



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

Processo nº 16004.001549/2008-87
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.332 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2013
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/06/2004

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição, existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, dado provimento parcial ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Valmar Fonsêca de Menezes

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes (Presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Paulo Jakson da Silva Lucas, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência, determinada por esta Turma em sessão plenária realizada em 10 de abril de 2013, quando do julgamento de recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda., em face da decisão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, que acatou em parte sua impugnação, apenas para afastar a acusação de fraude e reduzir a multa ao percentual de 75%.

O litígio instaurou-se em torno de autos de infração para formalização de exigência de créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com base em acusação de não oferecimento à tributação de ganho de capital auferido em alienação do imóvel “Fazenda Boa Sorte”.

Faço uma recapitulação do relatado na sessão de abril.

Em síntese, os fatos que deram origem aos autos de infração, conforme Termo de Verificação Fiscal, foram os seguintes:

A Fazenda Boa Sorte foi adquirida, em 24/03/1994, pela empresa AGRO SOL LTDA., que foi incorporada pela SEBO SOL LTDA. (atual SOL EMPREENDIMENTOS) em 30/09/2000. Constatou a autoridade fiscal que essa propriedade rural foi arrendada, pelo menos, de janeiro de 2002 a maio de 2004, tendo em vista o registro das receitas respectivas no livro Razão.

A Fazenda Boa Sorte foi alienada em 25/06/2004, por R\$ 4.000.000,00, por meio da integralização de capital na MALIBU, e treze dias depois, em 08/07/2004, a participação na MALIBU foi vendida para o sócio desta empresa, Sr. Mário Celso Lopes, pelo mesmo valor (R\$ 4.000.000,00).

Os recursos recebidos com a venda da Fazenda Boa Sorte foram utilizados na aquisição das Fazendas SÃO PEDRO, GUAÍRA e SANTA IZABEL, que foram contabilizados no Ativo Imobilizado.

Quando da integralização de capital na MALIBU, a Fazenda Boa Sorte estava registrada no ativo circulante da SOL EMPREENDIMENTOS, pelo valor de R\$ 444.378,89, e o contribuinte tributou a operação como receita de vendas, juntamente com a receita de vendas de apartamentos.

Com base da Resolução nº 1025/2005, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a NBC T 19.1, a autoridade fiscal concluiu que a Fazenda Boa Sorte jamais poderia ter sido contabilizada no ativo circulante, devendo constar do ativo imobilizado, pois permaneceu no patrimônio da SOL EMPREENDIMENTOS por quase quatro anos e, ademais, foi arrendada, pelo menos, de janeiro de 2002 a maio de 2004.

A partir dos fatos apurados, a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte deveria ter apurado ganho de capital na operação e que a opção pela tributação da alienação da Fazenda Boa Sorte como receita de venda de bem constante do ativo circulante configura infração à legislação tributária.

Em impugnação foi alegado que as atividades de incorporação imobiliária, de compra e venda de imóveis e de desmembramento ou loteamento de terrenos já era exercida pela empresa desde 2001 (registro em 29/08/2002), e que havia a intenção de alienar a Fazenda Boa Sorte, razão pela qual foi ela registrada no ativo circulante. E que o arrendamento teria sido uma destinação provisória, enquanto não surgissem condições favoráveis ao desmembramento do imóvel, ou uma oferta ideal para a concretização da venda. Aduziu a impugnante não haver prova nos autos de que a Fazenda Boa Sorte foi de fato utilizada na produção à qual se destina por sua natureza, de modo que não se justifica sua manutenção no ativo imobilizado. E que a Resolução nº 1025/2005, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a NBC T 19.1, em seu item 19.1.9.6, esclarece que o valor contábil de um item do ativo imobilizado, quando for retirado de operação, deve ser transferido para Investimentos, Realizável a Longo Prazo ou Ativo Circulante, conforme a destinação e reduzido ao seu valor de realização quando este for menor. Conclui que foi regular a transferência da Fazenda Boa Sorte para o ativo circulante.

Mantidos os lançamentos em primeira instância, apenas com desqualificação da multa, o contribuinte recorreu a este Conselho alegando que:

1- A Fazenda Boa Sorte não foi transferida para o ativo circulante apenas objetivando a alienação e tributação com base no lucro presumido. Como a própria autoridade fiscal observou, ela já estava registrada no Ativo Circulante da empresa, cujo objeto social desde 29/08/2002 já incluía a construção de edifícios.

2- Quanto à classificação dos bens no ativo imobilizado, o Parecer Normativo nº 108/78, na parte final do item 8 esclarece que é admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, quando efetuado de acordo com os princípios contábeis recomendados para cada caso específico.

3- A liberdade admitida no parecer Normativo se encaixa no caso tratado: a empresa tinha como objeto a alienação do imóvel para o incremento da atividade principal no ramo imobiliário, e o classificou no ativo circulante, pois a simbólica locação não caracterizou verdadeira exploração no sentido de manutenção da atividade da empresa.

4- É importante verificar a inscrição e situação cadastral no CNPJ, onde consta como atividade principal o ramo de construção de edifícios e atividade secundária a construção de instalações esportivas e recreativas.

5- A classificação no ativo circulante não fere as regras dispostas no PN 3/80, reproduzido na decisão, pois a recorrente, no caso específico, tratou o bem como objeto de comercialização, posto que não destinado à exploração do objeto social ou manutenção de suas atividades, cuja atividade no ramo de construção civil vem expressa no seu CNPJ.

6- No Processo de Consulta nº 139/06, publicado no DOU de 28/09/2006, a Receita Federal assim se pronunciou:

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

DISPOSITIVOS LEGAIS: RIR, de 1999 (Decreto nº 3.000, de 1999), arts. 518 e 521; PN CST nº 347, de 1970; PN CST nº 108, de 1978.

7- O Relator da decisão recorrida afirma expressamente que “há uma questão jurídico-contábil intrincada na situação”, e se a questão é intrincada, complexa, na qual paira dúvida, o procedimento da autoridade fiscal deve ser favorável ao sujeito passivo.

8- A fiscalização: (i) verificou que desde dezembro de 2001 o objeto social da empresa compreende a construção de imóveis destinados à venda, incorporação de empreendimentos imobiliários, venda e compra de imóveis e desmembramento ou loteamento de terrenos; (ii) analisou a escrituração contábil e atestou que o bem se achava classificado no ativo circulante; (iii) a contabilidade faz prova em favor da recorrente.

9- Portanto, procedeu regularmente a recorrente quando, considerando o seu ramo de atividade, contabilizou o imóvel no ativo circulante, como mercadoria e ofereceu à tributação a receita bruta da venda correspondente à alienação.

Na sessão de 13 de abril último esta Turma resolveu converter o julgamento em diligência. Tal decisão decorreu da alegação, em razões aditivas, de erro da fiscalização na quantificação da base de cálculo, por ter deixado de aplicar a Lei nº 9.393, de 1996, que estipula regramento especial para apuração do ganho de capital no que tange aos imóveis rurais alienados por contribuintes do ITR.

Pela Resolução nº 1301-000.109 foi solicitado que a autoridade fiscal informe o valor do VTN constante dos cadastros de ITR do referido imóvel, no ano de 2000, bem como que reúne elementos que demonstrem a caracterização que se trata de atividade rural para beneficiar-se do disposto no art. 8º da Lei nº 9.393/96.

Em atendimento, a fiscalização juntou cópia dos dados extraídos da DITR relativa ao ano-calendário de 2000, na qual consta o VTN de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), e aduziu que, conforme consta dos autos, a Fazenda Boa Sorte era arrendada desde janeiro de 2002 até maio de 2004, véspera da alienação, ou seja, tratava-se de um imóvel destinado à locação, gerando receita de aluguel e, portanto, o contribuinte não exercia atividade rural no referido imóvel.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

A autoridade fiscal exigiu o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro relativo ao ganho de capital decorrente da alienação do imóvel “Fazenda Boa Sorte”, no valor de R\$ 3.555.621,11, correspondente à diferença entre o valor da alienação e seu custo registrado no ativo (R\$ 4.000.000,00 - R\$ 444.378;89).

O auto de infração se escora na imputação de incorreção na escrituração do imóvel no ativo circulante.

A Lei 6.404/76, com a redação vigorante à época dos fatos, dispunha:

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

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constitúem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

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

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial

O Parecer Normativo CST nº 108/80, que tratou de “*dirimir dúvidas relacionadas com a natureza de determinados elementos que compõem a estrutura do patrimônio das pessoas jurídicas e com a correta classificação das contas que representam esses elementos, face ao novo sistema de correção monetária introduzido pelo Decreto-lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977*”, esclarece;

8. No que tange ao imobilizado, a Lei nº 6.404/76 restringiu o seu alcance a: "os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial" (art. 179. , inciso IV)". Portanto, o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia; pode englobar, pois, tanto bens corpóreos (máquinas,

equipamentos, móveis, etc.), como bens incorpóreos, tais como os direitos sobre patentes, fórmulas e processos de fabricação, marcas, ponto comercial e outros direitos de idêntica natureza. Da mesma forma, poder-se-ia concluir que os adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia, constituem direitos exercidos com tal finalidade, classificáveis, portanto no imobilizado. No entanto, é admissível o registro, a critério exclusivo da pessoa jurídica, no ativo circulante ou no realizável a longo prazo, quando efetuado de acordo com princípios contábeis recomendados para cada caso específico.

À época dos fatos o tratamento contábil para o ativo imobilizado estava previsto no NPC 7/2001- IBRACON nº 7 de 18/01/2001, que dispunha que o ativo imobilizado compreende os ativos tangíveis que: (a). são mantidos por uma empresa para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para locação a terceiros, ou para finalidades administrativas; e (b). conforme a expectativa, deverão ser usados por mais de um período.

A recorrente foi constituída em outubro de 1970, com a denominação de Sebo Sol Ltda. e tendo por objeto social a indústria e o comércio de sebo e sub-produtos bovinos.

A Fazenda Boa Sorte passou a integrar o patrimônio da Recorrente em 30/09/2000, quando a empresa Sebo Sol Ltda. (antiga denominação da Recorrente) incorporou a empresa Agro Sol Ltda., que era proprietária do referido imóvel rural desde 24/03/1994.

Portanto, quando da incorporação, a classificação correta do imóvel no balanço da empresa seria no ativo imobilizado, conforme art. 179, IV da Lei nº 6.404/76 e NPC nº 7/2001.

Em 31/12/2001 a Sebo Sol Ltda. alterou seu contrato social, e o objetivo social passou a ser *construção de imóveis destinados a venda, incorporação imobiliária, locação de bens móveis e imóveis próprios ou de terceiros, venda e compra de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, bem como a atividade da agricultura e pecuária.*

Essa alteração contratual, todavia, não justifica a transferência do imóvel para o ativo circulante (para destiná-lo à venda). Os elementos dos autos não indicam que essa era a destinação do imóvel, mas ao contrário, evidenciam que estava aplicado na exploração do objeto social da empresa, que incluía a locação de bens imóveis próprios.

As cópias do razão analítico anexadas aos autos (fl. 150/155) indicam que a empresa auferia receitas operacionais de arrendamento de diversos bens (pastagens, instalações industriais, etc.), e demonstram que a Fazenda Boa Sorte estava arrendada pelo menos desde junho de 2000, por dois anos, por R\$ 2.000,00 mensais, tendo o arrendamento sido renovado pelo valor de R\$ 4.000,00, assim permanecendo até maio de 2004, mês imediatamente anterior à sua alienação, pelo valor de R\$ 4.000.000,00.

Portanto, em junho de 2004, quando foi alienada mediante conferência para integralização de capital da empresa Malibu, o imóvel rural estava aplicado na exploração do objeto social da Recorrente, não justificando sua contabilização no ativo circulante.

Equivoca-se a Recorrente quando pondera que o item 8 do Parecer Normativo nº 108/78 deixa a exclusivo critério da pessoa jurídica contabilizar o bem no ativo circulante ou imobilizado. Referido ato normativo dispõe expressamente *que o que caracteriza o imobilizado é a finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia.*

A parte final do item 8 do Parecer Normativo 108/78 não deixa ao arbítrio da pessoa jurídica registrar bens destinados à exploração do seu objeto social no ativo imobilizado ou no circulante, admitindo essa flexibilidade apenas em relação aos adiantamentos feitos a fornecedores de máquinas, equipamentos e outros bens que se destinem à exploração do objeto social ou à manutenção das atividades da companhia.

O fato de a atividade de construção civil vir expressa no seu CNPJ não basta para justificar a contabilização do bem no ativo circulante, eis que o que demonstra a destinação dada ao bem não é a vontade subjetiva da pessoa jurídica, mas sua efetiva aplicação.

No caso concreto, a Fazenda Boa Sorte, que de acordo com o inciso IV do art. 179 da Lei nº 6.404/76 deveria estar registrada no ativo imobilizado da empresa Agro Sol desde sua aquisição, passando a compor o imobilizado da Sebo Sol (antiga denominação da Recorrente) desde setembro de 2000, quando da incorporação da Agro Sol, continuou com a mesma aplicação até ser alienado em junho de 2004. Dessa forma, não se justifica sua classificação no circulante, impondo-se sua permanência como integrante do ativo imobilizado até a baixa, tal como orienta o Parecer Normativo CST nº 3/80.

Assim, procede a afirmativa da fiscalização de que está incorreta a classificação do bem no ativo circulante.

Contudo, no lançamento, a autoridade deixou de observar o que dispõe a Lei nº 9.393, de 1996, que “*Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências*”. O art. 19 do referido diploma legal veicula norma específica sobre apuração de ganho de capital decorrente de alienação de imóveis sujeitos ao ITR, a saber:

“Valores para Apuração de Ganho de Capital

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.”

Por seu turno, dispõe o art. 8º e 14 da mesma lei:

“Da Declaração Anual

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.”

No caso concreto, trata-se de pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, contribuinte do ITR, e que entregou Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT relativa ao imóvel alienado.

Conforme consta dos autos, apenas a partir de março de 2005 o objeto social do contribuinte deixou de abarcar a atividade rural (alteração contratual fls. 39 a 48). O fato de o imóvel se encontrar arrendado desde janeiro de 2002 até maio de 2004 não é suficiente para descaracterizá-lo como imóvel rural. Para afastar a aplicação do art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, cumpria à fiscalização ter trazido aos autos prova de que o imóvel, no ano da alienação, não mais foi declarado no DIAT, o que não foi feito.

A apuração do ganho de capital decorrente de alienação de imóvel rural, a ser tributado por pessoa jurídica optante do lucro presumido, está tratada no art. 523 do RIR/99, que reproduz literalmente o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, sua matriz legal.

Sendo idêntica a disposição regulamentar para a pessoa física (art. 136 do RIR/99) e para a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido (art. 523 do RIR/99), infere-se que, no que tange a custo de aquisição e alienação, a interpretação atribuída pela SRFB para o ganho de pessoa física aplica-se à pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido.

A orientação da Secretaria da Receita Federal sobre a matéria, dirigida às pessoas físicas, encontra-se no “IRPF-2013- Declaração-Perguntão”, no sítio da SRFB da Internet, resposta à pergunta 599:

599 - Como apurar o ganho de capital de imóvel rural?

(...)

2 - Imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores

reais da transação. (Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 19)

Atenção:

Se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural.

Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição:

a) inexistindo VTN de aquisição ou alienação, o ganho de capital é a diferença entre o valor total recebido na alienação (terra nua mais benfeitorias) e o custo de aquisição, representado pela soma do custo de aquisição da terra nua às despesas com benfeitorias;

b) existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias $\{GC = VTN \text{ alienação} + \text{valor recebido pelas benfeitorias} - (VTN \text{ aquisição} + \text{valor pago pelas benfeitorias})\}$. (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 29; Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º, § 2º; Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 9º e 10)

No caso concreto, o valor de alienação, no montante de R\$ 4.000.000,00, compreende o VTN do ano da alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias. Quanto à aquisição, uma vez que o VTN (R\$ 2.000.000,00) é superior ao custo de aquisição registrado no ativo (R\$ 444.378,89), considera-se que as benfeitorias foram adquiridas a custo zero.

Assim o ganho de capital a ser tributado, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, é de R\$ 2.000.000,00.

Tendo em vista o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reduzir o valor do ganho de capital tributável para a importância de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2013.

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Processo nº 16004.001549/2008-87
Acórdão n.º **1301-001.332**

S1-C3T1
Fl. 11

CÓPIA