



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

**Processo n°** 13971.721484/2016-64  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-002.832 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de agosto de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** CREMER ADMINISTRADORA DE BENS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/2012

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica ou da controladora. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua incorporação, servindo de parque fabril da Controladora.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na apuração do ganho de capital, o custo de aquisição é o valor contábil do bem (custo histórico líquido da depreciação), sendo incabível considerar uma eventual avaliação a valor justo (custo atribuído - deemedcost) na composição de seu custo, por absoluta falta de previsão legal.

JUROS SOBRE MULTA. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL.

Solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, estende-se no que couber, aos demais lançamentos decorrentes quando tiver por fundamento o mesmo suporte fático.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR. Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao mérito da autuação. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso no que diz respeito aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Leticia Domingues Costa Braga. Participou do julgamento o Conselheiro Sergio Abelson em substituição ao Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, que se declarou impedido de julgar o presente processo.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia de Carli Germano (Vice-Presidente), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Sergio Abelson (em substituição ao Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Leticia Domingues Costa Braga.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Florianópolis (SC), que julgou improcedente a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude de supostas infrações a legislação tributária, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, relativo a fato gerador trimestral ocorrido em 31/12/2012, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, no importe de R\$ 17.276.025,55, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora, no importe de R\$ 5.920.641,20.

Conforme Relatório Fiscal às fls. 14/60 dos autos, “verificou-se que a Autuada foi constituída em 10/11/2010, com capital social de 10.000 quotas no valor de R\$ 1,00 cada quota, sendo 99% das quotas de titularidade de CREMER S/A e 1% de Plásticos Cremer S/A. Posteriormente, um mês após, houve um aumento do capital social para R\$ 20.231.319,00, integralizado por CREMER S/A(95%) e Plásticos Cremer S/A, integralização esta feita com a entrega de vários **imóveis**”.

Ainda segundo o relato fiscal, consta no objeto social da Autuada, “...**a administração, aluguel e a compra de bens imóveis próprios**”, e a autoridade fiscal discorre

sobre liberdade empresarial – princípio da livre iniciativa – para concluir que tal liberdade não é absoluta, que o registro contábil dos bens e direitos do ativo “não pode ser determinada de forma arbitrária, segundo as conveniências ou os caprichos do administrador.”

Ciente da autuação o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA**- (fls. 856/903) em 12/07/2016, na qual alegou em síntese:

1. **DOS FATOS INCONTROVERSOS:** Afirma que a impugnante, “além de sua atuação direta contratou corretores desde 2010 para prospectar potenciais compradores para os referidos imóveis, notadamente investidores imobiliários. Os contratos celebrados com tais profissionais, inclusive, estão acostados aos presentes autos, fato que evidencia que havia, sim, intenção de venda por parte da impugnante”. “O fato de haver geração de receitas de locação, a partir da racionalidade econômica, é fator que enseja a contabilização dos imóveis no Ativo Não Circulante. Assim, ainda que exista intenção de venda desses bens, como existia no caso dos autos, ela não seria, por si só, suficiente para ensejar a respectiva classificação para a conta de Ativo Circulante enquanto não houvesse alta probabilidade da operação de venda dos bens locados se concretizar. Esse argumento será melhor explorado em tópico próprio — “Das normas contábeis que regem a reclassificação de ativo do Não Circulante para o Circulante”.
2. **DA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO CONFORME O OBJETO SOCIAL DA PESSOA JURÍDICA:** Afirma que “sobre o conceito de receita bruta operacional para fins de aplicação dos percentuais de presunção, o citado art. 15 da Lei nº 9.249/95 remete ao art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual define que a receita bruta compreende: (i) o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviço sem geral; (iii) o resultado auferido nas operações de conta alheia; e, (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidos nos incisos i a ii”.
3. Diz que “pretende consignar que até mesmo na visão da Administração Tributária, as receitas serão tratadas como operacionais ou não operacionais, para fins de aplicação dos percentuais de presunção para se determinar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do regime do Lucro Presumido, a depender da vinculação da atividade economicamente exercida pela pessoa jurídica com a atividade, ao menos em tese, prevista em seu objeto social, sendo irrelevante se o bem imóvel foi adquirido anteriormente ao início do exercício da atividade econômica imobiliária (compra e venda de imóveis). Logo, o que se tem presente de forma incontestada é que a RECORRENTE efetivamente exercia — como ainda exerce —, a atividade imobiliária por meio tanto da locação quanto da compra e venda de Imóveis, atividades, repita-se mais uma vez, previstas no objeto social desde a sua criação. Neste ponto, abre-se parêntese para registrar que os fundamentos da autuação ora combatida seguiram na

contramão do entendimento majoritário desta Administração Tributária. Ora, não são raros os casos em que a fiscalização se apega ao objeto social para exigir o recolhimento, principalmente, de diferenças no recolhimento de PIS e COFINS”. “Nos termos do art. 156, da Constituição Federal, fica afastada a incidência de ITBI na transmissão de bens imóveis: (i) incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou (ii) decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica; desde que a pessoa jurídica adquirente não exerça preponderantemente atividade imobiliária”.

4. DA NORMA CONTÁBIL DELINEADORA DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA RECORRENTE PARA FINS DE RECLASSIFICAÇÃO DOS IMÓVEIS PARA O ATIVO CIRCULANTE: Diz que “de fato, a impugnante não é constituída sobre a forma de sociedade por ações, nem tampouco qualificada com sociedade de grande porte, assim entendida, nos exatos termos do art. 32, § 19 da Lei nº 11.638/07, como "a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)". Entretanto, esqueceu-se a D. Fiscalização de que a RECORRENTE é pessoa jurídica controlada por sociedade por ações com ações negociadas em bolsa de valores (BM&FBOVESPA), sujeita, sem exceções, às disposições da legislação societária (Lei nº 6.404/76 e alterações posteriores) e do regulador do mercado de capitais brasileiro — a Comissão de Valores Mobiliários ("CVM")”.
5. DA IRRELEVÂNCIA JURÍDICA DA RECLASSIFICAÇÃO DOS BENS IMÓVEIS ALIENADOS PELA IMPUGNANTE TER OCORRIDO APÓS INÍCIO DE NEGOCIAÇÕES COM OS POTENCIAIS COMPRADORES E ANTES DA EFETIVA CONCRETIZAÇÃO DA VENDA: Afirma que “se é possível cogitar algum tipo de vício, tal estaria na linha do raciocínio fiscal e não propriamente no fato de a reclassificação (incentivada pelas normas contábeis, ao invés de vedada) ter ocorrido depois do início das negociações ou um mês antes da efetivação das operações de venda”. Diz que “não se pode perder de vista que o início das negociações, sob o ponto de vista eminentemente jurídico, não representam nada mais que meras tratativas não vinculantes entre as partes; logo, absolutamente irrelevantes as afirmações de que as negociações foram iniciadas enquanto os bens estavam classificados como Ativo Não Circulante e isto parece evidente na medida em que as convicções da Fiscalização não se alterariam caso ditas negociações tivessem efetivamente ocorrido depois da reclassificação contábil, pois a lógica de seu entendimento está repousada no fato de que, uma vez que um determinado ativo recebe a chancela contábil de Ativo Não Circulante, jamais poderia ter sua transferência admitida para o Ativo Circulante, sujeitando-se a efeitos tributários diferentes daqueles que se obteria se não tivesse ocorrido a transferência”.

6. Aduz que “a classificação contábil como Ativo Não Circulante se fez necessária e presente enquanto os bens imóveis, mesmo tendo sido adquiridos para venda futura, não tiveram este uso (função) por condições mercadológicas alheias à vontade de sua Administração, justificando, por isso, o uso (função) como bem de renda (aluguel), dentro do escopo de atividades de seu objeto social desta feita, a intenção de venda dos imóveis, ainda que locados, é pressuposto da atividade operacional da impugnante que, repita-se, não foi questionada quanto a não ter aquela atividade como parte do seu *core business*; que realizou contratos de corretagem com imobiliárias e corretores, o que constitui inequívoco elemento de prova no sentido de que havia real intenção por parte da impugnante em vender os referidos imóveis”.
7. DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DOS REGISTROS DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EFETUADOS EM OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS CONTÁBEIS DETERMINAR OS EFEITOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS DE OPERAÇÕES DE VENDA DE BENS IMÓVEIS REALIZADAS EM CONFORMIDADE COM O OBJETO SOCIAL DA PESSOAS JURÍDICA: Afirma “que embora a contabilidade possa interpretar determinados fatos do mundo fenomênico conforme a essência econômica, para o direito deve-se subsumir o fato à norma jurídica aplicável, com a observância do Princípio da Legalidade; isto é, se a aplicação da essência sobre a forma na escrituração contábil resultar em efeito jurídico diferente daquele previsto em lei, tais efeitos não poderão repercutir na esfera jurídico-tributária. Nesse contexto, a Fiscalização não poderia ter se pautado somente na classificação contábil dos bens imóveis para fundamentar a exigência das supostas diferenças de IRPJ e CSLL; para desconstituir os efeitos jurídico-tributários atribuídos pela IMPUGNANTE, notadamente quanto aos bens imóveis alienados posteriormente à reclassificação para o Ativo Circulante, em observância ao seu objeto social, a Fiscalização”.
8. DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA ENVOLVENDO A MATÉRIA DISCUTIDA NOS PRESENTES AUTOS: Neste tópico, “cita e transcreve ementas/excetos de julgados do CARF que, em seu entendimento, seriam semelhantes ao seu caso ora em debate”;
9. DO ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO GANHO DE CAPITAL APURADO NA VENDA DOS IMÓVEIS: “Caso entenda-se diferente, houve erro na apuração da base de cálculo do ganho de capital pois a Fiscalização ignorou o valor do custo de aquisição dos imóveis alienados; a Fiscalização deveria ter considerado para cálculo do ganho de capital o valor do custo de aquisição equivalente ao valor contábil identificado em sua escrituração, isto é, o custo atribuído na subscrição a valor de mercado promovido pela subscritora; acabou-se apurando ganho de capital absurdamente superior; ainda, que deveria a Fiscalização ter incluído o montante pago de ITBI pela Impugnante ao custo de

aquisição dos imóveis por ela alienados; outro erro da Fiscalização: não dedução dos valores exigidos a título de IRPJ e CSLL, dos montantes recolhidos a título de PIS e COFINS sobre as receitas de vendas dos bens imóveis, no pressuposto de que se tratavam de receitas operacionais”;

10. DA INAPLICABILIDADE DE PENALIDADE POR OBSERVÂNCIA À JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA: “que a orientação jurisprudencial e os atos emanados da Administração Tributária, tais como Soluções de Consulta, despertam confiança legítima nos contribuintes, que adotam práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento, agindo com boa-fé objetiva, que deve ser observada pelos julgadores, de modo a não ser mantida a penalidade aplicada”;

11. DOS JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO: Diz que “a SRFB, após trinta dias da lavratura de Autos de Infração, vem exigindo dos contribuintes a taxa SELIC sobre multas de ofício, o que é ilegal; que em julgado de 2010 a CSRF já afastou a incidência dos juros de mora sobre o valor da multa”;

12. Requereu o acolhimento da impugnação para cancelar a exigência fiscal na sua totalidade.

O Acórdão ora Recorrido (07-39.555 - 3ª Turma da DRJ/FNS) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2012

Ativo Não Circulante. Imobilizado. Alienação. Reclassificação Contábil. Impossibilidade.

A alienação de bens integrantes do imobilizado importa na apuração de ganho de capital. Eventual reclassificação contábil para subgrupo do Ativo Circulante sob a premissa de que os bens sofreram alteração de uso (bens para venda) é equivocada e em desacordo com a legislação societária e tributária.

Ganho de Capital. Avaliação. Custo de Aquisição. Na apuração do ganho de capital, o custo de aquisição é o valor contábil do bem (custo histórico líquido da depreciação), sendo incabível considerar uma eventual avaliação a valor justo (custo atribuído - deemed cost) na composição de seu custo, por absoluta falta de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2012

Lançamento Decorrente.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Isto porque, segundo entendimento da Turma “os imóveis recebidos para integralização do capital da Impugnante jamais deixaram de ser o que eram na Controladora, ou seja, eram imóveis e/ou terrenos que faziam parte de seu parque fabril, portanto eram bens do ativo imobilizado. Tanto é que foram assim classificados na escrituração da Impugnante, aliado ao fato de que logo após a integralização foram, todos, alugados à Controladora por um prazo de cinco anos. Então, os imóveis recebidos não poderiam ser classificados no ativo circulante (estoques), pois, apesar de constar no objeto social da Impugnante, a administração, aluguel, compra e venda de imóveis próprios, tais imóveis não eram destinados à venda, ou seja, não faziam parte de venda no curso ordinário de seu negócio”.

Os imóveis utilizados pela Controladora na conferência de capital da Controlada (recorrente) foram objeto de laudos de avaliação, elaborados quando os referidos imóveis ainda estavam em poder da Controladora, de forma que não me parece ser o caso de deemed cost, uma vez que avaliações desta natureza só poderiam ser feitas se contabilizadas na abertura do primeiro exercício social em que se aplicar o Pronunciamento Técnico CPC27, sendo as demonstrações contábeis apresentadas para fins comparativos ajustadas para considerar este novo custo atribuído, conforme ato supra do CPC. Mas, independente de ser ou não o caso de deemed cost, o fato é que o valor avaliado dos imóveis (superior ao seu valor histórico, da escritura) não interfere na apuração do ganho de capital, uma vez que, apesar de ser uma prática contábil permitida, não produz efeitos fiscais, positivo ou negativo, no resultado do exercício”.

Esclareça-se que a redução da multa de ofício é cabível nos termos do art.6º da Lei nº 8.218/91 e, no caso, pode ser pleiteada apenas após a decisão de 1ª instância administrativa, se houver pagamento/compensação ou parcelamento do débito. Desde que apuradas pela autoridade fiscal, quaisquer casos de inadimplemento da obrigação tributária e que ensejem o lançamento de ofício motivará a exigência da multa de ofício no patamar mínimo de 75%, o qual poderá ser elevado nos casos de não-atendimento de intimações, bem como qualificado na ocorrência de fraude, dolo ou simulação – circunstâncias que, no presente caso, não foram imputadas à contribuinte, sendo aplicada a multa no citado percentual mínimo de 75%. Acrescente-se que, como visto acima, a penalidade no percentual de 75% decorre de expressa previsão legal, de maneira que a oposição a sua aplicação e as alegações trazidas traduzem, na verdade, inconformismo com a lei posta”.

Ciente da decisão do Acórdão em 07/04/2017 (fls.1091), o contribuinte interpõe **Recurso Voluntário** em 08/05/2017 - (fls. 74/84), trazendo em seu bojo praticamente as mesmas razões discorridas em sede de impugnação administrativa às fls.856/903 dos autos.

É o relatório do essencial.

## Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Como já acima exposto, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, a exceção da preliminar já analisada, constitui-se de repetição dos argumentos utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

*Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:*

*I - verificação do quórum regimental;*

*II - deliberação sobre matéria de expediente; e*

*III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.*

*§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.*

*§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.*

*§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).*

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

*Dos Pronunciamentos Contábeis*

*A Fiscalização entende que a recorrente deveria adotar as disposições do CPC PME, por força da utilização de Custo Atribuído, ao passo que a recorrente rebate tal colocação, sustentando que deve acompanhar os procedimentos contábeis adotados por sua controladora CREMER S/A, nos termos da legislação societária.*

*Neste sentido, informa que deve observar o que consta no item 57 do CPC nº 28 – Propriedades Para Investimentos.*

*Considerando o litígio ora visto, relatoriado neste Voto, esta discussão não tem relevância para o deslinde da questão, ambos os pronunciamentos mencionados utilizam-se das mesmas definições do que seja Propriedade para Investimentos e/ou itens do Ativo Imobilizado.*

*A tese central da autuação não está vinculada à adoção de um ou de outro pronunciamento, mas sim à identificação da natureza e da função econômica dos imóveis recebidos pela recorrente em conferência de integralização de seu capital social, ou seja, se a sua classificação contábil inicial foi adequada e encontrava-se de acordo com os princípios de contabilidade e/ou os conceitos contábeis pertinentes.*

*Conforme consta no Termo Fiscal, a autoridade fiscal destacou a importância desta classificação contábil inicial:*

*Os bens imóveis integralizados, portanto, a depender da função econômica que exercem, considerado o objeto social da Fiscalizada, poderiam, portanto, ser classificados como ativo imobilizado, propriedade para investimento ou estoques.*

*De fato, e esta distinção é crucial para a solução do litígio posto, pois dependendo da classificação contábil adotada para aqueles imóveis, a sua alienação posteriordemandará uma forma de tributação específica: ganho de capital, se os imóveis fazem parte do Imobilizado (e não poderiam ser reclassificados para outro grupo, conforme crê a Fiscalização) ou receita operacional se classificados em Investimentos e/ou ativo circulante (imóveis para venda).*

*Os imóveis integralizados na Cremer Administradora de Bens (fiscalizada) pela Cremer S/A (Controladora) e pela Plásticos Cremer Ltda. estão indicados no ANEXO*

*01/RELATÓRIO FISCAL. Após a integralização, os imóveis foram alugados para a Controladora, afinal todos eles eram por ela ocupados em suas atividades (parque fabril).*

*Da classificação contábil dos imóveis recebidos na integralização*

*Conforme relatoriado, a recorrente foi constituída em novembro de 2010, sendo que já em dezembro do mesmo ano, houve integralização de seu capital por meio de imóveis, de sua Controladora. Ato contínuo, no início de 2011, os imóveis (vindos da Controladora) utilizados na integralização foram, todos, alugados à Controladora, por um prazo de cinco anos.*

*A recorrente, em seu registro contábil inicial dos imóveis recebidos, os classificou no Ativo Não Circulante, subgrupo imobilizado e assim lá permaneceram até 31/10/2012, quando, após a certeza de sua alienação, foram reclassificados para o sub grupo Realizável a Longo Prazo e, em 01/11/2012, reclassificados para o Ativo Circulante(imóveis/terrenos para venda).*

*Estas reclassificações foram consideradas inconcebíveis pela autoridade autuante, pois, em seu entendimento, os imóveis alienados nunca perderam a sua natureza de ativo imobilizado. Neste sentido, destaca que desde que se iniciaram as tratativas para a venda dos imóveis, por exemplo, para a CSHG Logística, em maio de 2012, os imóveis permaneceram classificados no Ativo Não Circulante. De se retornar com seu relato, trazido do Relatório Fiscal, em tópico pertinente à alienação para a CSHG:*

*117. Como visto, as negociações perduraram por 05 meses, desde 03/05/2012 até a assinatura do Memorando de Entendimentos Vinculante, em 01/10/2012.*

*118. Neste interregno, os imóveis permaneceram classificados no ativo não circulante.*

*119. Tal circunstância, a permanência destes imóveis no ativo não circulante, é compreensível, eis que a sua natureza é efetivamente esta, de bens que não eram mantidos para venda no curso normal dos negócios.*

*120. Na verdade, é este o ponto central desta auditoria – o perfeito delineamento da natureza contábil dos imóveis alienados não só à CSH, como também à Hedrons e à Martins.*

*121. Para esta Fiscalização, referidos imóveis possuem natureza de bens do ativo não circulante – imobilizado.*

*Oportuno que nos debrucemos sobre alguns conceitos trazidos/introduzidos para a contabilidade brasileira, alguns mencionados pela recorrente, assim como excertos da legislação pertinente:*

---

*Lei das S/A*

*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 (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009); e*

*II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*[...]*

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

*[...]*

*III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;*

*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).*

*Além destas definições encontradas na Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), temos também algumas outras, disciplinadas no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado:*

*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.*

*Relativamente ao subgrupo investimento do Ativo Não Circulante, ali se alocam as propriedades para investimento, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento:*

*Propriedade para Investimento é a propriedade (terreno edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:*

*(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços para finalidades administrativas; ou (b) venda no curso ordinário do negócio [...]*

*O que segue são exemplos de propriedades para investimentos:*

*(a) terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;*

*(b) terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);*

*(c) edifício que seja propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;*

*[...]*

*Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades para investimentos, estando, por isso, fora do alcance deste Pronunciamento:*

*(a) propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 16 – Estoques), como, por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista à alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda; (b) propriedade em construção ou desenvolvimento por conta de terceiros (ver Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção);*

*(c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver Pronunciamento Técnico CPC 27), incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não alugueis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação;*

*[...]*

### Da análise

*Os imóveis recebidos para integralização do capital da recorrente jamais deixaram de ser o que eram na Controladora, ou seja, eram imóveis e/ou terrenos que faziam parte de seu parque fabril, portanto eram bens do ativo imobilizado. Tanto é que foram assim classificados na escrituração da recorrente, aliado ao fato de que logo após a integralização foram, todos, alugados à Controladora por um prazo de cinco anos.*

*Então, os imóveis recebidos não poderiam ser classificados no ativo circulante (estoques), pois, apesar de constar no objeto social da recorrente, a administração, aluguel, compra e venda de imóveis próprios, tais imóveis não eram destinados à venda, ou seja, não faziam parte de venda no curso ordinário de seu negócio.*

*E, tampouco, tais imóveis seriam considerados como de propriedade para investimentos, uma vez que a natureza e/ou função econômica dos imóveis recebidos é incompatível com quaisquer daquelas que encontramos no CPC 28 – Propriedades Para Investimentos, parcialmente transcrito linhas atrás.*

*Os imóveis recebidos não eram imóveis destinados à revenda e nem preservados para uma eventual valorização visando um retorno de aplicação de capital. E isto por uma razão muito simples: os imóveis fazem parte do parque fabril da controladora e, como bem lembra a recorrente, as normas e procedimentos adotados pela sua controladora devem ser observados pela controlada. Afinal, quem manda, também de direito, é a Controladora.*

*De fato, os imóveis são bens integrantes do ativo imobilizado e sua vinda para a controlada não mudou a sua essência, pois, apesar de transferir a sua propriedade (na integralização de capital, ressalte-se), continuaram a executar as mesmas funções econômicas na própria controladora. Até mesmo após a alienação dos imóveis para a CSHG Logística, os imóveis não perderam a sua característica essencial, uma vez que na negociação contratual a Controladora figurou como Anuente, ocasião em que ficou estabelecido que a compradora (CSGH) se obrigaria a alugar tais imóveis à Controladora por cinco anos.*

*Neste contexto, a recorrente destaca que, quando se iniciaram e se consumaram a alienação dos imóveis, "...o uso dos imóveis deixou de ser preponderantemente o de locação...", de forma que estaria correto o seu procedimento em reclassificar os imóveis para o Ativo Circulante.*

*A recorrente entende que a função principal/preponderante dos imóveis, classificados inicialmente no ativo imobilizado, era servir de aluguel e, portanto, seria normal sua reclassificação quando da alteração de seu uso (para venda). Já vimos que esta não era a função econômica destes imóveis, agora, o fato de alugar imóveis também consta no CPC 27 – Ativo Imobilizado, como item possível de imobilização, assim como consta no CPC 27 – Propriedade para Investimentos.*

*Mas nem sob esta ótica, os imóveis inicialmente classificados no imobilizado e alugados poderiam ter outra classificação contábil que não esta. Oportuno trazer excertos*

da obra *Manual de Contabilidade Societária –Aplicável a Todas as Sociedades De Acordo com as Normas Internacionais e do CPC, da FIEPECAFI, edição 2010, pág.162:*

*Podem existir situações em que um Ativo Imobilizado e uma Propriedade para Investimentos tenham outro tipo de semelhança, como no caso de destino a aluguel. Aliás, tanto o Pronunciamento Técnico sobre Imobilizado quanto o sobre Propriedade para Investimentos citam em suas respectivas definições a expressão “para aluguel a outros” (CPC 27) e “para auferir aluguel” (CPC 28).*

*A diferença entre esses dois ativos consiste na intenção com que se faz o aluguel em cada um deles. Por exemplo, na situação em que determinado imóvel é alugado a empregados por causa da localização da empresa (uma fazenda, por exemplo, ou uma indústria que tem pelo menos parte em zona não urbana etc.), não sendo a atividade de aluguel a operação ordinária da entidade, tem-se que esse imóvel é um ativo imobilizado, pois na verdade está sendo empregado na manutenção das atividades dessa empresa. O objetivo dessa empresa em ter esses imóveis alugados para empregados é o de viabilizar ou facilitar a vida dos empregados e com isso desenvolver suas atividades como fazenda, como indústria, como geradora de energia elétrica etc. Agora, se a operação de aluguel for uma operação ordinária da empresa, ou seja, o objetivo ao ter imóveis alugados é o de obter renda dessa natureza, ou pelo menos uma renda complementar dessa forma, deverá classificá-los como Propriedade para Investimentos, no subgrupo Investimentos, e não no Imobilizado. Se a empresa tem um imóvel para aluguel, mas concomitantemente presta outros serviços relevantes via esse imóvel, tem nele um imobilizado, e não uma propriedade para investimentos, como é o caso de imóvel sendo utilizado como hotel ou hospital. Somente poderá classificá-lo como propriedade para investimentos se esses serviços forem irrelevantes. Na dúvida sobre a relevância desses serviços, deve sempre ser considerada a essência da operação.*

*Então, o fato de os imóveis serem alugados, inicialmente para a Controladora, e posteriormente alienados (e alugados novamente à Controladora), no caso específico dos autos, não dá azo a suscitar uma eventual classificação contábil no subgrupo Investimentos (ou no Ativo Circulante - imóveis para venda), porque sua condição de bens alugados (à Controladora e por prazo não inferior a cinco anos) não retira e nem modifica a sua natureza intrínseca original, a sua essência, que sempre foi a de bens integrantes de ativo imobilizado.*

*De acordo, portanto, plenamente, com a conclusão da autoridade fiscal:*

*Tal circunstância, a permanência destes imóveis no ativo não circulante, é compreensível, eis que a sua natureza é efetivamente esta, de bens que não eram mantidos para venda no curso normal dos negócios.*

*Na verdade, é este o ponto central desta auditoria – o perfeito delineamento da natureza contábil dos imóveis alienados não só à CSH, como também à Hedrons e à Martins.*

*Para esta Fiscalização, referidos imóveis possuem natureza de bens do ativo não circulante – imobilizado.*

*Da jurisprudência administrativa*

*A recorrente trouxe vários excertos de julgados administrativos do CARF e de algumas soluções de consulta emitidas por órgãos regionais da RFB, além de uma solução de consulta emitida pela COSIT.*

*De se dizer apenas que, apesar destes atos e decisões administrativas não apresentarem situação semelhante à dos autos, suas conclusões servem apenas para as partes envolvidas, não tendo qualquer efeito vinculante, com exceção de Solução de Consulta emitida pela COSIT, ressaltando-se que aquela trazida na impugnação não tem relação com a situação ora vista nos autos.*

*De eventual incorreção na base de cálculo do ganho de capital*

*Neste tópico, a recorrente entende que há uma incorreção na determinação do ganho de capital, uma vez que o custo de aquisição considerado não teria contemplado o deemed cost. Custo atribuído (deemed cost) trata-se de um conceito de avaliação de ativo a valor justo, onde as empresas tem a opção de proceder a ajustes nos saldos iniciais à semelhança do que é permitido pelas normas internacionais de contabilidade.*

*O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), editou a Interpretação Técnica ICPC 10 – Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, com a finalidade de tratar de alguns assuntos acerca destes CPCs.*

*A seguir, alguns excertos deste ato, mencionados no Relatório:*

*Avaliação inicial para o ativo imobilizado*

*Custo atribuído (deemedcost)*

*20. Além dos aspectos relatados nos itens 9 a 12, significativas variações de preços podem ter ocorrido desde a aquisição dos ativos, o que pode provocar distorções no balanço patrimonial e no resultado.*

*21. Quando da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27, 37 e 43 no que diz respeito ao ativo imobilizado, a administração da entidade pode identificar bens ou conjuntos de bens de valores relevantes ainda em operação, relevância essa medida em termos de provável geração futura de caixa, e que apresentem valor contábil substancialmente inferior ou superior*

*ao seu valor justo (conforme definido no item 8 - Definições - do Pronunciamento CPC 04) em seus saldos iniciais.*

*22. Incentiva-se, fortemente, que, no caso do item 21 desta Interpretação, na adoção do Pronunciamento Técnico CPC 27 seja adotado, como custo atribuído (deemedcost), esse valor justo. Essa opção é aplicável apenas e tão somente na adoção inicial, não sendo admitida revisão da opção em períodos subsequentes ao da adoção inicial. Consequentemente, esse procedimento específico não significa a adoção da prática contábil da reavaliação de bens apresentada no próprio Pronunciamento Técnico CPC 27. A previsão de atribuição de custo na adoção inicial (deemedcost) está em linha com o contido nas normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB (IFRS 1, em especial nos itens D5 a D8). Se realizada reavaliação do imobilizado anteriormente, enquanto legalmente permitida, e substancialmente representativa ainda do valor justo, podem seus valores ser admitidos como custo atribuído. 23. Ao adotar o previsto no item 22, a administração deverá indicar ou assegurar que o avaliador indique a vida útil remanescente e o valor residual previsto a fim de estabelecer o valor depreciável e a nova taxa de depreciação na data de transição. 24. Os possíveis efeitos da aplicação do custo atribuído (deemedcost) inicial apurados sobre o saldo do ativo imobilizado decorrentes dessa nova avaliação, conforme descrito no item 23, devem ser contabilizados na abertura do primeiro exercício social em que se aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 27, sendo as demonstrações contábeis apresentadas para fins comparativos ajustadas para considerar este novo custo atribuído. 25. Os efeitos dos procedimentos de ajuste descritos nos itens 15 a 22, devem ser contabilizados conforme item 22 desta Interpretação, tendo por contrapartida a conta do patrimônio líquido denominada Ajustes de Avaliação Patrimonial, nos termos do § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404/76, mediante uso de subconta específica, e a conta representativa de Tributos Diferidos Passivos, a depender da opção quanto ao regime de tributação da entidade.*

*[...]*

*Acerca do tema, extrai-se da obra Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a Todas as Sociedades De Acordo com as Normas Internacionais e do CPC, da FIECAFI, edição 2010, pág.229:*

*De acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10, no momento da adoção inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 27 - Ativo Imobilizado, CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade e CPC - 43 - Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40, a entidade pode detectar itens do ativo imobilizado ainda em operação, capazes de proporcionar geração de fluxos de caixa futuros, e que estejam reconhecidos no balanço por valor consideravelmente inferior ou superior ao seu valor justo.*

*Nesses casos, entende-se que a prática mais adequada a ser adotada é empregar o valor justo como custo atribuído (deemedcost)*

*para ajustar os saldos iniciais possivelmente subavaliados ou superavaliados.*

*Destaca-se que essa opção de mensuração subsequente pode ser empregada apenas quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 27, não sendo considerada como prática de reavaliação, mas sim como ajuste dos saldos iniciais.*

*[...]*

*Destaca-se mais uma vez que o emprego do valor justo como custo atribuído aos bens ou conjunto de bens do ativo imobilizado no momento da adoção inicial do CPC 27 não resulta na mudança da prática contábil do custo histórico como base de valor.*

*Os imóveis utilizados pela Controladora na conferência de capital da Controlada (recorrente) foram objeto de laudos de avaliação, elaborados quando os referidos imóveis ainda estavam em poder da Controladora, de forma que não me parece ser o caso de deemedcost, uma vez que avaliações desta natureza só poderiam ser feitas se contabilizadas na abertura do primeiro exercício social em que se aplicar o Pronunciamento Técnico CPC27, sendo as demonstrações contábeis apresentadas para fins comparativos ajustadas para considerar este novo custo atribuído, conforme ato supra do CPC.*

*Mas, independente de ser ou não o caso de deemedcost, o fato é que o valor avaliado dos imóveis (superior ao seu valor histórico, da escritura) não interfere na apuração do ganho de capital, uma vez que, apesar de ser uma prática contábil permitida, não produz efeitos fiscais, positivo ou negativo, no resultado do exercício. A autoridade fiscal já explicou, conforme se extrai de seu Relatório Fiscal:*

#### *Da Neutralidade Tributária:*

*74. O Regime Tributário de Transição (RTT) foi instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e tem o objetivo de dar neutralidade tributária aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.938, de 2007, no contexto de harmonização das normas brasileiras às normas contábeis internacionais.*

*75. O RTT determina que para fins tributários devem ser considerados os critérios contábeis de 2007. Essa diferença faz com que existam duas contabilidades: uma societária, com os novos critérios contábeis, e outra para fins fiscais, com os critérios de 2007.*

*76. Significa dizer que a contabilidade societária adotada pela Fiscalizada, nos novos moldes de convergência às normas internacionais, deve ser ajustada para os critérios de 2007, com a finalidade de se alcançar a neutralidade tributária. 77. Nos limites desta auditoria importa destacar que a atribuição do custo atribuído (deemedcost) aos imóveis recebidos em integralização e eventuais depreciações e diferimentos*

*de tributos dizem respeito à contabilidade societária, e não fiscal. 78. Sob este enfoque, o fiscal, os valores dos bens integralizados são os constantes do contrato social e as depreciações consideradas serão aquelas legalmente atribuídas sobre os respectivos valores.*

*Da não inclusão do ITBI no custo de aquisição dos imóveis alienados*

*A recorrente traz uma série de guias de recolhimento de ITBI, alusivos, segundo ali consta, a transmissão da propriedade pela integralização dos imóveis, querendo que tais impostos pagos sejam, agora, acrescidos ao custo de aquisição. Pela planilha que consta no item 169 do Relatório Fiscal, percebe-se que os valores dos imóveis integralizados não contemplam o mencionado ITBI, como por exemplo, podemos ver que a guia da Secretaria da Fazenda Estadual informa (fls.1004 a 1.029) um valor do imóvel declarado de R\$ 89.832,63 e é o valor que consta na planilha e este foi o valor considerado na apuração do ganho de capital (item 183 do Relatório Fiscal).*

*De se dizer, entretanto, que tal solicitação não tem como ser acolhida, uma vez que era opção da recorrente considerar (ou não) o ITBI agregado ao custo de aquisição dos imóveis quando da integralização ao seu capital social. O §4º do art.344 do RIR/99 assim dispõe:*

*§4º. Os impostos pagos pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente poderão, a seu critério, ser registrados como custo de aquisição ou deduzidos como despesas operacionais, salvo os pagos na importação de bens que se acrescerão ao custo de aquisição (Lei nº 8.981, de 1995, art.41, §4º).*

*Comentado tal dispositivo supra, novamente me reporto à obra Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a Todas as Sociedades De Acordo com as Normas Internacionais e do CPC, da FIECAFI, edição 2010, pág.230:*

*Para efeito de contabilidade, isto não é válido, já que tais tributos são parte do valor aplicado na aquisição do ativo. As próprias autoridades fiscais, todavia, emitiram o Parecer Normativo CST nº 2, de 23/01/79, pelo qual interpretam que somente se enquadra nessa categoria - em que é permitida a opção - o imposto de transmissão na aquisição de imóveis, o que minimiza, portanto, o problema contábil.*

*Pelo exemplo mostrado, e assim me parece que foi também o visto nas outras guias, percebe-se que a recorrente não fez a opção em agregar o ITBI ao custo de aquisição, o que é crível deduzir que tais impostos foram considerados como despesas operacionais.*

Da não dedução dos valores exigidos de IRPJ e de CSLL dos montantes de PIS e COFINS

*Eventuais recolhimentos de PIS ou de COFINS (sequer indicados), incidentes sobre as receitas operacionais, em se mantendo definitivamente a autuação, revelam-se como recolhimentos indevidos, não cabendo a esta unidade de julgamento efetuar o tipo de ajuste requerido no valor do IRPJ e da CSLL exigidos de ofício e ora impugnados.*

Da multa de ofício

*Relativamente à multa de ofício, foi ela aplicada no percentual de 75%, com base no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, por falta de recolhimento do IRPJ e de CSLL, apurado em procedimento de ofício, com os acréscimos legais pertinentes, entre os quais a aludida penalidade.*

*Registre-se que, para os fatos geradores ocorridos a partir de 15/06/2007, a redação dada ao referido artigo 44, pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 é a seguinte:*

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

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

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*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; 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. § 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.*

*§ 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: I - prestar esclarecimentos; 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; III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. § 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.”*

*A exigência da multa de ofício, como se percebe da leitura dos dispositivos retrotranscritos, é bastante ampla, abrangendo os casos de falta de pagamento, falta de declaração, insuficiência de recolhimento e, inclusive, hipóteses de declaração inexata. Não se trata aqui, como alude a recorrente, de que teria observado normas e atos da Administração Tributária, e, portanto teria agido de boa-fé, devendo ser a penalidade afastada. Não estamos aqui tratando de determinado critério jurídico que teria impulsionado a tributação em debate e muito menos de qualquer mudança de critério que pudesse, eventualmente, ter prejudicado algum contribuinte, o que poderia, dependendo da situação, afastar a penalidade de ofício.*

*Esclareça-se que a redução da multa de ofício é cabível nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91 e, no caso, pode ser pleiteada apenas após a decisão de 1ª instância administrativa, se houver pagamento/compensação ou parcelamento do débito.*

*Desde que apuradas pela autoridade fiscal, quaisquer casos de inadimplemento da obrigação tributária e que ensejem o lançamento de ofício motivará a exigência da multa de ofício no patamar mínimo de 75%, o qual poderá ser elevado nos casos de não-atendimento de intimações, bem como qualificado na ocorrência de fraude, dolo ou simulação – circunstâncias que, no presente caso, não foram imputadas à contribuinte, sendo aplicada a multa no citado percentual mínimo de 75%.*

*Acrescente-se que, como visto acima, a penalidade no percentual de 75% decorre de expressa previsão legal, de maneira que a oposição a sua aplicação e as alegações trazidas traduzem, na verdade, inconformismo com a lei posta. Assim, cumpre que se declare, nesta instância, a improcedência das alegações da recorrente, referendando o feito fiscal naquilo que se relaciona com a aplicação da multa de ofício de 75%.*

#### *Juros de Mora sobre Multa de Ofício*

*O art. 161 do CTN, quando dispõe acerca da incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não pago no vencimento, estipula que são devidos seja qual for o motivo determinante do inadimplemento, sem prejuízo das penalidades cabíveis, in verbis:*

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*Assim, com relação aos juros de mora, os valores que não foram pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de juros de mora atinentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do mês seguinte ao do vencimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado, a teor dos artigos 5º, § 3º, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, in verbis:*

*Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.*

*(...)*

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...) §3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

*É bem verdade que a multa de ofício não está inserida no conceito de tributo consoante disposto no art. 3º do CTN:*

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

*No entanto, o § 1º do art. 113 do CTN, reconhece que multa de ofício tem natureza de obrigação tributária:*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o*

*pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*Já o artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal:*

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

*A teor das disposições contidas nos artigos 113, § 1º, e 139 do CTN, acima transcritos, forçoso entender que a multa de ofício, a despeito de não ser tributo, faz parte do crédito tributário e, por conseguinte, deve receber o tratamento dispensado pelo CTN ao crédito tributário.*

*Em outras palavras, aplica-se às multas de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos. É a conclusão a que chega CELSO RIBEIRO BASTOS (in Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, Saraiva, 2001, pp. 192 a 194):*

*“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento, pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.*

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pécadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo”.*

*A partir das disposições legais e doutrinárias acima, tendo em conta que, em que pese a interpretação contrária pretendida pela recorrente, a multa de ofício é “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.*

*Esse entendimento está de acordo com o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG n.º 28, de 02/04/98, in litteris:*

3. (...). *Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a:*
- a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;*
  - b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95.*

*Também nesse sentido, trazemos à colação decisões proferidas pelo antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, atual CARF:*

*JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.” (Acórdão 103-22197, sessão de 07/12/2005)*

*JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC -*

*A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional”. (Acórdão 105-15211, sessão de 07/07/2005).*

*Assim, tem plena previsão legal a incidência de juros moratórios sobre a multa aplicada, visto que se trata de débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

De fato, entendo que não há o que ser revisado na decisão Recorrida.

Todas as razões impugnatórias, reafirmadas em sede Recursal foram devidamente analisadas em um excelente voto do Conselheiro Relator *a quo*.

O cerne da questão está em se analisar a efetiva natureza contábil dos bens imóveis objeto da fiscalização, bem como acerca da possibilidade de sua reclassificação do ativo imobilizado para o ativo circulante antes da sua venda.

Oportuno se faz rememorar o contexto fático das operações. A contribuinte foi constituída em novembro de 2010, e no mês seguinte recebeu em integralização de seu capital por meio de imóveis, de sua Controladora. Em seqüência, no início de 2011, os imóveis integralizados (vindos da Controladora), todos, alugados à Controladora, por um prazo de cinco anos.

A recorrente os classificou no Ativo Não Circulante, subgrupo imobilizado e assim lá permaneceram até 31/10/2012, quando, após ter certeza de sua alienação (com a assinatura de um Memorando de Entendimentos com a CSHG), foram reclassificados para o sub grupo Realizável a Longo Prazo e, em 01/11/2012, reclassificados para o Ativo Circulante (imóveis/terrenos para venda).

De fato, como bem concluiu a DRJ, os imóveis alienados nunca perderam a sua natureza de ativo imobilizado. Neste sentido, destaca que desde que se iniciaram as tratativas para a venda dos imóveis, por exemplo, para a CSHG Logística, em maio de 2012, os imóveis permaneceram classificados no Ativo Não Circulante.

*De fato, como bem concluiu a DRJ, os imóveis recebidos para integralização do capital da recorrente jamais deixaram de ser o que eram na Controladora, ou seja, eram imóveis e/ou terrenos que faziam parte de seu parque fabril, portanto eram bens do ativo imobilizado. Tanto é que foram assim classificados na escrituração da recorrente, aliado ao fato de que logo após a integralização foram, todos, alugados à Controladora por um prazo de cinco anos.*

*Então, os imóveis recebidos não poderiam ser classificados no ativo circulante (estoques), pois, apesar de constar no objeto social da recorrente, a administração, aluguel, compra e venda de imóveis próprios, tais imóveis não eram destinados à venda, ou seja, não faziam parte de venda no curso ordinário de seu negócio.*

Isto porque, a classificação do bem como ativo permanente (bem necessário à manutenção da atividades da empresa) deve ser verificado no momento da sua aquisição ou incorporação à empresa, e nesse caso, não restam dúvidas que os imóveis que serviam de parque fabril para a Controladora, e alugados por um período de 5 anos estavam corretamente classificados.

Não fosse assim, bastaria antes de se proceder à alienação de quaisquer bens do ativo imobilizado, alterar o objeto social da empresa para o tributar como receita operacional, evitando a tributação pelo ganho de capital quando fosse o caso.

Ressalte-se ainda que, a classificação como ativo imobilizado não impede que o referido ativo seja locado ou eventualmente vendido, entretanto as tributações correspondentes são distintas.

Ademais, a própria Recorrente aduz que desde dezembro de 2010 firmou contratos de corretagem visando prospectar negócios de venda de bens de sua propriedade. Ora, mesmo diante dessa realidade a Recorrente classificou os bens que faziam parte do seu parque fabril como ativo imobilizado, exatamente por ser essa a sua natureza.

Desta forma, não poderia aduzir ter ocorrido evidente alteração de uso vez que, por um argumento, a captação para venda existia desde 2010 e, por outro argumento, os imóveis em questão sempre foram e continuaram sendo usados no parque fabril da Controladora da Recorrente, daí sua natureza de ativo imobilizado

Pensar de forma diferente nos levaria a entender que, sabendo que seriam imóveis para venda, os classificou como ativo permanente tão somente para usufruir da depreciação contábil, o que seria uma clara simulação.

Também não é o fato de a Recorrente possuir em seu objeto social as atividades de locação e venda, que a garante trânsito livre contábil para classificar e reclassificar os seus bens quando bem entender, de forma a ter a menor carga tributária possível, bem como valer-se de benefícios com a classificação como ativo imobilizado, como a própria depreciação do bem.

E segue brilhantemente o voto da DRJ ao afirmar que:

*Os imóveis recebidos não eram imóveis destinados à revenda e nem preservados para uma eventual valorização visando um retorno de aplicação de capital. E isto por uma razão muito simples: os imóveis fazem parte do parque fabril da controladora e, como bem lembra a recorrente, as normas e procedimentos adotados pela sua controladora devem ser observados pela controlada. Afinal, quem manda, também de direito, é a Controladora.*

*De fato, os imóveis são bens integrantes do ativo imobilizado e sua vinda para a controlada não mudou a sua essência, pois, apesar de transferir a sua propriedade (na integralização de capital, ressalte-se), continuaram a executar as mesmas funções econômicas na própria controladora. Até mesmo após a alienação dos imóveis para a CSHG Logística, os imóveis não perderam a sua característica essencial, uma vez que na negociação contratual a Controladora figurou como Anuente, ocasião em que ficou estabelecido que a compradora (CSGH) se obrigaria a alugar tais imóveis à Controladora por cinco anos.*

Outrossim, as consultas trazidas pela Recorrente também não se aplicam ao caso concreto vez que ou não vinculam a administração e apenas se aplicam ao consultante, ou no caso da Consulta COSIT trata de situação fática distinta.

Ademais, o Recorrente traz uma série de julgados administrativos, todos proferidos a mais de 3 (três) anos. Entretanto, como bem ressaltado pela DRJ, a jurisprudência administrativa não vincula este julgamento.

De toda forma, apenas para fins de debate, a jurisprudência administrativa mais recente tem adotado a mesma linha de entendimento da DRJ, senão vejamos:

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.

(Acórdão 1302-002.327 de 27/07/2017 - Relator Conselheiro Gustavo Guimarães da Foseca)

A presente turma também se deparou com tal análise em pelo menos duas oportunidades, sendo também foram Acórdãos de minha relatoria, e as decisões foram unânimes quanto ao ponto ora analisado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2010

IRPJ. GANHO DE CAPITAL. ATIVO PERMANENTE. OMISSÃO DE RECEITAS.

A alienação de direito minerário registrado junto ao Departamento Nacional de Produção Mineral DNPM é receita não operacional. A classificação contábil de um bem como ativo imobilizado tem que ser analisada de acordo com a sua destinação prevista no momento da sua aquisição, e não no momento da sua venda.

(Acórdão 1401-002.041 de 16 de agosto de 2017 - CMP - Ferro e Mineração Ltda)

IRPJ/CSLL LUCRO PRESUMIDO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. GANHO DE CAPITAL.

Sujeita-se a apuração de ganho de capital a venda de bens originalmente registrados no ativo imobilizado e que serviram para a consecução dos objetivos sociais da pessoa jurídica. A classificação do ativo deve ser observada no momento da sua aquisição, e a contribuinte fez a opção de classificação como ativo permanente, pois essa era a natureza do bem quando da sua aquisição. Tanto assim, que procedeu à depreciação do mesmo.

Outrossim, a fazer valer a tese do contribuinte, ele poderia ter classificado o ativo como imobilizado (como o fez), ter usufruído da sua depreciação (como também o fez), e depois simplesmente reclassificar para vender o bem com uma tributação reduzida.

Entretanto, agente fiscal ao calcular o crédito tributário devido, aplicou o regime de caixa, diverso do adotado pelo contribuinte. A conclusão disso é que a tributação que deveria ocorrer no terceiro trimestre de 2009, teve parte da sua tributação transferida para o quarto trimestre de 2009, o que desrespeitou a escolha e forma de tributação adotada pelo contribuinte. O ajuste não pode ser feito no presente lançamento porque acarretaria em majoração do crédito original.

Lançamento mantido, tão somente quanto ao ganho de capital apurado no terceiro trimestre de 2009.

(Acórdão 1401-002.158 de 19 de fevereiro de 2018 - Zambonato Construções Ltda)

Curioso ressaltar que, em sede de memoriais apresentados previamente pela Recorrente a este Relator, que o seu patrono utiliza exatamente o primeiro caso de minha Relatoria como paradigma para tentar justificar as diferenças do caso concreto. Entretanto, os trechos pinçados para comparação, por si só não fundamentavam o meu voto, sendo argumentos complementares. O ponto central em análise é de aferir qual a real natureza do bem quando da sua aquisição ou incorporação, e no caso concreto, assim como nos precedentes acima citados, tenho a convicção que os mesmos possuíam a natureza de ativo imobilizado.

Nos demais termos também não há reparos a fazer na decisão recorrida.

*Não se aplica no caso concreto a alegação de deemedcost, o valor avaliado dos imóveis (superior ao seu valor histórico, da escritura) não interfere na apuração do ganho de capital, uma vez que, apesar de ser uma prática contábil permitida, não produz efeitos fiscais, positivo ou negativo, no resultado do exercício.*

A recorrente insiste na tese de que a função principal/preponderante dos imóveis, classificados inicialmente no ativo imobilizado, era servir de aluguel e, portanto, seria normal sua reclassificação quando da alteração de seu uso (para venda). Como bem enfrentado

pela DRJ, nem sob esta ótica, os imóveis inicialmente classificados no imobilizado e alugados poderiam ter outra classificação contábil que não esta.

Então, o fato de os imóveis serem alugados, inicialmente para a Controladora, e posteriormente alienados (e alugados novamente à Controladora), no caso específico dos autos, não dá azo a suscitar uma eventual classificação contábil no subgrupo Investimentos (ou no Ativo Circulante - imóveis para venda), porque sua condição de bens alugados (à Controladora e por prazo não inferior a cinco anos) não retira e nem modifica a sua natureza intrínseca original, a sua essência, que sempre foi a de bens integrantes de ativo imobilizado.

Também não há o que se falar em erro na apuração do ganho de capital, o Recorrente optou por não incluir o ITBI no seu custo de aquisição.

Outrossim, quanto à multa, ela foi aplicada de acordo com o que prevê a legislação de regência, e é majoritária neste conselho a tese de legalidade da incidência dos juros sobre a multa.

Desta feita, face a tudo o quanto exposto nego provimento ao Recurso Voluntário, bem como nos termos do faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF, proponho que a decisão recorrida seja mantida pelos seus próprios fundamentos, com os acréscimos aqui expostos, que apenas a ratificam.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva