ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19311.720244/2012-79
CÓPIA

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

Processo nº	19311.720244/2012-79
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1101-000.930 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de agosto de 2013
Matéria	IRPJ/CSLL - Ganho de Capital
Recorrente	BITGL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES E LOCAÇÕES LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCRO PRESUMIDO. VENDA DE IMÓVEIS. ATIVO PERMANENTE.

O resultado da venda de imóveis contabilizados no Ativo Permanente é tributado como ganho de capital, ainda que antes da alienação eles sejam destinados à revenda e no contrato social da alienante haja previsão, dentre outras, de atividade imobiliária. A legislação somente permite a incidência sobre a margem presumida de lucro calculada a partir da receita de venda do imóvel quando este é adquirido para revenda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Maria Elisa Bruzzi Boechat e Nara Cristina Takeda Taga.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Relatório

BITGL EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES E LOCAÇÕES LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 14/05/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R$ 13.042.119,64.

As circunstâncias que ensejaram a autuação estão assim contextualizadas no Relatório Fiscal:

> *2. DOS FATOS APURADOS*
>
> *2.1 A presente Auditoria Fiscal; iniciada em 22/07/2011; conforme Termo de Constatação e de Intimação, enviado para o contribuinte conforme Aviso de Recebimento do correio datado de 28/07/2011; e demais Termos enviados, anexados ao Auto de Infração, procedeu ao início da apuração de possível divergência no percentual aplicável sobre a receita bruta para compor a base de cálculo do lucro presumido, referente a tributação sobre as vendas de imóveis declarados em sua DIRPJ do ano calendário de 2008.*
>
> *2.2 Apesar de ter sido intimado a apresentar cópias das certidões de registro de imóveis, referente as vendas realizadas dos mesmos, foram apresentadas somente 04 (quatro) certidões.*
>
> *2.3 Posteriormente tendo sido intimado, apresentou o Livro Diário nº 10 de 2008 – assinado pelo responsável e pelo contador e sem autenticação, tendo sido extraído cópia do termo de abertura e da folha 03 (anexo ao presente relatório), aonde foram constatados os seguintes lançamentos:*
>
> *2.3.1 Conforme lançamento contábil do dia 10/01/2008 às folhas 03, consta a transferência contábil do imóvel localizado no município de Joinvile da conta 0103200100002 TERRENOS – ITATIBA do grupo contábil – IMOBILIZADO, para a conta 01010201000003 TERR. BR 101 NV BRÁS JOINV. SC M 26969 do grupo contábil – ESTOQUE (com valor diferente do adquirido) com valor de R$ 390.000,00, e que tal operação contábil está fundamentada na Ata Sumária de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 10/01/2008 (cópia anexa), ficando comprovado que o respectivo imóvel não foi adquirido para revenda – condição básica para ocorrer a tributação nos termos do art. 519 do Decreto 3000/99; portanto, a tributação deveria ter sido efetuada conforme determina o art. 521 do mesmo Decreto.*
>
> *2.3.2 Do mesmo modo, conforme lançamento contábil do dia 10/01/2008 às folhas 03, consta a transferência da conta 01030200300001 TERRENOS do grupo contábil – IMOBILIZADO – SANTA CATARINA (de diversos imóveis localizados em vários municípios de Santa Catarina e inicialmente registrados contabilmente nesta conta – não sendo identificados individualmente), para a conta 01010201000009 TERRENOS SANTA CATARINA do grupo contábil – ESTOQUE com valor de R$ 1.000.000,00 e que tal operação está fundamentada na Ata Sumária de Assembléia Geral Extraordinária realizada em 10/01/2008 (cópia anexa), comprovando que estes outros imóveis não foram adquiridos para revenda – condição básica para ocorrer a tributação nos termos do art. 519 do Decr. 3000/99; portanto, a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

tributação deveria ter sido efetuada conforme determina o art. 521 do mesmo Decreto.

Considerando ainda que:

a) apesar de intimada, a empresa deixou de apresentar todas as certidões de registro de imóveis vendidos (conforme DOI – Declaração sobre Operações Imobiliárias – foram realizadas 29 vendas, e apresentadas somente 09 certidões),

b) que na verificação da contabilidade apresentada, devido ao lançamento resumido acima descrito, não há como identificar individualmente se o valor de transferência referem-se unicamente aos custos de aquisição dos imóveis vendidos.

Portanto, os valores registrados na conta contábil acima citada não foram considerados como custo de aquisição, para fins de dedução na apuração do ganho de capital, dos imóveis vendidos.

2.5 Assim sendo, os valores considerados para apuração do ganho de capital; os tributos anteriormente calculados e informados nas DIRPJ e DCTF, foram compensados neste Auto de Infração, e encontram-se demonstrados na planilha 01 – ganho de capital BITGL.

2.6 Os acréscimos legais (multa e juros) incidentes sobre o imposto devido foram calculados conforme legislação vigente, e a fundamentação legal, encontra-se informada no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, integrante do presente Auto de Infração.

Impugnando a exigência, a contribuinte aduziu que a presunção erigida pela Fiscalização contraria Pronunciamentos Técnicos do CPC, pois a empresa exerce atividade imobiliária, adquiriu imóveis para fins especulativos ou de investimento, mas equivocadamente os classificou em imobilizado. Apontou outros erros em sua contabilidade, e disse que os imóveis permaneceram inativos, sem destinação a sua atividade comercial ou industrial. Observou que sua atividade imobiliária estava suspensa e somente foi reativada em janeiro/2008, quando os terrenos foram reclassificados. Na seqüência, a venda dos imóveis foi tratada como de mercadorias, inclusive sujeitando-se à incidência de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Classificou de superficial o trabalho fiscal e insistiu que sua contabilização apresentava erros, não se prestando como *subsídio à conclusão de que a empresa estaria disfarçando a venda de bens do seu ativo imobilizado com sua transferência ao estoque*. Disse ter observado o Pronunciamento Técnico CPC nº 27, enfatizou a reestruturação societária a que foi submetida de 2006 a 2008, e o novo direcionamento de suas atividades a partir de então, ensejando a regularização da destinação dos imóveis em Ata de Assembléia. Rejeitou a possibilidade de que *a RFB possui tratamento distinto do CPC em relação a determinado assunto*.

Abordou individualmente a situação dos imóveis alienados, e concluiu que *tão somente cumpriu os Pronunciamentos do CPC em vigor, enquanto que a imposição fiscal dá clara interpretação contrária ao Pronunciamento Técnico do CPC*.

Insistiu que *referidos bens poderiam ter sido contabilizados, quando muito, como investimentos permanentes, eis que sua destinação não estava clara e supostamente se pretendia a realização de investimento futuro (especulativo)*. De toda sorte, ante a decisão de aliená-los, expressa em Ata de Assembléia, correta se mostrou sua transferência para estoques. Acrescentou que se agisse de acordo com o entendimento fiscal, sujeitar-se-ia a exigências de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Contribuição ao PIS e de COFINS sobre o faturamento. Invocou decisões administrativas da Receita Federal em abono ao seu entendimento, e exigiu coerência na conduta fiscal.

A Turma julgadora manteve integralmente a exigência em acórdão assim ementado:

CÓPIA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008

Lucro Presumido. Venda de Imóveis. Ativo Permanente O resultado da venda de imóveis contabilizados em conta de Ativo Permanente (atual Não Circulante), em decorrência da destinação à expansão do parque industrial e à realização de investimentos ou construções, e não à revenda, é tributado como ganho de capital, ainda que no contrato social da vendedora haja previsão, entre outras, de atividade imobiliária.

Erro na contabilização. Não comprovação. Não comprovado o alegado erro de classificação contábil dos bens alienados, improcede a alegação da defesa de que a tributação da alienação deveria observar a legislação aplicável a operações mercantis de venda de mercadorias.

Tributação Reflexa. CSLL. Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente.

Cientificada da decisão de primeira instância em 21/12/2012 (fl. 303), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 22/01/2013 (fls. 305/335).

Em seu preâmbulo, reitera que *os imóveis alienados haviam sido incorretamente contabilizados como bens do ativo imobilizado, fato é que nunca produziram qualquer renda ou utilidade para manutenção das atividades da empresa. Dessa forma, por ausência de destinação para esses bens, os quotistas resolveram colocá-los à venda, reclassificando-os para o estoque de imóveis. Ressalta-se que tal procedimento foi feito muito antes da alienação de tais bens*. E prossegue: *entretanto, ainda que uma das atividades da Recorrente seja a atividade imobiliária com a compra e venda de bens imóveis e a despeito da referida correção de sua escrita fiscal antes da venda destes bens, a d. autoridade lançadora ainda assim considerara a alienação de tais imóveis como alienação de bens do ativo imobilizado e não simples venda de mercadoria*, *exigindo a diferença do IRPJ e da CSLL apurados sobre a receita total das vendas destes imóveis*.

Historia os fatos, destacando que seu objeto social inclui a *negociação de bens imóveis, pela compra e venda e locação*, que possuía imóveis em locação *e outros parados que nunca tiveram qualquer uso ou fruição como os de Santa Catarina*, que os sócios quotistas resolveram reclassificar contabilmente *diferentes bens adquiridos com propósitos diversos daqueles pelos quais haviam sido classificados na contabilidade da empresa*, a exigir a sua adequação *à sua real finalidade e seu papel dentro das atividades exercidas pela empresa Recorrente*.

Neste contexto, em 10/01/2008 foi deliberada a transposição para estoque dos *imóveis de Santa Catarina que estavam incluídos indevidamente no Grupo contábil de Ativos, mas que não contribuíam com qualquer renda ou utilidade para a atividade da empresa*, destinando-os à venda, em sua atividade imobiliária. Ressalta o caráter especulativo destes imóveis, e destaca que o imóvel situado em Joinville, adquirido para uma pretendida expansão

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

da empresa naquela localidade, não recebeu qualquer investimento neste sentido, e jamais deveria constar no Ativo Imobilizado. Acrescenta que este imóvel, inclusive, estava equivocadamente registrado em conta representativa dos terrenos de sua sede, em Itatiba/SP.

Diz que a intenção inicial de expansão em Joinville *nunca ultrapassou o plano dos sonhos* e que a filial constituída juridicamente naquele endereço *"nasceu morta"*, pois nada foi feito para sua instalação. Imprópria, assim a conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância que presumiu as características da aquisição apenas com base na escrituração contábil, *fechando os olhos à realidade da empresa e formulando meras conjecturas* dissociadas de provas.

Afirma que a contabilidade demonstra que os imóveis não tiveram qualquer destinação, porque *o custo contábil por si só prova que não foi feito nada nesses imóveis,* a evidenciar que *esses bens não pertenciam ao imobilizado*.

Observa que a autoridade julgadora não se *debruçou sobre as particularidades* dos outros terrenos localizados *em diversos municípios diferentes* (Guaruva, Barra Velha e Piçarras)*, os quais, obviamente, não poderiam todos abrigar filiais da empresa, a menos que se supusesse que a atividade operacional da empresa fosse completamente alheia à sua realidade econômica*. Destaca que estes outros terrenos eram inclusive tributados pelo ITR, evidenciando a falta de infraestrutura urbana, e a conseqüente aquisição com fins especulativos. Acrescenta que nestes casos também há prova de que a *conta imóveis permaneceu com os custos praticamente iguais desde* a sua aquisição.

Questiona entendimentos divergentes para situações idênticas, no âmbito do lucro real e do lucro presumido. Diz que a tributação da receita bruta auferida na venda de imóveis incide sobre a margem de 8%, para fins de IRPJ, e de 12% para fins de CSLL, sujeitando-se também à Contribuição ao PIS e à COFINS, e que se não tivesse reclassificado os bens, teria sido autuada por falta de recolhimento destas contribuições sobre o faturamento.

Argumenta que a metodologia contábil presta-se a permitir a *comparação das atividades exigidas pelos diferentes agentes econômicos e a auxiliar na condução de suas respectivas atividades*, aí incluídos os agentes públicos responsáveis pela arrecadação tributária. A escrituração do Livro Diário, neste contexto, *serve para mostrar as diretrizes de seus gestores e as mutações dos rumos da empresa*. No caso, a reclassificação promovida traduziu a vontade dos proprietários da empresa *pela falta de destinação (uso e fruição) dos imóveis de Santa Catarina.*

Nesta mesma linha foram expedidas *as normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo IASB – International Accouting Standards Board, as quais vêm sendo implantadas pelo CPC e pelo CFC*. Destacando a *prevalência da essência sobre a forma*, e a necessária observância do princípio da oportunidade, afirma admitida *a reclassificação contábil de contas em qualquer escrituração como fato possível e obrigatório para demonstração precisa dos fatos e atos que afetam o patrimônio da empresa*. Traça comparativo com a NBC T 10.14 – Entidades Rurais, que orienta a contabilização em caso de incerteza da destinação do bem, e assevera que os imóveis mantidos sem qualquer investimento e sem gerar renda evidenciaram não se tratar de imobilizado, mas sim de investimento especulativo. Por fim, reporta-se a decisão da DRJ/Porto Alegre que limita a classificação, em imobilizado, dos bens destinados à manutenção das atividades da empresa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Passando a abordar a adequação de seu procedimento ao Pronunciamento Técnico CPC nº 27, diz que a classificação contábil anterior dos imóveis não observava o art. 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76, e assevera que não há prova de *que os imóveis realmente cumpriram essa destinação de manutenção das atividades da Recorrida*, ainda que *a Ata de Assembléia diga que os sócios não pretendem mais qualquer expansão industrial.*

Observa que seu procedimento está amparado em doutrina acerca das determinações do art. 179, inciso IV da Lei nº 6.404/76, e que no mesmo sentido é a orientação do Pronunciamento Técnico CPC nº 27. Insiste que a prova do erro contábil, e de que os imóveis não deveriam pertencer ao ativo imobilizado está em sua contabilidade, dada a ausência de investimentos de infraestrutura mínima nestes imóveis. A conclusão da Fiscalização em sentido contrário teria sido uma presunção.

Reitera a inexistência de investimentos no terreno que se destinaria à filial em Santa Catarina, e ressalta que sequer houve *a alteração do enquadramento do terreno de ITR para IPTU*. Afirma regular a reclassificação decorrente da decisão de alienar os imóveis, equipara sua situação a exemplo tratado no Pronunciamento Técnico CPC nº 27, diz que o contador anterior equivocou-se na classificação promovida, e defende que o seu sucessor acertou ao observar o referido Pronunciamento.

Ressalta que a Receita Federal integra o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, e atua ostensivamente na confecção e divulgação dos pronunciamentos. Acrescenta que *inexiste qualquer disposição fiscal legal orientando claramente a forma de contabilização e tributação dessas situações*, impondo-se a observância das orientações do CPC.

Transcreve ementas de decisões administrativas nas quais *a Receita Federal já se manifestou no sentido de que basta apenas que a empresa possua como atividade a incorporação, o loteamento ou a venda de imóveis para que fique caracterizada a cobrança do IRPJ com margem de 8%*. E reitera o posicionamento fiscal acerca da incidência de Contribuição ao PIS e de COFINS quando o bem alienado por empresa que explora atividades de incorporação, loteamento e venda de imóveis não tem relação com a manutenção da empresa.

Opõe-se à *absurda conclusão de que um mesmo fato teria duas naturezas jurídicas distintas: operação mercantil e ganho de capital*. E questiona se a Fiscalização não exigiria a Contribuição ao PIS e a COFINS caso a contribuinte tivesse apurado o ganho de capital. Ainda, defende que a mesma classificação deve imperar tanto na apuração pelo lucro real, como pelo lucro presumido, e diz que a decisão recorrida abre precedente *para que as construtoras passem a adotar o mesmo critério sem a incidência do PIS e da COFINS*, bastando para isso *adquirir o imóvel e deixar por algum período no não-circulante para não recolher PIS e COFINS sobre a venda de unidades imobiliárias*.

Pede, assim, o cancelamento da exigência.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A autoridade fiscal constatou que os imóveis vendidos pela pessoa jurídica ao longo do ano-calendário 2008 estavam, originalmente, contabilizados em contas do grupo Imobilizado, representativas de terrenos. Apenas em 10/01/2008, em razão de deliberação em *Ata Sumária de Assembléia Geral Extraordinária*, foram transferidas para contas representativas de estoques, verificando-se sua venda ao longo dos 2º, 3º e 4º trimestres de 2008.

Concluiu, assim, que os imóveis não foram adquiridos para revenda, sujeitando-se à tributação na forma do art. 521 do RIR/99. Na medida em que a contribuinte oferecera à tributação apenas 8% da receita auferida com a venda dos imóveis, a diferença entre esta parcela e o ganho de capital apurado em confronto com o custo de aquisição dos imóveis, quando identificado, foi submetida a lançamento de ofício.

A recorrente alega erro na escrituração original dos imóveis, diz que eles nunca produziram qualquer renda ou utilidade para a manutenção das atividades da empresa, que a reclassificação para estoque ocorreu antes da venda, e que também exerce atividade imobiliária. Desta forma, o resultado das operações deveria ser tributado segundo os parâmetros definidos para as hipóteses de receita bruta de venda de bens.

Inicialmente importa ter em conta o que diz o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99:

> *Subtítulo IV*
>
> *Lucro Presumido*
>
> [...]
>
> *Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre,* ***será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração****, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*
>
> *Art 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.*
>
> [...]
>
> *Art. 521.* ***Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519****, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).*
>
> *§ 1º* ***O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente*** *e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 2º Os juros e as multas por rescisão contratual de que tratam, respectivamente, os arts. 347 e 681 serão adicionados à base de cálculo (Lei nº 9.430, de 1996, arts. 51 e 70, § 3º, inciso III).

§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

§ 4º Na apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 52).

Por sua vez, o art. 224 do RIR/99 estabelece que *a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.* Deste valor podem ser excluídos *as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário*.

Especificamente em relação à atividade imobiliária, a Lei nº 11.196/2005, alterando a Lei nº 9.249/95, estabeleceu que:

Art. 34. Os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passam a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

"Art. 15. .....

.....

§ 4º ***O percentual de que trata este artigo também será aplicado sobre*** *a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como* ***a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato****." (NR)*

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, as *alienações de bens do ativo permanente*, quer integrem os grupos Imobilizado ou Investimentos, são tributadas na forma do art. 521 do RIR/99. Apenas o *produto da venda de bens nas operações de conta própria* sujeita-se à tributação na forma dos arts. 518 e 519 do RIR/99. E, no caso de atividade imobiliária, este produto corresponde à *venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda*.

A recorrente alega que seu objeto social inclui a *negociação de bens imóveis, pela compra e venda e locação*, que possuía imóveis em locação *e outros parados que nunca tiveram qualquer uso ou fruição como os de Santa Catarina*, que os sócios quotistas resolveram reclassificar contabilmente *diferentes bens adquiridos com propósitos diversos daqueles pelos quais haviam sido classificados na contabilidade da empresa*, a exigir a sua adequação *à sua real finalidade e seu papel dentro das atividades exercidas pela empresa Recorrente*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os imóveis, portanto, não foram adquiridos para revenda. Ao menos um deles foi adquirido para uma pretendida expansão em Joinville e os demais, mesmo admitindo-se equivocadamente classificados no grupo Imobilizado, teriam caráter especulativo, o que impõe sua classificação contábil como Investimentos. A classificação destes imóveis como estoques para revenda foi promovida após a aquisição, quando os dirigentes da sociedade decidiram aliená-los. A deliberação foi assim consignada na Ata Sumária de Assembléia Geral Extraordinária de 10/01/2008:

> *Deliberações:*
>
> *PRIMEIRA – Frente à suspensão do plano de expansão do parque industrial da sociedade, foi aprovado e decidido não realizar qualquer investimento ou construção no imóvel do parque industrial situado em Joinville – Estado de Santa Catarina, terreno sito à BR 101 – km 47, com área máxima de 504 mil metros quadrados, descrito e caracterizado na matricula nº 26.969, autorizando a diretoria a retirar referido imóvel do imobilizado da sociedade para venda no mercado. Para tanto, este deverá ser disponibilizado às corretoras da região.*
>
> *SEGUNDA – Uma vez que a sociedade também não realizará quaisquer investimentos ou construções nos abaixo referidos imóveis, também foi aprovado e decidido retirá-los do imobilizado da sociedade para venda no mercado. Para tanto, estes deverão ser disponibilizados às corretoras da região:*
>
> *1-) Área BR 101, município de Guaruva – Santa Catarina, áreas A e B, matrícula nº 31.544;*
>
> *2-) Área denominada "Rio Novo" no município de Barra Velha – Santa Catarina, Nirf nº 0992930-4;*
>
> *3-) Área denominada "Rio Novo/Piçarras" no município de Piçarras – Santa Catarina, Nirf nº 0992873-3;*
>
> *4-) Área BR 101, bairro Nova Brasília, município de Joinville, matrícula nº 26.969 e 26.813; e;*
>
> *5-) Imóvel situado à Rua Solidonia Leite, nº 2.489, no município de São Paulo, matrícula nº 3246.*

A recorrente insiste que os imóveis estavam indevidamente classificados no Imobilizado. Mas seus argumentos acerca da inexistência de qualquer capital investido naqueles bens para utilização em sua atividade-fim, e da caracterização de alguns como imóveis rurais, são insuficientes para descaracterizá-los como *bens do ativo permanente*, na dicção do art. 521 do RIR/99. Isto porque a Resolução CFC nº 686/90, alterada pelas Resoluções CFC nº 847/99 e 1.049/2005, estabelecia que:

> *3.2.2.2 – As contas do ativo são dispostas em* ***ordem crescente dos prazos esperados de realização,*** *e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e os subgrupos.*
>
> *3.2.2.3 –* ***Os direitos e as obrigações são classificados em grupos do Circulante, desde que os prazos esperados de realização dos direitos e os prazos das obrigações, estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subseqüente à data do balanço patrimonial.***
>
> [...]
>
> *I – Circulante*
>
> *O Circulante compõe-se de:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) Disponível

São os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata.

b) Créditos

São os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos.

c) Estoques

São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da entidade*.*

d) Despesas Antecipadas

São as aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subseqüente à data do balanço patrimonial.

e) Outros Valores e Bens

São os não-relacionados às atividades-fim da entidade.

[...]

III – Permanente

São os bens e direitos ***não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício.*** *São constituídos pelos seguintes subgrupos:*

a) Investimentos

São as participações em sociedades, além dos ***bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da entidade****.*

b) Imobilizado

São os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da entidade.

c) Diferido

São as aplicações de recursos em despesas, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. (negrejou-se)

Nestes termos, o fato de um imóvel não se destinar à atividade-fim da entidade apenas importa a sua alocação no sub-grupo Investimentos, mas não o exclui do Ativo Permanente. A classificação dos imóveis no Ativo Circulante, portanto, somente foi promovida quando os dirigentes da entidade deliberaram a sua alienação, providência que seria desnecessária caso os imóveis tivessem sido adquiridos com a finalidade de revenda. Da mesma forma, desnecessária seria a determinação de que os imóveis fossem *disponibilizados às corretoras da região* quando a sociedade exerce atividade imobiliária.

Por oportuno registre-se que a pessoa jurídica opera como fabricante de embalagens de cartolina e papel-cartão, de modo que não seria estranho a esta atividade manter imóveis para formação de florestas destinadas à produção de papel. Veja-se, aliás, que dentre as certidões de matrícula de imóveis alienados, apresentadas à Fiscalização, há vários imóveis situados no município de Piçarras/SC que haviam sido de propriedade de Marisol Reflorestamento Ltda (fl. 51 a 78).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Observe-se, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância, tendo em conta a alegação de que um dos imóveis em questão trata-se de *armazém que era mantido pela empresa com a finalidade de locação, mas que permaneceu desocupado desde 2007,* anotou que *o Parecer Normativo CST nº 108, de 28 de dezembro de 1978, firmou posição no sentido de que os bens destinados à locação devem ser classificados no ativo imobilizado, nada ressalvando acerca de eventuais períodos em que permaneçam desocupados – circunstância que não altera a destinação original quando da sua aquisição.*

Diante de todo este contexto, é irrelevante o fato de a entidade também ter por objeto social a atividade imobiliária. É inconteste que os imóveis não foram adquiridos para revenda, mas sim com a intenção de destiná-los à outra atividade econômica exercida pela pessoa jurídica, ou mesmo para fins especulativos. E é a decisão gerencial no momento da aquisição do imóvel que orienta a tributação no momento de sua venda.

De fato, outra interpretação não seria possível para a expressão *adquiridos para a revenda*, que passou a estar inserida no art. 15 da Lei nº 9.249/95 a partir da edição da Lei nº 11.196/2005. Assim não fosse, e bastaria a decisão gerencial de vender os imóveis adquiridos com outra finalidade, para anular por completo a possibilidade de tributação do *ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente*, prevista no art. 521 do RIR/99. Determinante, portanto, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, é a intenção dos gestores da empresa no momento da aquisição dos imóveis. Por certo a reclassificação promovida traduziu a vontade dos proprietários da empresa *pela falta de destinação (uso e fruição) dos imóveis de Santa Catarina,* mas isto não altera o fato de os imóveis não terem sido adquiridos para revenda.

Com referência à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre as ditas receitas de vendas de imóveis, cabe apenas registrar que tais contribuições foram recolhidas por ato do próprio sujeito passivo, que atribuiu natureza equivocada às operações realizadas. Inexiste, portanto, qualquer incoerência, ou mesmo evidência de que a contribuinte seria autuada pela falta de recolhimento daquelas contribuições caso tivesse submetido as operações à tributação como ganho de capital na alienação de bens de ativo permanente.

O fato em questão não tem *duas naturezas jurídicas distintas*, mas sim o caráter de alienação de bens do ativo permanente, e não de operação mercantil, equivocadamente atribuído pelo sujeito passivo. De outro lado, certamente as decisões administrativas que autorizam o recolhimento do IRPJ sobre a margem de 8% das vendas nos casos em que a *empresa possua como atividade a incorporação, o loteamento ou a venda de imóveis* têm em conta que esta atividade está sendo efetivamente exercida desde a aquisição dos imóveis com aquela destinação.

Por sua vez, se empresas imobiliárias optantes pelo lucro real adquirissem imóveis para deixá-los *por algum período no não-circulante para não recolher PIS e COFINS sobre a venda de unidades imobiliárias*, caberia ao Fisco demonstrar que a aquisição foi feita com a intenção de revenda, e assim atribuir à atividade o devido encargo tributário previsto em lei. Esta possibilidade de dissimulação da real atividade de outros sujeitos passivos que exercem atividade imobiliária não autoriza desnaturar os fatos aqui verificados, para atribuir-lhes outra roupagem apenas em razão de a contribuinte possuir também, em seu objeto social, a atividade imobiliária.

E, quanto às *normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo IASB – International Accouting Standards Board,* e à *prevalência da essência sobre a forma,* bem

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

como com referência à necessária observância ao princípio da oportunidade e à adequação de seu procedimento ao Pronunciamento Técnico CPC nº 27, cabe reproduzir os argumentos desenvolvidos na decisão de 1ª instância:

> *Por outro lado, em face da alegação de erro na contabilização em conta de ativo permanente, cumpre consignar que a contabilidade é ciência exata. Sua meta é a verdade, sua metodologia é a exatidão. Na qualidade de ciência, possui postulados e princípios fundamentais que devem ser respeitados e observados, não podendo ficar a critério do empresário alterar, no tempo, a destinação originalmente dada a um bem, sobretudo tendo em conta as implicações tributárias da classificação contábil do bem e a inexistência, no caso, de uma motivação clara e objetiva, aplicável de* ***forma generalizada a todos os bens adquiridos*** *em função de peculiaridades de sua atividade que justificassem o procedimento de transferir bens do ativo não circulante para o ativo circulante.*
>
> *Pertinente, neste ponto, colacionar alguns trechos da Resolução nº 774, de 16/12/1994, do Conselho Federal de Contabilidade, extraídos do já citado Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações – FIPECAF – 6ª Edição, Editora Atlas, págs 78 e 79, que apontam alguns dos elementos essenciais de um dos Princípios Fundamentais da Contabilidade, o Princípio da Oportunidade, integrante da Resolução CFC 750 de 29/12/1993:*
>
> > "...2.3 O Princípio da Oportunidade:
> >
> > ...
> >
> > O Princípio da Oportunidade 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, <u>o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade,</u> relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de 'representação fiel' pela informação, ou seja, <u>que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne</u>. <u>Tal atributo é, outrossim, exigível</u> em qualquer circunstância, <u>a começar sempre nos registros contábeis,</u> embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis. (destaques incluídos)
>
> *Como se vê, o registro contábil deve refletir a realidade dos fatos. E, efetivada a contabilização dos imóveis em conta de Ativo Imobilizado em função da original destinação dada pela pessoa jurídica, destinação essa refletida não só no lançamento contábil, mas também na Ata da Assembléia que o fundamentou, injustificável a pretensão de alegar erro contábil.*
>
> *Especificamente acerca do Pronunciamento Técnico de nº 27, cumpre, de plano, consignar que os Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) passam a ter aplicação obrigatória apenas após as alterações das regras contábeis decorrentes da já citada Lei 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 que se converteu na Lei nº 11.941/09, e que objetivaram a convergência da contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB (International Accouting Standards Board).*
>
> *Com essas novas regras, foi criado o RTT (Regime de Transição Tributária) que estabelece a neutralidade, para fins tributários, das alterações da legislação contábil, ou seja, objetiva impedir os efeitos destas novas regras contábeis na apuração do tributo, a teor do art. 15 e 16 da Lei 11.941/09:*
>
> > Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigerá até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

§ 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte:

I – a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário;

II – a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009;

III – no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso;

IV – na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

§ 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

§ 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2o deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos.

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput deste artigo às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

Como se vê, no ano-calendário 2008, abrangido pela autuação, o RTT era facultativo, mas por ele optou a contribuinte autuada, como reflete sua DIPJ:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DIPJ 2009	DECLARAÇÃO DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS DA PESSOA JURÍDICA

CNPJ:04.834.878/0001-83

Ficha 01 - Dados Iniciais

CNPJ: 04.834.878/0001-83 Optante pelo Refis: Não Optante pelo Paes: Não
Situação da Declaração: Normal
Retificadora: Não
Ano-calendário: 2008
Período: 01/01/2008 a 31/12/2008
Forma de Tributação do Lucro: Lucro Presumido
Qualificação da Pessoa Jurídica: PJ em Geral
PJ Sujeita à Alíquota da CSLL de 15%: Não
Optante pelo RTT: Sim
Inclusão no Simples Nacional: Não

CÓPIA

> *Assim, sendo optante pelo RTT, a legislação aplicável na apuração dos tributos devidos é aquela anterior às alterações promovidas na Lei 6.404/76.*
>
> *Desse modo o Ativo Permanente continua a existir, os imóveis não se inserem no ativo circulante porque, como visto, não eram destinados originalmente à revenda, e o resultado da venda traduz ganho de capital.*

Conclui-se, do exposto, que os imóveis não foram adquiridos com a intenção de revenda, estavam classificados no Ativo Imobilizado, e mesmo não se destinando à atividade fim, pertenceria ao sub-grupo de Investimentos, ainda assim configurando bens do Ativo Permanente. O alegado erro contábil não afasta a conclusão fiscal, que está fundada em elementos extraídos da contabilidade do sujeito passivo, e não em presunção. Correta, portanto, a exigência fiscal fundamentada na apuração de ganho de capital na alienação de bens do Ativo Permanente.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 04/09/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013
por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 04/09/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA