



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720131/2017-05
ACÓRDÃO	1002-003.772 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASA IMOBILIARIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. RECEITA BRUTA. PERMUTA DE IMÓVEIS. ART. 43 DO CTN.

A simples permuta, em que ocorre a troca de unidades imobiliárias, economicamente neutra, sem revelar acréscimo patrimonial nos termos do art. 43 do CTN, sem a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza, não configura receita tributável da pessoa jurídica na sistemática do lucro presumido.

O conceito legal de receita bruta imobiliária foi delimitado nos termos do art. 30 da Lei nº 8.981/95, e se restringe ao negócio de venda, que não se confunde com a neutralidade econômica do instituto da permuta.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. APLICAÇÃO LEGITIMADA QUANDO ESTA FOR VERIFICADA.

Somente é cabível a imposição da multa qualificada quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A prática, reiterada, de não oferecer à tributação federal as receitas da atividade econômica, em expressivos montantes de várias vendas de imóveis, ao longo de três anos-calendário, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente a evitar o seu conhecimento pela Administração Tributária.

MULTA. LEI. 9.430/1996. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

LANÇAMENTOS REFLEXOS – CSLL, PIS e COFIN

A solução dada ao lançamento principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo presumida o valor do imóvel recebido nas operações de permuta sem torna. Quanto à multa qualificada, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para reduzi-la a 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Lei nº 14.689/2023, vencidos os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto (relatora), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Fellipe Honório Rodrigues da Costa, que davam provimento ao recurso para afastar a multa qualificada. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luís Ângelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Andréa Viana Arrais Egypto, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (substituto integral), Ailton Neves da Silva (Presidente). Ausente a conselheira Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, substituída pelo conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida no Acórdão 02-76.814 pela 7ª Turma da DRJ/BHE, que julgou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário exigido.

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 1811 e seguintes), anos calendário 2012, 2013 e 2014, expedidos em 26/05/2017, referentes a Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Pis/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, em que se apurou falta de recolhimento de tributos federais incidentes sobre receitas brutas omitidas, auferidas na alienação de unidades imobiliárias. O Relatório de Constatação da Infração Fiscal consta às fls. 1774/1810.

Posteriormente, foi expedido o Despacho Decisório nº 026/SEFIS/DRF/VIT/ES através do qual ocorreu o cancelamento dos Autos de Infração com a constituição e formalização de novos Autos de Infração com a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento). O lançamento foi realizado em 29/05/2017.

Por bem resumir fatos trazidos no Relatório de Constatação da Infração Fiscal (fls. 1869/1905), acolho parte do relatório do Acórdão da DRJ, cujos trechos principais trago a seguir.

A fiscalização na empresa Casa Imobiliária Ltda decorreu da ação fiscal iniciada na pessoa física de Alai Elias Gagno e nos demais condôminos do Ed. Octávio Carrilho Bastos.

Verificou-se que, após a construção do prédio, as pessoas físicas investidoras alienaram diversas unidades do Ed. Octávio Carrilho Bastos, sendo que, nos termos do artigo 151 do RIR/1999, a pessoa física, nesses casos, equipara-se à pessoa jurídica.

Apurou-se que nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, Alair Elias Gagno alienou, por diversos valores e condições, as frações das unidades imobiliárias a que tinha direito do empreendimento em questão.

No procedimento de fiscalização, as receitas foram consideradas auferidas pela Casa Imobiliária Ltda nas datas em que os adquirentes das unidades do Ed. Octávio Carrilho Bastos realizaram os efetivos pagamentos, seja mediante depósitos em conta bancária do alienante ou do empreendimento.

Sobre a Receita Bruta aplicam-se os percentuais do Lucro Presumido, portanto, Receita Bruta correspondeu ao valor recebido pela venda da unidade e suas respectivas vagas de garagem, independentemente da sua forma de recebimento: moeda, imóvel, bens móveis, ouro, etc.

Do ano-calendário 2012

Nos períodos de apuração, de janeiro a dezembro de 2012, verificou-se que foram alienadas as unidades 504 e 604 do ED. OCTÁVIO CARRILHO BASTOS, com suas respectivas vagas de garagem, de forma parcelada, tendo ALAIR ELIAS GAGNO recebido os valores durante o ano de 2012.

Foram informadas apenas receitas brutas oriundas de aluguéis, as quais foram oferecidas à tributação do IRPJ pelo Lucro Presumido no percentual de 32% (fls. 1229/1251). E também nas correspondentes DCTF entregues pela pessoa jurídica teriam sido informados os débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relativos somente às receitas de aluguéis (fls. 1277/1329).

Portanto, os valores oriundos das vendas dos imóveis 504 e 604, recebidos em 2012, foram caracterizados como receitas não declaradas ao fisco federal e nem tributadas (RECEITAS OMITIDAS).

Do ano-calendário 2013

Verificou-se que a pessoa jurídica CASA IMOBILIÁRIA contabilizou receitas derivadas das alienações das unidades 303, 801 e 1102 (fls. 1742) que não foram declaradas, ou foram escrituradas com valores inferiores.

Não foram registradas a receita de vendas efetivadas em Setembro de 2013, mediante escritura pública de permuta.

As diferenças apontadas se caracterizam como receitas não contabilizadas, não declaradas e não tributadas no ano de 2013 (RECEITAS OMITIDAS), sujeitas ao presente lançamento de ofício.

Do ano-calendário 2014

Em relação aos fatos geradores do ano de 2014, constatou-se que a empresa contabilizou a receita proveniente da alienação da unidade 302 por um valor menor do que aquele apurado pela fiscalização.

Dos lançamentos reflexos

Os lançamentos reflexos da CSLL, PIS e COFINS observaram o mesmo procedimento adotado no auto de infração do IRPJ, devido à relação de causa e efeito que os vincula.

Da multa qualificada

A multa de ofício aplicada corresponde ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto ou da contribuição devidos, em obediência ao que prevê o art. 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/2007.

A contribuinte tomou ciência do lançamento em 31/05/2017 (fl. 1966) e em 29/06/2017 apresentou impugnação (fls. 2030/2035), onde alega, em síntese, o seguinte:

Com relação ao Ano-calendário de 2013, afirma que as receitas declaradas em DCTF não foram excluídas da base de cálculo dos trimestres, gerando tributação em duplicidade.

Sustenta que na permuta sem torna não se realiza o critério material do imposto sobre a renda, qual seja, o acréscimo patrimonial.

Com relação ao Ano-calendário 2014, também afirma que receitas foram declaradas em DCTF, porém o Auditor não excluiu tais valores da base de cálculo do trimestre: 01/01/2014 a 31/03/2014, gerando uma tributação em duplicidade.

Aduz que não houve receitas omitidas reiteradamente, sendo que toda a receita recebida em dinheiro na Casa Imobiliária Ltda foi lançada na contabilidade e tributada.

Pleiteia pela exclusão da multa qualificada de 150%.

A 7ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido e a multa qualificada de 150%, conforme ementa do Acórdão nº 02-76.814 (fls. 2064/2080) a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS DA ATIVIDADE. RECEITAS NÃO DECLARADAS.

Mantém-se o lançamento se comprovado que a receita auferida não integrou a escrituração fiscal.

LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Nos anos-calendário 2012 a 2014 a contribuinte optou pelo lucro presumido, tendo entregue as DIPJs e ECF relativas a esses períodos indicando essa sistemática de tributação.

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

Na operação de permuta sem recebimento de torna realizada por pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, dedicada à atividade imobiliária, constitui receita bruta o preço do imóvel recebido em permuta.

LANÇAMENTOS DE CSLL, PIS E COFINS.

Aplicam-se aos lançamentos de CSLL, PIS e Cofins, no que couber, as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual, comprovada a ocorrência de sonegação, hipótese prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/64, autoriza a qualificação da multa de ofício.

A Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ em 18/04/2018 (fls. 2089) e, inconformada com a decisão prolatada, em 18/05/2018, apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 2094/2099), onde restringe o seu pedido em dois itens: (i) que seja anulada a tributação sobre a permuta; (ii) que seja reduzida a multa de 150% para 20%.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

Juízo de admissibilidade

Os Recursos Voluntários foram apresentados dentro do prazo legal e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Permuta de Imóveis sem Torna – Unidades 304, 1401 e Lote

A questão posta em julgamento refere-se à tributação, sob a sistemática do Lucro Presumido, do valor de imóveis recebidos em operações de permuta realizadas pela Recorrente em setembro de 2013.

O Relatório de fiscalização justifica a tributação da permuta imobiliária sem recebimento de torna, realizada por contribuinte optante do Lucro Presumido, pelo fato de que, a sistemática do lucro presumido tem como base uma presunção de lucro, sendo a receita bruta da empresa que explora atividade imobiliária o total recebido pela venda de imóveis, independentemente da forma de recebimento e de qualquer despesa no desenvolvimento da atividade.

A Recorrente aduz que, na permuta sem torna não se realiza o critério material do imposto sobre a renda, qual seja, o acréscimo patrimonial.

Pois bem.

O regime de tributação do Lucro Presumido é um método de apuração simplificada, por trazer praticidade ao contribuinte quando da apuração do Lucro através de uma ficção jurídica na apuração da base de cálculo tributável. Entretanto, essa simplificação na forma de apuração não afasta os conceitos gerais insculpidos na legislação tributária relativos aos fatos jurídicos tributados pelo IRPJ e pela CSLL.

No caso de simples permuta, em que ocorre a troca de unidades imobiliárias, economicamente neutra, sem revelar acréscimo patrimonial nos termos do art. 43 do CTN, sem a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação pelo lucro presumido extrapola os princípios concernentes à tributação da pessoa jurídica.

Especificamente no caso da atividade imobiliária, o legislador – em respeito ao princípio da capacidade contributiva –, delimitou a receita bruta imobiliária, nos termos do artigo 30 da Lei nº 8.981/95:

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Da mesma forma, o conceito de receita bruta imobiliária encontra-se estabelecido no art. 227 do RIR/99. Assim, qualquer exigência tributária deve incidir sobre valores efetivamente recebidos que expressem receita decorrente da transação imobiliária e isso não acontece através de permuta sem torna.

A Recorrente reclama que não poderia ser penalizada com fundamento no Parecer Normativo Cosit nº 9/14, quando à época da permuta em 2013, referido parecer sequer havia sido publicado e acrescenta que em normas anteriores a Receita Federal apresentou entendimentos divergentes, tal como a IN SRF nº 107/1988.

De fato, quando o artigo 30 da Lei nº 8.981/95 fala em “montante efetivamente recebido” e “unidades imobiliárias vendidas” ela considera como receita bruta o produto dessas vendas e não a simples troca de uma unidade imobiliária por outra. Até porque, não teria sentido tributar a permuta e, posteriormente, tributar a venda desse imóvel.

Destaca-se a seguir decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho que exclui a tributação de operações de permuta, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido:

PERMUTA DE BENS IMÓVEIS. LUCRO PRESUMIDO. TRIBUTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL. CONTRARIEDADE AO CONCEITO DE RECEITA BRUTA IMOBILIÁRIA. DEFORMAÇÃO DE INSTITUTOS DE DIREITO CIVIL. EXPRESSÃO DE NEUTRALIDADE. CONFLITO COM O CONTEÚDO DO ART. 43 DO CTN.

A tributação de operações de permuta, sem torna, por meio do regime do Lucro Presumido tem fundamentação primordial no conteúdo fictício da norma que determina a sua base de cálculo, acabando por alcançar indevidamente evento que não expressa qualquer rendimento, provento ou acréscimo patrimonial.

O conceito legal de receita bruta imobiliária, veiculado pelo art. 30 da Lei nº 8.981/95, expressamente remete e delimita seu alcance ao negócio de venda, que não se confunde com o instituto da permuta.

Permuta e venda são institutos de Direito Civil distintos, ainda que o Legislador de 2002 tenha, tecnicamente, optado por aplainar e coincidir sua regulamentação, exclusivamente no âmbito das relações privadas. A desconsideração da individualidade e da distinção entre tais institutos, por meio de uma equiparação total, para fins de incidência tributária, desrespeita as limitações contidas nos arts. 109 e 110 do CTN.

Sendo a legítima permuta um negócio de expressão econômica e patrimonial absolutamente neutra, a determinação da tributação do valor do bem recebido na troca efetuada contraria e colide com o conteúdo do art. 43 do CTN.

(Processo nº 11080.001020/2005-94; Acórdão nº 9101-005.204; Sessão de 10/11/2020; Conselheiro Redator Designado Caio Cesar Nader Quintella). (Grifou-se).

Destaca-se ainda a interpretação consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria. Vejamos as ementas dos seguintes julgados adiante transcritas:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. TROCA DE IMÓVEIS. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE LUCRO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM A COMPRA E VENDA. ESFERA TRIBUTÁRIA. EXEGESE CORRETA DO TRIBUNAL DE ORIGEM. FALTA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA DE OMISSÃO.

ART. 1.022, II, DO CPC. 1. A parte recorrente sustenta que o art. 1.022, II, do CPC foi violado, mas deixa de apontar, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Assim, é inviável o conhecimento do Recurso Especial nesse ponto, ante o óbice da Súmula 284/STF.

2. A indicada afronta ao art. 521 do CCom; aos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998; aos arts. 224, 518 e 519 do Decreto 3.000/1999 não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula 211/STJ.

3. A Corte a quo interpretou corretamente o art. 533 do CC, porquanto o contrato de troca ou permuta não deverá ser equiparado na esfera tributária ao contrato de compra e venda, pois não haverá, na maioria das vezes, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. Nesse sentido a lição do professor Roque Antônio Carrazza, em seu livro Imposto sobre a Renda, ed. Malheiros, 2ª edição, pag.45, para quem "renda e proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais líquidos ocorridos entre duas datas legalmente predeterminadas."

4. O dispositivo em comento apenas salienta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam no que forem compatíveis com a troca no âmbito

civil, definindo suas regras gerais. 5. Recurso Especial parcialmente conhecido, e, nessa parte, não provido.

(REsp n. 1.733.560/SC, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/5/2018, DJe de 21/11/2018.). (Grifou-se).

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. IRPJ E CSLL APURADOS PELO LUCRO PRESUMIDO, PIS/PASEP E COFINS. PESSOAS JURÍDICAS QUE EXPLOREM ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. PERMUTA DE IMÓVEIS. VALOR QUE NÃO CONSTITUI RECEITA. ART. 30, DA LEI N. 8.981/95.

1. A questão que se coloca é a correta interpretação do disposto no art. 30, da Lei n. 8.981/95: "Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas". Nesta Casa, se considera que o montante efetivamente recebido não compreende o valor dos imóveis dados em permuta, mas apenas o pagamento da parcela complementar em dinheiro, denominada "torna". Assim os precedentes: AgInt no REsp. n. 1.796.877 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 05.12.2019; AgInt no REsp 1.754.618/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 15/10/2019; REsp. n. 1.733.560-SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 17.5.2018; AgInt no REsp. n. 1.846.712 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 06.05.2020.

2. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp n. 1.758.483/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/3/2021, DJe de 9/3/2021.

Nesse contexto, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) incluiu na lista de dispensa de contestar ou recorrer as demandas que tratem da inexistência de receita ou lucro tributável nas permutas imobiliárias, por empresas optantes pela sistemática do lucro presumido conforme se destaca do Despacho PGFN nº 167/2022:

Aprovo, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da [Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002](#), o PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI Nº 8694/2021/ME (SEI nº 16442676), com as retificações propostas pela Nota SEI nº 1/2022/REDLIT/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (SEI nº 23697123) que conclui o seguinte: "12. Ante o exposto, considerando a pacificação da jurisprudência no STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a hipótese ora apreciada enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da

Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, inciso VI, da Lei nº 10.522, de 2002, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. 13. Propõe-se, assim, a inclusão do tema nos itens 1.12-CSLL, alínea "f"; 1.22-Imposto de Renda, alínea "ae"; e 1.31-PIS/COFINS, alínea "x", da lista relativa ao art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos: alínea) Base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Empresas do ramo imobiliário que apuram seus tributos pela sistemática do lucro presumido. Contrato de permuta, sem parcela complementar. Resumo: **O contrato de troca ou permuta não deve ser equiparado, na esfera tributária, ao contrato de compra e venda, pois não haverá, em regra, auferimento de receita, faturamento ou lucro na troca. O art. 533 do Código Civil apenas ressalta que as disposições legais referentes à compra e venda se aplicam, no que forem compatíveis, com a troca no âmbito civil, definindo suas regras gerais. Como corolário, não havendo comprovação documental em sentido contrário, nem parcela complementar, o valor do imóvel recebido nas operações de permuta com outro imóvel não deve ser considerado receita, faturamento, renda ou lucro para fins do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS apurados pelas empresas optantes pelo lucro presumido.**

Precedentes: REsp nº 1.733.560/SC, AgInt no REsp nº 1.758.483/SC, AgInt no REsp 1.796.877/SC, AgInt no AgInt no REsp nº 1.639.798/RS, AgInt no REsp 1.737.467/SC, AgInt no REsp 1.800.971/SC, AgInt no REsp nº REsp 1.868.026/PB, REsp nº 1.754.618/SC, REsp nº 1.798.211/RS, REsp nº 1.801.839/RS, REsp nº 1.850.377/SC, REsp nº 1.737.790/RS e REsp nº 1.738.667/SC. Data de início da vigência da dispensa: 08/04/2022. Referência: Parecer SEI nº 8.694/2021/ME."Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para ciência, consoante sugerido. Outrossim, restitua-se à Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial para adoção das providências pertinentes, em especial, aquelas apontadas no item 15 do PARECER PGFN/CRJ/COJUD SEI N° 8694/2021/ME (SEI nº 16442676). (Grifou-se).

Dessa forma, deve ser excluída da base de cálculo presumida o valor do imóvel recebido nas operações de permuta sem torna.

Multa Qualificada

Auto de Infração formalizou a exigência tributária com a aplicação da multa no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), sob a justificativa de tipificação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Dessa forma, para a aplicação da qualificação da multa é necessário que a autoridade fiscal comprove condutas tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, a seguir transcritos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A motivação contida no Relatório de Constatação da Infração Fiscal (fl. 1808), é a seguinte:

Foi aplicada multa qualificada de 150% sobre os tributos lançados derivados das receitas de vendas **omitidas, reiteradamente, durante os anos de 2012, 2013 e 2014. Essas receitas omitidas consistiram em valores não escriturados, cujos débitos tributários não foram declarados em DCTF, e valores de recebimento das vendas recebidos em espécie e na forma de imóveis, que o contribuinte informou tratar-se de meras permutas patrimoniais e não receitas de vendas sujeitas à tributação.**

Ao oferecer à tributação no regime do Lucro Presumido parte dos valores recebidos em dinheiro - visto que, conforme demonstrado acima, muitos valores

recebidos em dinheiro tampouco foram escriturados ou declarados -, **o contribuinte pretendeu apurar lucro apenas sobre esta fração das suas vendas. Trata-se, então, de ocultar a ocorrência de fatos geradores.**

Questionado a comprovar, mediante apresentação de seus extratos bancários, o recebimento de recursos entregues pelos adquirentes de unidades, respondeu diversas vezes que não conseguiu identificar e que pode ter sido recebido em cheque e repassado a terceiros.

Fato é que, conforme já detalhado neste documento, os atos praticados pelo fiscalizado demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco, da real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no artigo 71 da Lei 4.502 de 1964.

Diante do evidente intuito de ocultação do fato gerador e conseqüente ausência do recolhimento do imposto devido, foi aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

As razões para aplicar a multa qualificada de 150%, transcrita acima na íntegra, cujos destaques grifados resumem a motivação para a penalidade qualificada, não comprovam a intenção pré-determinada do contribuinte de burlar o Fisco, tipificadas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64.

No presente caso, diante da motivação da acusação fiscal relacionada à “omissão reiterada”, “permutas”, “fração de vendas”, não se pode afirmar com a segurança necessária para a qualificação da multa, que o contribuinte agiu com dolo objetivando suprimir tributos. Não se justifica a aplicação da multa de 150% tão somente pela omissão reiterada sem a existência de esforço adicional para ocultar receitas, diga-se, de algumas unidades imobiliárias.

O recorrente trouxe inúmeros documentos durante o procedimento fiscal, onde procurou atender a fiscalização e buscou esclarecer as questões complexas na compra e venda das unidades imobiliárias, dentro do contexto inserido no presente processo. Não vislumbro dolo do contribuinte capaz de ensejar a aplicação da multa de 150%.

Nesse contexto, verifica-se os entendimentos assim sumulados:

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.

Súmula CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de

uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ainda a esse respeito, destaco a seguir as decisões abaixo colacionadas que reiteram o entendimento de afastar a qualificação da multa quando sua adoção repousa exclusivamente na simples conduta reiterada do contribuinte, sem que haja um aprofundamento na questão pela autoridade fiscal:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO.

A omissão de receitas dá ensejo à qualificação da multa de ofício quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar do Fisco a sua omissão, praticando atos preparatórios, contemporâneos ou posteriores à infração, com essa finalidade. A inexistência de tais atos leva a aplicação da multa de ofício no seu patamar ordinário de 75%. (Acórdão nº 1201-006.258 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 21 de fevereiro de 2024; Relator: Neudson Cavalcante Albuquerque)

MULTA. INAPLICABILIDADE DA MULTA PERCENTUAL DE 150%.

Incorreta a aplicação da multa no percentual de 150%, quando não resta demonstrado cabalmente o nexo de causalidade da conduta do Recorrente e a intenção dolosa de evadir-se do pagamento de tributos. Mera descrição genérica de condutas não tem o condão de evidenciar o evidente intuito de fraude exigido para a qualificação da multa. (Acórdão nº 1004-000.109 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária; Sessão de 11 de março de 2024 Redator: Jeferson Teodorovicz)

IRPJ. SIMPLES OMISSÃO DE RECEITAS. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU CONLUÍO. NÃO COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE. SUMULA CARF Nº 14.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/96 (com redação da Lei nº 14.689/2023, c/c Súmula nº 14 do CARF), a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 100% (cento por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude, dolo ou simulação do contribuinte, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, sobretudo considerando a apuração de simples omissão de receitas. (ACÓRDÃO 1101-001.496 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA SESSÃO DE 11 de dezembro de 2024; Relator: Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Diante de todo o contexto dos autos, não se vislumbra conduta dolosa de fraude capaz de justificar a multa qualificada de 150% (atualmente 100%).

Assim, entendo pelo afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada, reduzindo-a ao patamar básico de 75%.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) excluir da base de cálculo presumida o valor do imóvel recebido nas operações de permuta sem torna; (ii) afastar a multa qualificada.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Ricardo Pezzuto Rufino, redator designado.

Não obstante o exímio voto da ilustre Relatora, dele ousou discordar, tão somente quanto à qualificação da multa de ofício.

Entendo que, no caso, não incide as súmulas CARF nº 14 e nº 25, pois não se trata de qualificação de multa por mera presunção. A infração autuada é omissão de receitas, porém seu cometimento fora perpetrado com nítido dolo específico da recorrente.

A Autoridade Tributária logrou êxito ao demonstrar a reiterada conduta do contribuinte ao impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador à Fazenda Pública no Relatório de Constatação da Infração Fiscal:

“Foi aplicada multa qualificada de 150% sobre os tributos lançados derivados das receitas de vendas omitidas, reiteradamente, durante os anos de 2012, 2013 e 2014. Essas receitas omitidas consistiram em valores não escriturados, cujos débitos tributários não foram declarados em DCTF, e valores de recebimento das vendas recebidos em espécie e na forma de imóveis, que o contribuinte informou tratar-se de meras permutas patrimoniais e não receitas de vendas sujeitas à tributação.

Ao oferecer à tributação no regime do Lucro Presumido parte dos valores recebidos em dinheiro - visto que, conforme demonstrado acima, muitos valores recebidos em dinheiro tampouco foram escriturados ou declarados -, o contribuinte pretendeu apurar lucro apenas sobre esta fração das suas vendas. Trata-se, então, de ocultar a ocorrência de fatos geradores.

Questionado a comprovar, mediante apresentação de seus extratos bancários, o recebimento de recursos entregues pelos adquirentes de unidades, respondeu diversas vezes que não conseguiu identificar e que pode ter sido recebido em cheque e repassado a terceiros.

Fato é que, conforme já detalhado neste documento, os atos praticados pelo fiscalizado demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco, da real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no artigo 71 da Lei 4.502 de 1964.

Diante do evidente intuito de ocultação do fato gerador e consequente ausência do recolhimento do imposto devido, foi aplicada a multa qualificada de 150%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

Oportuno frisar que tal conduta não ocorreu de modo isolado, em apenas uma competência. Tratou-se de prática reiterada para vários períodos: 2012, 2013 e 2014. Não se afigura verossímil que um contribuinte se equivoque ao ponto de omitir por engano rendimentos diante de um grande fluxo financeiro e de várias vendas de imóveis. E, assim, dizer que não conseguia identificar o recebimento de recursos entregues pelos adquirentes desses imóveis. Logo, nem mesmo há que se falar em conduta culposa – negligência, imprudência ou imperícia – que impedisse o conhecimento de informação própria.

As receitas omitidas consistiram em valores não informados em DIPJ e cujos débitos tributários não foram declarados em DCTF. Os atos praticados pelo contribuinte demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento por parte do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no artigo 71 da Lei nº 4.502/64:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária.

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

O conjunto dos fatos apurados permite concluir, sem margem para dúvida, que a atuação do Contribuinte visou esconder da Fazenda Nacional o resultado de sua atividade comercial, elidindo assim a respectiva tributação. Para o Fisco Federal, prestou quase nenhuma informação do período fiscalizado (declarações e escriturações obrigatórias). Tal comportamento indica que pretendeu, sim, ocultar os resultados de sua atividade comercial da Fazenda Nacional, retardando o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária que foi apurada mediante procedimento fiscal.

Sabe-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, há necessidade que esteja caracterizado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade de agir, é elemento de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64. Ou seja, a vontade de praticar a conduta, para a subsequente obtenção do resultado, voltado para suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.

No presente caso, entendo por caracterizado o dolo do contribuinte, demonstrado em seus atos, para alcançar o objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento dos tributos devidos.

Esse foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deste Conselho, nos julgados abaixo:

Acórdão nº 9101-006.315 (15/09/2022)

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS BASEADAS EM PROVAS DIRETAS E EM PRESUNÇÃO LEGAL. DECLARAÇÕES ZERADAS.

Reputa-se dolosa a conduta do contribuinte em não apresentar DIPJ e DCTF, tampouco e não declarar ao menos as receitas escrituradas nos livros Registro de Entradas e de Saídas e/ou comprovadas pelo Fisco mediante circularização junto aos clientes da autuada.

Ainda que uma das infrações esteja baseada em presunção legal, tendo em vista os demais elementos apontados pela Fiscalização, incide, a contrário senso, o disposto na Súmula CARF nº 25, uma vez que a qualificação da penalidade não decorreu, por si só, da omissão de receitas baseada em presunção legal de omissão de receitas.

Acórdão nº 9101-004.669 (16/01/2020)

MULTA QUALIFICADA. LEI 9.430, ART. 44, INCISO II.

É qualificada a multa na hipótese de apresentação de DIPJ e DCTF zeradas - ou não apresentadas -, que atestam o dolo do contribuinte. Ademais, a falta de justificativa de 100% do valor de depósitos bancários, legitima a aplicação de multa qualificada.

A Súmula CARF nº 25 trata da presunção legal de omissão de receita, impedindo a aplicação de multa qualificada sem a comprovação do dolo do contribuinte, na forma dos artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/1964. O lançamento tributário expressamente trata do dolo do contribuinte, com a substancial omissão de rendimentos, aplicando-se o racional da Súmula CARF 25 para manutenção da multa.

Com isso, resta acertada a majoração da penalidade de ofício.

No entanto, devemos observar que a introdução da Lei nº 14.689/23 alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%, quando não há comprovada reincidência, ante o antigo percentual de 150%:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos de verificada a reincidência do sujeito passivo.

Entendo que a nova norma deve ser aplicada ao presente caso, de forma retroativa, com fundamento no artigo 106, inciso II, letra “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

Desse modo, a presente qualificação da multa de ofício, realizada sem a comprovação de reincidência do contribuinte, deve ser reduzida para o percentual de 100%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ricardo Pezzuto Rufino