



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

Processo nº	14098.720160/2016-17
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1402-003.859 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	16 de abril de 2019
Matéria	CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL DE BEM IMÓVEL
Recorrente	AGROPESA AGROPECUARIA PORTO DOS GAUCHOS S A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. IMOBILIZADO.

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

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 objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado Não Circulante para o Circulante.

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

No caso das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro presumido, os ganhos de capital serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ para efeito de incidência do imposto e do adicional.

A venda de imóvel originalmente contabilizado em conta do Imobilizado, no qual funcionava a sede social e que era destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica, se sujeita à apuração de ganho de capital para fins de determinação do lucro presumido.

MULTA QUALIFICADA. DIVERGÊNCIA NA CLASSIFICAÇÃO DE ATIVO. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. TRIBUTAÇÃO DE VALORES REFERENTES A GANHO DE CAPITAL COMO RECEITAS OPERACIONAIS. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A divergência plausível na classificação contábil de bens, mesmo gerando redução indevida da oneração tributária no momento da sua alienação, não constitui fraude ou simulação.

É necessária a efetiva e material comprovação da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio para a devida aplicação da previsão contemplada no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. A imputação especulativa da ocorrência de fraude a fatos devidamente abarcados pela plena legalidade, dentro da prerrogativa negocial do contribuinte, sem qualquer demonstração ou prova de postura ilícita extratributária, não é fundamentação válida para a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE. SÓCIOS E ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO SUBJETIVA E COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135 INCISO III CTN. IMPROCEDÊNCIA.

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

A mera constatação objetiva da função de administração e/ou presença como titular em instrumento societário, bem como a simples argumentação, genérica e abstrata, de que as atividades das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais, não são capazes de atribuir responsabilidade a sócio ou a administrador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011,2012

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao mérito da exigência, vencido o Relator acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Luis Pagano, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone; ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da penalidade, divergindo os Conselheiros Marco Rogério Borges, Paulo Mateus Ciccone e Evandro Correa Dias; e iii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para afastar a responsabilidade tributária imputada a Cláisse Beatriz Pukall Mayer Linck e a Inge Margarete Mayer Ott, votando pelas conclusões os Conselheiros Marco Rogério Borges e Paulo Mateus Ciccone.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Voluntários (fls. 207 a 2040 - Contribuinte; fls. 2042 a 2052 - Sra. CLARISSE BEATRIZ PUKALL MAYER LINCK; fls. 2053 a 2063 - Sra. INGE MARGARETE MAYER OTT), interpostos contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG (fls. 1961 a 1983) que negou provimento às Impugnações apresentadas pela Contribuinte e pelos Sujeitos Passivos solidários (fls. 1833 a 1999), opostas contra as Autuações lavradas (fls. 111 a 150).

Em resumo, a contenda tem como objeto exações de IRPJ e CSLL, referentes a infração de *insuficiência de recolhimentos* de ganho de capital na venda de imóvel, apurada nos anos calendários de 2011 a 2012, tendo em vista que a Contribuinte, optante pelo Lucro Presumido, considerou o produto da venda de imóvel de sua propriedade rural como receita operacional, submetendo-o ao percentual de presunção do lucro para o cálculo dos tributos devidos.

Entende a Fiscalização que o imóvel alienado no ano de 2011 deveria ter recebido tratamento contábil de *ativo immobilizado* (não-circulante), dando margem, consequentemente, a ganho de capital quando da sua alienação por valor superior àquele mantido nos registros da Companhia.

Afirma-se que, quando a Contribuinte incluiu a atividade imobiliária no rol de seus objetos sociais, ainda em 2008, e classificou, àquela época, tal imóvel como *ativo circulante*, procedeu a manobra *fraudulenta*, vez que não exerceria, de fato, atividade imobiliária, apesar de praticar o arrendamento de suas terras e ter provido, pontualmente, a venda de algumas glebas de terras, esporadicamente.

Aponta que não teriam sido transmitidas DIMOBs, informando transações imobiliárias entre os anos-calendário de 2007 e 2012, bem como não fora informado em DIPJs de 2005 a 2012 do período o exercício de atividades imobiliárias (passando a fazê-lo apenas em relação ao ano-calendário de 2013).

A multa de ofício restou qualificada por se entender que *houve fraude no enquadramento do imóvel Fazenda Santa Rosa no Ativo Circulante uma vez que estava sendo explorado através do arrendamento do pasto e era a sede administrativa da sociedade desde a sua constituição. Ademais a inclusão da atividade de compra e venda de imóveis no objeto*

social da sociedade objetivou exclusivamente justificar tal enquadramento do imóvel como mercadoria, uma vez que a atividade nunca foi exercida pela sociedade.

A responsabilização dos Sujeitos passivos solidários deu-se pois houve infração a lei tributária e a lei das sociedades por ações, deste modo serão consideradas solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as diretoras que assinaram o contrato de promessa de compra e venda, a escritura pública de compra e venda e a ata de assembléia geral extraordinária de 18/11/2011 que ratificou a venda da Fazenda Santa Rosa e autorizou que após o pagamento das despesas da sociedade o resultado da venda fosse distribuído às acionistas, revelando beneficiamento direto (...).

Ao seu turno, a Contribuinte e os Sujeitos Passivos solidários alegam que a sua postura não configura qualquer infração, e muito menos *fraude*, tendo promovido, diligentemente, à inclusão do novo objeto social, imobiliário, nas atividades da Companhia quando houve a decisão de explorar a atividade imobiliária, abarcado aqui o arrendamento, estando plenamente amparada pelas normas contábeis a alteração da classificação do imóvel para a conta de *estoque* (3 anos antes de sua efetiva venda), sendo tal manobra acobertada por entendimento COSIT e outras manifestações da Receita Federal do Brasil.

Acrescenta ser irrelevante o descumprimento da entrega de DIMOB e a informação equivocada presente em DIPJ para a classificação do ativo em questão, a determinação de sua natureza contábil e existência de ganho de capital.

Os Sujeitos Passivos, além de também combaterem o mérito das exações e a multa qualificada, também pugnam pela inocorrência de hipótese de responsabilização no presente caso.

Por bem resumir o início da contenda, adota-se a seguir o preciso e conciso relatório elaborado pela DRJ *a quo*:

Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no qual foram destacados os aspectos principais do lançamento e ainda caracterizada a responsabilidade tributária das pessoas físicas especificadas em relação ao crédito tributário constituído, conforme demonstram os seguintes excertos:

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

DRF - CUIABÁ
Delegacia da Receita Federal do Brasil em Cuiabá - MT

0130100.2016.00178
12/12/2016 16:30

SUJEITO PASSIVO

Nome do Empresário
AGROFESA AGROPECUARIA PORTO DOS GAUCHOS S/A
Logradouro
AVENIDA GUILHERME MAYER
Bairro
CENTRO

CNPJ 03.857.349/0001-32
Número 1275
Cidade/UF PORTO DOS GAÚCHOS/MT
CEP 78560000

DEMAIS SUJEITOS PASSIVOS

Nome
INGE MARGARETE MAYER OTT
Tipo de Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto
Logradouro
R SINIMBU
Bairro
PETROPOLIS

CPF 705.575.190-04
Número 501
Cidade/UF PORTO ALEGRE/RS
CEP 90470-470

Nome
CLARISSE BEATRIZ PUJALL MAYER LINCK
Tipo de Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto
Logradouro
R PORTUGAL
Bairro
HIGIENOPOLIS

CPF 214.127.660-87
Número 301
Cidade/UF PORTO ALEGRE/RS
CEP 90520-310

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

IMPOSTO	2917	Valor 5.360.957,71
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2016)		Valor 2.427.690,87
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 8.041.436,56
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 15.830.085,14

[...]

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Demanis Responsáveis Tributários

CPF 705.575.190-04
Nome
INGE MARGARETE MAYER OTT
Responsabilidade Tributária
Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto
Motivação

Houve infração a lei tributária e a lei das sociedades por ações, assim como benefício direto da Sra. INGE MARGARETE MAYER OTT, conforme detalhamento constante do Termo de Verificação Fiscal, enquadrando-se na hipótese de responsabilização de que trata o art. 135, III do Código Tributário Nacional – CTN.

Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

CPF
214.127.660-87Nome
CLARISSE BEATRIZ PUKALL MAYER LINCK

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto

Motivação

Houve infração a lei tributária e a lei das sociedades por ações, assim como beneficiamento direto da Sra. CLARISSE BEATRIZ PUKALL MAYER LINCK, conforme detalhamento constante do Termo de Verificação Fiscal, enquadrando-se na hipótese de responsabilização de que trata o art. 135, III do Código Tributário Nacional – CTN.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000
Art. 135 da Lei nº 5.172/66.

DESCRÍÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

SUJEITO PASSIVOCNPJ
03.857.349/0001-32
Nome Empresarial

AGROPESA AGROPECUARIA PORTO DOS GAUCHOS S/A

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuou o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO
INFRAÇÃO: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Insuficiência de declaração e pagamento do imposto devido, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Imposto (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	1.137.685,22	150,00
30/09/2012	859.953,89	150,00
31/12/2012	3.364.318,80	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/10/2011 e 31/12/2012:

Arts. 518 e 841 inciso IV, do RIR/99

Art. 521 do RIR/99

Em decorrência do procedimento fiscal, foi lavrado ainda o autos de infração pertinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cujo crédito tributário foi assim consolidado:

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO	Cod. Recibo Cont	2973	Vlcr	1.879.592,07
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2013)			Vlcr	849.384,30
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Vlcr	2.819.388,10
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Vlcr	5.548.364,47

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - IRPJ / CSLL – FLS.
137/150.

Nos itens 1 e 2, a autoridade fiscal discorreu sobre as informações preliminares pertinentes ao contribuinte, especialmente a respeito das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e a respeito das intimações expedidas e respostas apresentadas pelo fiscalizado.

Em seguida, no item 3, a fiscalização tratou das alterações no estatuto social e atividades exercidas pela pessoa jurídica, tendo concluído que, não obstante a pessoa jurídica tenha incluído em seu objeto social a compra e venda de imóveis, nunca exerceu de fato tal atividade.

No item 4, foi feito um relato sobre a contabilização da Fazenda Santa Rosa e tributos incidentes sobre a venda, no qual se discorreu sobre a apuração de ganho de capital na venda do referido imóvel, com reflexos nos anos-calendário de 2011 e 2012.

No item 5, a fiscalização tratou da multa qualificada, indicando a legislação e circunstanciando os motivos para a exigência.

No item 6, discorreu-se sobre os fatos que fundamentaram a identificação dos devedores solidários; finalizando com os registros de encerramento no item 7.

Integram o TVF, os Anexos I, II, III e IV.

DEMAIS DOCUMENTOS.

Os demais documentos que embasaram o trabalho fiscal constam das fls. 153/1815.

DOCUMENTAÇÃO DE CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

A ciência do lançamento e da responsabilização solidária foi dada por meio do termo competente (doc. fls. 1816/1824), pessoalmente ou por via postal (Aviso de Recebimento - AR), conforme se segue:

Sujeito passivo/Responsável solidário	Documento	Data da ciência
Agropesa Agropecuária Porto dos Gaúchos S.A.	AR - fl. 1826	20/12/2016
Inge Margarete Mayer Ott	AR - fl. 1827	19/12/2016
Clarisse Beatriz Pukall Mayer Linck	AR - fls. 1828/1830	19/12/2016

IMPUGNAÇÃO - AGROPESA AGROPECUÁRIA PORTO DOS GAÚCHOS S.A.

Conforme Termo de Solicitação de Juntada datado de 17/01/2017, a Agropesa Agropecuária Porto dos Gaúchos S.A. apresentou a impugnação (fls. 1833/1880), cujo conteúdo, em resumo, se passa a explicitar.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Neste tópico, foi feita uma síntese da autuação.

2. DO HISTÓRICO DA AGROPESA.

Foi feito um histórico deste a fundação da Agropesa em 1968, tendo sido identificada ainda a ocorrência de desmembramento de parte da área e sua comercialização nos anos de 1986, 1990 e 2003, atestando que a venda de área de terras foi fato constante no desenvolvimento social da empresa.

Diante dos graves e onerosos obstáculos enfrentados, os sócios então deliberaram em 2008 que a IMPUGNANTE necessitava e passaria a atuar na área de compra e venda de imóveis, para viabilizar a venda de áreas de terras.

Para que a propriedade não ficasse abandonada, sujeita a invasões, como já acontecera, a única solução foi arrendar

pequenas áreas (diante do todo) para obter alguma renda suficiente para manter a estrutura mínima da AGROPESA, cumprindo suas obrigações, sem remunerar seus administradores e acionistas, esperando até que ocorressem oportunidades de vendas.

Nesse contexto, a IMPUGNANTE classificou a área de terras registrada na matrícula nº 1.044 como imóvel pertencente ao “Ativo Circulante”, na conta de “estoque de imóvel destinado a venda”, refletindo precisamente a sua intenção de obter lucro na venda, explorando a atividade imobiliária.

3. DO RELATÓRIO FISCAL.

A impugnante fez um resumo do Relatório Fiscal.

4. DA CONTESTAÇÃO AOS FATOS APONTADOS PELO AGENTE FISCAL.

4.1. DA VENDA DE IMÓVEIS.

A verdade é que a IMPUGNANTE, sempre que se fez necessário exerceu a atividade imobiliária promovendo a venda de terras, conforme comprova a cópia da matrícula imobiliária.

O destaque para a atividade de compra e venda de terras (e a venda objeto da presente Impugnação) foi feita após ter sido frustrado, por total falta de recursos, o projeto pecuário inicial (incentivado e não cumprido pela SUDAM) e a parceria agrícola, tudo conforme planejado e deliberado em 2008.

4.2. DO ARRENDAMENTO.

Ao contrário do que entende o Agente Fiscal, a circunstância dos bens terem gerado renda através do arrendamento formalizado em janeiro de 2011 não compromete o registro contábil realizado, tampouco tem o condão de afetar a legitimidade da tributação formalizada, na medida em que sempre fez parte do projeto da IMPUGNANTE promover a venda das áreas de terra, não tendo se alterado em função do arrendamento.

Os Acórdãos nºs 1102-001.085 e 1402-001.956 do CARF corroboram tal entendimento, pois declaram que o recebimento de aluguéis, enquanto não se concretiza a venda, não anula o propósito de venda.

4.3. DA ATIVIDADE PREPONDERANTE INFORMADA NA DIPJ.

O fato da Impugnante ter informado na DIPJ, nos anos de 2005 a 2012, como atividade preponderante a criação de bovinos para corte não pode ser usada para descharacterizar o procedimento tributário adotado pela empresa.

Conforme consta da tabela do Anexo I, do Termo de Verificação Fiscal, elaborada pelo Agente Fiscal, verifica-se que a receita

da Impugnante nos anos calendário de 2005 a 2010 é de valor bastante baixo, decorrente dos já mencionados arrendamentos.

Trata-se portanto de mera incorreção quanto à atividade que deveria constar da DIPJ.

4.4. DA DIMOB.

Outrossim, a não apresentação da DIMOB não pode servir de base para a conclusão exarada pelo Agente Fiscal. O não cumprimento dessa obrigação não gera qualquer presunção, tão somente a imposição de multa.

Ademais, a não apresentação da DIMOB não impede que o fisco tenha conhecimento pleno da operação imobiliária efetivada. Mensalmente os cartórios informam, via DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias), as operações de compra e venda registradas.

Conforme declarou o Agente Fiscal a Receita Federal recebeu a DOI referente ao negócio em questão.

4.5. DA SEDE.

Por último, o Agente Fiscal sustenta que o fato da sede se encontrar na Fazenda Santa Rosa desqualifica a classificação contábil registrada, pois os bens mantidos para o aluguel e outros fins administrativos devem ser classificados como ativo imobilizado.

In casu, o Agente Fiscal maliciosamente olvida-se que o bem em questão corresponde a uma Fazenda de mais de 12.000 ha. Não é razoável considerar que, em razão da sede social encontrar-se localizada dentro dessa vasta extensão de terras, toda a área deve ser classificada como item intangível do ativo imobilizado da IMPUGNANTE. Trata-se de entendimento que bem demonstra o caráter abusivo da presente autuação.

4.6. DA CORRETA CLASSIFICAÇÃO DO BEM (ÁREA DE TERRA) COMO CIRCULANTE - ESSÊNCIA SOBRE A FORMA.

Do ponto de vista técnico contábil, não resta dúvida de que o procedimento adotado pela IMPUGNANTE de reclassificar a área de terras (Fazenda Santa Rosa) do ativo imobilizado para ativo circulante estoques, em função da inclusão no objeto social, também em 2008, da atividade de compra e venda de bens imóveis, foi totalmente correto e era necessário fazê-lo, em conformidade com o PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, do CPC-Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade).

Destaca ainda, de forma complementar, que tal transferência de contas, inclusive já foi objeto de manifestação da Divisão de Tributação da 10ª Região Fiscal, através da Solução de Consulta

nº 139 de 29 de Agosto de 2006, cuja situação descrita, do ponto de vista contábil, é a representação da situação da Agropesa a partir de 2008. Cita ainda acórdão do Carf.

Por fim, sob o aspecto contábil, o fiscal ao abordar a classificação contábil da Fazenda como ativo imobilizado, simplesmente ignorou por seu interesse em autuar, que a empresa não tinha mais, já há longa data, a atividade primária rural e que em seu objeto social também há longa data já havia a atividade de compra e venda de bens imóveis, o que torna obrigatória a contabilização como receita da atividade com as consequências de oferecimento a tributação como atividade principal.

5. DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO.

A impugnante discorre sobre as regras de tributação pelo lucro presumido e cita a Solução de Consulta 139, de 29/08/2006, para destacar que inexiste na legislação qualquer vedação ao procedimento por ela adotado.

O próprio agente fiscal não apontou nenhum dispositivo legal que vedasse o procedimento adotado pela IMPUGNANTE ou que tivesse sido frontalmente contrariado no proceder adotado.

Trata-se tão somente de divergência quanto a interpretação da legislação.

6. PROPORCIONALIDADE E CONFISCO.

O não cumprimento de obrigações acessórias não confere ao fisco o direito de confiscar a propriedade do contribuinte. Ora, se a IMPUGNANTE vende um bem de seu patrimônio pelo valor de R\$ 22.500.000,00 e o Agente Fiscal afasta os registros contábeis e o regular exercício da atividade empresarial, por descumprimento de obrigações acessórias, lançando um crédito tributário no valor R\$ 21.378.449,61, a única definição possível para essa pretensão fiscal é: confisco!

7. DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA.

Afirma a impugnante que não há como se falar em dolo da IMPUGNANTE no presente caso, senão vejamos:

- a operação questionada pelo fisco foi devidamente registrada nos livros contábeis e nas declarações de imposto de renda da IMPUGNANTE;*
- a IMPUGNANTE forneceu todos os documentos solicitados pela Receita durante a fiscalização;*
- a IMPUGNANTE alterou seu objeto social no estatuto social anos antes da venda ora questionada, restando afastada a hipótese de criação de estrutura no momento ou posteriormente ao ato questionado.*

Destarte, não se pode imputar à IMPUGNANTE qualquer conduta dolosa no sentido de impedir ou retardar o conhecimento do fato gerador pela autoridade fiscal. Não há provas ou indícios de má-fé.

Cita jurisprudência administrativa e judicial acerca do assunto em pauta.

Conclui que, independente de caracterização dos elementos para cobrança da multa qualificada, é inconstitucional a imposição da multa no percentual de 150% do valor da obrigação principal por constituir flagrante violação ao princípio constitucional do não confisco, instituído no art. 150, inciso IV da CF.

8. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

A Autoridade Fiscal indevidamente enquadrou as sócias-administradoras da empresa autuada como responsáveis solidárias no auto de infração.

Inicialmente cumpre lembrar do entendimento contido na súmula 430 do STJ, segundo o qual “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

No Termo de Verificação Fiscal do caso em análise, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, quando trata dos devedores solidários, apenas transcreve o artigo 135 do CTN e afirma, de maneira demasiadamente lacônica, que “houve infração a lei tributária e a lei das sociedades por ações”. Não há qualquer menção a qual seriam os atos que infringiram a lei tributária e societária. Não há qualquer descrição, quanto menos pormenorização e individualização, das condutas das sócias-administradoras que levaram o Auditor-Fiscal a enquadrá-las como responsáveis solidárias.

Foi citado entendimento doutrinário e jurisprudência sobre o assunto.

Assim sendo, considerando que estão ausentes os pressupostos fáticos, uma vez que não há prova nos autos da atuação dolosa ou culposa em relação a cada uma das diretoras responsabilizadas, deve ser afastada a responsabilidade solidária de Inge Margarete Mayer Ott e Clarisse Beatriz Pukall Mayer Linck.

9. CRONOGRAMA.

A impugnante traçou um cronograma do desenvolvimento de suas atividades e do universo em que se deu sua trajetória.

10. DOCUMENTOS ANEXADOS.

Foi apresentada uma relação de documentos anexados à impugnação, assim constituída:

1) Matrícula nº 1.044;

- 2) *Notícia do Site Porto Notícias;*
- 3) *Certidão Ação de Cobrança; e*
- 4) *Sentença de Reintegração de Posse.*

11. CONSIDERANDOS.

- Não se pode atribuir às sócias Inge Margarete Mayer Ott e Clarisse Beatriz Pukall Mayer Linck a responsabilidade solidária pretendida, visto que não há qualquer prova nos autos de atuação dolosa ou culposa. A jurisprudência sedimentada na súmula 430 do STJ, estabelece que “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.
- A **IMPUGNANTE** demonstrou tratar-se de uma empresa idônea com quase 50 anos de existência, que sempre cumpriu com suas obrigações legais, tendo integrado, inclusive, a carteira de entidades financiadas com recursos do FINAM, o que implicou em sua constante fiscalização.
- Foram cumpridos todos os requisitos prescritos pelo legislador para adoção da sistemática do lucro presumido, quais sejam, o limite do volume de receitas e o exercício de atividade não obrigada a tributação pelo lucro real.
- A Constituição Federal assegura ao contribuinte através de seu art. 170 o livre exercício de sua atividade econômica, incluindo-se nessa garantia a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação.
- A regra de não intervenção exige a existência de uma norma específica que autorize qualquer reação à adoção da sistemática do lucro presumido por empresas imobiliárias em condições semelhantes às da **IMPUGNANTE**.
- A ausência de norma expressa conjugada com a liberdade econômica garantida pela Constituição Federal transmitiram a clara mensagem ao **IMPUGNANTE** de que a tributação pelo lucro presumido da receita obtida pela operação imobiliária é legítima.
- Operação imobiliária, como a venda de área de terras, sempre esteve na órbita das ações implementadas pela **IMPUGNANTE** ao longo de sua existência, não se podendo afirmar que fosse um escopo estranho à sua atividade comercial.
- A **IMPUGNANTE** alterou seu objeto social no estatuto social anos antes da venda ora questionada, restando a hipótese de criação de estrutura no momento ou posteriormente ao ato questionado.
- A operação questionada pelo fisco foi devidamente registrada nos livros contábeis e nas declarações de imposto de renda da **IMPUGNANTE** e todos os documentos que lhe foram solicitados foram prontamente apresentados ao Fisco sem qualquer vínculo, não sendo legítimo declarar o indício de qualquer fraude, falsidade ou adulteração.
- Os supostos indícios arguidos pelo Agente Fiscal para fundamentar seu Auto de Infração nada demonstram. O não cumprimento de obrigações acessórias não autoriza o fisco a proceder interpretações subjetivas para confiscar o patrimônio da **IMPUGNANTE**.
- Em relação ao arrendamento de parte da área de terra da empresa, há jurisprudência do CARF declarando que a intenção de vender determinado bem não se ausenta pelo fato do mesmo ser alugado. *In casu*, o arrendamento foi uma forma de manter e proteger o imóvel das invasões do **MST**, risco inegável ante às invasões sofridas em passado recente.

- O Auto de Infração em questão viola frontalmente o princípio constitucional do não confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, na medida em que lança um crédito tributário no valor de R\$ 21.378.449,61, afastando os registros contábeis legítimamente realizados em razão da venda de um bem imóvel no valor de R\$ 22.500.000,00.

- A multa qualificada aplicada, além da ausência dos requisitos legais autorizadores, também possui caráter confiscatório, como já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

12. CONCLUSÃO.

Por tudo o quanto foi demonstrado na presente impugnação fica caracterizado o correto procedimento tributário adotado pela IMPUGNANTE.

13. DO PEDIDO.

Diante de todo o exposto, requer seja:

- a) declarada a não aplicação da multa qualificada;
- b) reconhecida a inexistência da responsabilidade solidária das diretoras; e
- c) acolhida integralmente a presente impugnação, para declarar a improcedência total do lançamento.

IMPUGNAÇÃO - CLARISSE BEATRIZ PUKALL MAYER LINCK.

Conforme Termo de Solicitação de Juntada datado de 17/01/2017, Clarisse Beatriz Pukall Mayer Linck apresentou a impugnação (fls. 1881/1916), cujo conteúdo, em linhas gerais, corresponde ao contraditório oferecido pela Agropesa Agropecuária Porto dos Gaúchos S.A. acima resumido.

IMPUGNAÇÃO - INGE MARGARETE MAYER OTT.

Conforme Termo de Solicitação de Juntada datado de 17/01/2017, Inge Margarete Mayer Ott apresentou a impugnação (fls. 1917/1952), cujo conteúdo, em linhas gerais, corresponde ao contraditório oferecido pela Agropesa Agropecuária Porto dos Gaúchos S.A. anteriormente resumido.

Ao seu turno, a 2ª Turma da DRJ/BHE proferiu o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento às *defesas* da Contribuinte e dos Sujeitos Passivos solidários, ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL. IMOBILIZADO.

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

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 objeto social no estatuto da companhia para inclusão de atividade de compra e venda de bens imóveis, perpetrada sem nenhum embasamento fático, não se presta para justificar a transferência de bem do Imobilizado (Não Circulante) para o Circulante.

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

No caso das pessoas jurídicas que declaram pelo lucro presumido, os ganhos de capital serão acrescidos à base de cálculo do IRPJ para efeito de incidência do imposto e do adicional.

A venda de imóvel originalmente contabilizado em conta do Imobilizado, no qual funcionava a sede social e que era destinado à manutenção das atividades da pessoa jurídica, se sujeita à apuração de ganho de capital para fins de determinação do lucro presumido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que ficar caracterizada a prática de fraude definida na forma da lei e comprovada em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento da CSLL que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para o qual não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011, 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIRETORES.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Em face de tal revés, a Contribuinte e os Sujeitos Passivos interpuseram os Recursos Voluntários, ora sob análise, basicamente reiterando suas alegações de Impugnação, frisando a total conformidade legal e contábil de seus atos e posturas, assim como a posição da Receita Federal do Brasil, que endossaria a sua conduta. Aponta especificamente os motivos de reforma do v. Acórdão.

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Os Recursos Voluntários são manifestamente tempestivos e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado.

Inicialmente, em razão de sua prejudicialidade, será procedida à análise das matérias referentes às exigências fiscais de IRPJ e CSLL, aduzidas no Recurso Voluntário da Contribuinte, para, somente então, se for o caso, passar a se analisar os temas da multa qualificada e da responsabilização das *diretoras* da Companhia.

Não havendo temas preliminares, passa-se à análise do mérito.

Pois bem, a questão sob análise refere-se, exclusivamente, a divergência sobre a classificação contábil do imóvel alienado pela Contribuinte (Fazenda Santa Rosa) em 2011, que implica na determinação do tratamento do produto proveniente de sua venda e, consequentemente, dentro da sistemática do Lucro Presumido, afeta sua forma da tributação e oneração fiscal efetiva.

Não se questiona aqui a possibilidade jurídica da opção pelo Lucro Presumido por empresa dedicada à exploração de bens imóveis ou a tributação das receitas decorrentes como *operacionais*. Tampouco questiona-se a falta de registro da operação de venda do imóvel rural na contabilidade ou sua oferta à tributação (que efetivamente se deu, mas sujeita aos percentuais de presunção do regime de apuração do lucro em questão).

Também não se questiona a legalidade ou qualquer circunstância negocial da venda realizada.

No caso, entendeu a Autoridade Fiscal que a Fazenda Santa Rosa deveria ter permanecido no *Ativo Imobilizado* (não circulante) da Recorrente, representando a sua contabilização no Ativo Circulante (*estoque*) ato *fraudulento*, uma vez que a pessoa jurídica *não exerceu de fato no período de 2008 a 2013 a atividade de compra e venda de imóveis*.

Primeiro procedeu à análise das *alterações do estatuto social* da Contribuinte, constatando que o *objetivo original da sociedade, e que permaneceu até 2008, era a exploração agropecuária, indústria extractiva e de beneficiamento de produtos primários, e atividades correlatas em terras de sua propriedade*”. Em 27 de maio de 2008 o *objeto social* foi alterado conforme *assembléia geral extraordinária* que aprovou a alteração do *objeto social* para: *compra e venda de bens imóveis, atividade agrícola e atividade agropecuária*.

Depois, supostamente visando à verificação das *atividades exercidas pela pessoa jurídica*, investigou as Declarações fiscais transmitidas pela companhia entre 2008 e 2015.

Afirmou que nas *DIPJ (Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) entregues pela Pessoa Jurídica para os anos-calendário de 2005 a 2012 verifiquei que foi informado como atividade a criação de bovinos para corte. A partir de 2014 até 2016 (anos-calendário) passou a informar a atividade de compra e venda de imóveis próprios (tabela do Anexo I)*. E, igualmente, que *em consulta aos sistemas de informação da Receita Federal do Brasil - RFB constatei que a empresa não entregou as DIMOB (Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias) relativas aos anos de 2008 a 2015*.

Acrescentou, ainda, que *não há registros de outras compras ou vendas de imóveis na contabilidade da fiscalizada, ou na EFD (Escrituração Fiscal Digital) encaminhada ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital)*.

Diante dessa análise de Declarações, concluiu que *fica evidente que, não obstante a pessoa jurídica tenha incluído em seu objeto social a compra e venda de imóveis, nunca exerceu de fato tal atividade*.

Prosseguiu, abordando a *contabilização da Fazenda Santa Rosa*, apontando que *conforme contratos de arrendamento de pastagens apresentados, a fazenda estava arrendada em 2011 e que por mais que a pessoa jurídica não estivesse explorando atividade agropecuária no imóvel no ano de sua venda, o mesmo estava arrendado e portanto deveria estar contabilizado no Ativo Imobilizado, desta forma o resultado da venda da Fazenda Santa Rosa não deve compor a base de cálculo do Lucro Presumido*. Frisa aqui que a propriedade era apontada como a sede da Empresa.

Estas são as constatações que levaram à conclusão de *perpetração de fraude* na alteração da classificação contábil do imóvel, o qual pertenceria ao *Ativo Imobilizado* (não circulante), não podendo ser as receitas advindas da sua alienação submetidas aos percentuais

de presunção do Lucro Presumido, devendo, sim, ser ofertadas diretamente à aplicação das alíquotas do IRPJ, Adicional e CSLL, como *ganho de capital*.

O próprio TVF já traz elementos, colhidos e reconhecidos, pela própria Autoridade Fiscal, que merecem especial atenção preliminar:

Atesta-se lá que **1**) em 2008 a Contribuinte incluiu em seu objeto social *compra e venda de imóveis próprios* - venda ocorrida apenas em setembro de 2011; **2**) após tal alteração, a Empresa manteve a Fazenda Santa Rosa em conta de *estoque*; **3**) a Companhia não exercia mais atividade agropecuária e **4**) a Recorrente já vinha utilizando o imóvel para *arrendamento de pastagens*.

Ou seja: **A**) a transação deu-se de acordo com o objeto social da Contribuinte; **B**) o fluxo escritural da receita de venda do imóvel, que culminou na sua oferta à tributação como *receita operacional*, deu-se de acordo com a sua classificação contábil; **C**) a Companhia não tinha mais como atividade a agropecuária, **D**) mas explorava tal imóvel por meio de arrendamento, percebendo receitas de tal atividade até sua alienação.

Aprofundando, em relação à adição de um novo objetivo social, categorizado pelo CNAE, é certo que a descrição e a circunscrição dos objetivos de uma companhia é de livre deliberação dos seus sócios, sendo inclusive elemento passível de modificações a qualquer tempo, sem necessidade de aval ou autorização pública, fazendo parte da liberdade empresarial conferida aos atores da iniciativa privada.

Já em relação ao critério para a classificação de um determinado bem como Ativo Não Circulante (*imobilizado*) ou Ativo Circulante (como *estoque*), o tema possui regulamentação pelo Conselho Federal de Contabilidade.

No presente lançamento de ofício, a Autoridade Fiscal apresenta a definição de *Ativo Imobilizado* para demonstrar a natureza contábil do bem alienado valendo-se apenas dos termos da Resolução CFC nº 1.177/09 (repetidos no CPC 27), onde se professa que *Ativo imobilizado é o item tangível que: é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e se espera utilizar por mais de um período*.

Todavia, diante do presente *debate*, tal classificação não pode ser observada isoladamente. Nesse sentido, confira-se o CPC 26R1, aplicável aos fatos sob análise, que traz a definição de *Ativo Circulante*:

Ativo Circulante

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

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

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

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

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

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes. (destacamos)

Verifica-se em ambas regras contábeis a presença do termo *mantido* e, especificamente no CPC 26R1, reza-se que para classificar determinado bem como *Ativo Circulante* basta a sua manutenção essencialmente com o propósito de ser negociado.

E, como é certo no universo das Ciências Contábeis, inicialmente, a intenção registrada dos gestores de alienar um certo bem determina as razões de sua *manutenção* e o seu *propósito* dentro do conjunto patrimonial de uma determinada entidade, mormente quando o bem em questão presta-se tanto para guarnecer e manter a fonte produtiva ou, igualmente, para a alienação comercial, dentro das atividades propriamente eleitas para aquela empresa.

No presente caso, observa-se - e o próprio TVF confirma - que já em maio de 2008 (mais de 3 anos antes da alienação do imóvel) os gestores da Contribuinte deliberaram pela persecução da venda de imóveis de sua propriedade e, devida e transparentemente, procederam à alteração do objeto social da companhia, o que, correta e naturalmente, também deu margem para a correspondente alteração da conta contábil em que a Fazenda Santa Rosa estava registrada, passando-a do *Ativo imobilizado* para o *estoque*.

Desde já fica claro e certo que não se está diante de hipótese em que a Empresa, *repentina e fortuitamente*, transfere bem de seu Ativo não circulante para o *estoque*, ainda no mesmo ano fiscal, pouco tempo antes da sua efetiva alienação.

Repita-se, o imóvel permaneceu mais de 2 (dois) anos fiscais completos no *estoque* e a venda ocorreu após mais de 3 (três) anos da alteração de seu objeto social.

Do ponto de vista societário e contábil, não houve qualquer descumprimento de atos necessários para tal transferência e para a lisura da sua posterior alienação sob tal rubrica. A Autoridade Fiscal sequer aventa falha, omissão de atos e/ou procedimentos contábeis e societários na contunda da Contribuinte, ou mesmo aponta para outra forma de se proceder.

Assim, prevalece agora como *cerne* do fundamento da acusação de que tal imóvel tratava-se, na verdade, de *Ativo Imobilizado* a conclusão de que a Recorrente nunca teria, de fato, exercido a atividade imobiliária (referindo-se diversas vezes a *compra e venda*, como constante de seu objeto social registro em Estatuto), empregando o imóvel, no período que precedeu a sua alienação, na atividade de arrendamento de pastagens e como local para a sua sede.

Posto isso, a devida confirmação da adequação da classificação de um determinado bem, além da destinação determinada pelos gestores, exige uma análise racional, realista e amplamente contextualizada das atividades que efetivamente são desempenhadas pela companhia (e, concretamente, da sua operação de venda, quando analisa-se o *passado*), inclusive ponderando as características específicas do bem, as práticas de mercado (regionais) e os elementos *pragmáticos* da dinâmica empresarial em que a empresa está inserida.

No caso, o imóvel objeto da transação colhida pelo Fisco é uma fazenda, com mais de 12.000 (doze mil hectares), que, historicamente, a partir de 1968, foi objeto de exploração rural.

Na última década, como é incontroverso na lide, a Contribuinte decidiu abandonar as tentativas de desenvolver qualquer empreitada agropecuária em suas terras, decidindo, em 2008, alienar a Fazenda Santa Rosa. Antes da sua derradeira venda, a Empresa passou a arrendar sua terra.

Registre-se que tal *trajetória* da Companhia é muito comum, sendo forma recorrente de disponibilização e comercialização de grandes propriedades rurais no mercado brasileiro, não havendo qualquer artificialidade. Inclusive, o lapso temporal de 3 (três) anos entre a decisão de venda e a efetivação da alienação, considerando as características do imóvel, sua destinação e localização, é algo plenamente ordinário.

E temos aqui que, uma vez promovida a *adequação* societária da atividade empresarial, não existe base legal ou mesmo contábil para a Fiscalização exigir que a Contribuinte possua uma multiplicidade imóveis rurais para vender ou mesmo obrigá-la a desdobrar, registralmente, a área que já possui em unidades de superfície inferior, promovendo uma série de *pequenas vendas pretéritas* para - somente assim - restar configurada a *efetiva* realização de tal atividade imobiliária.

Da mesma forma, partir do momento que também não há na legislação vedação para que, qualquer empreendedor, constitua empresa com objeto imobiliário, precisamente de compra e venda de imóveis, e possua, em seu estoque, apenas uma unidade imobiliária, não se pode impor tal exigência à Contribuinte, independentemente do seu histórico empresarial anterior - sob pena de violação da *isonomia* entre contribuintes, do equilíbrio concorrencial e do direito ao gozo da opção fiscal pelo Lucro Presumido, que limita-se exclusivamente pela Lei e sua expressa regulamentação.

Mister registrar que é notória prática do mercado imobiliário a criação de empresas, autônomas e individuais, com propósito exclusivo e específico de alienar um único grande (ou valioso) imóvel ou propiciar um empreendimento, sobre um imóvel apenas, promovendo sua venda por meio de tal entidade empresarial.

Nesse sentido, não pode ficar uma empresa *condenada* à imutabilidade da exploração de determinadas atividades operacionais, sendo livre e garantida a alteração de seu objeto para se enveredar por outras iniciativas, valendo-se do patrimônio que já possui.

Tratando exatamente da alteração de objeto social para a venda de bens imóveis, por empresa optante pelo Lucro Presumido, a Solução de Consulta COSIT nº 254/2014 (editada antes do lançamento de ofício), que assim versa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA. VENDA DE IMÓVEIS. TRIBUTAÇÃO.

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

de formalizada na Junta Comercial a inclusão de tal atividade em seu objeto social.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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 nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20; e Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, art. 3º.

(...)

15. Pois bem. A dúvida que motivou a consulta, nos moldes em que se encontra formulada, cinge-se à tributação relativa à venda de um imóvel, registrado em conta de estoque, adquirido antes da alteração do contrato social que incluiu as atividades de loteamento e compra e venda de imóveis dentre aquelas pertencentes ao objeto empresarial da consulente.

16. Nessa delimitação temática, a questão interpretativa a esclarecer é se a receita bruta de venda do imóvel efetuada em tais condições, por caracterizar a operação atividade imobiliária, sujeita-se aos percentuais de presunção do lucro.

17. Para responder a essa indagação, é necessário verificar se a aquisição do imóvel antes de formalizada no registro do comércio a inclusão da atividade imobiliária no objeto social da consulente é fator impeditivo à aplicação do percentual de presunção sobre a receita dessa alienação.

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

19. Contudo, parece intuitivo que esse raciocínio se mostra incompatível com a própria dinâmica e organização das entidades empresariais, que exigem, muitas vezes, a redefinição

de suas atividades e a deliberação sobre a destinação a ser dada aos elementos patrimoniais, para fins de exploração do seu objeto social.

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

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

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

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

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

Note-se que a própria Receita Federal do Brasil entende que, uma vez devidamente alterado o objeto social da empresa, visando à exploração imobiliária, esta pode *definir quais bens integram o seu estoque para venda, tanto aqueles adquiridos com o propósito negocial de venda, quanto aos bens previamente integrantes de seu patrimônio, para os quais há decisão de redirecioná-los ao comércio.* Tal posição reforça a soberania da intenção dos gestores sobre a destinação de seus bens, diante de tal hipótese.

É precisamente o que ocorreu no presente caso.

De extrema contundência para a determinação da natureza das atividades desenvolvidas pela Contribuinte, é o fato de que o próprio TVF e os livros contábeis que lhe instruem confirmam que esta já desenvolvia atividade imobiliária, antes do momento da venda de sua fazenda, como mencionado ao final de tal Solução de Consulta da COSIT.

Melhor explicando: é inquestionável que o *arrendamento de pasto* constitui atividade imobiliária e não rural (ou de qualquer outra natureza), simplesmente tratando-se de negócio de *locação* de imóvel rural para o desenvolvimento de atividades agropecuárias.

O art. 3º do Decreto nº 59.566/66 define tal instituto negocial como o *contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extractiva ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei*.

Em consonância com aquilo acima exposto, o art. 2º da Lei nº 8.023/90 não arrola qualquer modalidade de *arrendamento* como atividade rural. O mesmo se extrai do art. 25 da Lei nº 8.212/91, para fins previdenciários.

Reforçando, derradeiramente, esta assertiva, observe o CNAE¹ para o *arrendamento de pasto*:

Seção - L - ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS

Divisão: 68 - ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS

Grupo: 68.1 - Atividades imobiliárias de imóveis próprios

Classe: 68.10-2 - Atividades imobiliárias de imóveis próprios

Subclasse: 6810-2/02 Aluguel de imóveis próprios

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- o aluguel de imóveis próprios, residenciais e não-residenciais
- o aluguel de apart-hóteis residenciais próprios

¹ <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?view=subclasse&tipo=cnae&versao=9&subclasse=6810202>

- *o aluguel, em base mensal, de vagas de garagem próprias*
- o aluguel de terras próprias para exploração agropecuária, inclusive de pastos** (destacamos)

Confira-se, agora, o CNAE² para a *compra e venda de imóveis próprios*, expressamente constante do objeto social da Recorrente:

Seção - L - ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS

Divisão: 68 - ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS

Grupo: 68.1 - Atividades imobiliárias de imóveis próprios

Classe: 68.10-2 - Atividades imobiliárias de imóveis próprios

Subclasse: 6810-2/01 - Compra e venda de imóveis próprios

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- a compra e venda de imóveis próprios, como:

- edifícios residenciais (apartamentos e casas)

- edifícios não-residenciais, inclusive salões de exposições, shopping centers, etc.

- terrenos

Esta subclasse compreende também:

- a compra e venda de imóveis e de terrenos através de leasing

Nota-se que ambas as atividades apenas diferenciam-se na sua subclasse. É certo e absoluto que, no momento da venda do imóvel, a Contribuinte já se dedicava à exploração imobiliária de tal imóvel.

Em acréscimo necessário à contextualização das atividades da Contribuinte, a própria exploração locatícia deste imóvel rural, antes da concretização da venda, se coaduna perfeitamente com intenção essencial de vendê-lo e está de acordo com prática empresarial do mercado.

² <https://concla.ibge.gov.br/busca-online-cnae.html?subclasse=6810201&tipo=cnae&versao=9&view=subclasse>

Nesse sentido, a venda de imóveis, principalmente de grande metragem (no caso, uma fazenda de 12.000 hectares, localizada no Mato Grosso, dentro da amazônia legal), costuma apresentar um prazo considerável de tempo entre sua oferta ao mercado e sua efetiva alienação. No caso, foram mais de 3 (três anos).

E nesse interregno, a manutenção do imóvel representa custos, ônus e riscos para seus detentores, ainda que este seja um legítimo bem de seu *estoque*.

A *locação* (ou *arrendamento*) do imóvel disponível no período que precede a sua efetiva alienação comercial mostra-se uma solução negocial para a eficaz mitigaçāo de tais dispêndios e aumento das garantias da manutenção do bem sob o domínio de seus titulares, vez que a contraprestação pelo seu uso cobre gastos *basais* da propriedade e a presença produtiva de terceiros preserva suas características rurais/comerciais, evitando também invasões.

Ora, o industrial e os comerciários acondicionam e protegem os bens de seu estoque, evitando sua perda e perecimento, naturalmente elegendo a forma que apresenta melhor relação *custo-benefício*. O mesmo se procedeu no caso da Fazenda Santa Rosa.

Diga-se que a Contribuinte fez prova de que sofreu invasão, tendo que mover Ação de Reintegração de Posse para cessar o esbulho sofrido, obtendo tutela favorável do Poder Judiciário no mês de dezembro de 2007(fls. 1776 a 1879), pouco antes da decisão empresarial de vender tal propriedade.

Data maxima venia, conferindo todo respeito e admiração à Autoridade Fiscal, não pode a interpretação do Fisco, referente à natureza contábil de um determinado bem, implicar e exigir que a Contribuinte mantenha uma vasta porção de terras rurais, localizadas no estado do Mato Grosso, *desocupadas e improdutivas* para que, somente assim, revista-se tal imóvel de bem do *estoque*.

No caso, deve se considerar todo o contexto nacional, jurídico e cultural, do uso de terras rurais e a sua função, constitucionalmente tutelados e fiscalizados pela própria União - a mesma que agora impõe tal cobrança tributária.

E também, de um ponto de vista empresarial, a própria Lei das S/A impõe aos dirigentes o dever de diligência e de boa administração, devendo se buscar as medidas mais eficientes e vantajosas para a saúde financeira e continuidade da companhia.

O simples raciocínio de que, na medida que a Recorrente usava, recentemente, a terra como *fonte* para o *arrendamento de pastagem*, bastando isso para caracterizá-la como *Ativo Imobilizado*, não considera todo o contexto empresarial e comercial específico da manutenção e alienação de tal bem (e nem todo o arcabouço jurídico indiretamente envolvido em tais circunstâncias). Na verdade, tal arrendamento mostra-se circunstancial, sequer estando presente no Estatuto Social tal atividade, o que reforça a destinação essencial de tal bem para a alienação.

Tal análise contextual, ampla e *pragmática*, é de suma importância no universo da contabilidade - se não decisiva - para a aplicação de seus conceitos e regras.

E confirmando tal posição, confira-se o Acórdão nº 1402-001.956, desta mesma C. 2^a Turma Ordinária, de votação unânime, proferido sob a relatoria do I. Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, publicado em 11/05/2015:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa

IMPOSTO DE RENDA. BEM IMÓVEL DO ESTOQUE QUE É LOCADO ENQUANTO AGUARDA A VENDA. AVALIAÇÃO DO ELEMENTO QUE MODIFICA A ESSÊNCIA UM BEM TRANSPORTANDO-O DO ESTOQUE PARA O ATIVO IMOBILIZADO.

A intenção de vender determinado bem não se ausenta pelo fato do mesmo ser alugado enquanto a venda se concretiza.

Demonstrado que a intenção sempre foi a venda do imóvel, a construção de um shopping sobre o terreno e a locação de lojas, na fase de construção, com o recebimento de aluguéis entre o período da inauguração e a venda do empreendimento, não faz com que tal imóvel saia do estoque e ingresse no ativo imobilizado.

Ademais, no caso concreto, a construção do empreendimento e a locação das lojas antes da venda se constituiu em elemento destinado a agregar valor ao bem vendido.

Recurso Voluntário Parcialmente Provisto. (destacamos)

Em relação à eleição da *sede* da Empresa na Fazenda Santa Rosa, deve se considerar que, de acordo com o Estatuto Social, tal decisão empresarial remonta inúmeras décadas, quando a propriedade se prestava à exploração de objeto rural.

E é importante esclarecer que tal fato apontado pela Fiscalização tem base exclusivamente *formal*, referente ao Estatuto Social da companhia e às DIPJs transmitidas. Não existe uma prova ou qualquer elemento material apontado que lá era desenvolvido trabalho de *escritório* ou que contava com a presença de membros de uma eventual área administrativa da Contribuinte.

Mesmo assim, como dito, a fazenda possui mais de 12.000 hectares. Seria ilógico, irracional, contraproducente e negocialmente injustificável a Contribuinte, no momento em que decide alienar comercialmente tal bem, buscar outro lugar para figurar como a sua sede.

Até porque pode-se presumir, com segurança, que o interior do Mato Grosso não dispõe de grande oferta de imóveis adequados para prestarem de sede administrativa, sem que obrigue os titulares a se distanciarem centenas de quilômetros de sua propriedade.

É situação bem diferente de um imóvel urbano, cuja toda a sua metragem (ou a maioria) é utilizada para os setores administrativos de uma empresa.

Ainda, é comum (se não regra) que em empreendimentos imobiliários, como loteamentos, novos edifícios urbanos ou mesmo grandes terrenos, utilize-se pequena parcela da metragem de tais imóveis, de clara destinação comercial, para instalar *stands* de venda e escritórios para a negociação financeira com seus clientes. Tal uso, diminuto, racional e oportuno, não descharacteriza a natureza circulante dos imóveis objeto dos empreendimentos.

Assim, consideradas as peculiaridades do presente feito, a mera manutenção do imóvel como o local apontado como *sede* da Empresa em seus documentos não é capaz de alterar sua natureza contábil e nem se trata de elemento decisivo na determinação da forma de tributação do produto de sua alienação.

Posto isso, resta claro que, no momento da sua alienação, estava correto tratamento contábil de tal imóvel como parte do *estoque*, não havendo em se falar, aqui, de hipótese de ganho de capital.

Por fim, em relação a não entrega de DIMOB pela Contribuinte entre os anos de 2008 e 2015, primeiro deve se esclarecer que, nos termos da própria orientação da Receita

Federal do Brasil³, os contribuintes arrolados como sujeitos à sua transmissão, estão desobrigados de apresentarem tais declarações quando não comercializaram imóveis no período abrangido.

Assim, temos que, em termos de *descumprimento de obrigação acessória*, a Contribuinte apenas deixou de transmitir a DIMOB 2012 (referente à alienação procedida em setembro de 2011).

Como esclarece próprio o Órgão arrecadador federal, tal conduta de inobservância tem como consequência, exclusiva e objetiva, a aplicação das sanções pecuniárias que trata do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. E frise-se que, quando das Autuações, a Recorrente ainda estava no prazo quinquenal para a sua transmissão a destempo.

Superado tal aspecto, não pode a determinação da natureza das atividades de um determinado contribuinte e, ulteriormente, a classificação contábil de seus bens, ficar condicionada ao devido atendimento de obrigações acessórias, de teor exclusivamente informativo.

Em confronto com tudo aquilo já demonstrado sobre as atividades da Recorrente, pretéritas e contemporâneas à alienação da fazenda (baseada em provas acostadas aos autos, inclusive pela própria Autoridade Fiscal), ponderando a sua faculdade de alteração de objeto social e a ausência de base legal para se exigir a existência de alienações *prévias* e *sucessivas* de outros bens imóveis, temos que tal elemento apresentado pela Fiscalização é uma singela formalidade, que em nada contribui para a determinação da natureza da operação procedida, objeto das Autuações.

O mesmo se aplica ao manifesto *equívoco* na informação da atividade principal da Contribuinte na DIPJs de 2005 a 2012, como se ainda fosse *agropecuária* (o que fora confirmado pela própria Fiscalização não corresponder aos fatos, vez que a Empresa arrendava tais terras), as quais também possuem natureza meramente informativa.

Curioso notar que o fundamento da infração colhida e da acusação de *fraude* desconsiderou todas as informações e classificações sobre o objeto social da Contribuinte, constante em Estatuto Social, assim como em sua contabilidade, para prestigiar as supostas constatações referente ao exercício *de fato* das atividades empresariais. Ora, eis aqui critério que privilegia a *substância sobre a forma*, largamente adotado pela Fiscalização.

³ <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dimob-declaracao-de-informacoes-s-atividades-imobiliarias/informacoes-gerais>

Nesse sentido, conferindo, mais uma vez, todo o respeito devido e admiração à Autoridade Fiscal (que procedeu a trabalho fiscal muito claro e hígido), toda essa argumentação referente as informações prestadas em DIPJ e a ausência de transmissão de DIMOB colidem frontalmente com a premissa e a lógica adotada em outras passagens das Autuações, as quais refutam e desconsideram os elementos formais apurados, reforçando, assim, a sua irrelevância para a matéria efetivamente apurada.

Dessa forma, considerando tudo aquilo anteriormente exposto, não existe qualquer infração - e muito menos *fraude* - na conduta da Contribuinte de alterar seu objeto em 2008, para contemplar a *compra e venda de imóveis próprios*, devidamente cambiando a classificação contábil de sua fazenda para *Ativo Não Circulante*, tratando o produto de sua venda ocorrida em 2011 como *receita bruta operacional*, submetendo-o ao percentual de presunção da dinâmica do Lucro Presumido.

Em face da improcedência do lançamento de ofício, restam prejudicadas as matérias referentes à qualificação da multa de ofício e da sujeição passiva das *diretoras*, inclusive aduzidas em *Apelos* individuais, cujo o conhecimento também se prejudica.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte, reformando o v. Acórdão recorrido para cancelar o lançamento de ofício, exonerando-se integralmente o crédito tributário correspondente.

Caso vencido, em relação à multa qualificada, pelas mesmas razões acima expostas, que afastam a ocorrência de *fraude*, tratando-se o litígio, no máximo, de divergência plausível de interpretação de normas contábeis e tratamento fiscal, voto por reduzi-la para a monta ordinária de 75%.

Em relação à sujeição passiva das *diretoras*, pelas mesmas razões, não há de se falar de postura ilegal ou violação de estatuto (pelo contrário), bem como não houve no TVF a exploração subjetiva de sua participação na *infração* colhida, tratando-se de mera responsabilização objetiva pela Autoridade Fiscal em face de seus cargos societários - o que é rechaçado pela jurisprudência majoritária desta 1ª Seção deste E. CARF, assim como por esta C. 2ª Turma Ordinária.

Adota-se, complementarmente, o entendimento registrado no v. Acórdão nº 1402-002.874, de relatoria deste mesmo Conselheiro e votação unânime desta C. Turma Ordinária em relação a tal matéria, publicado de 11/06/2018:

(...)

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

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

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

Desse modo, alternativamente, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Contribuinte para reduzir a multa qualificada à monta ordinária de 75% da sanção de ofício, bem como a ambos os Recurso Voluntários interpostos pelos Sujeitos Passivos solidários, para afastar a sua indevida responsabilidade pelas exações em tela.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

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 da Fazenda Santa Rosa, no contexto da apuração 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. Relator, Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella em todos os seus votos, dele 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 individuou 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 a alteração de seu contrato social para incluir a atividade de "compra e venda de imóvel", e, linha direta com essa modificação societária, transferir contabilmente o valor do imóvel que, **sempre e sempre - e comprovadamente** - se prestou a permitir a subsistência econômica da entidade empresarial, já que se tratava de uma propriedade rural de grandes dimensões para utilização como "pastagem" para o gado bovino (atividade efetiva da recorrente), **só essa alteração**, repito, não me parece dar sustento para que, SOB O ÂNGULO TRIBUTÁRIO, se possa entender que a venda de referido imóvel (único "comercializado" pela contribuinte), deixe de ter tratamento de ganho de capital, para circular pelos percentuais do lucro presumido.

Dizendo de outro modo, **só** o fato de ter havido uma modificação no contrato social da empresa em 27 de maio de 2008 dizendo que passaria, a partir daquela alteração societária, a praticar a atividade de "compra e venda de imóveis", além da que já exercia, ou seja, atividade agrícola e atividade agropecuária, somente este ato meramente formal, SEM A EFETIVA IMPLEMENTAÇÃO desta realidade, não me parece suficiente para demonstrar o *animus* da recorrente em assumir, de fato (**não só de direito**), tal atividade. Na verdade, como bem pontuado pelo Fisco e corroborado pela decisão recorrida, o único motivo de tal procedimento societário foi criar a possibilidade futura - como intentou fazer - de submeter a venda do imóvel aos percentuais do lucro presumido, sabidamente muito mais interessantes que os do ganho de capital.

A constatação desta realidade é claramente delineada nos autos:

1. desde 27 de janeiro de 1978, nos termos do art. 2º do Estatuto Social da recorrente, sua atividade era "exploração agropecuária, indústria extrativa e de beneficiamento de produtos primários, e atividades correlatas em terras de sua propriedade";

2. data da mesma época, a incorporação ao patrimônio da empresa da propriedade rural aqui analisada em razão de sua alienação. Referida incorporação tem absolutamente TUDO a ver com a própria razão de ser da vida empresarial, posto ser impensável se possa exercer tal atividade (que exige longos espaços para o pastoreio) sem que exista terra em grande dimensão para tal desiderato (ainda que, em muitos casos, possa haver arrendamentos de pastagens);

3. somente em 27 de maio de 2008, 20 anos após, é que a recorrente resolveu inserir a "atividade imobiliária" em seu contrato social, mas, ainda que assim tenha feito, em momento algum - antes ou depois desta data - praticou EFETIVAMENTE referida atividade, bastando ver a reprodução das fichas de suas DIPJ que tratam das receitas:

Ex.	A/C	Regime	Receita Informada	Atividade Informada na DIPJ
2006	2005	Lucro Real	88.000,00	exploração agropecuária
2007	2006	Lucro Real	95.000,00	exploração agropecuária
2008	2007	Lucro Real	110.650,00	exploração agropecuária
2009	2008	Lucro Presumido	156.000,00	exploração agropecuária
2010	2009	Lucro Presumido	162.700,00	exploração agropecuária
2011	2010	Lucro Presumido	203.382,00	exploração agropecuária
2012	2011	Lucro Presumido	5.107.292,00	exploração agropecuária
2013	2012	Lucro Presumido	3.770.480,00	exploração agropecuária
2014	2013	Lucro Presumido	3.915.672,60	Compra/venda de imóveis próprios

4. destaque-se que, nos AC/2012 e 2013, a TOTALIDADE das receitas consistiu unicamente na venda do imóvel aqui sob análise e em 2011, do montante informado de R\$ 5.107.292,00, apenas R\$ 107.292,00 referem-se à atividade pastoril;

5. o evoluir destes dados permite concluir: i) a atividade operacional da sociedade manteve-se razoavelmente constante de 2005 a 2010, em ligeira queda em 2011; ii) em momento algum houve qualquer operação imobiliária no período 2008 em diante, exceto a venda do imóvel aqui tratada.

Todos estes fatos permitem compor um quadro no qual, sem sombra de dúvidas, entendendo que a atividade à qual historicamente se dedicava já não produzia os resultados esperados ou antevendo a possibilidade de realizar a venda do imóvel que servia de amparo à produção agropastoril da entidade, projetou-se a mudança do objeto social e transferência do bem do imobilizado para o circulante de forma a propiciar - como veio a ocorrer - a tentativa de tributar os valores devidos de IRPJ e de CSLL bem abaixo do efetivamente devidos.

Diga-se, não houve efetivo propósito negocial algum, apenas e tão somente a visão futura de uma redução na carga tributária. Só isso.

Como bem alertado por Edmar Oliveira Andrade Filho⁴: “(...) o simples propósito de obter uma otimização da carga tributária não seria catalogado como business purpose válido”.

Ora, sabidamente, forma não se sobrepõe à essência, é princípio básico. Não basta formalmente constar do contrato social a atividade "x" . É preciso que ela seja efetiva e realmente exercida.

Em outro dizer, não basta haver uma alteração societária em que se inclui a atividade de compra e venda de imóvel se inexiste qualquer operação continuada, restringindo tal atividade a uma só operação que, por coincidência ou não, representou um grande ganho tributário e que, certamente, foi levado em conta por ocasião da negociação empreendida.

Na verdade - e os fatos ao longo do tempo mostram isso - a recorrente se dedicava ininterruptamente à atividade de criação de bovinos para corte (CNAE Preponderante do Estabelecimento 01.51-2/01), ou seja, a suposta atividade imobiliária sequer foi cogitada para inserção na DIPJ e, mais ainda, i) nunca houve entrega das DIMOB (Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias que JUSTAMENTE reflete as operações imobiliárias, relativamente aos anos de 2008 a 2015, lembrando que tal declaração é de apresentação obrigatória para as pessoas jurídicas que se constituírem para construção, administração, locação ou alienação de patrimônio próprio, de seus condôminos ou de seus sócios; ii) não constam DOI (Declaração sobre Operações Imobiliárias) para quaisquer outros imóveis (exceto o indigitado bem aqui apreciado) e, iii) inexistem registros de outras compras ou vendas de imóveis na contabilidade da fiscalizada, ou na EFD (Escrituração Fiscal Digital) encaminhada ao SPED (Sistema Público de Escrituração Digital).

Ou seja, a suposta atividade empresarial de compra e venda de imóveis - CNAE -68.10-2/01 - Compra e venda de imóveis próprios - JAMAIS EXISTIU DE FATO, embora de direito constasse nos objetivos sociais da empresa e contabilmente a recorrente tivesse procedido à sua contabilização como "circulante", retirando-o do "não circulante - imobilizado".

Certo que esta operação contábil pode ser feita, como bem alertado pelo voto do Relator⁵, 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 projeta 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 agrícola de grande dimensão e que servia **não** para especulação imobiliária **mas** para permitir o desenvolvimento das suas atividades, no caso exploração agropecuária - criação de gados de corte -, levando a que a

⁴ *in* Imposto de Renda das Empresas – 10ª Ed. - Atlas – SP - 2013 – pg. 1006

⁵ "Verifica-se em ambas regras contábeis a presença do termo mantido e, especificamente no CPC 26R1, reza-se que para classificar determinado bem como Ativo Circulante basta a sua manutenção essencialmente com o propósito de ser negociado".

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".

Na mesma toada, com letras diferentes, o pensamento de Nilton Latorraca, na não menos clássica obra 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 advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Segundo o saudoso mestre:

"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 que é **diametralmente antagônica** para os casos em que um bem do não circulante é destinado à venda, compondo, pois um novo circulante.

Veja-se 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. (negritado e sublinhado).

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

1. bens que se destinem, precípua mente, a possibilitar a exploração do objeto social devem ser classificados contabilmente como "Ativo Não Circulante - Imobilizado";

2. se espera 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 cumprimento desses requisitos no curso do procedimento assumido pela recorrente, 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 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 a 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 7⁶ (para o Lucro Real) e artigo 527, do RIR/1999⁷, então vigente (para o Lucro Presumido).

⁶ Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

⁷ 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;

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, como bem pontuado pela decisão recorrida (Ac. DRJ - fls. 177/1978), referida SC sequer diz respeito a operações semelhantes à realizada pela contribuinte, antes refere-se a atividades de "venda de veículos novos e usados e a locação de veículos". Demais disso, a própria ementa da mencionada SC, textualmente **ressalva a obrigatoriedade 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 peticionária 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 estiver em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo.

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).

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.

Neste sentido, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação à matéria de mérito.

É como voto

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone