



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.726027/2023-84
ACÓRDÃO	1301-007.822 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEVIAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO (AVJ). ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Havendo incorporação de pessoa jurídica, os ganhos evidenciados em subcontas de avaliação a valor justo (AVJ) devem ter, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida (art. 26, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014). Termo de Verificação Fiscal que utilizou movimentações contábeis decorrentes de incorporação como baixa para fins de realização do AVJ. Incorporação que não se confunde com a efetiva alienação dos ativos, feita posteriormente. Erro na identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN). Ocorrência de vício material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar provimento aos recursos, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso – Relator

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por LEVIAN PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S.A. (fls. 1.468/1.517) e GENERAL SHOPPING E OUTLETS DO BRASIL S.A. (fls. 1.606/1.634) em face de acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09) que julgou improcedentes as Impugnações apresentadas, mantendo o crédito tributário e o vínculo de responsabilidade imputado.

2. Referido crédito tributário decorre de Autos de Infração (fls. 1.270/1.291) lavrados em face do contribuinte LEVIAN para exigir (i) IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2018, em função da constatação de valores não adicionados ao lucro líquido do período, para determinação do lucro real; e (ii) multa isolada pela apresentação de Escrituração Contábil Fiscal (ECF) com informações inexatas, incorretas ou omitidas. Os tributos foram acrescidos de juros de mora e multa de ofício, sem qualificação. Houve a atribuição de responsabilidade tributária à GENERAL SHOPPING, com fundamento no art. 124, I, do CTN.

3. Por bem descrever os fatos objeto da autuação, transcrevo parte do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.257/1.269) que aponta as supostas infrações:

Em decorrência do procedimento fiscal de nº 0819000.2023.00249, sobre a General Shopping e Outlets do Brasil S/A, que trata de verificação dos fatos geradores do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) dos anos de 2018 e 2019, verificou-se que durante o ano de 2018 a companhia divulgou aos seus acionistas a venda de parcela relevante correspondente a 70% do empreendimento denominado “International Shopping Guarulhos”, do qual detinha participação equivalente a 90% do empreendimento. Vide divulgação efetuada por meio do Fato Relevante de 03 de abril de 2018, abaixo transcrito: [...]

Além do Fato Relevante acima, a companhia noticiou a alienação de outra parcela do mesmo empreendimento, equivalente a 9,9% de participação, conforme Fato Relevante de 02 de março de 2018: [...]

A negociação da venda do empreendimento foi iniciada pela companhia em 2017, o que motivou a divulgação do Fato Relevante de 28 de dezembro de 2017, conforme os termos a seguir: [...]

Como se verifica na redação dos Fatos Relevantes acima transcritos, a operação de venda do International Shopping Guarulhos foi celebrada por meio de controlada da General Shopping, denominada LEVIAN PARTICIPAÇÕES E

EMPREENDIMENTOS LTDA (LEVIAN), operação esta objeto deste Termo de Verificação Fiscal.

Durante o procedimento fiscal, foram solicitados os documentos relativos à venda do International shopping Guarulhos, conforme item 3 do Termo de Intimação Fiscal nº 4, cuja ciência ocorreu em 06 de outubro de 2023: [...]

Em anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 4 constou um balancete das contas de Ajuste a Valor Justo, cujos valores foram baixados em 2018 e uma cópia do Fato Relevante de 03 de abril de 2018 informando a conclusão da venda da participação equivalente a 70% do empreendimento denominado “Internacional Shopping Guarulhos”.

Em resposta à intimação, a General Shopping apresentou cópia da escritura de venda e compra da participação de 70% dos imóveis que compõem o International Shopping Guarulhos, lavrada em 02 de abril de 2018, entre Levian Participações e Empreendimentos Ltda e Modal Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários Ltda – esta última representando o International Shopping Fundo de Investimento Imobiliário.

No curso do procedimento fiscal, em diligência sobre a Levian Participações e Empreendimentos Ltda, identificou-se que, em 21 de março de 2018, em decorrência da Ata de Reunião de Sócios realizada em 31 de janeiro de 2018, foi aprovada a incorporação das sociedades ABK DO BRASIL – EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CLY ADMINISTRADORA E INCORPORADORA LTDA e NOVA UNIÃO ADMINISTRADORA E INCORPORADORA S/A. Tais sociedades eram detentoras em conjunto de 90% do International Shopping Guarulhos, como descrito nas Notas Explicativas da General Shopping de 2018, em Contexto Operacional, como reproduzido a seguir:

- **Cly Administradora e Incorporadora Ltda. (Cly):** tinha por objeto social a administração de bens próprios e de terceiros, incorporação imobiliária e participação em outras empresas e empreendimentos imobiliários. A Cly era detentora de 60% do Internacional Shopping Guarulhos e foi incorporada na Levian Participações e Empreendimentos Ltda em 09 de fevereiro de 2018.;
- **Eler Administradora e Incorporadora Ltda. (Eler):** tinha por objeto social a administração de bens próprios e de terceiros, incorporação imobiliária e participação em outras empresas e empreendimentos imobiliários. A Eler era detentora de 24% do Internacional Shopping Guarulhos, e foi incorporada na Levian Participações e Empreendimentos Ltda, em 09 de fevereiro de 2018;
- **Nova União Administradora e Incorporadora S.A. (Nova União):** tinha por objeto social a administração de bens próprios e de terceiros, participação em negócios mobiliários e imobiliários, incorporação imobiliária e atividades correlatas ou semelhantes. A Nova União era detentora de 6% do Internacional Shopping Guarulhos. Em 9 de fevereiro de 2018 foi incorporada pela Levian Participações e Empreendimentos Ltda.;
- **ABK do Brasil - Empreendimentos e Participações Ltda. (ABK):** tinha por objeto social a administração de bens próprios e participação em outras sociedades. A ABK detinha uma fração ideal de 50% do Internacional Guarulhos Auto Shopping Center Ltda., e participação de 49,9% nas ações da Nova União Administradora e Incorporadora S.A.. A ABK foi incorporada na Levian Participações e Empreendimentos Ltda em 09 de fevereiro de 2018;

* Obs.: a empresa ELER pertencia à Securis Administradora e Incorporadora Ltda, que sofreu cisão parcial e seu acervo foi transferido para a LEVIAN na mesma ocasião.

Lembre-se que a General Shopping comunicou aos seus acionistas por meio dos Fatos Relevantes de 02 de março de 2018 e 03 de abril de 2018 a alienação de 79,9% do Internacional Shopping Guarulhos. A venda do Internacional Shopping Guarulhos levou a LEVIAN a realizar a incorporação das sociedades que detinham o empreendimento, com a consequente baixa dos valores de AJUSTE A VALOR JUSTO escriturados em subcontas do ativo.

A fiscalização buscou se certificar do que se tratavam os valores escriturados no LALUR, a título de Outras Adições, sem relacionamento de conta contábil, já que tais valores apareceram nas apurações mensais somente após a conclusão da venda de 70% do International Shopping Guarulhos em abril de 2018, mas sem informações de contas contábeis ou descrições.

Para isso, a Levian foi instada por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 1 (TDPF-D nº 0819000.2023.00521) a se manifestar a respeito do que se segue:

- | |
|--|
| 1. Detalhar de forma analítica a origem do valor Adicionado no Lalur de R\$ 297.142.139,43 na Linha 92.01 - Outras Adições. (Registro M300 da ECF) - De 01/01/2018 até 31/12/2018 |
| 2. Esclarecer a falta de adição do valor dos ganhos com Ajuste a Valor Justo baixados da conta de Reserva de Lucros a Realizar - AVJ Controladas (código 2030201010). - De 01/01/2018 até 31/12/2018 |

Em resposta, a companhia informou que as adições ao Lucro Real descritas no item 1 se referiam à conta 5010108006 (A fiscalizada não informou, mas o código se refere à conta de AJUSTE A VALOR JUSTO) e eram relativas às empresas CLY, ELER e NOVA UNIÃO. Quanto ao item 2, informou que “nos termos da legislação fiscal, o controle dos valores referentes ao ajuste a valor justo é efetuado pelas contas do ativo e não do patrimônio líquido, ou seja, a baixa da conta Reserva de Lucros a Realizar não implica em tributação.”

Apesar da resposta de que a baixa da conta de Reserva de Lucros a realizar não importa em tributação, a LEVIAN adicionou valores relativos a Ajuste a Valor Justo (AVJ) relativo aos ganhos com as participações nas empresas CLY, ELER e NOVA UNIÃO, as quais detinham o empreendimento denominado Internacional Shopping Guarulhos que foi vendido em 2018.

A Levian detalhou o valor de R\$ 297.142.139,43 adicionado no Lalur, na Linha 92.01 do Registro M300 da ECF, da seguinte forma:

Resposta:

Outras adições no valor de R\$297.142.139,43 conta: 5010108006	
	total
CLY	171.373.133,81
ELER	134.569.275,71
NOVA UNIÃO	21.496.920,57
Total	327.439.330,09
Venda de 70%	254.675.034,51
Venda de 9,9%	36.018.326,31
Total	290.693.360,82 (a)
Depreciação excluída na apuração do lucro real	
	total
CLY (*)	0,00
ELER	6.367.258,28
NOVA UNIÃO (*)	896.697,60
Total	7.263.955,88
Venda de 70%	5.649.743,46
Venda de 9,9%	799.035,15
Total	6.448.778,61 (b)
(*) tributada com base no lucro presumido	
	297.142.139,43 (a) + (b)

Vide que a Levian não apontou nem comprovou de onde partiram os valores adicionados ao Lucro Real, de forma que coube à fiscalização verificar os valores de Ganhos com Ajuste a Valor Justo que foram baixados na contabilidade empresarial para adição ao Lucro Real, na forma do art. 13 da Lei nº 12.973, de 2014, e 24-A, §3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014.

Nesse sentido, a contabilidade empresarial demonstrou a baixa das contas de ganhos com AVJ das participações vinculadas às participações societárias que detinham o Internacional Shopping Guarulhos. Ou seja, foram baixados os valores das subcontas de AVJ das controladas CLY ADMINISTRADORA E INCORPORADORA LTDA, ABK DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e NOVA UNIÃO ADMINISTRADORA E INCORPORADORA LTDA, no montante total de R\$ 531.565.323,10, conforme balancete relativo às contas de AVJ sobre investimentos em participações societárias da Levian, relativo ao período de 01/01/2018 a 31/12/2018, a seguir:

Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	D	0,00	478.485.906,81	0,00	
1030102041	INVESTIMENTO-AVJ - VUL ADM. E INCORP. LTDA.	122.019.544,79	C	0,00	0,00	122.019.544,79	C
1030102036	INVESTIMENTO-AVJ - SECURIS ADM. E INCORPOR. LTDA	104.688.106,43	D	104.688.106,43	104.688.106,43	104.688.106,43	D
1030102014	INVESTIMENTO-AVJ - FONTE ADM. E INCORP. LTDA.	87.900.363,27	C	87.900.363,27	0,00	0,00	
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	D	49.977.705,86	74.966.558,79	0,00	
1030102003	INVESTIMENTO-AVJ - ATLAS PARTICIPACOES LTDA.	33.005.912,88	C	0,00	0,00	33.005.912,88	C
1030102037	INVESTIMENTO-AVJ - SEND EMPR.E PARTICIPACOES LTDA.	28.793.794,91	D	2.882.547,13	0,00	31.676.342,04	D
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36	D	0,00	28.090.563,36	0,00	
1030102007	INVESTIMENTO-AVJ - BRASSUL SHOP ADM. E INCORP. LTDA.	27.848.586,03	D	0,00	0,00	27.848.586,03	D
1030102013	INVESTIMENTO-AVJ - FLK ADM. E INCORPOR. LTDA	25.797.080,23	D	0,00	25.797.080,23	0,00	
1030102010	INVESTIMENTO-AVJ - DELTA SHOP EMPR.IMOB. LTDA.	3.718.025,14	C	0,00	0,00	3.718.025,14	C
1030102005	INVESTIMENTO-AVJ - BOT ADMINISTR. E INCORPOR. LTDA.	743.671,85	D	0,00	0,00	743.671,85	D
1030102033	INVESTIMENTO-AVJ - POLI SHOP. CENTER EMPR. LTDA.	581.386,82	C	581.386,82	0,00	0,00	
1030102027	INVESTIMENTO-AVJ - MAI ADM. E INCORPOR. LTDA	224.916,34	D	0,00	0,00	224.916,34	D

Tendo em vista que o montante dos ganhos de AVJ que foram baixados em 2018 com a realização do investimento superaram o valor adicionado pelo contribuinte no mesmo ano, coube a fiscalização cobrar as diferenças a seguir demonstradas.

DAS INFRAÇÕES APURADAS

1 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - FALTA DE ADIÇÃO DE GANHOS COM AJUSTE A VALOR JUSTO

No procedimento fiscal, identificou-se em 2018 a falta de adição ao Lucro Real de valores decorrentes de ganhos com Ajuste a Valor Justo de participações em investidas. Define-se como “Valor Justo” o valor que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (Pronunciamento Técnico - CPC 46).

A legislação tributária prevê que o contribuinte que avaliar um ativo a valor justo deve evidenciar contabilmente esse ganho numa subconta, vinculada ao referido ativo, de Ajuste a Valor Justo ou AVJ. Ao alienar ou liquidar o investimento, o sujeito passivo deve adicionar ao Lucro Real o valor do ganho obtido com o ajuste, na forma descrita pelo art. 6º, §2º, b, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977: [...]

Ao registrar na contabilidade o ganho com Ajuste a Valor Justo, evidenciado em subconta do ativo, ocorreu aumento patrimonial da companhia no montante por ela escriturado. A contrapartida desse ganho é uma receita que somente deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, conforme artigo 13 da Lei nº 12.973, de 2014 e art. 24-A, §3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, incluído pela Lei nº 12.973, de 2014, este transcrito a seguir: [...]

No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a disciplina sobre o Ganho com Ajuste a Valor Justo de ativos relativos a participações societárias está nos arts. 114 e 115 da IN RFB nº 1.700/2017: [...]

No caso presente, ocorreu a realização do ganho com baixa ou liquidação das contas de AVJ relativo às participações societárias incorporadas em 2018 sem que a fiscalizada tenha adicionado integralmente, ao Lucro Real de 2018, o montante baixado que correspondia aos valores dos ganhos evidenciados em subcontas de AVJ. Vide a seguir as subcontas de AVJ do ativo da companhia que foram baixadas, cujos saldos iniciais em 2018, que aumentavam o patrimônio da companhia, eram de R\$ 531 milhões.

Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	D	0,00	478.485.906,81	0,00	
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	D	49.977.705,86	74.966.558,79	0,00	
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36	D	0,00	28.090.563,36	0,00	
	Total	531.565.323,10	D	49.977.705,86	581.543.028,96	0,00	

A baixa nas contas de AVJ foi efetuada em contrapartida às contas de investimento: débito em investimento e crédito na conta de AVJ respectiva.

Os valores baixados das contas de AVJ em 2018 foram originalmente registrados na contabilidade de 2014, em subcontas do ativo para diferimento da tributação dos ganhos com AVJ, tendo em vista a alteração da legislação societária, por meio da Lei nº 12.973/2014, como pode ser demonstrado a seguir:

Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	-		455.958.094,63	-	455.958.094,63	D
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	-		41.556.303,26	2.016.771,00	39.539.532,26	D
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	-		25.453.014,36	4.081.953,79	21.371.060,57	D
Total		-		522.967.412,25	6.098.724,79	516.868.687,46	D

O registro dessa reavaliação a valor justo gerou aumento patrimonial da companhia já em 2014. A contrapartida desse ajuste positivo foi a contabilização dos ganhos diretamente em conta de reserva de lucros a realizar, mas a sua tributação é diferida para o período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento, desde que o respectivo aumento no valor do ativo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo, conforme art. 13 da Lei nº 13.973/2014 e art. 24-A do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

Na mesma conclusão se chega pela leitura do art. 17 da Lei nº 12.973, de 2014: [...]

A fiscalizada deixou evidente o ganho realizado com incorporação das participações societárias em favor da LEVIAN, em ato preparatório para alienação de sua participação no Internacional Shopping Guarulhos, nas Demonstrações Financeiras do FII Internacional Shopping, de 31 de dezembro de 2018. Ao descrever a propriedade para investimento, o Internacional Shopping Guarulhos foi avaliado em R\$ 1,593 bilhão:

6. Propriedade para investimento

Descrição	2018
Custo de aquisição	937.000
Custos de legalização	585
Tributos	18.740
Custos de modernização	3.329
Ajuste a valor justo	155.951
Total	1.115.605

Em 31 de dezembro de 2018, o avaliador externo e especialista no mercado imobiliário contratado concluiu o Laudo Completo de Avaliação Imobiliária do Internacional Shopping Guarulhos referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2018, considerando o valor justo de R\$1.593.721, o qual o Fundo detém 70% de participação o equivalente a R\$1.115.605, cujo registro gerou o ajuste a valor justo no montante de R\$155,95, realizado na mesma.

Fazendo um breve histórico dos valores escriturados a título de Ajuste a Valor Justo desde 2014, temos que os valores aumentaram nos anos seguintes e sofreram uma diminuição em 2017, conforme dados a seguir:

Período:	01/01/2014 a 31/12/2014						
Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	-		455.958.094,83	-	455.958.094,83	D
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	-		41.556.303,26	2.016.771,00	39.539.532,26	D
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	-		25.453.014,36	4.081.953,79	21.371.060,57	D
	Total	-		522.967.412,25	6.098.724,79	516.868.687,46	D
Período:	01/01/2015 a 31/12/2015 - Sem contabilidade digital						
Período:	01/01/2016 a 31/12/2016						
Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	467.251.702,17	D	63.241.675,92	31.621.287,96	498.872.090,13	D
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	22.953.788,49	D	77.726.527,83	73.856.937,78	26.823.378,54	D
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	41.525.573,42	D	74.422.060,35	67.573.753,80	48.373.888,97	D
	Total	531.731.064,08	D	215.390.273,10	173.051.979,54	574.069.357,64	D
Período:	01/01/2017 a 31/12/2017						
Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	498.872.090,13	D	0,00	20.386.183,32	478.485.906,81	D
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	48.373.888,97	D	0,00	20.283.325,61	28.090.563,36	D
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	26.823.378,54	D	0,00	1.834.525,61	24.988.852,93	D
	Total	574.069.357,64	D	0,00	42.504.034,54	531.565.323,10	D
Período:	01/01/2018 a 31/12/2018						
Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	D	0,00	478.485.906,81	0,00	
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	D	49.977.705,86	74.906.558,79	0,00	
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36	D	0,00	28.090.563,36	0,00	
	Total	531.565.323,10	D	49.977.705,86	581.543.028,96	0,00	

Pelo exposto acima, verificou-se que o valor total de R\$ 531.565.323,10 de ganhos com Ajuste a Valor Justo, escriturado em 2018 e baixado naquele ano pela incorporação da CLY, Nova União e ABK do Brasil, deveria ser adicionado ao Lucro Real na forma descrita pelo art. 6º, §2º, b, combinado com o art. 24-A, §3º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

Porém, segundo resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, apenas parte dos ganhos com ajuste a valor justo foi tributada pela LEVIAN. Diante disso, coube à fiscalização atuar a diferença de R\$ 338.695.268,72, como demonstrado a seguir:

Código	Conta	Ganho com AVJ	Valor Adicionado	Diferença a lançar
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	171.373.133,81	307.112.773,00
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	21.498.920,57	3.491.932,36
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36		28.090.563,36
	Total	531.565.323,10	192.870.054,38	338.695.268,72

Todas as demonstrações financeiras desde 2014 (Demonstrações Financeiras Publicadas e demonstrações da Escrituração Contábil Digital), bem como a escrituração contábil das contas envolvidas na presente autuação, foram anexadas ao processo para comprovação dos fatos objeto desta infração. Sem o devido ajuste de natureza fiscal o resultado contábil apura perda com a venda de imobilizado (conta contábil nº 5040102001 - PERDA NA VENDA DE IMOBILIZADO).

DA MULTA POR APRESENTAÇÃO DO LALUR COM INEXATIDÕES OU OMISSÕES

A multa por preenchimento do LALUR com omissões, incorreções ou inexatidões está prevista no art. 8º-A, II, do Decreto-Lei nº 1.598/77, com redação da Lei nº 12.973, de 2014: [...]

No presente caso, foram identificadas inexatidões ou omissões no LALUR que integra a ECF retificadora de 2018, entregue em 22 de setembro de 2020, código 6B78B27387DB7A48510FDAF00F74BF6037ADE187-0, tendo em vista a falta de

adição Ganhos com Ajuste a Valor Justo na Parte A do LALUR/LACS, consoante determina o art. 260, II, do Decreto nº 9.580/2018, bem como pelo preenchimento do LALUR, sem relacionamento das contas contábeis, na Linha 92.01 do Registro M300 da ECF.

Diante disso, calculou-se a multa com base na tabela a seguir:

Multa por inexatidões ou omissões no LALUR da ECF entregue em 22/09/2020	Omissões ou inexatidões apuradas pela fiscalização (R\$)
Omissão de Adição ao Lucro Real – Ganhos com AVJ não computados no Lucro Real	338.695.268,72
Preenchimento inexato do Lalur, sem relacionamento de contas contábeis	297.142.139,43
Multa LALUR/ECF – 3%	19.075.122,24

Consta no Manual de Orientação da ECF que o preenchimento das adições relativas a Ajuste a Valor Justo instrui a utilização do indicador de relacionamento “2”, onde a informação de conta contábil é obrigatória. A falta da informação de contas contábeis impede à Receita Federal de realizar batimentos automáticos sobre as informações prestadas pelo contribuinte na ECF.

Observe-se que, de acordo com o art. 50, §2º, da Lei nº 12.973, de 2014, aplicam-se à CSLL as disposições contidas no inciso II do caput do art. 8º-A do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, exceto nos casos de registros idênticos para fins de ajuste nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL que deverão ser considerados uma única vez. Por isso, tratando-se de registro idêntico, a base de cálculo da multa só levou em consideração a omissão no LALUR, desconsiderando a ocorrida no LACS.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA DA CONTROLADORA

Ficou evidenciada a responsabilidade solidária da controladora General Shopping e Outlets do Brasil S/A, tendo em vista o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Vide que consta nas Demonstrações Financeiras Publicadas de 2017, na Nota Explicativa nº 30, o interesse da controladora de alienação do Internacional Shopping Guarulhos para reduzir seu endividamento, deixando claro que a incorporação pela LEVIAN das subsidiárias que detinham parcelas do empreendimento foi um ato preparatório para a conclusão do negócio, conforme divulgado no Fato Relevante de 03 de abril de 2018.

Diz o art. 124, I, do CTN: [...]

Em resumo, a responsabilidade passiva tributária foi atribuída, conforme demonstrado a seguir:

Razão Social / Nome	CNPJ/CPF nº	Fundamento Legal
General Shopping e Outlets do Brasil S/A	08.764.621/0001-53	Art. 124, I do CTN

4. As Recorrentes apresentaram Impugnações (fls. 1.307/1.330 e 1.353/1.366), que foram rejeitadas pela DRJ, por meio de acórdão ementado da seguinte forma:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

NULIDADE. TDPF. AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO. OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À LEGÍTIMA DEFESA. INEXISTÊNCIA.

A ciência do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal não constitui requisito essencial para a lavratura do auto de infração, uma vez que é no curso do Processo Administrativo Fiscal – PAF que se realiza o contraditório.

PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE. Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e naquele a que se destina a prova emprestada, quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

ALIENAÇÃO DE BENS. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO (AVJ). BAIXA. AUSÊNCIA DE ADIÇÃO AO LALUR. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Resta caracterizada a ocorrência do fato gerador tributário e a omissão que justifica a autuação fiscal, quando se verifica que investimentos cuja avaliação justificaram o reconhecimento e diferimento de ganhos de AVJ foram alienados e houve a concomitante baixa desses ganhos das contas específicas em que estavam sendo controlados, sem que o valor correspondente tenha sido integralmente adicionado na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018 CSLL.

LANÇAMENTO REFLEXO. Por se tratar de exigências reflexas, realizadas com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento matriz, de IRPJ, aplica-se ao lançamento reflexo da CSLL.

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2018

MULTA. LALUR. OMISSÃO OU INEXATIDÃO. APLICABILIDADE. Deve ser mantida a multa lançada em função de omissões e inexatidões no LALUR quando se verifica que valor significativo de adição deixou de ser relacionada e a pessoa jurídica deixou de realizar o relacionamento das contas contábeis exigido pela legislação de regência, dificultando assim a ação fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CTN, ART. 124 INCISO I. INTERESSE COMUM. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 04/2018. ALCANCE. De acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, a responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou, o que significa que essa responsabilidade tributária não se restringe nem pressupõe a presença de ilícitos penais.

INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA CONTROLADORA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PELA CONTROLADA. OBJETIVO DE SALDAR DÍVIDAS. Configura o interesse comum de que trata o art. 124 inciso I do CTN, a alienação de participação societária, feita pela empresa controlada, com o objetivo de saldar dívidas contraídas pela empresa controladora, atraindo a responsabilidade desta.

Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

5. Inconformadas, as Recorrentes interpuseram seus Recursos Voluntários (fls. 1.468/1.517 e 1.606/1.634).

6. A Recorrente LEVIAN (fls. 1.468/1.517) alegou, em síntese, o seguinte: preliminarmente, haveria nulidade dos Autos de Infração, em função da ausência de cientificação do sujeito passivo acerca do TDPF e de erros no lançamento que teriam gerado cerceamento ao seu direito de defesa; no mérito, a Fiscalização teria se equivocado ao tributar “os valores relativos à alienação ou liquidação de investimentos”, o que não teria ocorrido; houve incorporação das pessoas jurídicas pela Recorrente, sendo que o tratamento tributário do imóvel do Internacional Shopping deveria ser o mesmo que tinha na investida, nos termos do art. 26 da Lei nº 12.973/2014; isso é demonstrado pelo fato de a Fiscalização ter incluído, entre os investimentos considerados, o da ABK do Brasil Empreendimentos e Participações Ltda., que já tinha transferido a sua participação no imóvel do Internacional Shopping anteriormente; além disso, entre o AVJ dos investimentos encontra-se o relativo ao Internacional Guarulhos AUTO Shopping, que não foi alienado; o erro material na apuração da base de cálculo caracteriza nulidade do lançamento por vício material; os valores que a Fiscalização alega terem sido baixados na conta de AVJ na verdade “foram apenas transferidos [...] para as contas de Investimentos da Recorrente e não correspondem à baixa por alienação”; haveria erro de cálculo na apuração feita pela Fiscalização; a multa isolada seria indevida, pois “a ECF contém informações corretas”, conforme demonstrado nas razões recursais, além de não ter ocorrido prejuízo ao erário e ser tal penalidade desproporcional e irrazoável; mesmo que admitida a multa, o valor deveria ser revisto, em função da aplicação da proibição ao confisco das multas moratórias e punitivas.

7. A Recorrente GENERAL SHOPPING, por sua vez (fls. 1.606/1.634), alegou fundamentalmente a nulidade da ciência por edital e sua concomitância com a ciência postal; a nulidade por cerceamento do direito de defesa, em função da impossibilidade de acesso aos autos eletrônicos no sistema *e-Processo*; no mérito, a ausência de sua responsabilidade solidária, pois ausentes os pressupostos para aplicação do art. 124, I, do CTN.
8. Em 09/04/2025, a Recorrente LEVIAN formulou solicitação de juntada apresentando Relatório Técnico Contábil e Fiscal (fls. 1.662/1.687) que ratificaria as alegações do seu Recurso Voluntário.
9. É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Eduardo Monteiro Cardoso**, Relator.

10. As Recorrentes interpuseram seus Recursos Voluntários em 05/07/2024 (fls. 1.465 e 1.604), dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados de suas intimações (fls. 1.463/1.464), ambas por meio de procuradores devidamente habilitados. Assim, presentes os pressupostos processuais, conheço dos recursos.
11. Como relatado, trata-se de exigência de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2018, por conta da suposta ausência de adição de valores de Ajuste a Valor Justo (AVJ) ao lucro líquido do período, para fins de determinação do lucro real. Também foi aplicada multa pela entrega do Lalur com inexatidões ou omissões. Passo, a seguir, a analisar as questões levantadas pelas Recorrentes em suas razões recursais.

I. Preliminares

I.1. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE CIENTIFICAÇÃO ACERCA DO TDPF

12. A Recorrente LEVIAN alegou, preliminarmente, que os Autos de Infração seriam nulos por vícios relativos ao procedimento adotado pela Fiscalização. Afirmou que houve a lavratura, em 12/12/2023, de Termo de Início de Procedimento Fiscal (TDPF), com a lavratura dos Autos de Infração em 13/12/2023, razão pela qual “não houve tempo hábil para a cientificação da Recorrente” a respeito da existência do referido Termo. Nos Autos de Infração, só houve menção ao TDPF instaurado em face de outra pessoa jurídica – a GENERAL SHOPPING. De acordo com as suas razões, a emissão com irregularidade do TDPF-F “consubstanciada na ausência de ciência do sujeito passivo acerca de sua existência dá ensejo à nulidade absoluta do lançamento realizado”. Tal ato seria essencial à validade do procedimento, sendo improcedente a alegação de que se trataria de mero instrumento interno. Além disso, o procedimento adotado inviabilizou o recolhimento espontâneo nos termos do art. 47 da Lei nº 9.430/1996. Também não seria aplicável a Súmula Carf nº 46, pois os “elementos suficientes” a que se refere o enunciado seriam aqueles

obtidos em fiscalização instaurada em face do sujeito passivo e não elementos obtidos em procedimento fiscal realizado em face de pessoa jurídica distinta, sendo inclusive indevida a utilização de prova emprestada nesta hipótese. A aplicação da Súmula Carf nº 162 seria “desconectada e inapropriada [...] no que se refere ao debate relativo ao exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa no curso do procedimento de fiscalização”.

13. Passo a analisar a questão suscitada.

14. O art. 5º, LV, da Constituição da República assegura aos litigantes, em *processo* judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. A referência ao *processo* no dispositivo constitucional demarca uma distinção relevante entre esta categoria jurídica e os *procedimentos*, que são marcados por outra sistemática que não a bilateralidade. No caso desses últimos, a sistemática adotada é informada pelo denominado princípio inquisitório: cabe à autoridade competente agir de ofício na busca dos elementos de informação que indiquem a materialidade e a autoria das infrações fiscais, os quais devem acompanhar eventual autuação (art. 9º do Decreto nº 70.235/1972). No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, portanto, garante-se o contraditório e a ampla defesa a partir da intimação do Auto de Infração, instaurando-se a fase litigiosa no momento da apresentação da Impugnação (art. 14 do Decreto nº 70.235/1972).

15. A premissa mencionada levou à edição da Súmula Carf nº 162, segundo a qual “o direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.” O enunciado demarca, exatamente, a transição entre o *procedimento* fiscalizatório e o *processo* administrativo, este sim marcado pela bilateralidade. Daí a razão pela qual não concordo com a alegação da Recorrente no sentido de que tal enunciado – cuja aplicação é mandatória aos Conselheiros por força do art. 85, VI, do Ricarf – estaria desconectado da hipótese dos autos.

16. Além disso, a Súmula Carf nº 46 autoriza que o lançamento de ofício seja realizado “sem prévia intimação do sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário”. Este enunciado está em consonância com a competência *legal* dos Auditores-Fiscais da Receita Federal para a constituição do crédito tributário (art. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/2002). Ou seja, ainda que o TDPF contenha eventual vício, este instrumento diz respeito apenas ao “controle interno das atividades da Receita Federal” (Acórdão nº 1301-006.376, Rel. Cons. Iágaro Jung Martins, Sessão de 21/06/2023), não influenciando a competência mencionada, que decorre de disposição expressa de lei. Daí a razão pela qual não procede a alegação da Recorrente de que os “elementos suficientes” deveriam ser obtidos mediante fiscalização específica em face do sujeito passivo: a competência dos Auditores-Fiscais é legal, sem a imposição dessa condicionante. Traçando um paralelo, vale destacar que até mesmo no âmbito penal – em que o bem jurídico potencialmente atingido pela atuação estatal é ainda mais relevante – o inquérito é facultativo (art. 46, § 1º, do CPP).

17. A partir de tais considerações, fica evidente que o art. 47 da Lei nº 9.430/1996 não pode ser interpretado de modo a tornar o termo de início de fiscalização obrigatório. Havendo este termo, o sujeito passivo, em caso de tributos e contribuições já declarados – cuja hipótese não é a dos autos – poderá realizar o recolhimento até o vigésimo dia subsequente.

18. Apesar de não ter a obrigatoriedade de garantir ao contribuinte contraditório durante o procedimento fiscalizatório, o lançamento de ofício realizado, quando impugnado, será objeto de revisão durante a fase contenciosa, quando serão avaliados os elementos de prova que lhe dão fundamento. Ou seja, caso os elementos obtidos não sejam suficientes para embasar a autuação, haverá o reconhecimento nesta fase processual, não havendo prejuízo ao contribuinte.

19. Diante do exposto, rejeito a preliminar.

I.2. PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA POR CONTA DE ERROS NO LANÇAMENTO

20. A Recorrente LEVIAN também formulou preliminar de nulidade por conta de suposto cerceamento ao seu direito de defesa. Afirmou que os Autos de Infração não teriam obedecido ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972, que impõe seja mencionada “a descrição do fato”, pois o Auditor-Fiscal “limitou-se a descrever de forma genérica as alegadas infrações supostamente cometidas pela Recorrente”. A descrição feita no TVF não convalidaria tal vício, pois existiriam “incorreções na narrativa fiscal”. Citou tais incorreções, destacando que (i) o Fisco “não tributou a operação efetivamente realizada de alienação do imóvel”, mas sim operação de incorporação de outras pessoas jurídicas e (ii) incorreção no quadro demonstrativo elaborado pelo Fisco em que está indicada a diferença a lançar.

21. De fato, como bem apontou a decisão de primeira instância (fls. 1.435), “a descrição completa dos fatos e razões do lançamento em documento apartado do auto de infração, mas integrante do lançamento, constitui fato corriqueiro nos lançamentos gerados de forma não automática [...] não há dúvida de que esses documentos devem ser lidos conjuntamente.” Portanto, a descrição do fato presente no Auto de Infração pode se dar de forma mais sintética, com o relato completo constando em relatório anexo, como feito neste caso. Deste modo, não há que se falar em vício por violação ao art. 10, III, do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que os fatos foram descritos de forma pormenorizada no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.257/1.269), permitindo o adequado direito de defesa do contribuinte.

22. Além disso, eventuais equívocos na descrição do fato e na apuração da matéria tributável – ressalvados os casos em que totalmente dissociados da realidade, prejudicando o próprio exercício do direito de defesa – não levam à nulidade formal da autuação por vício procedimental, como se pretende em preliminar. A controvérsia sobre esses aspectos compõe o próprio mérito da autuação, pois diz respeito à determinação da matéria tributável (art. 142 do CTN), podendo eventualmente gerar a nulidade por vício material. Sobre tal distinção, vale traçar um paralelo com os casos de erro na identificação do sujeito passivo, bem realizada pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 8/2013:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ANULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO FORMAL OU MATERIAL.

Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.

A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.

Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência que configure erro de direito é vício material.

23. Noutros termos: se houve equívoco na subsunção dos fatos narrados à hipótese de incidência – como mencionado pela Recorrente –, tal elemento diz respeito ao próprio mérito da exigência, podendo levar à sua nulidade por erro de direito. Mas não há vício formal, vez que houve a descrição dos fatos, possibilitando o exercício do direito de defesa da Recorrente. Nesse sentido:

VICIO FORMAL E VICIO MATERIAL. DIFERENÇAS. ADOÇÃO EQUIVOCADA DO LUCRO REAL. Ao considerar que praticamente todos os custos ou despesas da contribuinte são inválidos ou não comprovados, a fiscalização, na verdade, desconsidera a escrita contábil e fiscal da contribuinte, caso em que a legislação ordena a aplicação do arbitramento do lucro. Quando o agente fiscal adota equivocadamente o Lucro Real, incorre em erro na subsunção do fato à norma, o que demonstra um erro de natureza material, vez que diretamente relacionada ao crédito tributário em si e não ao instrumento (auto de infração) utilizado. (Acórdão nº 1201-002.026, Rel. Cons. Luis Fabiano Alves Penteado, Sessão de 23/02/2018)

24. Diante do exposto, rejeito a preliminar.

I.3. PRELIMINAR DE NULIDADE POR VÍCIO NA INTIMAÇÃO CONCOMITANTE POR EDITAL E POSTAL E POR AUSÊNCIA DE ACESSO AO PROCESSO ADMINISTRATIVO

25. A Recorrente GENERAL SHOPPING também arguiu duas preliminares de nulidade. Na primeira delas, sustentou a nulidade da ciência por edital e sua concomitância com a ciência postal. Afirmou que este procedimento não seria mero “inconveniente”, pois gerou tumulto processual “passível de gerar dúvidas e prejuízos à Recorrente, especialmente no que se refere à certeza quanto ao prazo para apresentação de impugnação”. Na segunda, afirmou que, apesar de ter sido intimada pela via postal e por edital em 14/12/2023, o Processo Administrativo não estaria disponível no seu e-Processo em 22/12/2023, 03/01/2014, 08/01/2014 e 10/01/2014, sendo que nesta última data solicitou a liberação do acesso por meio de atendimento via “chat” na Receita Federal. Tal impossibilidade de acesso impediu a consulta aos documentos da autuação desde a data da notificação, violando os arts. 5º, LV, e 37 da Constituição da República, configurando cerceamento do seu direito de defesa.

26. A respeito das formas de intimação do sujeito passivo, o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 prescreve que a ciência poderá ser por via postal ou, em hipóteses específicas, por edital. Tal dispositivo deve ser interpretado em conjunto com o art. 59 do mesmo diploma normativo, que trata das hipóteses de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, estabelecendo que esta deverá ser reconhecida nos casos de (i) atos e termos lavrados por pessoa incompetente e (ii) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Além disso, a ocorrência da nulidade depende da verificação de outro requisito: o efetivo prejuízo ao sujeito passivo, nos termos dos precedentes deste Carf:

NULIDADE. OFENSA A DIREITO. INOCORRÊNCIA. No âmbito do processo administrativo tributário prevalece o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo (*pas de nullité sans grief*). A nulidade não decorre especificamente do descumprimento de requisito formal, mas sim do efeito comprometedor do direito de defesa assegurado ao contribuinte pelo art. 5º, LV, da Constituição Federal. Afinal, as formalidades não são um fim em si mesmas, mas instrumentos que asseguram o exercício da ampla defesa. Nesse contexto, a declaração de nulidade, portanto, é excepcional, só tendo lugar quando o processo não esteja apto a atingir os seus fins sem ofensa aos direitos do contribuinte. (Acórdão nº 1001-002.920, Rel. Cons. Fernando Beltcher da Silva, Sessão de 09/05/2023)

27. Este regime jurídico das nulidades está de acordo com o tratamento dispensado pelo Código de Processo Civil, que prevê (i) o *princípio da instrumentalidade das formas* nos seus arts. 188 e 277, estabelecendo que “os atos e os termos processuais independem de forma determinada, salvo quando a lei expressamente a exigir, considerando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial” e (ii) a impossibilidade de repetição ou suprimento do ato processual quando não prejudicar a parte (art. 282, § 1º).

28. Neste caso, a Recorrente afirma que foi intimada em 14/12/2023 pela via postal, mesma data em que houve publicação de edital. Apesar de não ter seguido a ordem lógica prevista no Decreto nº 70.235/1972, tal procedimento não gerou prejuízo à Recorrente, que contou o prazo de defesa a partir da sua intimação pela via postal. Mesmo alegando que poderia ter contado este prazo segundo o edital, isso não ocorreu, sendo impossível declarar a nulidade com base em fato hipotético que poderia ter lhe prejudicado.

29. O mesmo deve ser dito pela alegada falta de disponibilização do Processo Administrativo no seu *e-Processo* a partir da sua intimação. Esta permissão de acesso foi feita assim que houve a solicitação junto à Receita Federal em 10/01/2014, não havendo impedimento para que o sujeito passivo realizasse tal pedido assim que intimado. Assim como a duplicidade da intimação, não houve prejuízo que prejudicasse o exercício do seu direito de defesa, tendo apresentado Impugnação e Recurso Voluntário com a devida ciência dos fatos relativos à autuação fiscal e à sua responsabilização.

30. Diante do exposto, rejeito as preliminares.

II. Mérito

II.1. SÍNTESE DOS FATOS ENVOLVIDOS NA CONTROVÉRSIA

31. Antes de adentrar na discussão jurídica da questão, entendo pertinente sintetizar os principais fatos identificados no Termo de Verificação Fiscal, que serviram como fundamento da autuação fiscal.

32. Em 28/12/2017, a GENERAL SHOPPING divulgou fato relevante informando ao mercado que, por meio de sua controlada LEVIAN, celebrou contrato para a alienação de participação equivalente a 70% do empreendimento comercial denominado “Internacional Shopping Guarulhos”, pelo preço total de R\$ 937.000.000,00.

33. Em 03/04/2018, houve nova publicação de fato relevante, complementando o anterior, divulgando a conclusão da referida venda para o “Internacional Shopping Fundo de Investimento Imobiliário”, “nos termos e condições previstos no referido fato relevante”. No dia anterior, em 02/04/2018, foi lavrada a escritura de venda e compra, por meio da qual a LEVIAN vendeu “a parte ideal correspondente a 70% (setenta por cento) [...] dos imóveis”, pelo valor mencionado no fato relevante.

34. Durante a fiscalização, identificou-se que, mediante Ata de Reunião de Sócios realizada em 31/01/2018, a LEVIAN incorporou as sociedades ABK DO BRASIL – EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA., CLY ADMINISTRADORA E INCORPORADORA LTDA. E NOVA UNIÃO ADMINISTRADORA E INCORPORADORA S/A, “sociedades que eram detentoras em conjunto de 90% do Internacional Shopping Guarulhos”.

35. Em Termo de Intimação nº 01, a Fiscalização solicitou que a Recorrente LEVIAN detalhasse a origem do valor adicionado no Lalur de R\$ 297.142.139,43 no ano-calendário de 2018. Em resposta, foi apresentada a seguinte planilha:

1. Detalhar de forma analítica a origem do Valor Adicionado no Lalur de R\$297.142.139,43 na Linha 92.01 – Outras Adições (Registro M300 da ECF) – De 01/01/2018 até 31/12/2018:

Resposta:

Outras adições no valor de R\$297.142.139,43 conta: 5010108006	
	total
CLY	171.373.133,81
ELER	134.569.275,71
NOVA UNIÃO	21.496.920,57
Total	327.439.330,09
Venda de 70%	254.675.034,51
Venda de 9,9%	36.018.326,31
Total	290.693.360,82 (a)
Depreciação excluída na apuração do lucro real	
	total
CLY (*)	0,00
ELER	6.367.258,28
NOVA UNIÃO (*)	896.697,60
Total	7.263.955,88
Venda de 70%	5.649.743,46
Venda de 9,9%	799.035,15
Total	6.448.778,61 (b)
(*) tributada com base no lucro presumido	
Total	297.142.139,43 (a) + (b)

36. Após a resposta, a Fiscalização entendeu que a LEVIAN não teria apontado e nem comprovado “de onde partiram os valores adicionados [...] de forma que coube à fiscalização verificar os valores de Ganhos com Ajuste a Valor Justo que foram baixados da contabilidade empresarial para adição ao Lucro Real”. A Fiscalização, então, apurou o montante baixado de AVJ de R\$ 531.565.323,10, “conforme balancete relativo às contas de AVJ sobre investimentos em participações societárias da Levian, relativo ao período de 01/01/2018 a 31/12/2018”.

37. Diante disso, a Fiscalização obteve a suposta diferença entre o total baixado na contabilidade nas referidas contas de “AVJ sobre investimentos” e o valor adicionado mencionado em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01:

Código	Conta	Ganho com AVJ	Valor Adicionado	Diferença a lançar
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	171.373.133,81	307.112.773,00
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	21.496.920,57	3.491.932,36
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36		28.090.563,36
Total		531.565.323,10	192.870.054,38	338.695.268,72

38. A diferença entre os dois montantes, no valor de R\$ 338.695.268,72, foi objeto do lançamento de ofício, com fundamento nos arts. 13 da Lei nº 12.973/2014 e 24-A, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

39. Tal montante também foi considerado como omitido para a apuração da multa isolada do art. 8º-A, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Além disso, o valor indicado de R\$ 297.142.139,43 foi considerado inexato e incluído na base da mesma multa, com a aplicação da alíquota de 3% sobre a soma desses montantes.

40. Feitos esses esclarecimentos, passo à análise das alegações da Recorrente LEVIAN a respeito do mérito da autuação.

II.2. VÍCIO MATERIAL NA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

41. A Recorrente LEVIAN alegou, no mérito, que a Fiscalização tributou “as operações incorporação das empresas CLY, Nova União e ABK do Brasil [...] e não a operação de venda do imóvel em que se encontrava o Internacional Shopping Guarulhos”. Porém, os investimentos nessas pessoas jurídicas teriam sido objeto de *incorporação* e não de alienação, com tratamento tributário previsto no art. 26, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014. Destaca a Recorrente que, entre os investimentos considerados, estaria a ABK do Brasil; porém, esta pessoa jurídica não era mais proprietária do Internacional Shopping Guarulhos, pois teria transmitido a sua participação no imóvel à Eler Administradora e Incorporadora Ltda. Além disso, entre o AVJ dos investimentos tributados estaria o relativo ao Internacional Guarulhos AUTO Shopping, que não foi alienado pela ABK, continuando esta pessoa jurídica a ser proprietária de 50%.

42. A Recorrente também afirma que os valores sujeitos a avaliação a valor justo nas investidas “não foram baixados, mas sim transferidos e depois reclassificados para as contas correspondentes”, em função da incorporação. A Fiscalização não teria se aprofundado na verificação da escrita contábil da empresa.

43. Passo a analisar a controvérsia.

44. O regime dos ganhos decorrentes de avaliação a valor justo (AVJ) está previsto no art. 13 da Lei nº 12.973/2014. De acordo com esse dispositivo, tais ganhos não devem ser computados na determinação do lucro real “desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo.” Deste modo, a avaliação que gerar um acréscimo no valor do ativo deve ser controlada em subconta, impactando o lucro real “à medida que o ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo for liquidado ou baixado” (art. 13, § 1º).

45. A sistemática prevista no dispositivo legal busca a *neutralidade fiscal* do AVJ. Eventual aumento do ativo, controlado em subconta, não impactará a apuração do lucro real. Já quando da realização desse mesmo ativo, referido valor será computado no lucro real, neutralizando os efeitos da exclusão anterior. Neste ponto, vale transcrever precedente deste Carf em que explicada tal circunstância de forma didática:

Se o ativo gerador do acréscimo sofresse, por exemplo, uma depreciação, o resultado contábil positivo (lucro) teria sofrido uma despesa de depreciação majorada, pois incidente sobre o valor do ativo e do AVJ contabilizado em sua subconta, de forma que a fim de neutralizar esta indevida majoração de despesas (depreciação indedutível do valor justo), surge a tributação do AVJ, na forma de uma adição no cômputo do lucro real.

Se o ativo, como um todo fosse alienado, o valor de baixa do bem contemplaria o seu valor original e o AVJ, sendo que um eventual ganho de capital seria inevitável e inevitavelmente reduzido, caso a receita com a venda superasse o valor do ativo contábil, da conta e da subconta.

Assim, o ganho do AVJ registrado na subconta do ativo seria oferecido à tributação através de uma adição na apuração do lucro real. (Acórdão nº 1401-007.393, Rel. Cons. Cláudio de Andrade Camerano, Sessão de 19/02/2025)

46. A mesma neutralidade fiscal foi buscada pelo art. 24-A do Decreto-lei nº 1.598/1977, utilizado pela Fiscalização como fundamento para os Autos de Infração. Veja-se a redação do dispositivo, incluído pela Lei nº 12.973/2014:

Art. 24-A. A contrapartida do ajuste positivo, na participação societária, mensurada pelo patrimônio líquido, decorrente da avaliação pelo valor justo de ativo ou passivo da investida, deverá ser compensada pela baixa do respectivo saldo da mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O ganho relativo à contrapartida de que trata o caput, no caso de bens diferentes dos que serviram de fundamento à mais-valia de que trata o inciso II do caput do art. 20, ou relativo à contrapartida superior ao saldo da mais-valia, deverá ser computado na determinação do lucro real, salvo se o ganho for evidenciado contabilmente em subconta vinculada à participação societária, com discriminação do bem, do direito ou da obrigação da investida objeto de avaliação com base no valor justo, em condições de permitir a determinação da parcela realizada, liquidada ou baixada em cada período. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º O valor registrado na subconta de que trata o § 1º será baixado à medida que o ativo da investida for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, ou quando o passivo da investida for liquidado ou baixado, e o ganho respectivo não será computado na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar o ganho na determinação do lucro real. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º O ganho relativo ao saldo da subconta de que trata o § 1º deverá ser computado na determinação do lucro real do período de apuração em que o contribuinte alienar ou liquidar o investimento. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil irá disciplinar o controle em subcontas de que trata este artigo. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

47. Tal dispositivo regulamenta o comumente denominado “AVJ reflexo”, estabelecendo o seguinte: (i) se houver mais-valia na aquisição da participação societária (com o desdobramento determinado pelo art. 20, II, do Decreto-lei nº 1.598/1977), haverá a compensação desta com o AVJ registrado na investida; (ii) o ajuste a valor justo ficará refletido na investidora, sendo baixado, caso registrado em subconta, à medida que o ativo da investida for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa, sendo que, se a investida computar o ganho na determinação do seu lucro real, o reflexo respectivo não deve

ser computado no lucro real da investidora (§ 2º); e (iii) o ganho relativo ao AVJ lançado na investidora como reflexo deverá ser computado na determinação do seu lucro real, quando ela alienar ou liquidar o investimento.

48. A Fiscalização fez referência expressa ao art. 24, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 (fls. 1.263/1.264), concluindo pela tributação “do ganho com baixa ou liquidação das contas de AVJ relativo às participações societárias incorporadas em 2018”:

No caso presente, ocorreu a realização do ganho com baixa ou liquidação das contas de AVJ relativo às participações societárias incorporadas em 2018 sem que a fiscalizada tenha adicionado integralmente, ao Lucro Real de 2018, o montante baixado que correspondia aos valores dos ganhos evidenciados em subcontas de AVJ. Vide a seguir as subcontas de AVJ do ativo da companhia que foram baixadas, cujos saldos iniciais em 2018, que aumentavam o patrimônio da companhia, eram de R\$ 531 milhões.

Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	D	0,00	478.485.906,81	0,00	
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	D	49.977.705,86	74.966.558,79	0,00	
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36	D	0,00	28.090.563,36	0,00	
	Total	531.565.323,10	D	49.977.705,86	581.543.028,96	0,00	

49. Porém, quando o art. 24-A, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977 faz referência à alienação do investimento, entendo que se trata especificamente da própria participação societária. Quando a investida reconhece um valor de AVJ vinculado a um ativo específico, este mesmo AVJ pode ficar refletido na investidora, em subconta relativa ao investimento. Este reflexo será baixado à medida em que o AVJ registrado na investida seja realizado, sendo que “o ganho respectivo não será computado na determinação do lucro real nos períodos de apuração em que a investida computar o ganho na determinação do lucro real” (art. 24-A, § 2º). Se a investidora, porém, alienar o *investimento* – a participação societária em relação à qual está vinculada a subconta –, o AVJ reflexo deverá ser computado no seu lucro real, neutralizando, por exemplo, a majoração do custo quando da apuração do ganho de capital na venda dessa participação. Neste caso, a neutralidade fiscal decorre do fato de que houve uma majoração do custo, tendo como contrapartida a adição do mesmo valor.

50. Ocorre que, neste caso, a LEVIAN não alienou ou liquidou o investimento – a participação societária nas pessoas jurídicas CLY, Nova União e ABK do Brasil. Na verdade, incorporou essas pessoas jurídicas, conforme deliberado em 31/01/2018 (fls. 663). Só após referida incorporação houve a transmissão dos direitos reais sobre o imóvel vinculado ao Internacional Shopping, conforme registros na matrícula feitos em 14/03/2018 (fls. 1.942) e 18/04/2018 (fls. 1.944).

51. O regime da AVJ na operação societária de incorporação é distinto da alienação ou liquidação do investimento previsto no art. 24-A, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598/1977. Neste caso, aplica-se o art. 26 da Lei nº 12.973/2014, que prescreve o seguinte:

Art. 26. Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, os ganhos decorrentes de avaliação com base no valor justo na sucedida não poderão ser considerados na sucessora como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa para efeito de determinação de ganho ou perda de capital e do cômputo da depreciação, amortização ou exaustão.

Parágrafo único. Os ganhos e perdas evidenciados nas subcontas de que tratam os arts. 13 e 14 transferidos em decorrência de incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

52. Interpretando tal dispositivo em consonância com os arts. 13 e 14 do mesmo diploma normativo, chega-se à conclusão de que, caso o AVJ esteja evidenciado em subconta, tais ganhos ou perdas “terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida”. Ou seja, o AVJ ficaria registrado em subconta vinculada ao ativo e o ganho seria computado no lucro real à medida em que o ativo fosse realizado.

53. Tal continuidade de tratamento tem relação exatamente com a própria natureza jurídica da incorporação. De acordo com o art. 227 da Lei nº 6.404/1976, a incorporação de sociedade é a “operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.” Como explica NELSON EIZIRIK, “em decorrência da incorporação, a sociedade incorporada desaparece e o seu patrimônio é incorporado à sociedade incorporadora, que realiza um aumento de capital a ser subscrito com a versão do patrimônio da incorporada.”¹ A incorporadora *sucede* a incorporada de forma universal, em todos os seus direitos e obrigações.

54. Vale transcrever, também, o item 2.1 do Parecer Normativo CST nº 6/1985, em sentido semelhante:

2.1. Segundo entendimento consagrado em atos normativos da Secretaria da Receita Federal, nos casos de incorporação, fusão e cisão não acontece descontinuidade na vida das empresas, tendo em vista que as obrigações tributárias das sucedidas continuam a ser cumpridas pelas sucessoras, como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades. Não há, a rigor, baixa de bens e direitos de um patrimônio e ingresso em outro, mas, sim, a transposição de patrimônio de uma para outra pessoa jurídica, que sucede a primeira nos direitos e obrigações. Ante isso, é inaplicável as disposições do art. 18 do Decreto-Lei nº 2.065/83 nos casos de incorporação, fusão e cisão.

55. Tal situação também não se confunde com o art. 17 da Lei nº 12.973/2014, citado no TVF como reforço argumentativo. Na hipótese deste dispositivo, há entrega de bem do ativo em subscrição de capital social, circunstância não demonstrada neste caso. Ainda, os §§ 4º e 5º, destacados pelo TVF, fazem referência à incorporação quando há subscrição de capital social pela

¹ EIZIRIK, Nelson. Incorporação de Ações: Aspectos Polêmicos. In: WARDE JR., Walfrido Jorge. *Fusão, cisão, incorporação e temas correlatos*. – São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 82.

entrega de participação societária, o que também não se demonstrou a partir da narrativa fática trazida.

56. Portanto, existem dois momentos no caso concreto que não se confundem. O primeiro deles é a incorporação da CLY, Nova União e ABK do Brasil pela Recorrente LEVIAN. Neste momento, houve a transferência contábil dos valores que constavam nas contas de investimento para as contas de Ativo e Passivo, como destacado no Relatório Técnico apresentado (fls. 1.676):

4) Com a incorporação da ABK, Cly e Nova União, os valores que constavam na conta de Investimentos na contabilidade da Levian continuaram como Investimentos, foram baixados ou foram transferidos para as contas respectivas de Ativo e de Passivo da Levian conforme sua natureza?

Resposta:

Os valores que constavam nas contas de investimentos na ABK do Brasil Empreendimentos e Participações Ltda., CLY Administradora e Incorporadora Ltda. e Nova União Administradora e Incorporadora S.A., por conta de suas incorporações pela Levian, foram transferidos em janeiro de 2018 para as respectivas contas de Ativo e de Passivo, conforme sua natureza patrimonial.

Vide no Anexo 2, a descrição completa dos elementos patrimoniais, por empresa incorporada, contabilizados em janeiro de 2018.

57. Ou seja, as contas de AVJ baixadas em 31/01/2018, que foram utilizadas pela Fiscalização como base de cálculo, foram transferidas para outras contas, em decorrência da incorporação da CLY, Nova União e ABK do Brasil pela LEVIAN. Veja-se, por exemplo, os lançamentos do diário que indicam a transferência do valor de R\$ 478.937.722,76 da conta contábil nº 1030102009 para a conta contábil nº 1030101009 (fls. 1.208):

		Nome: LEVIAN PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA				478.485.906,81 D			
		CNPJ: 58.487.141/0001-60							
		Conta: 1030102009 - INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.							
		Saldo inicial:							
Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Débitos	Créditos	Saldo	D/C	Histórico	Número
31/01/2018	1030101009	INVESTIMENTO-CLY ADMINISTRADORA E INCORPOR. LTDA.	D	478.937.722,76		0,00		Lançamento Manual Lcto Manual	11200004263
31/01/2018	1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	C		478.485.906,81	0,00		Lançamento Manual Lcto Manual	11200004263
31/01/2018	1030101029	INVESTIMENTO-NOVA UNIAO ADMINIST. E INCORPOR.S.A.	C		451.815,95	0,00		Lançamento Manual Lcto Manual	11200004263

58. Portanto, tais lançamentos contábeis não dizem respeito à efetiva alienação da fração ideal do imóvel relativo ao Internacional Shopping. Só em 02/04/2018, com a conclusão da alienação da fração ideal de 70% do imóvel deste empreendimento, houve o lançamento contábil indicando a venda, no valor de R\$ 937.000.000,00 (fls. 1.957), com as contrapartidas correspondentes.

59. De fato, como decorrência desse equívoco, é verossímil a alegação da Recorrente no sentido de que as pessoas jurídicas incorporadas teriam outros empreendimentos avaliados com AVJ além do Internacional Shopping – como o Internacional Guarulhos Auto Shopping, que seria detido pela ABK e não teria sido objeto de alienação. Veja-se que, conforme Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis para os exercícios findos em 31/01/2017, a ABK do Brasil

era detentora de fração ideal de 50% do Internacional Guarulhos Auto Shopping (fls. 926). Em função da incorporação, esta participação passou à LEVIAN, que passou a ser detentora de 99,5% do Internacional Guarulhos Auto Shopping (fls. 1.792):

- **Levian Participações e Empreendimentos Ltda. (Levian):** tem por objeto social a administração de bens próprios, participação em outras sociedades e demais atividades complementares e correlatas. Atualmente a Levian é detentora de 9,8% do Internacional Shopping Guarulhos e de uma fração ideal de 99,5% do Internacional Guarulhos Auto Shopping Center, e 0,5% do Shopping Unimart. A Levian também possui participação na Send Empreendimentos e Participações Ltda. (100%), Delta Shopping Empreendimentos Imobiliários Ltda. (100%), POL Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), BOT Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Vul Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Zuz Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Bud Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Bac Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Brassul Shopping Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Mai Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Premium Outlet Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), BR Outlet Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Jauá Administradora e Incorporadora Ltda. (100%), Securis Administradora e Incorporadora Ltda. (39,9%), Atlas Participações Ltda. (100%), FIPARK Estacionamentos Ltda (100%) e EDO Empreendimentos e Participações S.A (100%);

60. Ou seja, referido ativo permaneceu detido pela incorporadora – a Recorrente LEVIAN –, não tendo ocorrido sua realização.

61. A partir do cenário mencionado, entendo que a Fiscalização de fato se equivocou ao tributar as baixas de AVJ na Recorrente, pois estas foram feitas para transferência desses valores noutras contas, em função da incorporação. Tais baixas não dizem respeito efetivamente, a meu ver, à alienação da fração ideal dos imóveis relativos ao empreendimento do Internacional Shopping.

62. Neste ponto, vale destacar que a decisão da DRJ rejeitou tal alegação com base no seguinte:

Na sequência, a empresa defende que não ocorreu a realização do ganho de AVJ relativa às participações societárias incorporadas em 2018, mas mera transferência dos valores das contas de AVJ para as contas correspondentes de investimentos, o que poderia ser constatado pelas cópias dos razões juntados às fls. 1208, 1209 e 1210 dos autos. Nesse caso, estaria sendo tributada a simples transferência dos saldos das contas de Investimentos AVJ para a conta de Investimentos – ambas dentro do mesmo grupo do ativo permanente, sem a ocorrência da efetiva baixa ou alienação com erros de apuração. Essa pretensão seria descabida, uma vez que esta situação não se amoldaria aos pressupostos fundamentais da tributação da renda. O AVJ, apesar de representar contabilmente um acréscimo patrimonial, não gozaria de disponibilidade econômica ou jurídica, necessário para fins de tributação, de acordo com o art. 43 do CTN.

Com esta alegação, entendo que a defesa tergiversa sobre o fato de que a fiscalização logrou demonstrar a efetiva realização de ganho na alienação de parte ideal de imóveis. A fiscalização fez juntar a escritura de fls. 15 a 26, que documenta a operação envolvendo uma alienação de R\$ 937.000.000,00, assim

como as publicações realizadas pela General Shopping Brasil S.A., noticiando essa operação e uma anterior (fls. 656/660). Ao mesmo tempo em que fez essas alienações, a fiscalizada transferiu os valores das contas de AVJ. A única conclusão a se tirar dessas circunstâncias, é que houve realização do ganho. Quando foi intimada a esclarecer esses fatos, a empresa apresentou uma resposta totalmente genérica, que nada esclareceu: [...]

63. Porém, diferentemente do que alegou a DRJ, entendo que a transferência contábil do AVJ não foi feita “ao mesmo tempo” das alienações das frações ideais dos imóveis. Tais movimentações contábeis foram feitas em decorrência das incorporações, não se confundindo com os lançamentos contábeis das vendas. Daí estar evidenciado o equívoco da Fiscalização, que tributou as movimentações contábeis relativas às investidas da LEVIAN sem demonstrar a sua efetiva vinculação com a alienação dos imóveis e não com a incorporação.

64. Além disso, entendo que tal equívoco levou à identificação equivocada da base de cálculo dos tributos cobrados, como suscitado pela Recorrente LEVIAN. Segundo as suas razões, a Fiscalização excluiu o montante de R\$ 192.870.054,38 ao calcular a exigência, quando na realidade o montante já adicionado a título de AVJ no cômputo do lucro real seria R\$ 297.142.139,43, conforme Lalur (fls. 792).

65. De fato, houve valor adicionado ao lucro real de R\$ 297.142.139,43, a título de “Outras adições”. Quando intimada para detalhar esse valor no decorrer do procedimento de fiscalização, a Recorrente apresentou a seguinte planilha:

Resposta:

Outras adições no valor de R\$297.142.139,43	
conta: 5010108006	
	total
CLY	171.373.133,81
ELER	134.569.275,71
NOVA UNIÃO	21.496.920,57
Total	327.439.330,09
Venda de 70%	254.675.034,51
Venda de 9,9%	36.018.326,31
Total	290.693.360,82 (a)
Depreciação excluída na apuração do lucro real	
	total
CLY (*)	0,00
ELER	6.367.258,28
NOVA UNIÃO (*)	896.697,60
Total	7.263.955,88
Venda de 70%	5.649.743,46
Venda de 9,9%	799.035,15
Total	6.448.778,61 (b)
(*) tributada com base no lucro presumido	
	297.142.139,43 (a) + (b)

66. A Fiscalização considerou no abatimento só as adições relacionadas ao AVJ – sem a depreciação – das pessoas jurídicas CLY e Nova União, pois entendeu que estas seriam as pessoas jurídicas vinculadas à venda da fração ideal do Internacional Shopping. Veja-se a apuração feita da diferença a lançar:

Código	Conta	Ganho com AVJ	Valor Adicionado	Diferença a lançar
1030102009	INVESTIMENTO-AVJ - CLY ADMINIST. E INCORPOR. LTDA.	478.485.906,81	171.373.133,81	307.112.773,00
1030102029	INVESTIMENTO-AVJ - NOVA UNIAO ADM. E INCORPOR.S.A.	24.988.852,93	21.496.920,57	3.491.932,36
1030102001	INVESTIMENTO-AVJ - ABK DO BRASIL EMPR.PARTIC LTDA.	28.090.563,36		28.090.563,36
	Total	531.565.323,10	192.870.054,38	338.695.268,72

67. Porém, entendo que não há razão para excluir os valores da ELER da referida composição. Na verdade, a exclusão dos valores baixados relativos a essa pessoa jurídica confirma, a meu ver, o equívoco na forma de apuração já ressaltado no item anterior.

68. É que a ELER também foi incorporada pela LEVIAN em 09/02/2018, oportunidade em que lhe transferiu a sua fração ideal de 24% do Internacional Shopping, conforme indicado nas Demonstrações Financeiras de 31/12/2018:

- Eler Administradora e Incorporadora Ltda. (Eler): tinha por objeto social a administração de bens próprios e de terceiros, incorporação imobiliária e participação em outras empresas e empreendimentos imobiliários. A Eler era detentora de 24% do Internacional Shopping Guarulhos, e foi incorporada na Levian Participações e Empreendimentos Ltda, em 09 de fevereiro de 2018;

69. Com a venda feita pela LEVIAN, esta passou a deter somente 9,8% do Internacional Shopping (fls. 1.034), razão pela qual é evidente que a participação transferida pela sucessão também foi objeto da alienação. Ou seja, isso confirma que a Fiscalização não buscou relacionar os AVJs baixados com a transferência das frações ideais dos imóveis feitas pela LEVIAN. Tanto é assim que considerou a baixa do AVJ relativo à ABK do Brasil, mas esta pessoa jurídica, segundo as Demonstrações Financeiras de 31/12/2018, já não detinha mais participação no Internacional Shopping (fls. 1.031):

- ABK do Brasil - Empreendimentos e Participações Ltda. (ABK): tinha por objeto social a administração de bens próprios e participação em outras sociedades. A ABK detinha uma fração ideal de 50% do Internacional Guarulhos Auto Shopping Center Ltda., e participação de 49,9% nas ações da Nova União Administradora e Incorporadora S.A.. A ABK foi incorporada na Levian Participações e Empreendimentos Ltda em 09 de fevereiro de 2018;

70. Diante de todo o exposto, entendo que houve equívoco, por parte da Fiscalização, no que diz respeito à própria identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN), configurando erro de direito que enseja vício material na autuação, na linha dos precedentes já citados neste voto. Deste modo, entendo que é o caso de acolher a alegação, para cancelar integralmente a autuação.

71. Reconhecido o vício material no lançamento de ofício, não houve omissão ou incorreção nas informações contidas em ECF, razão pela qual a multa isolada também deve ser cancelada. Fica prejudicada a alegação de ilegitimidade da responsabilidade tributária imputada, em função do cancelamento integral das autuações.

III. Dispositivo

72. Diante do exposto, conheço dos Recursos Voluntários, rejeito as preliminares e, no mérito, dou-lhes provimento, para cancelar integralmente as autuações.

Assinado Digitalmente

Eduardo Monteiro Cardoso

DOCUMENTO VALIDADO