



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

Processo n° 19515.720504/2013-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.956 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrente ARUJA EMPREENDIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

Ementa

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

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

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

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

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência referente ao item 001 do Auto de Infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Processo nº 19515.720504/2013-09
Acórdão n.º **1402-001.956**

S1-C4T2
Fl. 3

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Cristiane Silva Costa e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

O auto de infração de fls. 293 e seguintes, com ciência à autuada em 11/03/2013, imputou a recorrente às seguintes infrações:

001 – Ganho de Capital – Venda Shopping Bonsucesso.

Fato Gerador	Valor tributável	Multa
31/03/2008	30.926.078,81	75%

002 – Outras receitas – Referente aluguel das Lojas.

Fato Gerador	Valor tributável	Multa
31/03/2008	1.051.569,3	775%

Pelo que se depreende o Termo de Verificação Fiscal – TFV (fl. 280 e seguintes), no primeiro trimestre de 2008 a recorrente ofereceu à tributação o valor de R\$ 56.138.058,91¹ referente à venda de imóveis próprios e, por considerar receita da atividade operacional aplicou o percentual de 8%. Além do valor acima, no trimestre em questão, conforme DIPJ, à fl. 06, ofereceu à tributação o valor de R\$ 1.020.331,46, a título de aluguéis, estes oriundos da locação de lojas do Shopping Bonsucesso (fl. .

O contrato social da empresa autuada consta a partir da fl. 30 dos autos, sendo que a cláusula sexta da décima terceira alteração social, datada de 18/03/2008 (fls. 116 a 133), indica os seguintes objetivos sociais:

Cláusula 6ª. *A sociedade tem por objetivo social as seguintes atividades:*

- compra e venda de imóveis próprios;
- administração, planejamento e execução de empreendimentos imobiliários;
- a prestação de serviços de intermediação de negócios em geral, exceto negócios imobiliários por conta de terceiros;
- participação como acionista, sócia ou quotista de empresas comerciais, industriais, operantes no Brasil ou no exterior, com a consequente administração destas participações.

A Décima quarta alteração e consolidação contratual datada de 28/03/2008 apenas alterou o endereço da sociedade, mantendo as demais cláusulas (fls. 134/150).

À fl. 897 consta o seguinte destaque do TVF:

a) “a empresa adquiriu terrenos e construiu o ‘Shopping Bonsucesso’ e alugou suas salas, auferindo assim receitas de aluguéis, conforme consta de sua escrituração e reafirmado na escritura de venda e compra (fl. 287);

¹ O valor da venda do Shopping Bonsucesso foi de R\$ 55.568.058,91 sendo oferecido à tributação com alíquota de 8% para o IRPJ (fl. 284).
Documento assinado digitalmente por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

b) “No momento em que a empresa deu destinação de auferir renda com o imóvel (‘Shopping Bonsucesso’) deveria ter transferido para o ativo Imobilizado, pois o objetivo não fora a comercialização do mesmo” (fl. 287);

c) “O imóvel em estoque destinado para venda tem somente a finalidade de comercialização. Já no ativo imobilizado o imóvel passa ter a função social que é auferir rendas de aluguel” (fl. 288).

d) “A empresa ao tributar a receita de venda do ‘Shopping Bonsucesso’ escriturado indevidamente no estoque de imóveis, com alíquota presumida de 8% para apuração da base de cálculo do IRPJ, feriu a legislação de regência beneficiando-se de uma redução indevida da tributação” (fl. 289);

e) “Ao manter o imóvel alugado na rubrica contábil ‘estoque de imóveis para venda’, a empresa deixou de apurar o ganho de capital. O empreendimento devia estar classificado no ativo imobilizado...” (fl. 289);

f) “É mister ressaltar ...que mesmo antes da inauguração do shopping já tinham sido assinados vários contratos de locação, demonstrando que a intenção inicial sempre foi a de uso social do imóvel para rendimento de aluguel.” (fl. 290).

Na impugnação de fls. 304/351 e no recurso de fls. a recorrente alega, em síntese:

1. nulidade por inexistência de MPF (fl. 308);
2. vício insanável da autuação por incorreção na apuração do auto de infração (fl. 315);
3. irretroatividade da lei, não podendo a autoridade fiscal fundamentar a autuação com base na aplicação da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09 (fl. 319);
4. equívoco do Fisco na classificação contábil do empreendimentos. Em relação a este item apresenta parecer do Professor Eliseu Martins, e fundamentos doutrinários de HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA e IUDICIBUS, S. (fl. 320, de onde transcrevo os seguintes trechos, “in verbis”:

Conceito de Estoque

*Segundo Hendriksen e Van Breda⁶, dois dos mais importantes autores internacionais de teoria da contabilidade, o termo estoques compreende **mercadorias destinadas à venda no transcorrer normal das operações** e materiais a serem utilizados no processo de produção para venda. (negrito nosso, itálico no original).*

No mesmo sentido, Iudicibus⁷, autor da mais conceituada obra nacional de teoria da contabilidade, ensina:

O termo estoque é utilizado para designar o agregado de itens de propriedade tangível que: 1. **São estocados para venda no curso dos negócios**; 2. Estão em processo de produção para tal venda; ou 3. Estão para ser corretamente consumidos na produção dos bens ou serviços que se tornarão disponíveis para venda. (negrito nosso, itálico no original)

Importante ressaltar que a definição apresentada por Ludícibus baseia-se em uma conceituação emitida pelo American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) já no ano de 1953⁸. E tal definição não teve, até o presente momento, nenhuma alteração na sua essência.

Estoques são ativos:

- a) **mantidos para venda no curso normal dos negócios**;
- b) em processo de produção para venda; ou
- c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. (negrito nosso)

Poder-se-ia argumentar que tal norma não estava vigente à época da transação em estudo. Veja-se, então, que no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações⁹, uma das mais conceituadas obras acerca da normatização contábil brasileira, em edição do ano de 2007, lê-se:

Oso estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa **com o objetivo de venda** ou utilização própria no curso normal de suas atividades.

...

O que modifica sua essência é a retirada da disponibilidade para venda. Assim, um estoque somente deixa de sê-lo quando deixa de estar disponível para venda, quando o destino dado àquele produto se modifica.

O Conceito de Imobilizado

Já no que diz respeito ao conceito de ativo imobilizado, Ludícibus¹⁰ ensina que duas são suas características principais:

Possibilidade de ser **utilizado** nas operações normais da empresa (tem “utilidade” para a entidade) e possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional, ou, mais aprioristicamente, de **longa duração**. (negrito nosso)

Na mesma linha, Hendriksen e Van Breda¹¹ mencionam que tais tipos de ativos

Representam bens físicos **mantidos para facilitar a produção de outros bens ou gerar serviços** à empresa e seus clientes, no transcorrer normal das operações.

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- a) *é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e*
- b) *se espera utilizar por mais de um período.* (negrito nosso);

Veja-se que, diferentemente dos estoques, os ativos imobilizados não possuem a característica essencial de estarem disponíveis para venda, mas sim de serem utilizados pela entidade para que as suas operações possam ser realizadas. Segundo Hendriksen e van Breda¹², os benefícios [oriundos dos ativos imobilizados] são recebidos com o uso ou a venda de serviços, e não com sua conversão em quantidades conhecidas de dinheiro. (negrito nosso);

Na espécie, prossegue a recorrente, colocou em operação o projeto “Shopping Bonsucesso”, com o objetivo de agregar valor à mercadoria que seria comercializada (fl. 322).

A partir da fl. 323 a recorrente faz minucioso relatório indicando que há mais de 20 anos atua no mercado imobiliário de compra e venda de terrenos empresariais. Com o término do “Trevo de Bonsucesso” pela Prefeitura de Guarulhos facilitando acesso à área e diante de uma baixa expectativa de receber boa proposta de vendas, após estudo resolveram agregar valor ao produto a ser vendido implantando um shopping sobre a área e que, concluído, veio a ser vendido, demonstrando que sempre foi bem destinado à venda e não ao ativo imobilizado.

A DRJ deu parcial provimento ao recurso excluindo da exigência o valor de R\$ 17.310,43 (fl. 700).

Quanto à base de cálculo correspondente ao valor das locações a autoridade fiscal e a DRJ entenderam que a base de cálculo deve ser 32% porque a atividade de locação não estava previstas no contrato social (fl. 671), “in verbis”:

*“Porém, a atividade de **corretagem** no aluguel de imóveis, prevista no contrato social (intermediação de negócios) e expressa na DIPJ/2009 objeto da auditoria (CNAE 68.21-8/02), não se confunde com a de **locação** de bens imóveis.*

*De acordo com o mesmo Código Civil, na **locação** de coisas uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição (Art. 565).*

*Como se vê, na atividade de locação inexistente a intermediação, pois uma das partes **cede** a outra, **diretamente**, o uso e gozo de coisa não fungível de sua posse ou propriedade.*

De outro lado, a outra atividade prevista no contrato social da contribuinte, de administração, planejamento e execução de empreendimentos imobiliários, loteamento e incorporações imobiliárias em imóveis próprios, no Brasil e no exterior, também não se confunde com a atividade de locação.

Intimada do acórdão, de forma tempestiva, a parte interessada apresentou recurso que foi instruído com os documentos de fls. 781 e seguintes, em especial inúmeras fotografias em que a recorrente diz que se referem ao terreno, ao processo de terraplanagem e posterior construção do Shopping que veio a ser vendido.

Processo nº 19515.720504/2013-09
Acórdão n.º **1402-001.956**

S1-C4T2
Fl. 8

Argumenta, ainda, caso mantida a exigência, que os valores recolhidos a título de PIS e Cofins (DCTF fls. 759 e DARFs de fls. 790 e 791 devem ser abatidos do valor lançado, à semelhança do que a autoridade fiscal já procedeu com o IRPJ e a CSLL.

Por fim, sustenta que, na hipótese de ser mantida a exigência, não pode incidir juros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, relator

O recurso é tempestivo, está devidamente fundamentado, foi interposto pela parte interessada que pretende ver reformada a decisão recorrida. Assim, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame do mérito.

De acordo com o artigo 13 da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, na época dos fatos, podia optar pela tributação com base na sistemática do lucro presumido as pessoas jurídicas que tivessem, no ano-calendário anterior, receita bruta total igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais). Na situação dos autos, conforme indicado à fl. 165, em 2007, a recorrente teve rendimentos de R\$ 5.631.500,70, não havendo óbice para a opção pelo lucro presumido no ano-calendário de 2008.

Não há controvérsia quanto ao fato da empresa recorrente ter por objeto social, dentre outras atividades, a compra e venda de imóveis próprios. Também não há litígio quanto ao fato de que, na contabilidade da empresa, o imóvel em questão constava do estoque² e que sobre ele foi construído um shopping e alugado lojas antes da empresa vir a vendê-lo.

A prova da venda realizada em 14 de março de 2008 consta da Av. 11/60.990, do 1º Cartório de Registro de Imóveis de Guarulhos. (fl. 481)

Da controvérsia se o bem alienado integra o estoque ou o ativo imobilizado

Para deslinde da questão interessa saber se ao construir um shopping sobre determinado terreno e alugar parte das lojas antes de vendê-lo faz com que tal bem saia do estoque e ingresse no ativo imobilizado. Em outras palavras, qual o elemento que modifica a essência de um bem transportando-o do estoque para o ativo imobilizado.

A autoridade fiscal, em relação ao tema posto no parágrafo anterior, entendeu que no momento em que a empresa passou a auferir rendas de aluguel sobre salas do shopping que veio a ser vendido este perdeu a característica de bem do estoque e passou a integrar o ativo imobilizado.

Pois bem, do exame da prova e das circunstâncias dos autos tenho que a recorrente sempre objetivou vender o imóvel e o fato de ter celebrado contratos de locação de coisa futura (ver item 1.2 do contrato de locação – fl. 674), no período em que estava construindo o empreendimento, vindo a receber aluguéis entre a data da inauguração e a data da venda, não se constitui em elemento que modifica sua essência, isto é, disponibilidade para venda.

Ademais, dentre os elementos a demonstrar que o imóvel sempre permaneceu na finalidade visada pela empresa (estoque/disponibilidade para venda), está a cláusula 13.2 do

contrato de locação (ver fl. 674), já disciplinando situação para hipótese de venda, o que efetivamente veio a se materializar.

Tem razão a recorrente quando menciona que a locação das lojas foi elemento que veio agregar valor ao bem vendido. Ninguém ignora que construir um shopping com intenção de venda e conseguir ajustar locação das lojas (antes da venda) é elemento que agrega valor ao empreendimento. Tanto isto é verdadeiro que no e-mail de 10/04/2007 (fl. 545 e 554), época em que as partes estavam negociando, o número de espaços locados e de espaços por locar sempre foi considerado pelas partes como elemento a ser considerado na transação.

Conforme observado no parecer do professor Eliseu Martins, “a intenção de vender o shopping não se ausenta pelo fato do mesmo estar alugado. A ocupação do espaço irá aumentar o preço da venda.” Já no que se refere ao prazo que se espera para fazer a venda recorro ao mesmo parecer para dele extrair a lição de que este, o prazo, interfere classificação, conforme as circunstâncias, no ativo circulante ou realizável a longo prazo, sem qualquer razão para se dizer que o bem não está disponível à venda.

À luz do disposto no artigo 179, IV, da Lei das S/A, antes da alteração introduzida pela Lei nº 11.638/07 que não estava vigente na época da construção do Shopping, a norma continha a seguinte redação:

“IV – no ativo imobilizado: 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.

A toda evidência, o imóvel sobre o qual foi construído o shopping, assim como este, não se destinava à manutenção das atividades da companhia e da empresa, tanto assim o é que veio a ser vendido e nem por isto as atividades da empresa sofreram tributação.

Por fim, recorro ao parecer existente nos autos, que ao fazer referência ao CPC 27 assim asseverou:

“Para por uma pá de cal no assunto, recorremos ao CPC 27 – Ativo Imobilizado, também alinhado com as normas internacionais do IASB, que dita:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

a) é mantido para produção ou fornecimento de mercadorias, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

b) se espera utilizar por mais de um período.

Veja-se que, diferentemente dos estoques, os ativos imobilizados não possuem a mesma característica essencial de estarem disponíveis para venda, mas sim de serem utilizados pela entidade para que as suas operações possam ser realizadas.”

Com tais fundamentos, neste ponto voto por dar provimento reconhecendo que o empreendimento estava disponível para venda e como tal devidamente classificado como estoque, incidindo base de cálculo de 8%.

Da base de cálculo dos alugueis

O acórdão recorrido, ao apurar o imposto devido, às fls. 690/691, destacou, "in verbis":

(fl. 690)

"De fato, assiste razão a contribuinte quanto ao erro na indicação da receita de aluguel no 1º trim/2008, pois a fiscalização considerou o valor de R\$ 1.051.569,37, ao invés de R\$ 1.020.331,46, como correto seria.

A DIPJ/2009, bem como a Demonstração do Resultado do Exercício, trazida pela impugnante às fls. 625, confirmam a receita de aluguel no valor de R\$ 1.020.331,46. Confira-se:

Ficha 14A - Apuração do Imposto de Renda sobre o Lucro Presumido	
30480590709042012160912MF120	Ano-calendário 2008 ND 1495269 CNPJ 46.006.664/0001-69
Discriminação	1º Trimestre Valor
DISCRIMINAÇÃO DA RECEITA BRUTA	
01.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 1,6%	0,00
02.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 8%	56.138.058,91
03.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 16%	0,00
04.Receita Bruta Sujeita ao Percentual de 32%	1.020.331,46

...

(Fl. 691)

...

" Deste modo, merece retificação o lançamento para ajustar a base de cálculo correspondente à receita de aluguel do 1º trim/2008 ao valor informado pela contribuinte, de R\$ 1.020.331,46.

Dado que o valor de R\$ 1.020.331,46 é o mesmo que constou da DIPJ, a diferença de imposto devido resultou da circunstância da autuação ter considerado ganho de capital o valor de R\$ 30.926.078,81, indicado no quadro abaixo que extraio da fl. 692 do acórdão recorrido:

Imóvel	Valor Venda	Custo	Ganho Capital
"SHOPPING BONSUCESSO"	55.568.058,91	24.641.980,10	30.926.078,81

Pelo que se depreende do acórdão recorrido, à fl. 692, cujo ponto transcrevo em nota de rodapé³, ao valor de R\$ 30.926.078,81 (ganho de capital), foi acrescida a receita de aluguel (R\$ 1.021.331,46), chegando-se ao valor tributável de 31.946.410,27.

³ Considerando as retificações aqui admitidas, o Valor Tributável a ser acrescido à base de cálculo do lucro presumido (correspondente à somatória do Ganho de Capital de R\$ 30.926.078,81 e da Receita de Aluguel de R\$ 1.020.331,46) passa a ser o equivalente a R\$ 31.946.410,27; e o imposto a compensar o equivalente a R\$ 1.192.987,70.

Desta forma, na liquidação do acórdão, ao refazer o cálculo do valor devido, a semelhança do que foi feito nas planilhas de fl. 693, deve se aplicar sobre o valor da venda do shopping o percentual de 8% e sobre o valor dos aluguéis o percentual de 32%⁴, chegando-se ao valor tributável, em relação ao qual deve ser apurado os tributos devidos, compensando os valores pagos.

Em relação aos juros sobre a multa, ressalvada a posição do relator e do Conselheiro Paulo Cortez, o colegiado, por maioria de votos, na linha da jurisprudência do STJ, entende que a multa aplicada caracteriza-se como débito tributário incidindo juros também sobre esta parcela.

Quanto às preliminares de nulidade, dados os fundamentos constantes do voto estas resultam prejudicadas e, se assim não fossem, seriam rejeitadas adotando, neste ponto, como razões de decidir, quanto a este item, os fundamentos constantes do acórdão recorrido.

ISSO POSTO, observados a fundamentação e considerações acima, rejeito as preliminares de nulidade e voto por dar parcial provimento ao recurso para cancelar o item 001 da autuação.

assinado digitalmente
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

⁴ Art. 15, III, c, da Lei nº 9.532, de 1995.