



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

**Processo n°** 10380.721152/2014-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.327 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2017  
**Matéria** IRPJ/CSLL - Lucro presumido - Ganho de capital - venda de bens do ativo imobilizado  
**Recorrente** INEL IMOBILIÁRIA NOVO EUZÁBIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE BENS DO ATIVO PERMANENTE. GANHO DE CAPITAL. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. RECLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. ATIVO CIRCULANTE. EFEITOS TRIBUTÁRIOS

A receita obtida com a venda de bens do ativo permanente sujeita-se à apuração de ganho de capital. No regime do lucro presumido, o ganho de capital deve ser somado à base de cálculo, obtida pela aplicação de percentual pertinente à atividade econômica sobre a receita bruta auferida no trimestre.

Para efeitos tributários, a receita proveniente da venda de imóveis, que não foram construídos ou adquiridos com tal finalidade, mas, diversamente, para serem usados como meio de obtenção de renda ou para o desempenho de atividade econômica prevista no objeto social da empresa, sujeita-se à apuração de ganho de capital, independentemente, de a atividade imobiliária também integrar aquele objeto e da reclassificação contábil, efetivada, no ano-calendário precedente ao da venda, pela transferência dos bens do ativo permanente para o ativo circulante, como se mercadorias fossem.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não é nulo, tampouco requer saneamento, o Auto de Infração que, lavrado por pessoa competente, traz, com clareza e precisão, os motivos de fato e de direito que embasam os créditos constituídos.

PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO

A perícia destina-se a comprovar fatos cuja análise dependa de *expertise* que falece ao julgador.

---

RECONHECIDA A PROCEDÊNCIA EM PARTE DAS ALEGAÇÕES DA  
IMPUGNAÇÃO - CORREÇÃO DO DISPOSITIVO DO ACÓRDÃO

Reconhecida, ainda que em pequena proporção, a procedência das alegações do impugnante, havendo, inclusive, redução de parte do crédito tributário lançado, há que se consignar no dispositivo do acórdão tal procedência, devendo, pois, haver retificação sem que se importe em alteração da substância do julgado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Eduardo Morgado Rodrigues.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Relatório

Cuida o processo de auto de infração lavrado em face de Inel Imobiliária Novo Euzébio Ltda. por meio do qual foram constituídos créditos tributários relativos ao IRPJ e CSLL calculados pelo lucro presumido, devidos nas competências trimestrais dos exercícios de 2011 e 2012.

O valor total da autuação perfaz a monta de R\$ R\$ 32.438.132,91, cuja composição se extrai das planilhas retiradas diretamente do acórdão da DRJ:

|                          |               |
|--------------------------|---------------|
| IRPJ                     | 12.159.857,45 |
| Juros de Mora            | 2.746.904,71  |
| Multa                    | 9.119.893,09  |
| Valor do Crédito Apurado | 24.026.655,25 |

|                          |              |
|--------------------------|--------------|
| CSLL                     | 4.256.808,00 |
| Juros de Mora            | 962.063,66   |
| Multa                    | 3.192.606,00 |
| Valor do Crédito Apurado | 8.411.477,66 |

De acordo com a fiscalização a autuada promoveu a venda de bens inicialmente registrados como ativos imobilizados (Lojas do empreendimento denominado Shopping Center Del Paseo e garagens, unidades autônomas do empreendimento Centro Empresarial Del Paseo), como se se tratassem de "estoques" de imóveis, oferecendo à tributação o valor da receita bruta mensal, multiplicado pelos percentuais de presunção e alíquotas previstas na legislação de regência, aplicável à receita própria de atividade imobiliária.

Nos termos do trecho do relatório da DRJ, extrai-se, quanto a operação acima, a seguinte explicação:

*6.5. a INEL manteve os bens que compõem o Shopping Center Del Paseo e o Conjunto de Garagens, de 2001 até 2009, contabilizados no ativo permanente, sendo, no "imobilizado", de 2001 a 2006, e, como "outros investimentos", de 2007 a 2009, muito embora a sua finalidade nunca ter sido alterada;*

*6.6. em 2010, os bens foram transferidos para o ativo circulante, na conta "estoques" (116), para daí serem alienados, ou seja, deixaram de compor conta do ativo permanente (...).*

Pelo que expõe e defende a D. Auditoria Fiscal, os imóveis objetos de alienação pelo recorrente nunca tiveram modificada a sua função e uso, sendo ilícita a sua transferência da conta de ativo imobilizado para a conta de estoque, invocando, neste passo, as disposições constantes do item 6 da Pronunciamento Técnico de nº 27 do CPC.

Destaca, ainda, que durante todo o período compreendido entre a data da inauguração do empreendimento (2001) até o ano de 2009, o contribuinte registrou receitas de exploração do aludido bem (alugueres), o que evidenciaria a sua efetiva natureza de bem

componente do ativo imobilizado. Somente em 2010 os transferiu para a conta de "estoque", tendo promovido a sua alienação em 2011 (maio).

Em resumo, sustenta que transferência contábil do bem das contas de ativo para a conta de estoque não passaria de mero artifício para se fugir da tributação segundo as regras inerentes ao ganho de capital.

Por fim, como aponta o relatório da DRJ, *"além da apuração do ganho de capital referente à alienação dos referidos imóveis, as análises feitas pela Fiscalização abrangeram as receitas de serviços da atividade e as receitas financeiras contabilizadas nos livros Razão e Diário, com a finalidade de recompor as bases de cálculo trimestrais do IRPJ e da CSLL, bem como calcular os valores a recolher, em face do declarado em DCTF, procedimento este que resultou na elaboração do documento 'Mapa de Recomposição de Apuração Tributária', às fls. 4565/4572"*.

Ofertada a impugnação, o contribuinte sustenta, em apertada síntese:

a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração, por cerceamento de defesa, ao não identificar de forma clara e taxativa as receitas omitidas pelo contribuinte;

b) no mérito, aborda, primeiramente, questão afeita a opção realizada pelo lucro presumido quanto ao ano-calendário de 2011, alegando, a despeito de não existirem questionamentos da fiscalização neste ponto, que tal opção não encontraria quaisquer restrições na legislação aplicável;

c) quanto ao mais, invocando as normas contábeis que entende cabíveis (CPC 31, NBTC 1.188 e CPC 27), afirma que a transferência do imóvel entre a conta de imobilizado para a conta de circulante teria justificativa em anos pretéritos, saber:

c.1) a integralização do seu capital social através do aludido imóvel, em 1997, teria, inclusive, gerado o pagamento do ITBI (de sorte a não se lhe aplicar a regra imunizante preconizada pelo art. 156, §2º, I da CF), o que denotaria a natureza mercantil do imóvel;

c.2) a negociação do imóvel com uma construtora em 1997 teria alterado a sua função original, tendo ocorrido vendas de diversas unidades à terceiros;

c.3) a empresa sempre deteve em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis próprios e de terceiros;

c.4) no ato da venda, o imóvel estava registrado em seu livro de registro de inventário.

d) a luz destes fatos, sustenta a correção da forma de tributação adotada quanto a receita proveniente da venda do aludido bem;

e) afirma, sucessivamente, que a Fiscalização não teria considerado os valores efetivamente recolhidos a título de IPRJ e CSLL para recompor o saldo devedor apontado nas planilhas de fls. 4565/4572; nesta mesma esteira, afirma, ainda, que a Fiscalização teria que decotar do saldo apurado (mediante compensação de ofício) os valores

recolhidos a título de PIS/COFINS, caso mantido o entendimento de que, na espécie, teria havido, de fato, venda de ativo imobilizado;

f) requereu, ademais, e, finalmente, a conversão do julgamento em diligência a fim de que a fiscalização fizesse a decomposição das receitas consideradas em seu "Mapa de Recomposição de Apuração Tributária", bem como a produção de prova pericial contábil, a fim de demonstrar a inocorrência das omissões de receita sustentadas na acusação fiscal.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ houve por bem julgar improcedente a impugnação e manter, na íntegra, o lançamento tributário, notadamente, a partir das seguintes premissas:

a) não haveria nulidade no auto de infração, uma vez que todos os dados utilizados pela fiscalização para calcular os tributos devidos teriam sido extraídos dos documentos (livros razão e diário) e declarações (DCTFs) apresentadas pelo próprio contribuinte; mais ainda, afirma, as receitas consideradas no citado "Mapa de Recomposição de Apuração Tributária" estavam perfeitamente identificadas, não restando tipificadas quaisquer das hipóteses tratadas no art. 59 do Decreto 70.235;

b) indeferiu, neste mesmo momento, os pedidos de conversão do julgamento em diligência e de realização de perícia, basicamente por entender não haver a exigência de conhecimentos técnicos especializados para fazer a análise dos documentos já trazidos aos autos pelo próprio contribuinte, nem tampouco existirem fatos adicionais a serem apurados;

c) quanto ao mérito, perfilhando-se ao que já havia sido sustentado a Auditoria Fiscal, mormente a falta de alteração da função e destinação do imóvel até a data de sua efetiva venda, acrescentou, ainda, que as normas contábeis, e soluções de consulta aventadas pelo impugnante, não manteriam qualquer correlação fática com o tema abordado neste PA; afirmou, mais, que nos termos da Lei 9.249/95, art. 15, § 4º, incluído pela Lei 11.196/2005, *"a receita obtida na venda de imóveis só é considerada de atividade imobiliária, quando o imóvel é construído para venda ou adquirido para revenda"*, o que inocontraria no caso em análise, considerando, pois, correta a imputação fiscal;

c) quanto aos valores pagos pela impugnante, dando-lhe razão parcial, considerou que *"nos trimestres 3º e 4º, de 2011, e 1º e 2º, de 2012, os valores excedentes, desde que efetivamente pagos e desde que, sobre eles, não recaia nenhum direito pleiteado pelo Contribuinte ou reconhecido de ofício pela RFB, devem ser imputados aos créditos constituídos de IRPJ e CSLL, do 2º trimestre de 2011, com a incidência de juros e multa de mora, nos termos da legislação tributária"*;

d) por fim, no que tange ao pedido de abatimento dos valores pagos pelo recorrente a título de PIS/COFINS, semelhante pretensão teria que ser aventada no foro próprio, isto é, através de pedidos de compensação de indébito não cabendo, neste feito, semelhante solução.

O contribuinte foi cientificado acerca do acórdão em 08/10/2014; irredesignado, interpôs seu recurso voluntário em 07/11/2014, alegando, num breve resumo:

a) a existência de erro material já que, a despeito do resultado do julgamento da DRJ consignar a improcedência total da impugnação, a relatora daquele acórdão havia reconhecido a procedência, em parte, dos pedidos do recorrente, em especial, quanto a

necessidade de se decotar do valor total do crédito apurado, os montantes já recolhidos pelo contribuinte a título de IPRJ e CSLL; pede o retorno dos autos à instância inferior a fim de que seja corrigido este erro;

b) argui, num segundo momento, a nulidade do acórdão por cerceamento de defesa, notadamente a luz do fato de ter a turma julgadora negado, a seu ver, de forma genérica, o pedido de realização de perícia técnica;

c) quanto ao mais, reiterou os argumentos despendidos na impugnação.

Em 10 de dezembro de 2015, os autos foram levados a julgamento por esta Turma, tendo sido distribuídos, originariamente, à Conselheira Edeli Pereira Bessa que, após desacolher o pedido relativo à nulidade do acórdão, ante o indeferimento de seu pedido de perícia, votou pela conversão do julgamento diligência nos seguintes termos:

*Por tais razões, o presente julgamento deve ser CONVERTIDO em diligência, com a remessa dos autos à Unidade de origem para que a autoridade competente adote as providências determinadas no acórdão de 1ª instância acerca dos excedentes de IRPJ e CSLL verificados nos períodos fiscalizados, e, caso identifique exoneração de crédito tributário superior ao limite estabelecido na Portaria MF nº 3/2008, observe o disposto no art. 34, §2º do Decreto nº 70.235/72, encaminhando os autos ao Presidente da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo para interposição do competente recurso de ofício.*

Atendendo à determinação desta casa, a autoridade fiscal procedeu à liquidação do dispositivo do acórdão da DRJ e concluiu, ao final (Relatório de Diligência datado de 25/05/2016), pela exoneração do crédito tributário no valor de R\$ 1.003.486,12.

Contudo, e conforme manifestação fiscal datada de 22/09/2016, da lavra da DRF de Fortaleza, o montante exonerado era composto pelo valor principal dos tributos, pela multa ofício e pelos juros; invocando, neste particular, as disposições do art. 1º da Portaria/MF 3/2008, a Delegacia Fiscal entendeu que o valor total exonerado, quando excluídos os juros de mora, não atingia o valor de alçada (o valor recalculado seria de R\$ 888.714,92), deixando, destarte, de recorrer de ofício a este Conselho.

Cientificado dos termos da diligência, o contribuinte apresentou nova manifestação (a qual apontou se tratar de novo recurso voluntário), tendo, todavia, reiterado, mais uma vez, todos os argumentos já despendidos na impugnação e em seu "primeiro" recurso voluntário.

Os autos, então, retornaram a esta turma.

Este o relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

O recurso é tempestivo e dele, pois, conheço.

## **I. Das nulidades.**

### **II.1 Do alegado erro material contido no acórdão da DRJ.**

A despeito não poder precisar quais efeitos ou benefícios da modificação do dispositivo do acórdão da DRJ poderiam trazer (notadamente por já ter ocorrido a liquidação do respectivo dispositivo e a exoneração de parte do crédito tributário), de fato, razão assiste, neste ponto, ao recorrente, ainda que em parte.

A DRJ inegavelmente reconheceu a procedência de parte das alegações do contribuinte (ainda que parte proporcionalmente pequena, em face do valor total da exigência fiscal), o que, inclusive, como já afirmado acima, resultou na redução de parte do crédito tributário.

Por esta razão realmente deveria constar do dispositivo do citado acórdão a menção à procedência parcial da impugnação. Isto, todavia não é motivo, a luz dos preceitos do art. 59 do Decreto 70.235/72 para se anular a decisão; principalmente quando não observado, aqui, qualquer prejuízo ao recorrente (*pas de nullité sans grief*).

Lado outro, como já houve liquidação do acórdão da DRJ, não há, motivos práticos que justifiquem a modificação do dispositivo.

Afasto, pois, esta preliminar.

### **I.2 Da alegada nulidade por cerceamento de defesa - indeferimento do pedido de perícia e de conversão em diligência.**

Neste ponto, *venia concessa*, não há críticas a se fazer à decisão recorrida.

Com efeito, instada a se manifestar sobre a perícia e a conversão do feito em diligência, a DRJ assim decidiu:

*11.8. Como se vê, embora a Impugnante possa discordar dos lançamentos tributários, não há neles nenhum dado que não esteja nos documentos livros e declarações de sua elaboração, tampouco há nos cálculos realizados pela Fiscalização quaisquer obscuridades ou omissões que pudessem ser apontadas como impeditivas do exercício da ampla defesa.*

*11.9. Ademais, não é qualquer vício que implica a nulidade do lançamento, ficando tal hipótese restrita ao lançamento realizado por agente incompetente, nos termos do Decreto 70.235/72. Os demais vícios são sanáveis, quando trouxerem prejuízo ao sujeito passivo, ou dispensam qualquer providência da Autoridade Julgadora, quando não influem na solução do litígio, conforme determinam os artigos 59 a 61 do referido decreto:*

*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 conseqüência.*

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

*Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.*

*11.10. Também não se justifica, pelas razões anteriormente expostas, a realização de diligência ou perícia. Os dados colhidos pela Fiscalização constam dos livros, documentos e declarações, apresentados pela Impugnante no curso do procedimento fiscal, por outro lado, a demonstração da apuração das bases de cálculo e dos tributos não pagos foi feita com toda a clareza necessária, de modo a permitir a contestação pontual de qualquer matéria, o que todavia não ocorreu, optando a Impugnante por fazê-lo de forma genérica.*

Não há, aí, por certo, generalismo.

Como pontuado pela Relatora em outro ponto do acórdão, a perícia, em qualquer tipo de processo, se justifica, apenas, quando a premissa fática que se pretenda demonstrar pressuponha um conhecimento técnico específico, não abrangido pela *expertise* do aplicador da lei (auditores fiscais ou julgadores de órgãos colegiados).

A discussão, no caso, cingia (e cinge) à existência ou não de omissões de receitas, *constadas pela fiscalização - dito de forma expressa - a partir do cruzamento das informações constantes dos livros razão e diário e das informações constantes da DCTF*. Explicando melhor, a Auditoria fiscal exigiu a diferença do IRPJ e da CSLL porque, nos preditos livros, encontrou receitas não informadas ou informadas por valores inferiores na DCTF. Para tanto, declinou os períodos de apuração e a natureza das receitas.

Discorrendo sobre o princípio da ampla defesa, Ives Gandra da Silva Martins assim pontificava:

*A clareza do texto constitucional e a utilização de expressões esclarecedoras como: 'litigantes', acrescido de 'acusados em geral' e 'contraditório', acrescido de 'ampla defesa', sobre não*

*distinguir o cabimento de tais meios nos 'processos administrativos e judiciais', dá a cristalina, meridiana, exuberante demonstração de que não qualquer 'defesa protocolar', mas a defesa 'ampla', 'lata', 'larga', 'sem obstáculos' é assegurada pelo constituinte (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. 1.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, pp. 56).*

A luz dessa premissa, haveria, no caso, qualquer prejuízo ao direito de ampla de defesa do contribuinte, de forma a caracterizar o seu cerceamento?

Até poderíamos, em princípio, criticar a fiscalização por não esmiuçar as diferenças consideradas (o que evitaria questionamentos como o que ora decido); mas os dados apresentados e as fontes informadas pela Auditoria eram (e são) mais que suficientes à elaboração de uma defesa "lata, ampla e irrestrita" pelo contribuinte.

Ora, para se comprovar, no caso, a inocorrência da infração tratada neste PA, bastaria ao recorrente fazer o mesmo cruzamento que fez a Auditoria e demonstrar, no próprio corpo da impugnação, que a totalidade das receitas informadas nos citados livros constava da DCTF; ou, quando menos, justificar, no texto da lei, os motivos pelos quais aquelas ditas receitas não teriam sido informadas.

O recorrente, entretanto, limitou-se, pura e simplesmente, alegar a inocorrência destas omissões e pretendeu suportar tal alegação, ou fiando-se, no deferimento do pedido de perícia ou, quiçá, de diligência que, como dito, não eram necessárias de fato.

Por tais razões, voto por afastar as alegações de nulidade tanto do acórdão, como do próprio auto de infração.

## **II. Mérito.**

### **II.1 Ganho de capital ou receita imobiliária?**

De acordo com a Lei 9.249/95, art. 15, § 4º, invocada pela DRJ, observa-se que somente as atividades ali descritas estarão sujeitas ao percentual de presunção tratado o *caput*:

*§ 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.*

Em linhas gerais, a premissa necessária à tipificação de atividade imobiliária sujeita à tributação na forma *caput* do art. 15, do diploma legal anteriormente citado, é a percepção de receitas advindas das operações ali, taxativamente, descritas, atentando-se, ao que interessa ao feito, as atividades de "*venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda*".

Para se responder, destarte, à pergunta lançada no subtópico, precisamos identificar, necessariamente, se, porventura, os imóveis objetos de PA, teriam sido erigidos ou adquiridos para revenda e, mesmo que tenha se pretendido modificar a destinação do bem, para considerá-lo como estoque, se tal modificação se dera de fato ou, de outra sorte, se estaríamos diante de hipótese de erro de interpretação de fato ou, mesmo, das regras fiscais/tributáveis aplicáveis à espécie.

Pois bem. A empresa ora recorrente, de fato, detinha, em seu contrato social, a descrição da atividade de compra e venda de imóveis próprios e de terceiros, além de outros objetos, dentre os quais destacam-se "*a administração de imóveis*" e a "*administração de shopping centers, compreendendo também a locação de espaços comerciais, bem assim, a exploração e administração dos parques de estacionamento para veículos próprios ou de terceiros existentes nos mesmos shopping centers*" (tudo conforme cláusula segunda do contrato social, com a redação que lhe foi dada pela 13ª Alteração Contratual).

Da escritura pública de compra em venda de imóvel constituído pelo terreno, onde foram construídos o Shopping Center e o Centro Empresarial, em que figuraram como vendedor, o ora recorrente, e como compradora a Construtora FAVO S/A. observa-se, que, como parte do pagamento, ao contribuinte foi assegurado, além das unidades autônomas correspondentes à 76% do empreendimento, "*o direito a percentual correspondente a sua participação na área comercializável do shopping center e de quaisquer outras unidades autônomas ou espaços*", ficando-lhe garantido, ainda, a propriedade de "*10 (dez) vagas para guarda de veículos de uso próprio ou de terceiros por ela indicados na garagem do shopping*".

Em declaração apresentada pelo contribuinte, e citada tanto pela fiscalização, como pela DRJ, o imóvel em testilha ficou registrado em conta do ativo imobilizado desde a data do contrato tratado no parágrafo anterior, até o ano de 2009. Em 2010, o contribuinte transferiu-o para a conta de estoque (ativo circulante).

Dentre as informações contidas nos Livros Razão e Diário, não se verifica nenhuma receita de venda de unidades imobiliárias, que não, e apenas, a parte do *Shopping Center* que lhe cabia.

Do Livro de Registro de Inventário relativo ao exercício de 2010, trazido pelo recorrente juntamente com a sua impugnação, extrai-se a existência de três imóveis, sendo, dois terrenos (aparentemente imóveis rurais) e o *Shopping*. Nos anos de 2009, 2011 e 2012, continuaram registrados nos aludido livro, apenas os dois terrenos.

O contribuinte não trouxe aos autos nenhum livro ou documento relativo aos exercícios anteriores, em especial, aos que precederam a transferência do imóvel da conta do ativo permanente para a conta de ativo circulante; em linhas gerais, não há nos autos, qualquer documento ou prova sobre que tipos de receita o contribuinte aferiu nos anos em que manteve a exploração do Shopping ou mesmo se possuía e se teria vendido outros imóveis ao longo desse período.

A estória que a documentação trazida aos auto conta é a de que, nos anos de 2001 a 2009, o contribuinte se dedicou exclusivamente à exploração econômica da parte que lhe competia dos empreendimentos objetos deste PA, período durante o qual, até como ele mesmo afirma, teria apurado o Imposto de Renda e a CSLL pelo Lucro Real.

De se destacar que a receita de alugueres suporta, na modalidade de lucro presumido, um percentual de presunção correspondente à **32%** (art. 15, §1º, inciso III, "c", da Lei 9.249/95), ao passo que, sobre as receitas imobiliárias, o lucro presumido é de 8%. Em linhas gerais, o contribuinte manteve o imóvel em conta de seu ativo imobilizado a fim de que lhe fosse possível aferir receitas provenientes da locação das unidades e garagens; coincidentemente, no ano de 2010 (sujeitas à regra de tributação mais benéfica que aquela constante do art. 15, anteriormente mencionado), quando, então, decidiu vender o imóvel e vertê-lo á conta do ativo circulante, mudou o regime de apuração, passando a fazê-lo pelo lucro presumido (a venda de estoque de imóveis, como já tratado, sujeita-se a um percentual de presunção substancialmente menos onerosa que aquela fixada para a atividade de administração e locação de imóveis).

Não se discute a opção pelo regime, diga-se... isto nem foi aventado foi pela fiscalização ou mesmo pela DRJ (a despeito da posição defensiva adotada espontaneamente pelo contribuinte em sua peça de impugnação); o que se põe, de fato, a prova, é se a receita decorrente da venda de imóvel que, ao longo de todo o período compreendido entre 2001 e 2009, foi explorado como ativo imobilizado, poderia ser ou não considerada "*receita imobiliária*" e sujeitar-se a tributação na forma do art. 15, acima reproduzido.

Vale destacar que o contrato de compra e venda citado anteriormente, relativo ao terreno onde foram erigidos os empreendimentos rezava o direito de exploração e percepção de rendas decorrentes desta exploração, inclusive relativas a outras área do *shopping*, provando-se que os bens em questão estavam vertidos para a consecução do objeto social da empresa incluído pela 13ª alteração contratual, datada de 18 de outubro de 2001, qual seja, *administração de shopping center*. E isto, me parece, denotar uma intenção diferente da que permitiria enquadrar a situação fática, até aqui exposta, nas hipóteses contempladas nos preceitos do art. 15 supra citado.

É verdade que nem a legislação tributária, nem tampouco a Lei 6.404/75 vedam ou tratam da transferência de bens do ativo imobilizado para conta de estoque; também é verdade que o contrato social da empresa sempre contemplou, como uma das suas atividades, a revenda de bens imóveis próprios ou de terceiro, de sorte que o contribuinte poderia, de fato, manter em conta de ativo circulante, bens imóveis, desde que destinados, de fato, à venda ou revenda. Neste particular, o recorrente invoca as regras dos Pronunciamentos Técnicos CPC 16, 27 e 31.

Em especial, chamo a atenção para as disposições contidas nos itens 6 a 8 do CPC 31, invocados tanto pelo recorrente como no parecer juntado em memorial entregue pessoalmente pelo patrono:

*6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.*

*7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.*

*8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.*

A leitura apressada destes itens daria a impressão de que, havendo previsão no contrato social de exercício de atividades de vendas imóveis, o contribuinte teria procedido corretamente ao manter o imóvel em conta de ativo imobilizado, reclassificando-o como ativo circulante, somente, quando a venda se tornasse "provável", ainda que a exploração do bem tenha (com a percepção de alugueres) se perpetrado, mesmo após a sua reclassificação (sendo desimportante, a meu sentir, que se tenha cessado, eventualmente, a atividade de exploração do bem, discordando-se, neste particular, de parte dos fundamentos adotados pela fiscalização e pelo acórdão da DRJ).

Neste passo, a impressão supra poderia se tornar certeza, notadamente a luz das disposições do item 68A do Pronunciamento Técnico 27 que, em sua parte final, determina que "*o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda durante as atividades operacionais são transferidos para os estoques*".

Todavia, há duas regras contidas nos dois Pronunciamentos citados anteriormente que impõe limites ao registro de determinado bem na conta de ativos imobilizados disponibilizados para venda e a sua consequente reclassificação como ativo circulante. Transcrevo, neste passo, a primeira parte do item 68A já citado anteriormente:

*Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, **normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros** deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. Passam a ser considerados, daí para frente, como estoques e se sujeitam aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques.*

Notem que o aludido item faz referência ao fato de que, para aplicação desta orientação, "a entidade" deve **normalmente** vender "*itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros*". E, pelo que já foi exposto anteriormente, não identifiquei nenhum documento que comprove que o recorrente tenha, de fato, explorado, durante todo o período, vendas de "*itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros*".

O aludido CPC 27, diga-se, não deixou de considerar as hipóteses de empresas que jamais exploraram a atividade de venda ou revenda de imóveis, a despeito de contemplarem, em seus contratos sociais, tal atividade.

Vejam, agora, o que diz o item 11 do CPC 31:

*11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).*

Vejam bem, a venda do bem ocorreu nove anos após a sua aquisição retratada no contrato de incorporação firmado com a empresa FAVO. A situação fática tratada neste processo, portanto, não satisfaz nem os preceitos do item 68A do CPC 27, nem tampouco do item 11, do CPC 31.

Não bastasse isso, e mesmo à luz dos itens 6, 7 e 8 do CPC 31, o que se observa é que não existe nos autos qualquer documento ou prova que me faça considerar que a empresa teria, desde a sua aquisição, "*comprometido com o plano de venda do ativo*", tendo, nesta ocasião "*iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano*".

Isto é, pelas disposições do aludido CPC, para que este bem pudesse ser classificado, desde a sua compra, como "bem do ativo imobilizado destinado à venda", o aludido intento de vendê-lo ou revendê-lo teria que estar evidenciado. Até este momento, e mesmo pelas disposições do contrato anteriormente citado, o recorrente somente revelou semelhante "comprometimento" em 2010.

E, destaca-se, nem mesmo o argumento de que teria, o recorrente, suportado a cobrança do ITBI quando da aquisição do imóvel, o socorre; a regra imunizante, constante do citado art. 156, § 2º, I, da CF, não se aplica quando observada *qualquer tipo de exploração imobiliária*; isto significa que, mesmo que o contribuinte não aufera resultado com a venda de bens imóveis, a sua simples exploração econômica, mediante contrato de aluguel, v.g., já impõe o recolhimento do imposto municipal; ou seja, o pagamento do ITBI, no caso, não revela, em absoluto, o citado comprometimento "*com o plano de venda do ativo*".

Mais que isso, frise-se, o contribuinte, pela declaração prestada à fiscalização, havia registrado o imóvel em conta do ativo imobilizado; as regras dos CPCs 27 e 31, parecem-me, exigem uma anotação específica em subconta de "ativo imobilizado disponível para venda" ou expressão similar, procedimento, observa-se, não adotado pelo recorrente.

Apenas em 2007 é que o contribuinte modificou a classificação de "ativo imobilizado" para "*ativo imobilizado – outros investimentos*" o que, poderia, com certo esforço exegético, considerar que o imóvel, então, estaria sendo disponibilizado para a venda.

Entretanto, a luz dos próprios CPCs invocados, semelhante anotação teria que ocorrer em até um ano da data da *aquisição* e não em quase 6 anos após este evento, lembrando, no caso, que as orientações contidas nas aludidas normas técnicas não podem ser analisadas, para fins tributários, de forma desconectada dos preceitos do art. 15, § 4º, da Lei 9.249/95, que como já dito, trata como receita imobiliária, aquela advinda da venda de imóvel adquirido ou construído para venda ou revenda, ou seja, em que o contribuinte tenha, desde logo, se "*comprometido com o plano de venda*".

Este bem, a luz de tudo o que foi exposto, estava classificado como ativo imobilizado (ponto final); a sua venda, jamais, poderia ocorrer como se se tratasse de venda de estoque e o registro em conta de circulante se deu de forma equivocada, para não dizer, desconectada da realidade efetiva, ainda que por erro de interpretação, insista-se, do conjunto fático/probatório trazido ao feito.

Correta, portanto, me parece, a conclusão fiscal, tratando-se, pois, operação, de efetiva venda de ativo imobilizado, sujeita à tributação pelo IRPJ conforme regras aplicáveis ao ganho de capital.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

## **II.2 Das receitas omitidas.**

Quanto a este último tópico, conforme já havia afirmado quando da análise do pedido de nulidade da decisão de 1ª instância administrativa, se o contribuinte, de fato, não concordava com os valores apurados pela fiscalização, cabia a ele demonstrar que tais receitas não foram omitidas ou, lado outro, não foram consideradas na apuração dos tributos por expressa previsão legal.

Havia, e há, nos autos, elementos suficientes para permitir tal demonstração tendo, no entanto, o recorrente quedado inerte (fiando-se, insista-se, apenas, na produção de prova pericial que, conforme afirmei, era de todo desnecessária).

Também aqui, portanto, voto por negar provimento ao recurso.

## **III. Conclusão**

Por todo o exposto, voto por afastar as preliminares e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca