



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10855.722481/2018-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.061 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2019
Recorrente NIKO NEGOCIOS E ADMINISTRADORA DE BENS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/01/2014

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BEM DO IMOBILIZADO.

A companhia deve classificar as contas contábeis ou reclassificá-las com observância estrita aos critérios definidos na legislação societária, em conformidade com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos e na forma da efetiva utilização do bem.

Serão classificados no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

A alteração do bem originalmente contabilizado no Ativo Não Circulante - Imobilizado, para o Ativo Circulante - Estoques, não altera a essência dos fatos e das operações, impondo a tributação do resultado como ganho de capital e não como fruto da atividade operacional da contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Data do fato gerador: 31/01/2014

CSLL. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

JUROS DE MORA. SELIC.

Sobre o crédito tributário não recolhido no vencimento incidem juros cobrados de acordo com a variação da taxa SELIC, na forma do disposto no artigo 953, do RIR/1999. Inteligência da Súmula CARF nº 4.

No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luís Pagano Gonçalves e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Sérgio Abelson (Suplente Convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Murillo Lo Visco

Relatório

Da Autuação

Trata-se de Recurso de Voluntário (fls. 209 a 233)¹ interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) (fls. 183 a 198) que negou provimento à Impugnação dos Autos de Infração (fls. 153 a 171) apresentada pela Contribuinte, ora Recorrente, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL com as respectivas multas e acréscimos, no total R\$ 36.295.635,04 (trinta e seis milhões, duzentos e noventa e cinco mil, seiscentos e trinta e cinco reais e quatro centavos).

Cinge-se a controvérsia à venda, ocorrida em 31/01/2014, de lote de imóveis compreendendo fração ideal de 5% da totalidade das unidades integrantes do Prédio do Centro Comercial (Bloco 3) que faz parte do Condomínio Shopping Pátio Higienópolis (registrado sob as matrículas n.º 97.202 a 97.445 no 2º Oficial de Registro de Imóveis da Capital/SP) (fls 55-108).

Conforme o Acórdão de Impugnação, os imóveis constavam do capital social da Recorrente desde 2005, tendo sido finalmente integralizados por meio das alterações contratuais de 04/12/2007 e 24/01/2008, registradas no 6º Ofício de Registro de Títulos e Documentos Civil de Pessoas Jurídicas da Capital/SP em 07/12/2007 e 11/03/2008, sob os n.º 114.983 e 116.299, respectivamente.

Ainda segundo a decisão recorrida, o imóvel permaneceu no ativo imobilizado da empresa desde 2005 gerando receita de aluguéis, até o ano-calendário de 2009. No ano-calendário de 2010, o imóvel foi transferido para o ativo “circulante/estoque/imóveis para venda” até a sua alienação em 31/01/2014 (fls 55-108) pelo valor total de R\$ 57.000.000,00.

Em virtude dessa venda, e, sendo optante pela apuração pelo Lucro Presumido, a Requerente ofereceu os valores à tributação do IRPJ pela alíquota de 8% e CSLL à alíquota de 12%, com base no art.15 § 4º da Lei 9.249/95², considerando a venda em questão como parte da atividade regular da empresa.

A auditoria fiscal, no entanto, considerou que, embora o objeto social da Requerente compreendesse atividades de revenda de imóveis desde o ano de sua constituição em 2005, a atividade de fato da Requerente era a de locação de imóveis próprios, possuindo a operação em questão, caráter excepcional, e, por este motivo, estaria sujeita à apuração de ganho de capital, devendo ser tributada nos termos do art. 15 da Lei 9.430/1996.

¹ Numeração das folhas conforme processo digital

² 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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

De acordo com o Relatório Fiscal, o valor do lançamento levou em consideração os tributos já declarados e pagos, conforme cálculos a seguir:

Ganho de Capital-Cálculo					
Valor da venda	Custo de Aquisição	Base de Cálculo			
57.000.000,00(1)	4.000.000,00(2)	53.000.000,00			
1º TRIMESTRE DE 2014		A	B	C=B-A	
		DECLARADO	RECOMPOSTO	A LANÇAR	
RECEITA BRUTA SUJEITA AO PERCENTUAL DE 8%		57.000.000,00	0,00		
RECEITA BRUTA SUJEITA AO PERCENTUAL DE 32%		2.121.595,62	2.121.595,60		
RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADA		5.238.910,60	678.910,59		
RENDIMENTO E GANHO LÍQUIDO DE APLICAÇÕES DE RENDA FIXA E RENDA VARIÁVEL		44.619,00	44.619,00		
VENDA DE IMÓVEL – GANHO DE CAPITAL		0,00	53.000.000,00		
BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO PRESUMIDO		5.283.529,60	53.723.529,59		
ALÍQUOTA DE 15%		792.529,44	8.058.529,44		
ADICIONAL		522.352,96	5.366.352,96		
IR retido em fonte		10.039,22	10.039,22		
TOTAL DO IMPOSTO		1.304.843,18	13.414.843,18	12.110.000,00	
CÁLCULO DA CSLL					
Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 12%		57.000.000,00	0		
Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%		2.121.595,62	2.121.595,62		
RESULTADO DA APLICAÇÃO DOS PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA BRUTA AJUSTADA		7.518.910,60	678.910,60		
RENDIMENTO E GANHO LÍQUIDO DE APLICAÇÕES DE RENDA FIXA E RENDA VARIÁVEL		44.619,00	44.619,00		
VENDA DE IMÓVEL – GANHO DE CAPITAL		0	53.000.000,00		
BASE DE CÁLCULO DA CSLL		7.563.529,60	53.723.529,60		
CSLL Apurada		680.717,66	4.835.117,66	4.154.400,00	

(1)-Valor constante das escrituras de compra e venda.

(2)-Valor contábil baixado na conta "1150100100007 – Imóveis a Venda"

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal (fls.128-133), tal presunção se formou diante dos seguintes fatos:

- Desde a constituição da Recorrente, a atividade de venda de imóveis só foi realizada por três vezes;
- A Recorrente declarou o CNAE Fiscal 68.102-02 - Aluguéis de Imóveis Próprios nas DIPJ e ECF2 nos anos de 2007 a 2017;
- A Recorrente não adquiriu o imóvel para fim específico de revenda, visto o imóvel ter sido classificado inicialmente no ativo imobilizado e ter passado mais de dez anos rendendo aluguéis, tendo sido colocado à venda somente no ano de 2010.

Desse modo foram lavrados os Autos de Infração em 01 de outubro de 2018 (fls. 134-148) que ensejaram os lançamentos de ofício nos valores de R\$ 27.024.676,00 (vinte e sete milhões, vinte e quatro mil, seiscentos e setenta e seis reais) referente ao IRPJ e R\$ 9.270.959,04 (nove milhões, duzentos e setenta mil, novecentos e cinquenta e nove reais e quatro centavos), relativo à CSLL, ambos com base de cálculo apurada no regime de tributação Lucro Presumido, conforme se segue:

i) IRPJ: Omissão de receita não operacional. Ganhos de capital.

Enquadramento Legal:

Artigo 3º da Lei 9.249/95;

Artigos 521; 522 e 528 do Decreto 3.000/99 - Regulamento do imposto de Renda.

ii) CSLL: Ganhos de Capital e outras receitas. Lucros, ganhos de capital e rendimentos oriundos do exterior.

Enquadramento Legal:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; Art. 2º da Lei nº 9.249/95; Art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96; Art. 4º da Medida Provisória nº 2.004-3/99 e suas reedições, convertida na Lei nº 9.964/00; Art. 22 da Lei nº 10.684/03; Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08; Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.

Alegações da Contribuinte

Diante da autuação, a Recorrente apresentou impugnação aos autos de infração (fls.153-171) alegando o seguinte:

- a) Nos termos do artigo 277 e 278 do RIR, “as receitas decorrentes de todas as atividades que constituem objeto social da pessoa jurídica (sejam principais ou acessórias) qualificam-se como operacionais”;
- b) No mesmo sentido, o resultado da alienação sob escrutínio constitui legítima e genuína receita operacional da Recorrente, nos termos do art. 12, IV do Decreto-lei nº 1.598/77³, na medida em que resultante de atividade expressamente prevista em seu objeto social;
- c) A Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 84/2016 da COSIT, esclareceu que a receita operacional da pessoa jurídica seria aquela resultante (i) da atividade “constante de seu contrato social ou estatuto”; ou (ii) das atividades “habitualmente por ela exercidas no contexto de sua organização de meios, quando estas se afastam do objeto expressamente presente em seu ato constitutivo”;
- d) Desde sua constituição, a Recorrente sempre teve por objeto social a exploração de negócios imobiliários incluindo compra, venda e locação de imóveis próprios e os imóveis vendidos pela Recorrente constavam de seu capital social desde sua constituição, juntamente com outros 6 (seis) imóveis comerciais;
- e) Os imóveis em questão foram originalmente contabilizados no ativo imobilizado (não circulante) da Recorrente, pois não havia intenção de venda, em função de sua destinação para locação. Quando houve a intenção de coloca-los à venda em virtude do reduzido rendimento de aluguéis em relação ao valor dos imóveis e ao aumento de liquidez dos imóveis em questão, a Recorrente realizou sua reclassificação contábil, transferindo-os para o ativo circulante (estoque), conforme determinam expressamente o art. 178, §1º da

³ Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Lei n.º 6.404/76⁴ e o Processo de Consulta n.º 139/06 da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 10a. RF Decisão⁵;

- f) Embora exerça a atividade de revenda em *caráter excepcional*, não significa que não exerça *de fato* tal atividade e a intensidade com que exerce as atividades que constituem seu objeto social é irrelevante para determinar a natureza das suas respectivas receitas;
- g) A própria Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT n.º 254/14⁶ esclarece que não é condição para aplicação dos percentuais utilizados de lucro presumido, no caso de venda de imóvel por sociedade que explore atividade imobiliária, a exigência de que o mesmo tenha sido adquirido para revenda.
- h) Ressalta a existência de jurisprudência do CARF que reconhece que o prazo de realização de um ativo não interfere e nem compromete sua natureza jurídica (Acórdãos n.º 1102-001.085⁷ e n.º 1401-001.225⁸ citando o voto vencedor do Acórdão n.º 1301-003.022).

⁴ Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

⁵ ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS.

A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR, de 1999 (Decreto n.º 3.000, de 1999), arts. 518 e 521; PN CST n.º 347, de 1970; PN CST n.º 108, de 1978.

⁶ ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ EMENTA: 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 n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), arts. 224, 518 e 519.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL EMENTA: 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 doze por cento para apuração da base de cálculo da CSLL, 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: Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20; e Instrução Normativa SRF n.º 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 3º.

⁷ Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS. A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o

- i) A venda deste lote de imóveis representaria, portanto, atividade prevista no contrato social da Requerente, o que autorizaria a utilização da alíquota de 8% para determinação da base de cálculo do IRPJ e 12% para determinação da base de cálculo da CSLL, nos termos do art.15 § 4º da Lei 9.249/95.
- j) Acredita que autoridade fiscal motivou a autuação sobre considerações subjetivas para o lançamento do crédito tributário, violando o disposto do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional;
- k) Invoca o art. 9º da Instrução Normativa n.º 1.396 de 2013⁹, que trata do efeito vinculante da Solução de Consulta Cosit e da Solução de Divergência.
- l) Alega também que não foi observado o disposto no art. 24 do Decreto-lei n.º 4.657/42¹⁰ (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), que determina

respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. Recurso voluntário provido. Crédito Tributário Exonerado

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Acórdão: 1102-001.085

Numero do processo: 19515.720013/2011-98

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Apr 09 00:00:00 BRT 2014

Data da publicação: Fri Jun 19 00:00:00 BRT 2015

Nome do relator: FRANCISCO ALEXANDRE DOS SANTOS LINHARES

⁸ Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2007

(...)

RECEITA DE VENDA DE IMÓVEIS. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. ANÁLISE DO CONTEXTO. O simples fato de o imóvel estar alugado é insuficiente para desvirtuar a sua característica de estoque. Deve-se avaliar o contexto operacional para concluir acerca da correta contabilização do ativo.

Numero da decisão: 1401-001.225

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGARAM provimento ao recurso de ofício.

Numero do processo: 19515.720977/2012-17

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Jul 29 00:00:00 BRT 2014

Data da publicação: Thu Nov 27 00:00:00 BRST 2014

Relator: ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA

⁹ Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1434, de 30 de dezembro de 2013)

¹⁰ Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018)

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei n.º 13.655, de 2018)

que as administrações fiscais deverão observar as orientações gerais da época para avaliar a validade de ato, de modo a anular os AIs.

- m) Nesse sentido, à época em que ocorreu a venda dos imóveis, o entendimento das autoridades fiscais, expresso na Solução de Consulta Cosit n.º 254/14, era de que *“é legítimo 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 comercial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio (...) 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”*. Da mesma forma, o entendimento vigente à época da reclassificação contábil dos imóveis que seriam colocados à venda posteriormente era de que *“A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital”* (Solução de Consulta n.º 139/06)

Aduz também que, ainda que a administração fiscal glose o lançamento dos tributos nos termos realizados para Recorrente, não cabe a cobrança de multa e juros uma vez que o recolhimento dos tributos incidentes na operação foram feitos com base nas orientações da administração fiscal vigente à época, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional¹¹.

Da Decisão Recorrida

O acórdão de impugnação, no entanto, julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte e manteve as exigências de IRPJ e CSLL com as respectivas multas e acréscimos legais, sob os seguintes argumentos:

- a) Entende que, de fato, o conteúdo da Solução de Consulta 254 (de efeito vinculante) em especial nos itens 20, 21 e 25 deixa claro que o argumento de que os imóveis deveriam ter sido adquiridos para revenda de modo a autorizar a tributação pelo regime de lucro presumido às alíquotas praticadas pela Recorrente não procede.

¹¹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

- b) Também reconhece que a Solução de Consulta 254/14 não restringe a recomposição contábil desses bens de acordo com o negócio da empresa.
- c) Não obstante, manteve a autuação sob o fundamento de que somente pessoa jurídica que exerça de fato e de direito a atividade imobiliária poderá aplicar, às receitas decorrentes da alienação de imóveis, os percentuais de presunção de 8% e 12%, respectivamente, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do item n. 24 da Solução de Consulta Cosit n.º 254, de 2014.
- d) A receita decorrente da alienação dos imóveis em 31/01/2014, pelo valor de R\$ 57.000.000,00, possui caráter excepcional, pois que a compra e venda de imóveis de acordo com o histórico da empresa é exceção, concluindo não se tratar de mera operação de compra e venda, mas sim de operação de venda de ativo imobilizado e sujeita à incidência de ganho de capital.
- e) Argumenta ser prescindível observar o disposto na Solução de Consulta SRRF10 n.º 139, de 2006, devido a falta de força vinculante e porque não contempla especificamente as especificidades da atividade imobiliária. Também desconsidera a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por “não terem efeito vinculante para aquele Colegiado, em virtude de falta de lei que lhes atribua eficácia normativa, nos termos do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN), possuindo, os citados Acórdãos, efeito limitado aos lançamentos e partes ali analisadas”.
- f) Nesse sentido, conclui que “se não há atividade imobiliária de fato, mesmo existindo de direito pelo registro da atividade em seu contrato social, não é passível de tributação com base no lucro presumido de acordo com a Solução de Consulta 254/2014” e tampouco com o art. 227 do Regulamento do Imposto de Renda.
- g) Por fim, alega que a multa e os devidos acréscimo legais devem ser mantidos uma vez que, a despeito da legislação acima elencada no decorrer do voto, a argumentação que suporta a impugnação baseia-se na Solução de Consulta n.º 254/2014, a qual foi publicada em 26/09/2014, após a ocorrência do fato gerador (31/01/2014) e do vencimento do tributo apurado pelo contribuinte (03/2014).

A Requerente, então, interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações de sua Impugnação aos Autos de Infração e requerendo a anulação dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL ou, no caso do não provimento do Recurso Voluntário, o afastamento da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora calculados pela Selic diante dos argumentos apresentados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Paula Santos de Abreu, Relatora.

Preliminarmente, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca das condições de admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Não consta dos autos comprovante de representação do contribuinte pelo procurador que patrocina a presente causa. Não obstante, na petição de impugnação contra os Autos de Infração do IRPJ e CSLL lavrados pela auditoria fiscal, os advogados do contribuinte informam que foram constituídos na forma do §1º do artigo 5º da Instrução Normativa RFB n.º 1.782/2018. Ou seja, o recurso foi juntado eletronicamente com a utilização de certificado digital, em nome do contribuinte.

A Instrução Normativa RFB n.º 1751, de 16 de outubro de 2017 prevê a outorga de poderes dos contribuintes (detentores ou não de certificado digital), a pessoas físicas ou jurídicas detentoras de certificado digital, por meio de procuração RFB ou procuração eletrônica.

O art. 3º da mesma norma estabelece que:

*Art. 3º Além da outorga de poderes de que trata o art. 2º, a opção do serviço “Processos Digitais” do sistema Procurações, disponível no endereço eletrônico informado no inciso II do parágrafo único do art. 2º, **permite a outorga de poderes para representar o outorgante perante a RFB no cumprimento de formalidades relacionadas a processos digitais, podendo para tanto peticionar, impugnar, desistir, entre outros atos, inclusive juntar documentos em processo digital ou em dossiê digital.***

Assim, tendo o contribuinte apresentado manifestação de inconformidade, cujos pressupostos de admissibilidade foram analisados no acórdão de impugnação, não se verifica o vício na representação do contribuinte, conforme excerto da decisão *in verbis* :

(...)

6. A ciência dos autos de infração ocorreram em 10/10/2018. conforme fls. 149 e, em 09/11/2018 foi protocolada a impugnação. É tempestiva e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dela conheço.

(...)

Por conseguinte, como o recurso voluntário foi interposto pelo mesmo procurador, entendo que o contribuinte está devidamente representado. Desse modo, atendidas todas as condições de sua admissibilidade, conheço o presente recurso voluntário.

Como se observa do relatório, a matéria da demanda resume-se à possibilidade de tributar as receitas decorrentes da venda de imóveis, por pessoa jurídica que exerça atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, submetendo-as ao percentual de presunção de 8% e 12%, para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL respectivamente, conforme previsto no art. 15 da Lei 9.249/95.

Inicialmente cabe ressaltar que a fundamentação do Acórdão de Impugnação para manutenção dos lançamentos efetuados nos Autos de Infração tem como referência a Solução de Consulta Cosit n.º 254 de 15 de setembro de 2014, reconhecendo seu caráter vinculante à administração fiscal, conforme determina o artigo 9º da Instrução Normativa n.º 1.396 de 2013.

Não obstante, o próprio voto do Relator no Acórdão de Impugnação reconhece que a argumentação que suporta a impugnação baseia-se em entendimento da administração fiscal posterior à ocorrência do fato gerador em 31/01/2014 e do período de apuração em 03/2014, como se verifica pela leitura de trecho da decisão:

39. (...). A despeito da legislação acima elencada no decorrer do voto, a própria argumentação juntada à impugnação, baseada em norma complementar, se refere à Solução de Consulta n.º 254/2014, a qual foi publicada após a ocorrência do fato gerador e do vencimento do tributo apurado pelo contribuinte. E posteriormente lançado pela fiscalização. A citada Solução de Consulta foi publicada em 26/09/2014, enquanto o evento ocorreu em 31/01/2014, com período de apuração em 03/2014, portanto, muito anterior à publicação da alegada norma complementar.

Nesse sentido, ainda que se tenha havido uma mudança na interpretação da norma que estabelece os critérios para definir a base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre receitas de alienação de imóveis por pessoa jurídica que exerça atividade imobiliária, sob a sistemática do lucro presumido, o novo posicionamento só poderia ser aplicado no caso de ser favorável ao contribuinte, conforme determina o artigo 146 do Código Tributário Nacional:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A própria Receita Federal, em seu sítio eletrônico¹², explica a força normativa das Soluções de Consulta:

3.1.9. no caso de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Diante dessa orientação interpretativa, conclui-se que não se pode aplicar retroativamente o entendimento que agrava o encargo tributário do contribuinte. Assim,

¹² Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em 19.08.2019.

entendemos que, ao fundamentar a análise do Auto de Infração em Solução de Consulta posterior à ocorrência do fato gerador, o intérprete só poderá aplicá-lo se o resultado lhe for mais benéfico.

Com base nessas premissas, passaremos a analisar a decisão atacada.

Primeiramente, a decisão é expressa em estabelecer que não há dúvidas de que o fato de um imóvel não ter sido adquirido inicialmente para a revenda e o fato de ter sido reclassificado contabilmente em momento posterior para fins de compor o ativo circulante de empresa não impedem que se calcule a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mediante o percentual de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receitas bruta decorrente da venda dos imóveis por pessoa jurídica.

Sobre esse aspecto, a decisão não merece reparo, uma vez que as normas vigentes à época da operação determinavam tal conduta (178, §1º da Lei nº 6.404/76 e Processo de Consulta nº 139/06 da Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 10a. RF Decisão).

Com efeito, a verdadeira questão da contenda posta no Acórdão de Impugnação é se “*a Solução de Consulta em seus itens 24 e 25 condiciona a possibilidade de incidência da margem presumida ao exercício de fato e de direito da atividade imobiliária no momento do auferimento da receita de alienação do imóvel destinado a tal fim*”.

No entanto, tal condição não se encontra expressa em qualquer outra norma ou orientação vigente à época do fato gerador ou do lançamento. Pelo contrário, à época, a Solução de Consulta 139/2006 estabelecia:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS. A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização **sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital**, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR, de 1999 (Decreto nº3.000, de 1999), arts. 518 e 521; PN CST nº347, de 1970; PN CST nº108, de 1978.

Como podemos verificar, até o momento da ocorrência do fato gerador em 31/01/2014, a orientação da administração fiscal era que o contribuinte optante pelo lucro presumido que, em virtude das atividades descritas em seu contrato social, transferir bens contabilizados em seu ativo permanente para sua conta de estoques para futura comercialização, poderá fazê-lo sem **sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital**.

Essa também foi a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 1102001.085, proferido em 09 de abril de 2014, em caso semelhante e assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário:2006,2007

LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS. A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos. Recurso voluntário provido. Crédito Tributário Exonerado.

Destaca-se que a Recorrente, desde sua constituição em 2005, possui como objeto social a “exploração de negócios imobiliários, compra, venda e locação de imóveis próprios, comprovando-se o exercício *de direito* de sua atividade imobiliária.

Analisando-se os autos, as alegações e documentos juntados, verifica-se a contabilização dos imóveis no ativo imobilizado (não circulante) da Recorrente, pois não tinha a intenção de vendê-los naquele momento, oferecendo-os à locação. Posteriormente, com a queda nos valores da locação em relação ao valor dos imóveis e a alta do mercado imobiliário, decidiu aliená-los, transferindo-os para a conta do ativo circulante / estoques.

Assim, embora a Recorrente exercesse atividades primordialmente de locação de imóveis, já possuía a intenção de vender os imóveis oportunamente, uma vez que a atividade de compra e venda de imóveis estava consignada no objeto social da empresa desde sua constituição em 2005. A partir do ano de 2010, quando a Recorrente decidiu começar a explorar efetivamente a atividade de compra e venda de imóveis, reclassificou a contabilização dos imóveis transferindo – os para a conta do ativo circulante /estoques para que pudesse então comercializá-los.

Importante salientar que o tempo em que tais bens ficam disponíveis para venda não altera a natureza do ativo. É de supor, que, dada a natureza dos imóveis (lojas comerciais de um condomínio em shopping center) e os altos valores de venda, a realização de negócio de tal monta não ocorre frequentemente e tampouco de um dia para outro. Há que se reconhecer a necessidade de tempo para oferecê-los ao mercado, negociar os termos da venda e efetivamente fechar o negócio. Ademais, também ficou consignada a compra de outros imóveis após a venda do imóvel em questão (em 07/02/2014), para que fosse recomposta a “carteira” da Recorrente.

Desse modo, ainda que não fosse necessário comprovar que a Recorrente exercia a atividade imobiliária *de fato*, para que se beneficiasse da forma de computo da base de cálculo dos tributos, também não é possível afirmar que a Recorrente não a exerceria.

Decerto que, apesar de não se verificar a realização de atividades de compra e venda, nos períodos que antecederam as alienações, não é possível inferir que a Recorrente, constituída para exercer aquela atividade, não iria passar a realizá-las no período pós-alienação.

É fundamental reconhecer que aos contribuintes é assegurado constitucionalmente o direito à livre iniciativa, significando que possuem a liberdade de conduzir seus negócios no tempo e da forma mais eficiente permitida em lei.

Nesse sentido, essa Segunda Turma já teve a oportunidade de apreciar caso semelhante, referente ao Processo de n. 10803.720032/2015-28, cujo Acórdão, transcrevo na parte tem relação a este caso:

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.

Quanto à cobrança de multa de ofício, ainda que se entendesse devida a cobrança do ganho de capital sobre a venda dos imóveis, não se pode aceitar que o contribuinte seja penalizado por ter organizado seus negócios, atendendo orientações da administração tributária vigentes à época.

Tal determinação está especificamente expressa no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Da mesma forma, como já mencionado anteriormente, qualquer entendimento posterior que, porventura, tenha modificado entendimento da administração tributária, não pode ser aplicado para prejudicar ou penalizar o contribuinte. Por esse motivo, entendo pelo não cabimento da cobrança de multa e juros de mora

Por todo o exposto, pode-se concluir que cabe razão à Requerente, afastando-se a tributação efetuada a título de ganho de capital e respectivas multas e juros de mora, sendo a decisão aplicável tanto para o Auto de Infração do IRPJ e de quanto para o Auto de Infração da CSLL, tendo em vista que ambos estão amparados nas mesmas teses.

Voto, portanto, por conhecer do Recurso Voluntário, para, no mérito, lhe dar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu

Voto Vencedor

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado

O Colegiado, por voto de qualidade, entendeu por negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao mérito da exigência, no caso, a tributação assumida pela recorrente na alienação de bem imóvel de sua propriedade, considerando-o como decorrente de atividade de compra e venda, por isso, transitando pelos percentuais atinentes ao lucro presumido, ao invés de submeter a operação aos índices do ganho de capital, como assentado pela Fiscalização e ratificado pela decisão *a quo*.

Ou seja, o ponto nevrálgico da lide diz respeito ao tratamento tributário a ser dado à venda ocorrida em 31/01/2014, de lote de imóveis compreendendo fração ideal de 5% da totalidade das unidades integrantes do Prédio do Centro Comercial (Bloco 3), parte integrante do Condomínio Shopping Pátio Higienópolis (registrado sob as matrículas nº 97.202 a 97.445 no 2º Oficial de Registro de Imóveis da Capital/SP - fls 55-108) mediante assunção do regime do Lucro Presumido e se o resultado de sua alienação constitui-se uma receita operacional da pessoa jurídica ou um ganho de capital.

Neste linha, embora reconheça a profundidade dos argumentos expendidos pelo I. Relatora, Conselheira Paula Santos de Abreu, dela divergi por fazer uma leitura diferente dos autos em relação à matéria de mérito trazida à apreciação.

Principiando pela lição doutrinária de Antônio Roberto Sampaio Dória, segundo a qual “*é necessária a existência de algum objetivo, propósito ou utilidade, de natureza material ou mercantil, e não puramente tributária, que induza o indivíduo à prática de determinados atos de que resulte economia fiscal*” . (in Elisão e evasão fiscal – 2ª Ed. SP – Bushatsky – 1977 – pg. 75), entendo que o fato de a pessoa jurídica ter promovido em 2010 a transferência do referido imóvel da então conta do Ativo Permanente – Imobilizado para a do Ativo Circulante – Estoques Imóveis - em nada desnatura a essência dos fatos, diga-se, que o bem EFETIVAMENTE pertencia ao Imobilizado da pessoa jurídica e visava a obtenção de rendimentos de alugueis, como de fato obteve de 2005 a 2009.

Em outro dizer, a mudança na posição das contas contábeis, saindo do então Permanente para o Circulante visou, tão somente, como destacado na lição de Sampaio Dória, um evidente e único propósito tributário, diga-se, buscar uma tributação substancialmente menor (**em torno de 3,08% sobre a receita auferida pela venda**), ou seja, $IRPJ = 8\% * 15\% + 10\%$ (adicional) = 2,0%; $CSLL 9\% (*) 12\% = 1,08\%$, contrariamente à tributação como ganho de capital quando o montante auferido pela alienação não circula pela alíquota do Lucro Presumido e sofre incidência diretamente dos percentuais de ambos os tributos, **no caso, 24%** (IRPJ – 15% - CSLL – 9%).

Em suma, uma tributação 8 vezes ,menor!

Tal engenharia tributária, embora revestida dos devidos aspectos formais, não pode substituir a realidade presente nos autos, no caso, que o imóvel realmente pertencia ao Ativo Permanente – Imobilizado e visava gerar rendimentos de alugueis (não era, pois, “mercadoria de estoque” com finalidade de realização), via alienação; depois, ficou claro nos

autos, que, desde a sua constituição, **a recorrente assumiu** que seu CNAE Fiscal seria o do código 68.102-02 - Aluguéis de Imóveis Próprios, constando tais informações nas DIPJ e ECF2 nos anos de 2007 a 2017.

Atente-se, quem define e escolhe o CNAE não é a Autoridade Tributária e sim a própria interessada, ou seja, é a pessoa jurídica quem decide qual atividade EFETIVAMENTE praticará, independentemente de constar no seu contrato social mais de um objeto social (como, aliás, é bem comum no dia-a-dia empresarial).

Nesse cenário, como bem apontado pela Fiscalização, toda a atividade da recorrente circulou por essa linha, ou seja, rendimentos e receitas obtidas em torno de dez anos pelo recebimento dos aluguéis dos bens de que dispunha, incluindo o objeto desta discussão.

Somente em três ocasiões, desde a sua constituição, é que a recorrente procedeu à venda de imóveis de sua propriedade, o que bem demonstra a baixa frequência deste tipo de evento e ratifica o entendimento fiscal de que sua atividade **não era** a relativa a compra e venda de imóveis (assim fosse, a regularidade de tais eventos seria muito mais presente) e sim, a de **locação** de bens imóveis, afetando irremediavelmente seu entendimento de considerar a alienação da fração ideal de 5% da totalidade das unidades integrantes do Prédio do Centro Comercial (Bloco 3) como fruto de sua atividade operacional e, por isso, tributá-la após seu trânsito pelas alíquotas do Lucro Presumido e não as do Ganho de Capital.

Adite-se que a própria contribuinte, em sua impugnação inaugural interposta perante a DRJ afirmou peremptoriamente que os imóveis em questão foram originalmente contabilizados no ativo imobilizado (não circulante) da Recorrente, “pois não havia intenção de venda, em função de sua destinação para locação”.

Mais, que quando houve a intenção de colocá-los à venda, “em virtude do reduzido rendimento de aluguéis em relação ao valor dos imóveis e ao aumento de liquidez dos imóveis em questão”, fez a reclassificação contábil já citada, transferindo-os para o ativo circulante (estoque).

Como se vê, a própria recorrente admite que não havia intenção de colocá-los à venda quando foram adquiridos, muito ao revés, foram alocados e mantidos no Imobilizado como fonte geradora de receitas (que efetivamente se concretizou durante anos).

Com isso, data vênua ao entendimento da recorrente, penso que somente quando visualizou a possibilidade de vender referido bem (repita-se, pertencente ao seu Imobilizado) é que engendrou a conduta de reclassificar o imóvel para o Circulante e assim dar cores de que se estaria diante de uma “mercadoria” para revenda, no caso, “Estoques de Imóveis” e com isso fugir de uma tributação substancialmente maior a que se submeteria se assumido o “ganho de capital”.

Nessa toada, a alienação do imóvel aqui tratada, em 31/01/2014, tem nítido e insofismável caráter excepcional, posto que tal procedimento, até pelo histórico da empresa, é absoluta **exceção**, de tal modo que o que se tem, *in casu*, é autêntica operação de **venda de ativo imobilizado, sujeita à incidência de ganho de capital – 24%**.

Como bem pontuado pela decisão *a quo*, “*se não há atividade imobiliária de fato, mesmo existindo de direito pelo registro da atividade em seu contrato social, não é passível de tributação com base no lucro presumido*”.

Na verdade, como bem anotado pelo Fisco e corroborado pela decisão recorrida, o único motivo de tal procedimento societário foi criar a possibilidade futura de

submeter a venda do imóvel aos percentuais do lucro presumido, sabidamente muito mais interessantes que os do ganho de capital.

Por fim, não se nega aqui a possibilidade de que a contribuinte possa fazer alterações em sua contabilidade, transmudando valores e bens de uma rubrica para outra, porém, como exaustivamente visto, esta metodologia deve se circunscrever aos casos em que se estiver diante de efetiva operação de compra e venda de imóveis, o que, certamente, não ocorreu, não se podendo aceitar que um bem saia do imobilizado - onde sempre esteve e se prestava à manutenção das atividades da empresa - para o circulante somente porque a entidade projetava a possibilidade de sua negociação.

Em outras palavras, a contabilidade, como o direito, é uma ciência regida por normas e princípios que se sucedem e se perpetuam ao longo do tempo, não sendo crível nem viável que, simplesmente por conveniência societária ou fins tributários, se subverta toda a lógica historicamente contextualizada de seus conceitos e preceitos.

No caso, a recorrente possuía uma propriedade que servia **não** para especulação imobiliária, **mas, sim**, para permitir o desenvolvimento das suas atividades, via rendimentos de aluguéis, levando a que a classificação contábil de tal bem, COMO NÃO PODERIA DEIXAR DE SER, se fizesse no Imobilizado, por força não apenas das normas contábeis, mas também do artigo 179, IV, da Lei nº 6.404/1976, *verbis*:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; ([Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007](#))

Posição defendida por Iudícibus, Martins e Gelbcke, na clássica obra "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações" (aplicável às demais sociedades), Atlas, SP, 6ª Edição, 2006, pg. 199:

"Desta definição [do artigo 179, da Lei das S/A], subentendem-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento".

No mesmo tom, com letras diferentes, o pensamento de Nilton Latorraca na clássica obra Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas - Atlas - SP - 12ª Edição - 1990- pg. 260, cuja edição inaugural surgiu em 1972, poucos anos após a entrada em vigor da Lei nº 6.404/1976 e **foi uma das primeiras a enfrentar as novas nomenclaturas contábeis e estrutura das Demonstrações Financeiras e Balanço Patrimonial introduzidas pela legislação societária e depois incorporada pela legislação fiscal pelo Decreto-lei nº 1.598, de 1977.**

Segundo o saudoso mestre (destaques acrescidos):

"Ativo imobilizado ou ativo fixo são expressões sinônimas que na linguagem contábil identificam o agrupamento de contas onde se registram os recursos investidos em direitos que tenham por objeto bens necessários à exploração do objeto social. As expressões ativo imobilizado ou ativo fixo

são utilizadas em oposição a ativo circulante. Os bens integrantes do ativo imobilizado destinam-se, pois, a manter a própria fonte produtora dos rendimentos, enquanto os bens do ativo circulante representam dinheiro, créditos ou bens que serão transformados em dinheiro durante o ciclo operacional da empresa. (...) Como se observa, é o emprego ou destino do bem o elemento essencial à sua classificação contábil e legal" (in Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas - Atlas - SP - 12ª Edição - 1990- - pg. 260 - negrito)

Quadro que se completa normativamente na forma da **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.177/09, que aprovou a NBC TG 27–Ativo Imobilizado.**

Segundo tal ato normativo:

Definições

6. (...)

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) **se espera utilizar por mais de um período.** Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens

(...)

Baixa

67. O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

68. Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado (a menos que a NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil exija de outra forma em operação de venda e *leaseback*). **Os ganhos não devem ser classificados como receita de venda.**

68A. 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 da NBC TG 16 – Estoques. As receitas advindas da venda de tais ativos devem ser reconhecidas como receita de acordo com a NBC TG 30 – Receitas. A NBC TG 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.

(...)

71. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item. (destaques acrescentados).

Posição **DIAMETRALMENTE ANTAGÔNICA** para os casos em que um bem do não circulante é destinado à venda, compondo, pois um novo circulante.

A respeito, os dizeres da **NBC TG 31 (R3) – ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA**:

Classificação de ativo não circulante como mantido para venda

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.

9. Acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão da venda para além de um ano. A extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que o ativo seja classificado como mantido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do ativo. Esse é o

caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.

10. As transações de venda incluem trocas de ativos não circulantes por outros ativos não circulantes quando a troca tiver substância comercial de acordo com a NBC TG 27 – Ativo Imobilizado. (negrito e sublinhado).

Feitas estas transcrições legislativas, doutrinárias e normativas, fica claro que:

1. bens que se destinem, precipuamente, a possibilitar a exploração do objeto social devem ser classificados contabilmente como "Ativo Não Circulante - Imobilizado";
2. espera-se que tais bens sejam produtivos por mais de um ano;
3. devem ser baixados quando de sua alienação e a receita apurada não faz parte da atividade operacional da entidade, por isso é tida como "ganho", gênero da qual a receita é somente uma espécie, como definido normativamente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1, item 74: "*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*".
4. admite-se a transferência para o ativo circulante somente quando a entidade, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel (o que claramente não é o caso do contribuinte autuado);
5. se houver pretensão de transferir o bem do Não Circulante para o Circulante, deve existir plano de venda do ativo, 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 e a venda deve ser concluída em até um ano a partir da data da classificação, (NBC TG 31 (R3) - item 8 - acima transcrito).

Não se vê o cumprimento, pela recorrente, desses requisitos no curso do procedimento, por isso, sem nenhuma dúvida, o bem era do Ativo Não Circulante - Imobilizado e sua alienação gerou não uma receita operacional, MAS, um GANHO DE CAPITAL sujeito à tributação na forma imposta pelos lançamentos de ofício aqui tratados.

Nem se alegue que aos contribuintes é lícito dimensionar e registrar os fatos contábeis de acordo com aquilo que lhes for mais conveniente e de acordo com a sua efetiva atividade operacional.

Ao contrário, embora se reconheça esta liberdade e ao Fisco seja defeso imiscuir-se na forma de escrituração assumida, não é menos verdade que, como dito antes, a contabilidade é uma ciência com regras e normas que devem ser seguidas não só para fins gerenciais e societários, mas, no que interessa neste momento, para fins fiscais, na forma do

disposto no Decreto-lei nº 1.598/1977, artigo 7º¹³ (para o Lucro Real) e artigo 527, do RIR/1999¹⁴, então vigente (para o Lucro Presumido).

Ou seja, ainda que permitida a escolha dos métodos e sistemas de escrituração, a sua observância às leis comerciais e fiscais e às normas da ciência contábil é imperativa.

Por fim, acerca da solução de Consulta nº 139, de 29/08/2006, da SRRF 10ª RF aventada pela recorrente, como se sabe, ainda que nela se insiram orientações com alto teor de embasamento, não vincula os Conselheiros do CARF. Ademais, referida SC sequer diz respeito a operações semelhantes à realizada pela contribuinte, antes trata de atividades de "venda de veículos novos e usados e a locação de veículos". Demais disso, a própria ementa da mencionada SC, textualmente **ressalva a obrigatória observância às "normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos"**.

Veja-se:

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. BENS PASSÍVEIS DE INTEGRAR O ATIVO CIRCULANTE E O ATIVO IMOBILIZADO. TRANSFERÊNCIA DE CONTAS.

*A empresa optante pelo lucro presumido que comercializa bens suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques, em virtude de suas atividades desenvolvidas constarem, em ambos os casos, de seu objeto social, pode transferir da primeira conta para segunda o respectivo bem a ser destinado para futura comercialização sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital, **contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.***

[...]

4.1 [...] Inaceitável seria a petionária adotar um procedimento em desconformidade com o seu ramo de negócio, visando fugir de tributação mais onerosa. No caso, há uma regra clara e definida. Evidencia-se que o contribuinte não efetua registros contábeis conforme a sua livre escolha objetivando primordialmente afastar a incidência do imposto de renda pessoa jurídica sobre uma base de cálculo maior, pois, normalmente, a empresa optante pelo lucro presumido deve apurar o imposto diretamente sobre o ganho de capital.

5. Esclareça-se que o Parecer Normativo nº 347, de 29 de outubro de 1970, firmou entendimento de que a forma de escriturar as operações do contribuinte é de sua livre escolha, sendo que tal escrituração poderá ser impugnada se

¹³ Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

¹⁴ Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano - calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

estiver em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

Concluindo, por todas as circunstâncias descritas nos autos e devidamente demonstradas neste voto, entendo que a operação praticada pela contribuinte não pode ser tratada como receita da atividade (Lucro Presumido), antes, **está-se diante de efetivo ganho de capital por alienação de bem do ativo imobilizado**, justificando, assim, os lançamentos de ofício perpetrados.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

DA TAXA SELIC PARA CÔMPUTO DOS JUROS DE MORA

Acerca da multa de ofício a ser aplicada em lançamentos derivados de procedimentos fiscais, a incidência submete-se aos ditames da Lei nº 9.430/1996, corretamente aplicada pelo Auditor Fiscal nos autos em questão:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

*§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 3º *Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

§ 4º *As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

Como visto do dispositivo transcrito, para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária da qual resulte falta de recolhimento do tributo ou contribuição por parte da contribuinte. E é exatamente este o caso aqui tratado.

Esclareça-se que, igualmente ao atrás exposto, por estarem devidamente fundamentadas as exigências, não cabe a este órgão administrativo perquirir de sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º, da Constituição Federal.

A respeito, Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No que tange à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, a matéria já foi igualmente objeto de Súmula deste Tribunal Administrativo Tributário Federal:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Desse modo, por se tratar de temas objeto de Súmulas e, portanto, de observância obrigatória pelos Conselheiros (art. 45, VI, do RICARF), descabe acolher o pleito da recorrente em relação a ambos os temas.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos e a decisão *a quo*.

É como voto

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone

