



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001571/2005-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.684 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 17 de janeiro de 2020
Recorrente ALMEIDA JUNIOR SHOPPING CENTERS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

LUCRO PRESUMIDO. ATIVIDADE IMOBILIÁRIA.

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas, e a base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente.

CONTABILIDADE. ERRO DE FATO. NÃO COMPROVAÇÃO. CASO CONCRETO.

O registro contábil, uma vez feito, torna-se norma jurídica individual e concreta, que deve ser observada por todos, inclusive a administração. A desconstituição do registro contábil somente pode ser feita mediante prova inequívoca de que o mesmo não foi efetuado conforme determina a lei. Não comprovado o alegado erro de classificação contábil do bem alienado, improcede a alegação da defesa de que a tributação da operação deveria observar a legislação aplicável aos ganhos de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Lívia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), Andrea Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por ALMEIDA JÚNIOR SHOPPING CENTERS LTDA (fls. 610 e seguintes) em face do acórdão nº 1102-00.453 (fls. 545 e seguintes), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso voluntário.

Opostos embargos ao acórdão recorrido, estes restaram não acolhidos pelo despacho da presidente daquele colegiado (fls. 599 e seguintes), ante a inexistência dos apontados vícios.

No presente processo discute-se, em síntese, o lançamento de ofício realizado pela fiscalização a título de Receitas da Atividade Escrituradas e Não Declaradas, mais especificamente, decorrente da falta de inclusão na base de cálculo do lucro presumido, do montante correspondente à venda de parte de empreendimento imobiliário (“*Shopping Santa Úrsula*”), ocorrida em maio de 2000. O Termo de Constatação lavrado pela fiscalização (fls. 77 a 79) registra que a operação de venda, apesar de corretamente escriturada nos livros contábeis e fiscais da recorrente, não foi declarada ao Fisco, sendo este o motivo da autuação.

A recorrente defendeu, ao longo de todas as fases processuais, em síntese, ter ocorrido um *erro de classificação contábil*, cometido por parte da própria empresa, quanto ao ativo objeto da venda. Afirma a recorrente que este ativo, pelo seu caráter de permanência, não poderia estar registrado nem no Ativo Circulante, pois não era realizável no curso do exercício seguinte, e nem no Ativo Realizável a Longo Prazo, pois não havia expectativa de realizá-lo após o término do exercício seguinte.

Assim, somente poderia estar classificado no Ativo Permanente, em consonância com a legislação societária (artigos 178 e 179, da Lei nº 6.404, de 1976), com o entendimento manifestado pela própria Administração Tributária nos Pareceres Normativos CST nº 03 e 41, de 1980, e com a própria finalidade do ativo, que seria a “*geração de fonte de riqueza, provenientes da receita de ‘luvas’ e alugueres das unidades do Shopping, no transcurso de sucessivos exercícios sociais*”.

Portanto, no entender da recorrente, o resultado da venda deste ativo, se positivo, constituiria *ganho de capital*, o qual deveria ser acrescido ao lucro presumido para fins de tributação, segundo dispõe o artigo 521, § 1º, do RIR/99, mostrando-se incorreto o lançamento efetuado, que tributou a receita de venda como receita da atividade (submetida ao percentual de presunção aplicável, no caso, 8%).

O acórdão recorrido manteve a autuação fiscal por considerar, ante as provas dos autos, não ter sido comprovado o alegado erro na classificação contábil adotada pela recorrente quanto ao seu investimento no empreendimento denominado Shopping Santa Úrsula.

A recorrente apresentou, como paradigma de divergência, acórdão em que a autuada foi a própria recorrente, que teve contra si lavrado auto de infração por ter efetuado, em 1999, uma reavaliação de bens mantidos em conta do ativo circulante (precisamente o “*Estoque Shopping Santa Úrsula*”), reavaliação esta que não foi adicionada ao lucro líquido para apuração do lucro real naquele ano (1999).

Naquele caso paradigmático, o colegiado (1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento) entendeu que teria sido comprovado o erro de contabilização alegado pela recorrente (ora no presente recurso também discutido), consoante se verifica no seguinte excerto da ementa daquele julgado:

“REAVALIAÇÃO DE BEM. ATIVO CIRCULANTE. ERRO DE CONTABILIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A reavaliação de ativo, que, por sua natureza, deveria ter sido contabilizado em conta do ativo permanente, mas que, por equívoco, fora contabilizado em conta de ativo circulante não deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL”

Em face do referido precedente, o recurso especial foi admitido, conforme despacho de fls. 669 e seguintes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 677 e seguintes) defendendo, em síntese, a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima.

A divergência jurisprudencial também restou demonstrada na medida em que, ao passo que a decisão paradigmática acolheu os argumentos da recorrente, no sentido da configuração do alegado erro na classificação contábil adotada quanto ao seu investimento no empreendimento denominado “*Shopping Santa Úrsula*”, concluindo que este se tratava, efetivamente, de um *ativo permanente*, o acórdão recorrido decidiu que o alegado erro de classificação contábil não restou comprovado, de sorte que deveria prevalecer aquilo que constava na própria escrituração da empresa, ou seja, a sua classificação no *ativo circulante*.

Conheço, portanto, do recurso.

Ao adentrar no mérito, contudo, resta claro que o recurso não possui nenhuma condição de prosperar. As provas contidas nos presentes autos não autorizam, de forma alguma, a conclusão de que pudesse ter havido erro na classificação contábil adotada pela recorrente, consoante se passa a demonstrar.

A contabilidade da recorrente, consoante demonstrativo por ela própria elaborado (e abaixo reproduzido), o qual foi apresentado ainda em sede de recurso voluntário, contabilizava o seu investimento no “Shopping Santa Úrsula” de forma segregada, isto é, *parte no ativo circulante, e parte no ativo permanente*.

Nº da conta	Conta do Ativo	Grupo	Custo Histórico	Valor da Reavaliação	Valor Total
1.1.10.06	Estoque - Shop. Sta. Úrsula	circulante	R\$ 10.514.000,00	R\$ 9.097.057,00	R\$ 19.611.057,00
1.5.01.03.006	Sta. Úrsula Shop. - RP Terrenos	permanente	R\$ 1.120.000,00	R\$ 797.000,00	R\$ 1.917.000,00
1.5.01.3.007	Sta. Úrsula Shop. - RP Prédio	permanente	R\$ 9.395.391,64	R\$ 8.393.805,36	R\$ 17.789.197,00
TOTAIS			R\$ 21.029.391,64	R\$ 18.287.862,36	R\$ 39.317.254,00

Ainda em sede de recurso voluntário, a recorrente trouxera como elemento de defesa, em reforço aos seus argumentos, uma Solução de Consulta proferida pela Receita Federal (SC nº 139/06, da 10ª Região Fiscal) em que se afirma que, no caso de empresas que comercializam bens *suscetíveis de serem contabilizados tanto no ativo permanente como na conta estoques*, em virtude das atividades por elas desenvolvidas, é possível a transferência deste ativo entre contas (do ativo permanente para o circulante, ou vice-versa), “*contanto que seja adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos*”.

A decisão recorrida, contudo, em momento algum discordou do entendimento exposto na referida Solução de Consulta (nada obstante esta não possua aplicação obrigatória ao caso, porque diz respeito a contribuinte diverso).

Pelo contrário, a decisão recorrida observou que a contabilidade da recorrente espelhava exatamente esta possibilidade conferida pela Solução de Consulta, ou seja, de *as empresas que exercem a atividade de incorporação de imóveis poderem classificar os bens imóveis tanto num quanto noutro grupo do ativo*, a depender exatamente da sua *intenção* com relação ao destino dos mesmos (permanência ou revenda).

A *intenção*, naturalmente, há de ser extraída a partir das circunstâncias que envolvem os fatos a serem analisados, dentre os quais, em especial, os próprios procedimentos contábeis adotados, com base em normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos.

Neste sentido, é de se concordar com a decisão recorrida quando afirma que o fato de a própria recorrente segregar o seu investimento no “Shopping Santa Úrsula”, contabilizando-o *parte no ativo circulante, e parte no ativo permanente*, longe de evidenciar um suposto *erro* na classificação contábil adotada, evidencia ao revés uma perfeita consciência, por parte da empresa, de que ela poderia dar diferentes destinos ao seu investimento imobiliário, tal como, por exemplo, *alienando uma parte, e mantendo outra como fonte de receita por um período de tempo maior, na forma de investimento contabilizado no ativo permanente*. **Que foi exatamente o que, aliás, ao fim e ao cabo, a recorrente fez, ao alienar a parcela deste**

investimento que estava no seu Ativo Circulante, e manter a parcela do mesmo investimento que estava contabilizada no seu Ativo Permanente.

A recorrente ainda alegara, ao longo de sua defesa, que sequer haveria efetiva comprovação nos autos de que exerceria a atividade de incorporação imobiliária, posto que haveria no máximo uma mera “previsão” em seu contrato social para a realização de tal atividade, consoante se depreende do seguinte trecho do recurso voluntário, *verbis*:

“Ainda que a Recorrente também desenvolvesse atividades de incorporação imobiliária (mesmo que, à época, houvesse apenas previsão em seu contrato social para a realização de tal desiderato), este fato, isoladamente, não poderia determinar, como alegado pela Turma Julgadora, que todos os imóveis de sua propriedade deveriam ter sido classificados (mesmo que parcialmente) como Ativo Circulante.”

A este respeito, a decisão recorrida destacou não apenas a expressa previsão, no Contrato Social, da realização desta atividade, como também destacou que, na época dos fatos (maio de 2000), a própria recorrente informara à Receita Federal, na sua DIPJ/2001, como atividade principal o CNAE 70.106/ 00 (Incorporação e compra e venda de imóveis). E, por fim, especificamente com relação ao “*Shopping Santa Úrsula*”, a decisão recorrida consignou ainda o seguinte, *verbis*:

“Para concluir, especificamente com relação ao Shopping Santa Úrsula, conforme a Escritura de Promessa de Compra e Venda de fls. 42 a 51, verifica-se que a outorgante e promitente vendedora (a recorrente, então denominada Almeida Junior Invest Empreendimentos e Participações Ltda, nome empresarial anterior) declara-se “proprietária e possuidora de 80% (oitenta por cento) ideais de um terreno localizado no Município e Comarca de Ribeirão Preto, Estado de São Paulo, na Rua São José, nº 933...”, terreno sobre o qual “a OUTORGANTE fará construir o SHOPPING CENTER SANTA ÚRSULA, de acordo com o projeto aprovado pela Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto, SP...”

Portanto, não há como discordar da decisão recorrida, quando afirma que tais circunstâncias, analisadas em conjunto, demonstram a efetiva realização de incorporação imobiliária, e não apenas uma simples “previsão” contratual, consoante alegado pela defesa.

No recurso especial, a recorrente altera parcialmente a sua linha de defesa, para concentrar-se no fato de que a específica operação que envolve a construção e posterior venda (parcial) do “Shopping Santa Úrsula” não configuraria a atividade de incorporação imobiliária, nos termos da lei, porque a alienação feita não foi de unidades autônomas, e sim de uma parcela do investimento (no caso, 8,5% do bem, do qual a recorrente detinha 40%).

Entendo que não haja necessidade alguma de se debater, nos presentes autos, se a específica operação que envolve a construção e posterior venda (parcial) do “*Shopping Santa Úrsula*” configura ou não a prática da atividade de incorporação imobiliária com relação a este bem.

O que se debatia, e se debate, é se a empresa exerce ou não atividades imobiliárias (incorporação e compra e venda de imóveis).

Isto porque, se ela *não as exercesse*, seria até possível, com algum esforço, dar guarida à alegação de suposto erro na classificação contábil adotada ou, quiçá, de suposto erro no

lançamento efetuado, posto que, no caso de empresas que apuram o lucro presumido (caso da recorrente) e que *não exercem tais atividades*, a venda de um imóvel haveria de ser tributada obrigatoriamente como *ganho de capital* (mediante acréscimo à base de cálculo do lucro presumido, e não como *receita da atividade*, tal como foi feito). Registre-se, contudo, que, nesta hipotética situação, a tributação haveria de ser pela apuração do ganho de capital independentemente da classificação contábil do bem (se no circulante ou no permanente).

Mas, conforme visto, não há dúvidas de que a recorrente exerce a atividade imobiliária (incorporação e compra e venda de imóveis).

Além de todo o quanto já aqui mencionado (a expressa previsão no contrato social, a expressa declaração à Receita Federal, na DIPJ, fazendo constar esta como a principal atividade por ela desenvolvida, e a declaração dada na Escritura de Promessa de Compra e Venda de que a recorrente “*fará construir*” no terreno, do qual possui 80%, o “*Shopping Santa Úrsula*”), **simplesmente não é possível ignorar, sob qualquer pretexto, a declaração dada pela recorrente, sob responsabilidade civil e criminal, na própria Escritura de Promessa de Compra e Venda e Outras Avenças relativa à compra e venda do percentual de 8,5% do terreno e do empreendimento de que tratam especificamente os presentes autos**, escritura a qual tem como outorgante e promitente vendedora ALMEIDA JÚNIOR SHOPPING CENTERS LTDA (a recorrente) e como outorgada e promitente compradora a PORTUS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL (fls. 331 a 335 dos autos), especificamente na sua Cláusula 15, a seguir reproduzida:

“15 — **A VENDEDORA declara, expressamente, sob responsabilidade civil e criminal, que: (i) exerce atividade de incorporação de imóveis e que o objeto desta escritura, não pertence ao seu ativo permanente**, ficando desta forma, dispensada a apresentação das certidões negativas de débito do INSS e de Tributos da Receita Federal, conforme dispõe o Decreto n.º 90.817/85, em vigor, nos termos do parecer MPS/CJ n.º 41/92, confirmado pela Secretaria da Receita Federal e acolhida na decisão proferida no processo CG. n.º 97.606/93, publicada no D.O.E. (Poder Judiciário), de 07.10.1993, e ato declaratório da Receita Federal, sob n.º 109, de 10.08.1994, publicado no D.O.U, em 12.06.1994” (destaques acrescidos)

Com todas as vênias, diante de tão robusto e coerente conjunto probatório contido nos autos, trata-se de verdadeiro disparate simplesmente *alegar* um suposto *erro de classificação contábil do bem*, sem amparo em qualquer prova concreta, por menor que seja, deste erro.

Todas as evidências, aliás, apontam em sentido contrário, demonstrando não apenas a perfeita consciência da recorrente quanto ao fato de ser *possível*, no seu caso, a classificação segregada dos seus bens imóveis, em face das atividades por ele desenvolvidas, como também demonstrando ainda, sob diversas formas, a *expressa manifestação da recorrente* no sentido de *caracterizar o bem alienado como integrante do ativo circulante* (conforme registros contábeis feitos), e *não do ativo permanente* (conforme declaração dada, sob as penas da lei, na Escritura de Promessa de Compra e Venda acima reproduzida).

A recorrente alega que não exerce a atividade imobiliária (incorporação e compra e venda de imóveis), mas todos os elementos de prova, já aqui mencionados, apontam em sentido contrário, quais sejam: *(i)* expressa previsão no Contrato Social; *(ii)* declaração da atividade principal informada à Receita Federal na DIPJ relativa ao ano calendário em que se deu

a venda; (iii) declaração dada na Escritura de Promessa de Compra e Venda e Outras Avenças, *sob responsabilidade civil e criminal*, de que *exerce atividade de incorporação de imóveis*.

A recorrente insiste em dizer que sua *intenção* seria a de permanência do investimento, mas não oferece qualquer prova efetiva desta intenção. E, mais uma vez, as provas contidas nos autos laboram no sentido inverso às alegações da recorrente.

A Escritura de Promessa de Compra e Venda de fls. 316 a 325, datada de 1º de julho de 1997 (relativa à compra e venda de uma *outra parcela do investimento no “Shopping Santa Úrsula”, diversa da tratada nos presentes autos*), constitui mais uma evidência, aliás, que infirma a alegada intenção de permanência do investimento como um todo no patrimônio da recorrente, apenas para dele usufruir “*luvas e alugueres*”, como alega.

Também a própria venda da parcela da participação discutida nos presentes autos (8,5%), efetivada em maio de 2000, igualmente constitui evidência concreta em sentido inverso à alegada intenção de permanência do investimento como um todo no patrimônio da recorrente.

Por fim, a afirmativa da própria recorrente feita no seu Recurso Especial de que o valor da referida participação de 8,5% no Shopping Santa Úrsula “*encontrava-se registrado, equivocadamente, na contabilidade como ativo circulante, desde 31 de dezembro de 1998*” (fls. 620, *in fine*), constitui também forte indício de que, *antes desta data*, portanto, esta parcela se encontraria registrada em *outro grupo do ativo* (quicá, no ativo permanente da recorrente).

Ou seja, a própria alegação feita sinaliza que a recorrente, em 31/12/1998, teria justamente “*adotado um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos*”, de modo a viabilizar a *transferência de bens imóveis entre contas* (do ativo permanente para o circulante), “*sem a necessidade de apurar o correspondente ganho de capital*” (exatamente como preconiza a Solução de Consulta trazida pela recorrente no seu recurso voluntário). O motivo para efetuar esta transferência do bem entre contas, então, traduz exatamente a materialização de uma *intenção* com relação ao destino daquele bem. Destino o qual concretizou-se apenas um ano e cinco meses após tal registro (ora dito como “*equivocado*”) no ativo circulante.

Todas as provas contidas nos autos, portanto, laboram em sentido inverso à alegada intenção de permanência do investimento.

Para finalizar, a autuação fiscal, uma vez mais, repise-se, foi feita com base na própria escrituração da recorrente (Diário e Razão). Foi a recorrente quem contabilizou a venda realizada contra uma conta de resultado (Receita) do exercício, consoante se verifica pelo seguinte excerto do Termo de Constatação fiscal, ao qual acrescentamos um destaque em vermelho (fls. 352, *in fine*):

O registro da receita desta venda e os respectivos recebimentos encontram-se transcritos as *fls. 051 e 052* do seu livro *Diário 011*, a débito e a crédito das seguintes contas do seu razão:

Em 25-05-2.000

CÓD.	DENOMINAÇÃO	GRUPO	DÉBITO	CRÉDITO
0230	Banco Safra 12.245-4	Ativo Circulante	3.700.000,00	
4693	Clientes Portus 8,5% Sta Úrsula	Ativo Circulante	6.962.644,68	3.700.000,00
90867	Remuneração Mínima_Shop. Sta. Úrsula	Despesas do Ex. Seguinte (AC)	1.730.463,56	
90867	Remuneração Mínima_Shop. Sta. Úrsula	Despesas do Ex. Seguinte (AC)	871.171,98	
8915	Variações Monet.	Resultado (Despesa)	22.575,76	
41513	Portus Instit. Secur. Social	Passivo Circulante	732.426,83	
24201	Venda de Shopping	Resultado (Receita)		10.319.282,81
TOTALS			14.019.282,81	14.019.282,81

Veja-se, ainda, a seguinte transcrição parcial do Livro Diário da recorrente, contendo a Demonstração do Resultado do Exercício (*fls. 336, in fine*):

ALMEIDA JÚNIOR SHOPPING CENTERS LTDA.	DIARIO GERAL	LIVRO 011 FOLHA 138
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO: 01/01/2000 a 31/12/00		
RECEITA OPERACIONAL BRUTA		11.247.360,81
(+) Receita de Venda Shopping		10.319.282,81
(+) Receita de Aluguéis/Luvas		928.078,00

Ou seja, a autuação somente aconteceu porque, apesar de escriturada a venda como receita da atividade, a operação simplesmente não foi informada na sua DIPJ relativa ao ano calendário de 2.000.

Portanto, em que pese toda a retórica da recorrente, o fato é que a empresa não declarou tal venda nem mediante a forma de apuração do *ganho de capital* (que defende *seria* a forma correta), nem muito menos a declarou mediante a forma de *receita da atividade* auferida (que todos os elementos de prova contidos nos autos demonstram *ser* a forma correta).

A contabilidade faz prova dos fatos nela registrados, não importa se a favor ou contra o contribuinte. O registro contábil, uma vez feito, torna-se norma jurídica individual e concreta, que deve ser observada por todos, inclusive a administração. A desconstituição do registro contábil somente pode ser feita mediante prova inequívoca de que o mesmo não foi efetuado conforme determina a lei.

No caso, a fiscalização não pretendeu, em momento algum, desconstituir qualquer registro contábil. Pelo contrário, foi o contribuinte quem pretendeu desconstituir os próprios registros contábeis, alegando suposto erro cometido. Entretanto, não produziu prova alguma de que tal registro tenha sido feito em violação à lei aplicável, e muito menos produziu qualquer indício minimamente razoável de prova do suposto erro alegado.

Não merece, portanto, nenhum reparo a decisão recorrida, que corretamente decidiu a lide.

Pelo exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob