentos aclaram o ementado (com destaques deste

“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.

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 judiciosa 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”.

Para concluir o parecerista:

“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”.

Precedentes deste Colegiado confirmam a tese, exemplificativamente:

***LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS.
RECEITA BRUTA.***

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta. (Ac. 3202-001.120)

No mesmo segmento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2008

***LUCRO PRESUMIDO. PERMUTA DE IMÓVEIS.
RECEITA BRUTA.***

Na operação de permuta de imóveis sem recebimento de torna, realizada por pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta. “Ac. 1201-001.813 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 26 de julho de 2017 – Rel. José Carlos de Assis Guimarães)

Por pertinente, transcrevo excertos do voto condutor, em tudo aplicável ao caso e que agrego ao meu entendimento aqui expresso:

“A meu ver, não há como desconsiderar como receita da atividade empresarial da Recorrente, no momento da alienação das unidades imobiliárias, os valores dos bens recebidos em permuta.

Isto porque, a recorrente espontaneamente apurou o lucro de sua atividade empresarial pela sistemática da presunção,

hipótese em que o lucro é estimado com base em coeficientes (percentuais) que incidem sobre a receita total auferida. Não se pode aplicar, por integração analógica, ato normativo destinado a disciplinar, em particular situação, a apuração do lucro real àqueles contribuintes que adotam o regime do lucro presumido, visto que neste, caso não se consideram custos ou despesas (arts. 518 e 519 do Decreto n.º 3.000, de 1999 – RIR/99), tal como sucede naquele outro. Embora destinados a apurar o lucro da atividade, esses regimes são dessemelhantes, donde inaplicáveis as disposições encartadas na IN SRF n.º 107, de 1988, que visou disciplinar os procedimentos a serem adotados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas e do lucro imobiliário das pessoas físicas, nas permutas de bens imóveis.

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

Assim, uma empresa que se dedica à atividade imobiliária, tributada pelo lucro presumido, não pode deixar de oferecer à tributação o valor de uma unidade imobiliária que alienou, recebendo em contrapartida outra unidade imobiliária, em operação denominada permuta. Ao alienar a unidade imobiliária, o valor atribuído à contrapartida recebida deve necessariamente integrar a receita bruta, irrelevante se a operação foi de compra e venda e a contrapartida foi diretamente expressa em moeda, ou se a operação foi de permuta, e a contrapartida foi outra unidade imobiliária, ainda assim passível de ser expressa em moeda. O valor atribuído à operação é decorrente da atividade fim da pessoa jurídica, e deve integrar a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do lucro presumido”.

E, como conclusão, cabível lembrar estudo realizado pelo Conselheiro Luís Flávio Neto, deste Colegiado Administrativo Tributário Federal de 2º Piso, relativamente, às consequências tributárias nas permutas de bens imóveis realizadas por empresas optantes pela sistemática do Lucro Presumido no sentido de que ***“operações de permuta sem torna de bens imóveis do ativo circulante ensejam receitas operacionais ao contribuinte.”*** (Farias & Castro, Renato e Leonardo – Operações Imobiliárias – Estruturação e Tributação – Saraiva – SP – 2016 – pg. 713).

Pelo exposto, parece-me irretocável o trabalho fiscal que impingiu à recorrente ter havido omissão de receitas pela não tributação do valor da permuta. Como o regime adotado pela contribuinte à época era o do Lucro Presumido, a mensuração deve ser feita pelo total da alienação, sem considerar, por elementar, qualquer rubrica a título de custo.

Já sobre a torna, evidente que se a permuta, *per si*, no regime do Lucro Presumido, já é receita, quando mais um “plus” que advenha desta operação de troca, sempre lembrando que, pela melhor doutrina contábil brasileira, “**Receita**” corresponde à “*entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo também derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais*”¹³, e que, na normatização do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 e que trata da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, receita e “ganhos” têm a seguinte definição:

74. (...) receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

Assim, a “torna”, sem nenhuma dúvida, compõe o montante da receita obtida pela recorrente e não oferecida à tributação, implicando nos lançamentos de ofício aqui tratados.

Por fim, não se olvide a dicção do artigo 43, do CTN:

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Passo agora a analisar os argumentos das partes a respeito da tributação de tais valores, os do Fisco de que se estaria diante de “ganho de capital”, por alienação de bem do ativo permanente (hoje, não circulante), e os da recorrente de que a operação envolveria a

¹³ Sérgio de Iudicibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição, disponível na Rede Mundial de Computadores)

atividade da empresa, por isso, tributados só após a aplicação do percentual de 8% do Lucro Presumido.

A recorrente centraliza seus argumentos aduzindo que o terreno permutado, desde o princípio, estava em seu circulante e havia intenção de aliená-lo.

Para o Fisco, entretanto, o objeto social da recorrente não comportaria tal atividade.

Penso que razão cabe ao Fisco.

Segundo os estatutos sociais da contribuinte, seu objeto social era:

"... exclusiva e especificamente, promover a execução mediante a incorporação, construção e venda, de um empreendimento imobiliário"

Pois bem, respeitando entendimentos contrários, penso que o Contrato Social de uma empresa é sua certidão de nascimento e define suas operações, mormente quando se está diante da legislação tributária e, mais que nunca, a do Lucro Presumido, quando se sabe que os percentuais de apuração da base de cálculo passam, necessariamente, pela definição das suas atividades operacionais. Assim, somente pode utilizar o percentual de 1,6% a entidade que pratique a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 16% as atividades de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no **caput**, etc.

Ora, no caso concreto, a recorrente informou ser sua atividade ***"... exclusiva e especificamente, promover a execução mediante a incorporação, construção e venda, de um empreendimento imobiliário"***, ou seja, **não faz parte do referido objeto social** a compra e venda de terrenos; nada obstante, haja vista o propósito específico da empresa, eles comporiam, de forma proporcional, as eventuais unidades imobiliárias que seriam construídas e, posteriormente, vendidas - **o que não se logrou fazer**.

Como bem observado pelo autuante (TVF – fls. 1035):

"Neste sentido, a empresa foi constituída como sociedade de propósito específico para a consecução de empreendimento imobiliário. Desta forma ocorreu desde 07/05/2007. Em seguida, na consecução do seu objeto social adquiriu os terrenos conforme detalhado acima em 08/10/2008. Passados vários anos desde a aquisição, sem que tenha viabilizado seu objeto social, eis que nenhum empreendimento imobiliário foi executado nos terrenos adquiridos, decidiu aliená-los para a incorporadora. Esta realmente fez a incorporação e empreendimento imobiliário com os terrenos adquiridos."

Desta forma, a alienação dos terrenos não faz parte do objeto do social da Gold Boston, razão pela qual serão tributados como ativo imobilizado da fiscalizada. Daí resulta na apuração do ganho de capital tributado pelo lucro presumido".
(destacado)

E a clara dicção do artigo 227, do RIR/1999:

Art. 227. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 30](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409, com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 30, parágrafo único](#), [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 1º](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

Ora, o artigo transcrito não contempla a atividade a que se propôs a recorrente ("... **exclusiva e especificamente, promover a execução mediante a incorporação, construção e venda, de um empreendimento imobiliário**"), isto é, nele não se encontra "venda de terreno".

Claro que este "terreno", um dia, provavelmente, seria utilizado para a consecução do objeto social da recorrente (realizar empreendimentos imobiliários...), mas isto NÃO SE CONSUMOU.

Se e quando isto tivesse se materializado, o terreno seria, paulatinamente, tributado à razão de 8% por sua agregação ao imóvel sobre ele construído. **MAS, repita-se, tal evento jamais ocorreu, mesmo que passados alguns anos da sua aquisição.**

Nesta linha, como bem levantado pela PGFN em suas contrarrazões, citando Bulhões Pedreira, "O critério de classificação é a função do bem no patrimônio da sociedade empresária, que não decorre necessariamente da natureza do bem e pode resultar de deliberação dos órgãos administrativos". (Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, p. 322).

Mesmo pensar de Iudícibus, Martins e Gelbcke

"Cabe entender que esses tipos de ativos devem também ter a característica de permanente, isto é, não devem ser valores ou bens destinados à negociação. Além disso, são ativos que não tem uma destinação definida quanto a seu uso na manutenção da atividade da empresa, mesmo que possam vir a ter no futuro. Vejamos alguns exemplos para melhor entendimento:

A companhia pode ter terrenos ou mesmo outros imóveis atualmente não utilizados nas suas atividades e não pretender vendê-los, pois, por precaução, prefere mantê-los para uma eventual expansão futura, ou, mesmo, para uma futura venda a terceiros. Nesse caso, tais ativos, apesar de sua natureza, devem ser classificados como investimentos, pelo fato de não estarem sendo usados nas atividades atuais da sociedade nem haver definição de sua

futura utilização nessas atividades”. (Manual de Contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades/FIPECAFI, 2003)

Por relevante, sirvo-me de excertos do arrazoadado da PGFN (fls. 2931/2932):

*“A regra da intenção de permanência, como definidora da classificação contábil do ativo, se aplica, inclusive, aos bens pertencentes a empresas que exercem atividade imobiliária, já que alguns deles poderão ter destinação diversa da venda, como é o caso, por exemplo, do imóvel que constituiu sua sede, ou o que eventualmente é por ela destinado à locação, ou ainda, aquele cuja destinação ainda não se decidiu. **Ou seja, o simples fato de uma empresa ser caracterizada como imobiliária não fazer presumir que todos os seus bens devam ser registrados no circulante.***

*É certo que as empresas cujo objeto social inclui a incorporação imobiliária e a compra e venda de imóveis podem manter imóveis, quer adquiridos, quer construídos, tanto em conta de ativo circulante (estoque) como também em seu ativo permanente (não circulante), **sendo relevante verificar, neste aspecto, qual a intenção da empresa com relação aos imóveis em questão (se destinado à venda ou à permanência), intenção essa que deve ser extraída das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados.***

Bens imóveis podem ser registrados no “ativo circulante”, notadamente na conta “estoques”, quando sejam destinados à venda, ou seja, quando tem a finalidade de comercialização. Bens imóveis também podem ser registrados no “ativo imobilizado”, sendo este o lugar apropriado ao registro dos imóveis cuja função no patrimônio do contribuinte é gerar rendas a partir de sua exploração. Em síntese, os imóveis para venda devem ser registrados no estoque, e aqueles usados para renda devem ser registrados no ativo imobilizado ou investimento.

Vale dizer que a entrada de um bem no ativo imobilizado ou de investimento tem como condição básica a expectativa de permanecer no patrimônio da pessoa jurídica por mais de 12 meses por ser direito de qualquer natureza não classificável no ativo circulante ou cuja finalidade seja a utilização na manutenção das atividades da pessoa jurídica (ex: alugar). Ou seja, em primeiro lugar é preciso observar que para definir se um determinado bem pertence ao ativo permanente ou circulante deve-se ter em mente a intenção da recorrente no momento de sua aquisição.

O registro contábil deve constituir-se em procedimento não aleatório e em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos, mais precisamente o Princípio da Oportunidade previsto no art. 6º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993”.

Finalmente, impende ver a legislação que trata da matéria e que robustece o entendimento aqui esposado.

Diz o RIR (com destaques acrescentados):

*Art. 418. Serão classificados como **ganhos ou perdas de capital**, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão,*

ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

§ 2º O saldo das quotas de depreciação acelerada incentivada, registradas no LALUR, será adicionado ao lucro líquido do período de apuração em que ocorrer a baixa.

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei no 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

Atente-se que os arts. 518 e 519 acima transcritos estão inseridos no Subtítulo IV (Lucro Presumido) do Título IV (determinação da base de cálculo) do Livro II (tributação das pessoas jurídicas) do RIR/99 – e direcionam-se para as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido, significando dizer que a receita bruta deve ser entendida como o resultado obtido pela pessoa jurídica com as vendas realizadas e os serviços prestados.

Por seu turno, o art. 521 do RIR/99 trata justamente do ganho de capital para as pessoas jurídicas que adotam o lucro presumido:

*Art. 521. Os **ganhos de capital**, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, **serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo**, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II). [destaques não constam no original]*

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao

regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Concluindo, em qualquer hipótese dos autos, mesmo que a contribuinte viesse a escolher apurar o IRPJ e a CSLL pelo lucro presumido, esta sistemática não se aplicaria às receitas não-operacionais, posto que o art. 521 do RIR/99 deixa expresso que os ganhos de capital auferidos pela pessoa jurídica optante pelo Lucro Presumido deverão ser acrescidos à base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL. Dessa maneira, além dos valores correspondentes à receita bruta, o sujeito passivo também deve incluir na apuração dos mencionados tributos os ganhos de capital que tenha obtido. Portanto, resta patente que a regra é oferecer à tributação os resultados provenientes da operação que gerou o ganho de capital.

Em suma, considerando que a permuta com torna constitui-se em verdadeira receita e como a alienação fez-se de bem notoriamente pertencente ao não circulante (ex-permanente) da empresa, a regra tributária atingida é a do ganho de capital, por isso, isento de erros o trabalho fiscal, que deve ser prestigiado pelos seus escorreitos fundamentos.

Neste sentido, encaminho meu voto para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário especificamente em relação à matéria aqui tratada, acompanhando o I. Relator nos demais temas.

É como voto.

Brasília (DF), em 19 de fevereiro de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone