



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720504/2013-09
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.094 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARUJÁ EMPREENDIMENTOS LTDA

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

Ano-calendário: 2008

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ALIENAÇÃO DE SHOPPING CENTER. LOCAÇÃO PRÉVIA DAS LOJAS. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL PRA FINS DE DEFINIÇÃO DA TRIBUTAÇÃO NA SISTEMÁTICA DO LUCRO PRESUMIDO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto, concernente à alienação de shopping center cujas lojas foram locadas sob justificativa de agregação de valor ao bem a ser vendido e com cláusula vedando objeções do locatário à venda, e não por alienação de fazenda que integrava patrimônio de pessoa jurídica com atividade agropecuária antes de ser incorporada por empresa de atividade imobiliária, com exploração mediante arrendamento de pastagens e instalações industriais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausentes, momentaneamente, os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.094 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.720504/2013-09

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.956, na sessão de 25 de março de 2014, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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.

O litígio decorreu de lançamentos de IRPJ no 1º trimestre do ano-calendário 2008 a partir da constatação de que a Contribuinte aplicou o coeficiente de 8% para determinação do lucro presumido em relação à receita auferida na alienação de imóvel (Shopping Bonsucesso) cujas lojas estavam destinadas, até então, à locação. Foram também tributadas receitas de alugue. A autoridade julgadora de 1ª instância deu parcial provimento à impugnação para retificar erros na base tributável e do imposto a compensar, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 629/700). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário para validar a aplicação do coeficiente de 8% sobre a receita de venda do shopping (e-fls. 839/849).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 11/05/2015 (e-fl. 850), e em 05/06/2015 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 851/863 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 874/880, do qual se extrai:

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão nº 1301-001.332, de 07.11.2013:

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.

Consta no Voto condutor do Acórdão paradigma:

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. [...]

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.

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que traz o entendimento de que o que caracteriza o imobilizado não é a vontade subjetiva da pessoa jurídica, mas sua efetiva aplicação e que, no caso do imóvel alugado, sua destinação é a exploração do objeto social e à manutenção da atividade da pessoa jurídica, devendo ser, portanto, escriturado no ativo imobilizado da pessoa jurídica e por ocasião da venda é passível de apuração de ganho de capital.

Consta no Voto Condutor do Acórdão recorrido:

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 [...] 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. [...]

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.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que os alugueis não desvirtuam a destinação e a correta escrituração do bem imóvel como ativo circulante. Assim, a venda do imóvel 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, o que afasta a apuração do ganho de capital.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, haja vista que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

A PGFN demonstra o dissídio jurisprudencial arguindo que:

Consoante já adiantado, o colegiado ora recorrido entendeu que “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”. É dizer, a Turma julgadora entendeu que o imóvel foi corretamente escriturado no Ativo Circulante, pois a empresa sempre teve a intenção de alienar o bem e o fato do autuado ter auferido renda decorrente de alugueis no período em que ainda detinha a propriedade do imóvel, não desnaturaria a sua condição de ativo circulante.

Analisando caso similar, a e. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF proferiu o Acórdão de nº 1301-001.332, ora adotado como paradigma, explicitando entendimento no sentido de que o aluguel do imóvel evidencia que o mesmo estava sendo aplicado na exploração do objeto social da empresa, devendo ser escriturado no ativo imobilizado e, em caso de sua alienação, deve ser apurado o respectivo ganho de capital. Observe-se o inteiro teor do acórdão apontado como paradigma:

[...]

A princípio, verifica-se que a ementa do julgado não explicita muito bem a divergência jurisprudencial pretendida, motivo pelo qual peço vênia para transcrever trecho do voto condutor do aresto paradigmático, in verbis:

[...]

A partir de uma leitura do trecho acima transcrito, percebe-se, de pronto, a semelhança fática e jurídica dos casos sob análise.

Primeiramente, nota-se que ambos são lançamentos que se escoram na imputação de incorreção na escrituração do imóvel no ativo circulante e nos quais se exigem o imposto decorrente do ganho de capital apurado na alienação deste bem.

Além disso, inúmeras circunstâncias de fato são comuns aos casos. Senão vejamos:

- Ambas são empresas que atuam no ramo imobiliário, possuindo em seu objeto social a atividade de compra e venda de imóveis próprios;
- Os dois imóveis em questão foram escriturados no ativo circulante sob a pretensa alegação de que se destinariam à revenda;
- Ambos os imóveis foram objeto de locação pelas empresas autuadas, quando ainda detinham a titularidade do bem, sendo que as mesmas auferiram e tributaram receitas decorrentes de aluguéis. Desse modo, na prática, os imóveis se prestaram à consecução da manutenção da atividade da empresa; e
- Nos dois casos, a fiscalização entendeu que a operação de venda gerou ganhos de capital, que não deve ser somado à receita operacional para fins de aplicação do coeficiente de presunção do lucro, mas sim deve ser considerado destacadamente, conforme art. 25, Lei 9.430/96.

A despeito de suas semelhanças, os casos obtiveram conclusões diversas. Na hipótese do acórdão recorrido, o colegiado entendeu que os aluguéis não desvirtuariam a destinação e a correta escrituração do bem imóvel como ativo circulante, afastando, portanto, o lançamento. Por outro lado, o colegiado prolator do acórdão ora apontado

como paradigma decidiu que o que caracteriza o imobilizado não é a vontade subjetiva da pessoa jurídica, mas sua efetiva aplicação e que, no caso do imóvel alugado, sua destinação é a exploração do objeto social e à manutenção da atividade da companhia, devendo ser, portanto, escriturado no ativo imobilizado da empresa.

Assim, uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, passa-se a demonstrar, doravante, as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se, assim, o acórdão ora recorrido.

Aduz que na sistemática do lucro presumido a alienação de bens do ativo permanente são sujeitas a tributação na forma de ganho de capital que se soma ao lucro presumido mediante aplicação coeficiente previsto para a atividade do sujeito passivo, sendo que:

Quando se cuida de definir se determinado bem integra o ativo permanente ou circulante de uma empresa, não basta verificar a forma como ele foi registrado em sua contabilidade. Uma vez que a legislação tributária dá tratamentos distintos a tais bens, há certas situações que devem ser avaliadas com cautela pela autoridade fiscal, com vistas a evitar fraudes.

Os bens imóveis, via de regra, são considerados bens do ativo permanente, a não ser que a sociedade proprietária tenha como objeto social a atividade imobiliária.

Diante da existência de bens que podem ser contabilizados tanto no ativo permanente como na conta de ativo circulante, em virtude da diversidade das atividades desenvolvidas pela empresa e da destinação que pretende dar aos bens adquiridos, é essencial que os registros contábeis sejam precisos, e reflitam a situação fática efetivamente existente à época. Ou seja, o registro contábil deve constituir-se em procedimento não aleatório e em consonância com os princípios contábeis geralmente aceitos, em particular o princípio da oportunidade previsto no art. 6º da Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.

Pertinente, neste ponto, colacionar alguns trechos da Resolução nº 774, de 16/12/1994, do Conselho Federal de Contabilidade, extraídos do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAF – 6ª Edição, Editora Atlas, págs 78 e 79, que apontam alguns dos elementos essenciais do referido princípio, integrante da Resolução CFC 750 de 29/12/1993:

[...]

Como se vê, o registro contábil deve refletir a realidade dos fatos.

Segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAFI, o referido princípio exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma entidade, no momento em que elas ocorrerem. Ou seja, o princípio da oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da entidade. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis.

Assim, para empresas cujo objeto social envolva a compra e venda de bens imóveis, a opção pela classificação destes em ativo circulante ou permanente (não-circulante), é bastante sutil e envolve elevado grau de subjetividade ou de conteúdo volitivo: qual é a verdadeira intenção da empresa? Colocar o bem imóvel à disposição de qualquer cliente que ofereça o preço estipulado ou utilizá-lo como bem de permanência duradoura dele se valendo como instalação física ou para utilizá-lo como fonte de rendas?

Não se deve olvidar, contudo, que mesmo empresas do ramo imobiliário podem ter imóveis como ativo permanente – principalmente empresas como a recorrente, cujo objeto social engloba um amplo leque de atividades.

Não obstante, diante das circunstâncias verificadas no caso concreto, a fiscalização concluiu que o imóvel em questão não havia sido adquirido para a revenda, ou se o foi, deixou de ser, a partir do momento em que a empresa passou anos consecutivos auferindo renda decorrente de aluguéis das salas existentes no imóvel.

Nesse sentido, importante asseverar que é a decisão gerencial da empresa a respeito do imóvel que orienta a tributação no momento de sua venda, donde se percebe a relevância do elemento volitivo na determinação da incidência da tributação como receita operacional sujeita ao coeficiente de presunção ou como receita não operacional sujeita a apuração de ganho de capital.

Diante da possibilidade de existirem bens que podem ser contabilizados tanto no ativo permanente (não circulante) como na conta de ativo circulante (estoque), em virtude da diversidade das atividades desenvolvidas pela empresa e da destinação que pretende dar aos bens adquiridos, necessário que seja adotado pela empresa um conjunto de procedimentos sistematizados, baseados nas normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos, de modo a evidenciar se se está diante de uma ou de outra situação fática.

O comportamento da autuada, concernente em manter o imóvel sob sua propriedade, mesmo após a conclusão das obras, por anos consecutivos, e alugar as respectivas salas, auferindo receitas de aluguéis em todos esses anos, é totalmente incompatível com o tratamento a ser dado a itens do estoque da empresa. O ativo circulante se destina a registrar os ativos que compõem o “balcão de negócios” da sociedade, estando à disposição de quem quer que se disponha a pagar o preço estipulado.

Convém lembrar, também, que durante anos a recorrente usufruiu receitas advindas dos aluguéis destas salas. Neste sentido, cumpre mencionar que o ativo imobilizado é caracterizado pela finalidade da aplicação, isto é, ser o bem ou o direito destinado à exploração do objeto social e a manutenção da atividade da companhia.

Assim, ao celebrar contratos de aluguel e explorar economicamente o Shopping, a empresa deveria manter o imóvel no ativo permanente.

Ademais, verifica-se que ela tributou as receitas de aluguéis como receitas operacionais. Isto demonstra incoerência de sua parte, pois se a empresa entende que o shopping deveria ser classificado como estoques, por conseguinte deveria ter tributado os alugueres como outras receitas e não receitas operacionais.

Com efeito, conforme demonstrado, os bens destinados à manutenção da atividade produtiva da empresa, como aqueles destinados à locação, devem ser registrados como bens do ativo permanente.

Se a locação se refere a itens do estoque, conforme se conclui da tese da recorrente, se trata de situação excepcional em relação aos referidos bens, devendo tais receitas ser computadas e oferecidas à tributação como não operacionais.

Por todo o exposto, está cabalmente demonstrado que a intenção da empresa era desde o início auferir rendimentos a partir do imóvel em questão. Tratava-se de um investimento.

Assim sendo, não há dúvida de que deveria ter tributado o produto de sua alienação como ganho de capital.

Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso especial, *para que seja reformado o v. acórdão recorrido, no quesito objeto da insurgência.*

Cientificada em 15/10/2015 (e-fls. 886), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 27/10/2015 (e-fls. 888/929) nas quais defende o não conhecimento do recurso especial por ausência de similitude fática entre os acórdãos comparados e de demonstração analítica da divergência, em evidente *descaso com a regularidade formal*, na busca de *um novo julgamento da causa* e a *revisão do caso*. Nestes autos, a exigência estaria pautada na premissa de que *o fato da Recorrida ter alugado imóvel, por si só, retira a possibilidade de enquadramento do imóvel no ativo circulante (estoque)*, ao passo que no paradigma *houve uma aquisição de uma Fazenda (Fazenda Boa Sorte) no ano de 1994 por uma empresa e escriturada no ativo permanente, sendo que em 2000, a empresa foi incorporada pela Sol Empreendimentos, que somente em 2001 modificou o seu objeto social para a atividade de comercialização de imóveis, e, apesar de*

pertencer a uma empresa imobiliária, a fazenda sempre foi arrendada, não havendo nenhuma intenção de venda por parte da empresa imobiliária, verificando-se, inclusive, alienação em 2004 mediante integralização de capital de outra empresa pertencente ao grupo empresarial da empresa imobiliária, concluindo-se perante o contexto fático analisado que o imóvel era efetivamente utilizado para locação que, inclusive, constava no objeto social da empresa.

Apresenta quadro demonstrativo dos diferentes contextos fáticos e conclui que a divergência não foi gerada, impedindo o conhecimento do recurso especial. Destaca, ainda, que não foram apontadas as peças processuais em que a matéria foi discutida, a evidenciar *inexistência de prequestionamento* na forma exigida regimentalmente.

No mérito, discorre sobre o *histórico do empreendimento Shopping Bonsucesso*, destacando a *aquisição dos mencionados terrenos, com o único fim de venda*, as benfeitorias posteriormente promovidas, os estudos contratados para possibilidades negociais até a construção do shopping center, desenvolvimento do empreendimento e venda do empreendimento completo. Demonstra a execução dessas etapas insistindo que *mesmo com a locação das lojas, a intenção da Recorrida sempre foi a venda do imóvel, fato que acabou sendo retratado nos próprios contratos de locação que possuíam cláusula de mudança automática do locador em virtude da venda do empreendimento*. Reporta a importância da locação das lojas na negociação de venda do imóvel, e insiste que *a classificação contábil de estoque para revenda se compatibiliza perfeitamente com a substância econômica da operação*.

Aborda os efeitos da *escrituração contábil e o ônus da prova para sua desconstituição*, sendo que no caso *a escrituração do imóvel na conta de estoque está fundada em regras contábeis e baseada em robusto lastro documental, o qual revela que desde a concepção do empreendimento a intenção Recorrida sempre foi a revenda*. Reporta-se a outras provas, contesta a premissa fiscal de que *discussão estaria restrita a interpretação do conceito contábil de ativo permanente e, repita-se, posterior aos fatos*. Destaca o desprezo à essência econômica, prevalente a partir das alterações promovidas pela Lei nº 11.638/2007, e enfatiza parecer do Professor Eliseu Martins elaborado para o presente caso, atestando a correção de todo o procedimento contábil realizado pela Recorrente. Invoca o Parecer Normativo 108/78 por força do art. 100 do CTN e afirma que houve indevida inversão do ônus da prova.

Prossegue abordando a *classificação contábil do empreendimento*, reportando-se a doutrina societária e contábil, ao Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) e conclui que o lançamento e o recurso especial *apresentam erros quando tentam equiparar a atividade desenvolvida pela Recorrida em um modelo conceitual estéril e desprovido de substância econômica, indo, inclusive, de encontro aos diversos princípios da contabilidade, os quais são de observância obrigatória na análise dos fatos contábeis*.

Expõe os *critérios legais para tributação das receitas de alienação de imóveis*, reporta a legislação de regência, destaca seu objeto social, as provas da construção do imóvel para posterior revenda e da intenção neste sentido, confrontados por apenas um contrato de aluguel, inclusive desconsiderando a cláusula nele posta *para resguardar que, na venda do empreendimento, não houve nenhuma oposição os locatários*. Conclui que *não foi observada “a essência econômica da transação, o que levaria a perceber que as receitas de aluguel auferidas tratam-se de uma operação acessória e que a principal era a venda do shopping*.

Requer, assim, que o recurso especial não seja conhecido ou, subsidiariamente, que seja desprovido, *uma vez que o Acórdão recorrido aplicou corretamente a legislação de regência e está de acordo com a jurisprudência do CARF*.

Os autos retornaram à Unidade de Origem para providências acerca do crédito tributário ainda em discussão nestes autos e, ao final, foram restituídos ao CARF para julgamento do recurso especial da PGFN (e-fls. 932/1098).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Embora a exigência de demonstração de prequestionamento mediante indicação nas peças processuais correspondentes não se aplique a recurso fazendário, vez que, distintamente dos sujeitos passivos, à PGFN não cabe provocar pronunciamento dos Colegiados do CARF, senão excepcionalmente frente a pontos omitidos nos julgamentos por eles proferidos, mediante embargos, constata-se que tem razão da Contribuinte em seu outro apontamento prejudicial ao conhecimento do recurso especial: a ausência de similitude fática entre os acórdãos comparados.

A PGFN afirmou a similitude porque o paradigma nº 1301-001.332 reconheceu que *o aluguel do imóvel evidencia que o mesmo estava sendo aplicado na exploração do objeto social da empresa, devendo ser escriturado no ativo imobilizado e, em caso de sua alienação, deve ser apurado o respectivo ganho de capital*, ao passo que no acórdão recorrido se entendeu que *o imóvel foi corretamente escriturado no Ativo Circulante, pois a empresa sempre teve a intenção de alienar o bem e o fato do autuado ter auferido renda decorrente de aluguéis no período em que ainda detinha a propriedade do imóvel, não desnaturaria a sua condição de ativo circulante*.

Ocorre que o paradigma nº 1301-001.332 tem por base as seguintes circunstâncias fáticas:

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 subprodutos 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.

Já o voto condutor do acórdão recorrido expõe os seguintes aspectos como determinantes para a decisão:

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.

Essenciais para a decisão adotada no acórdão recorrido, portanto, foram: i) a convicção de que *a recorrente sempre objetivou vender o imóvel*, inclusive mantendo seu registro em estoque antes da construção do shopping; ii) a cláusula no contrato de locação *já disciplinando situação para a hipótese de venda*; e iii) a agregação de valor que representa a locação de lojas quando o imóvel vendido é um shopping center construído pelos proprietários. E tais parâmetros são substancialmente distintos da alienação de uma imóvel rural por empresa imobiliária, mas detido por empresa agropecuária e registrado em ativo imobilizado, incorporada pela empresa imobiliária há 6 (seis) anos, mas mantida a destinação a mero arrendamento de pastagens e instalações industriais por outros 4 (quatro) anos, em aplicação *na exploração do objeto social da Recorrente*, até ser alienada. Nenhuma evidência de intenção de venda anterior havia nas operações analisadas no paradigma, e a conclusão pelo necessário registro do bem no ativo imobilizado bem denota isto:

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.

Impossível a caracterização de dissídio jurisprudencial acerca da legislação que disciplina a classificação contábil do imóvel e sua repercussão tributária a partir de decisões que se debruçam sobre a descrição de bens com destinação tão distinta, além da dessemelhança no histórico do registro contábil destes bens, como evidência acrescida acerca daquela destinação. A leitura do voto condutor do acórdão recorrido não deixa dúvidas que a decisão adotada está intrinsecamente ligada ao fato de o imóvel alienado ser um shopping center construído por pessoa jurídica de atividade imobiliária, e estas circunstâncias fáticas se distinguem substancialmente daquelas referidas no paradigma indicado.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistente tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Admitir o recurso especial em tais circunstâncias importaria a esta instância especial a mera reanálise dos fatos sob debate, afastando este Colegiado de sua competência regimental para se prestar como terceira instância administrativa de julgamento.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 11 do Acórdão n.º 9101-006.094 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.720504/2013-09